

تأثیر تردید حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی

مهدی زهرابی



مقدمه

دنیای تجاری و حرفه‌ای امروز دستخوش تحولاتی بسیاری شده که از مهمترین دلایل این تحولات می‌توان به جهانی شدن اقتصاد اشاره کرد. جهانی شدن نه تنها به تجارت، بلکه به حرفه‌های مختلف نیز تسری یافته که به تبع آن تقاضا برای دقت نظر بیشتر نسبت به نتیجه کارهای حرفه‌ای، رو به افزایش است. به عبارتی می‌توان گفت، امروزه کیفیت پیش شرط ورود به اقتصاد جهانی است.

در دنیای تجاری مورد اشاره، معاملات و رویدادهای اقتصادی از راه گردآوری شواهد به وسیله حسابداران مستند و در حسابها ثبت می‌شود. نتیجه معاملات و رویدادهای اقتصادی از حسابها استخراج شده و در چارچوب گزارشهای مالی در اختیار اشخاص ذینفع قرار می‌گیرد. این در حالی است که اطلاعات جهت‌دار، گمراه‌کننده، نامربوط یا ناقص می‌تواند موجب تصمیم‌گیری نادرست شود. پیچیدگی موضوعهای اقتصادی و فرایند تبدیل آنها به اطلاعات نیز موجب امکان بروز اشتباه در پردازش اطلاعات شده و به این ترتیب استفاده‌کنندگان از گزارشها را در تشخیص کیفیت گزارشهای ارائه‌شده دچار مشکل می‌نماید. از طرف دیگر، تضاد منافع بین تهیه‌کنندگان صورتهای مالی و استفاده‌کنندگان از آنها موجب نگرانی استفاده‌کنندگان می‌شود. همچنین عدم دسترسی مستقیم استفاده‌کنندگان و فاصله آنها از تولیدکنندگان اطلاعات، موجب می‌گردد استفاده‌کنندگان از گزارشهای مالی نسبت به آنها دچار ابهام و تردید باشند. در اینجا است که حسابرسی براساس نیازهای فوق شکل گرفته و وسیله‌ای برای رفع تردید و ابهام گزارشهای مالی به وسیله تأیید کیفیت آنها می‌باشد. البته باید توجه داشت وجود برخی شرایط در محیط گزارشگری، امکان ارزیابی مستقیم کیفیت اطلاعات به وسیله استفاده‌کنندگان را بسیار مشکل می‌سازد. وجود این شرایط، ارزشیابی غیرمستقیم کیفیت اطلاعات را امری بسیار ضروری می‌نماید. این شرایط که وجود آنها توجیه‌کننده نیاز برای حسابرسی به وسیله حسابرسان مستقل و ارائه اظهار نظر می‌باشد، می‌تواند ناشی از تضاد منافع، پیامدهای اقتصادی بااهمیت، پیچیدگی و عدم دسترسی مستقیم باشد. حسابرسان به اطلاعات مالی ارائه‌شده اعتبار می‌بخشند و استفاده‌کنندگان می‌توانند مطمئن باشند که اطلاعات مورد استفاده از کیفیت مطلوبی برخوردار است. نقش حسابرس در فرایند حسابرسی شامل انجام بررسیهای مناسب به منظور تعیین میزان اعتبار برخی گزاره‌ها و اظهار نظر درباره یافته‌هاست که این اظهار نظر حسابرس، بیانگر قضاوت و باور اوست.

با توجه به مسائل مطرح شده فوق و همچنین نقش اقتصادی حسابرسی، تقاضا برای کیفیت حسابرسی افزایش یافته است. کیفیت حسابرسی تابع عوامل متعددی از قبیل تواناییهای حسابرس و اجرای حرفه‌ای می‌باشد. در همین چارچوب یکی از مفاهیم بااهمیتی که بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد، **تردید حرفه‌ای**^۱ است که در این مبحث به آن پرداخته شده است.

کیفیت حسابرسی

کشف نقص، کیفیت حسابرسی را در قالب دانش و توانایی حسابرس اندازه‌گیری می‌کند؛ در حالی که گزارش آن بستگی به انگیزه‌های حسابرس برای افشاگری دارد. کیفیت حسابرسی در اغلب پژوهش‌های تجربی صورت پذیرفته پیرامون کیفیت حسابرسی به نوعی در رابطه با ریسک حسابرسی تعریف شده است. ریسک حسابرسی آن ریسکی است که حسابرس درباره صورت‌های مالی حاوی تحریف‌های بااهمیت، نظر نامعتبر ارائه کند.

کیفیت که تعیین‌کننده عملکرد حسابرس است، تابع عوامل متعدد و تحت تأثیر مفاهیم بنیادی قرار دارد. برای حفظ ویژگی‌های واقعی کیفیت حسابرسی از مفاهیمی چون حسن شهرت و مراقبت حرفه‌ای استفاده می‌شود. مراقبت حرفه‌ای حسابرس، کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی را تحت تأثیر قرار می‌دهد؛ در حالی که حسن شهرت حسابرس، چگونگی درک ذینفعان از اطلاعات مذکور را متأثر می‌سازد.

حسابرسی باکیفیت‌تر، صحت اطلاعات ارائه‌شده را بهبود می‌بخشد و به سرمایه‌گذاران اجازه می‌دهد برآورد دقیق‌تری از ارزش شرکت به‌دست آورند (Titman & Trueman, 1986). این ارزش افزوده‌ای است که تنها حرفه حسابرسی قادر به افزودن آن به اطلاعات مالی شرکت‌هاست. در اینجا ذکر این نکته الزامی است که زمانی حسابرسی باعث ارزش افزوده می‌شود که حسابرسی به‌طور شایسته و به‌وسیله افراد واجد شرایط انجام شود. چنانچه حسابرسی از سوی افرادی انجام پذیرد که از صلاحیت حرفه‌ای برخوردار نباشند، این پدیده اثر مثبت خود را به‌عنوان عامل کنترلی از دست می‌دهد و در شرایطی که استفاده‌کنندگان اطلاعات به بی‌صلاحیتی حسابرس واقف شوند، بر اظهارنظر او اتکا نخواهند کرد. همانطور که بیان گردید، عوامل متعددی بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارند که برخی از این عوامل جزء ویژگی‌های فردی حسابرسان و برخی از موارد نیز در خصوص جنبه‌های فنی و محیطی حسابرسی می‌باشند. یکی از مهمترین مفاهیمی که بر کیفیت حسابرسی تأثیر فراوان می‌گذارد، مفهوم تردید حرفه است. سرچشمه ارزش حسابرسی صورت‌های مالی، قضاوت حرفه‌ای است و تردید حرفه‌ای نیز از مهمترین عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای می‌باشد که این خود تأثیر فراوانی بر کیفیت حسابرسی دارد.

حرفه حسابرسی مانند سایر حرفه‌ها برای حفظ جایگاه خود، نیازمند کسب اعتماد عمومی است. آنچه جامعه از حرفه حسابرسی انتظار دارد، ارائه گزارش حسابرسی با کیفیت به جامعه می‌باشد. علاوه بر این، امروزه رقابت بین مؤسسه‌های حسابرسی گسترش یافته است. با رشد رقابت در حرفه، مؤسسه‌های حسابرسی ضرورت ارائه خدمات خود با کیفیت هر چه بهتر به بازار را بیشتر دریافته‌اند.

همچنین، از آنجا که هدف حسابرسی حفاظت از منافع سهامداران در مقابل تحریفها و اشتباههای بااهمیت موجود در صورت‌های مالی می‌باشد، حسابرسان به‌منظور حفظ اعتبار و شهرت حرفه‌ای خود و اجتناب از دعاوی قضایی، به دنبال افزایش کیفیت حسابرسی هستند.

کیفیت حسابرسی^۲ به شیوه‌های مختلفی تعریف شده است. از نظر کاربردی، اغلب کیفیت حسابرسی را میزان تطابق آن با استانداردهای حسابرسی و رعایت رویه‌ها تعریف نموده‌اند. همچنین، کیفیت حسابرسی ابعاد گوناگونی دارد که مورد توجه پژوهشگران حسابداری و حسابرسی قرار گرفته است و در برخی موارد، وجود این ابعاد گوناگون منجر به تعاریف متناقضی نیز شده است.

برخی از رایجترین تعاریف کیفیت حسابرسی عبارتند از:

۱- ارزیابی بازار از احتمال اینکه که صورت‌های مالی حاوی تحریف‌های بااهمیت است و حسابرس این تحریفها را کشف و گزارش می‌نماید (DeAngelo, 1981).

۲- احتمال آنکه حسابرس نسبت به صورت‌های مالی که حاوی تحریف‌های بااهمیت است، گزارش مقبول صادر نماید (Lee et al., 1999) و

۳- صحت اطلاعات گزارش شده از سوی حسابرسان (Titman & Trueman, 1986).

باید توجه داشت اگرچه ساختار کیفیت حسابرسی چندبعدی است؛ ولی نامشهود بوده و به‌همین دلیل اندازه‌گیری آن بسیار دشوار است. **دی آنجلو** (DeAngelo, 1981) کیفیت حسابرسی را مشتمل بر دو احتمال تعریف می‌کند؛ اول اینکه حسابرس نقص سیستم حسابداری صاحب کار را کشف کند و دوم اینکه آن نقص را گزارش نماید.

تردید حرفه‌ای

همانطور که مطرح شد، تردید حرفه‌ای عنصر ذاتی اعمال قضاوت حرفه‌ای و یکی از عوامل مؤثر بر آن می‌باشد. در اجرای مراقبت حرفه‌ای طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرس باید کار خود را با تردید حرفه‌ای و نه با سوءظن و بدگمانی به سرانجام برساند. اگر حسابرس بیش از اندازه به پاسخهای صاحبکار اعتماد کند، ممکن است پاسخهای نامناسب او به مسائل مبهم و پیچیده را بپذیرد و علائم هشداردهنده را زمانی که به نظر می‌رسد غلط از آب درآید،

نادیده بگیرد. حسابرسی که بیش از اندازه اطمینان می‌کند، وقتی با علائم خطر مواجه می‌شود به سادگی از آنها می‌گذرد و پاسخهای سطحی و نامناسبی را که درباره سئوالهای ناشی از اخطارها ایجاد می‌شود، به راحتی می‌پذیرد.

از طرف دیگر باید توجه داشت که بعضی از مدیران افرادی شریف هستند و صورتهای مالی قابل اعتمادی تهیه می‌کنند و همچنین، حسابرسی که با سوءظن و بدگمانی به هر معامله با دید یک تقلب می‌نگرد، هرگز کار حسابرسی را تکمیل نخواهد کرد. بنابراین، حفظ موازنه منطقی بین دوروی سکه الزامی است.

مفهوم تردید حرفه‌ای نقش قابل ملاحظه‌ای در عملیات حسابرسی دارد و چندین دهه است که در استانداردهای حسابرسی نیز به طور برجسته‌ای نمایان است. به عنوان شاهد می‌توان به **استانداردهای حسابرسی شماره ۸۲ و ۹۹ امریکا** (SAS 82, SAS 99) اشاره نمود. تردید حرفه‌ای را می‌توان نشان دادن رفتار تردیدآمیزی که حسابرسان در شرایط حاکم بر حسابرسی از خود نشان می‌دهند نیز دانست. در **استاندارد حسابرسی شماره ۵۳ امریکا** (SAS 53)

در خصوص تردید حرفه‌ای چنین بیان شده است: "حسابرسی باید با نگرش تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا شود. حسابرس نه فرض می‌کند که مدیران متقلب هستند و نه فرض می‌کند که مدیریت بدون هیچ تردیدی در همه موارد صادق است."

وقتی که دستیابی به ادعاهای مستند مدیریت مشکل می‌شود، حسابرس باید توجه خود را روی عواملی که صداقت

مدیریت را تعیین می‌کند، افزایش دهد؛ هرچند فرض تقلب مدیریت مخالف با تجربه کسب شده حسابرس باشد. به علاوه، اگر فرض کنیم که مدیریت متقلب است، حسابرس باید تا حد امکان به بررسی تمام اسناد و مدارک به دست آمده از صاحبکار بپردازد و همچنین به شواهد قانع کننده‌ای برای تأیید و اثبات تمام تأییدیه‌های مدیریت نیاز خواهد داشت. انجام حسابرسی به این شکل به طور غیرمنطقی پرهزینه و غیرعملی خواهد بود. استاندارد مذکور تردید حرفه‌ای را در دو مقطع مورد تأکید قرار داده است.



الف- تردید حرفه‌ای در برنامه‌ریزی حسابرس

۱- هرگاه حسابرس به این نتیجه برسد که احتمال قابل ملاحظه‌ای در مورد ارائه اظهارات نادرست بااهمیت وجود دارد، این نتیجه‌گیری از يك یا چند طریق حسابرس را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

۲- حسابرس باید برآوردی را برای تعیین ماهیت، زمانبندی یا اجرای روشها، پرسنل یا سطح مناسبی از نظارت موردنیاز انجام دهد.

۳- حسابرس ممکن است معاملات خاصی را در ارتباط با مدیران ارشد شناسایی کند و جزئیات آن را نزد شخص ذیصلاحی در خارج از سازمان تأیید و اثبات کند و جزئیات تمام یادداشتهای حسابداری بااهمیت تهیه شده و یا تأیید شده به وسیله مدیر ارشد را بررسی نماید.

۴- حسابرس باید بررسی کند که آیا رویه‌های حسابداری استفاده شده با توجه به شرایط موجود قابل قبول و مناسب است؟ افزایش احتمال خطر تحریف عمدی صورتهای مالی، به توجه بیشتر حسابرس نسبت به این مسئله منجر می‌شود که آیا اصول حسابداری مورد استفاده که غیر از اصول پذیرفته شده حسابداری هستند، در شرایط نامناسب جهت ایجاد تحریف سود به کار رفته است؟

۵- وقتی که ارزشیابی در سطح صورتهای مالی ریسک زیادی را نشان می‌دهند، حسابرس به شواهد و مدارک بیشتر و متفاوت تری برای صحت گذاشتن بر معاملات بااهمیت نیاز دارد تا حقیقی بودن چنین ریسکی مشخص شود. به عنوان مثال، حسابرس ممکن است روشهای زیادی را برای اطمینان

همچنین، استاندارد جدید پیشنهادهایی را در مورد به کار بستن افکاری نقادانه و حاوی تردید حرفه‌ای در مراحل مختلف حسابرسی به‌ویژه در طول برنامه‌ریزی حسابرسی و ارزیابی شواهد حسابرسی، ارائه داده است.

با توجه به اهمیت موضوع است که در بند ۱۱ استاندارد حسابرسی شماره ۲۰۰ ایران تحت عنوان «هدف و اصول کلی حسابرسی صورتهای مالی»، چنین آمده است: «حسابرس باید حسابرسی را با نگرش تردید حرفه‌ای و با در نظر داشتن این نکته برنامه‌ریزی کند که شرایطی ممکن است وجود داشته باشد که موجب تحریف بااهمیت در صورتهای مالی شود.

نگرش تردید حرفه‌ای به معنای آن است که حسابرس با ذهنی پرسشگر، ارزیابی نقادانه‌ای از اعتبار شواهد حسابرسی کسب‌شده به عمل آورد و نسبت به شواهدی که اعتمادپذیری اسناد و مدارک و پاسخهای پرس و جوها و دیگر اطلاعات مدیریت را مورد تردید قرار می‌دهد، هشیار باشد.

همچنین، حسابرس برای ارزیابی کمیت و کیفیت شواهد حسابرسی و در نتیجه کافی و مناسب بودن آن به‌عنوان پشتوانه اظهار نظر حسابرسی، از قضاوت حرفه‌ای استفاده می‌کند و تردید حرفه‌ای را به‌کار می‌گیرد.

با اذعان به نقش حیاتی که تردید حرفه‌ای در عملیات حسابرسی ایفا می‌کند، استانداردهای حسابرسی در ایالات متحده آن را «نگرشی که شامل یک ذهن پرسشگر و انتقادی در خصوص ارزیابی شواهد حسابرسی می‌داند». همچنین در زمینه تقلب، استانداردها می‌گویند که تردید حرفه‌ای یعنی نیاز به پرسشگری مداوم^۴. در هنگام بحث در مورد منابع شواهد حسابرسی، استانداردها با موضع بی‌طرفانه‌ای تردید را توصیف می‌کنند؛ یعنی حسابرس نه فرض می‌کند مدیریت متقلب است و نه فرض می‌کند مدیریت صداقت‌بلامنازعی دارد.^۵

از نسبت و گزارش درست فروش انجام دهد. با توجه به احتمال اینکه خریدار حقی برای برگشت کالا دارد، اغلب معاملاتی که هم بزرگ و هم غیرمعمول هستند باید در انتهای سال برای بررسی انتخاب شوند.

ب- تردید حرفه‌ای در انجام حسابرسی

۱- حسابرس در انجام روشهای اجرایی و جمع‌آوری مدارک و شواهد باید به‌طور مداوم تردید حرفه‌ای را مدنظر خود قرار دهد. طی اجرای روشهای حسابرسی، حسابرس ممکن است به کشف شرایط یا مواردی برسد که باعث شود حسابرس بررسی کند که آیا اشتباههای بااهمیتی وجود دارد؟

۲- اگر شرایط و وضعیت برخلاف انتظار حسابرس به‌شکل نامطلوبی تغییر کند، حسابرس نیاز دارد که علت به‌وجود آمدن چنین تغییری را بررسی کند. مثالهایی از این چنین شرایطی به‌شرح ذیل می‌باشد.

الف- افشای روشهای تحلیلی که تفاوت معناداری با انتظارهای حسابرس دارد،

ب- افشای پاسخ تأییدیه‌های درخواستی و یا تعداد پاسخهای دریافتی اندک که تفاوت معناداری با انتظارهای حسابرس دارد، و

ج- پرونده‌ها و مدارک موجود که باید به‌راحتی و به‌سرعت در اختیار

حسابرس قرار بگیرد؛ اما زمانی که از صاحبکار خواسته می‌شود، به‌سرعت و به‌راحتی در اختیار حسابرس قرار نمی‌گیرد.

بیانیه شماره ۹۹ استانداردهای حسابرسی امریکا در خصوص تردید حرفه‌ای، «حسابرسان را به غلبه بر گرایشهای طبیعی خود از قبیل اتکای بیش از حد بر اظهارات صاحبکار فراخوانده و از آنها خواسته است تا با ذهنی پرسشگر و به‌حالت تردید، رویکرد حسابرسی را تعیین کنند. طبق این بیانیه ضروری است که حسابرس روابط گذشته را نادیده بگیرد و هرگز نپندارد که تمام صاحبکاران صادق و درستکارند.»



برای حفظ
ویژگیهای واقعی
کیفیت حسابرسی
از مفاهیمی چون
حسن شهرت و
مراقبت حرفه‌ای
استفاده می‌شود

دانشگاهیان دیگری هم نشان داده‌اند که تردید حرفه‌ای براساس **شک گستاخانه** است (Bell et al., 2005; Nelson, 2007). در این چشم‌انداز به رهبری **نلسون** (Nelson, 2007)، تردید حرفه‌ای به‌عنوان ارزیابی افزایش خطر یک ادعای نادرست مشروط به اینکه اطلاعات در دسترس حسابرس باشد، مطرح شده است. به‌طور مشابه، **میلان و وایت** (McMillan & White, 1993) تردید حرفه‌ای را حساسیت حسابرسان به شواهدی دانسته‌اند که وجود دارد و باعث کاهش خطر ابتلا به ناکامی در شناسایی خطاها می‌شود.

دیدگاه دیگری نیز وجود دارد که تردید حرفه‌ای را معوق نگه‌داشتن نتیجه‌گیری تاکسب شواهد کافی از راه‌های جایگزین و پرس‌وجو می‌داند (Hurt, 2007). این دیدگاه تردید حرفه‌ای را به‌عنوان یک صفت از جنبه‌های شخصیت فرد حسابرس می‌داند و آن یکی از ویژگی‌های فردی حسابرس است؛ شبیه به دیگر ویژگی‌ها همانند کنجکاوی، وجدان و یا توانایی حل مسئله. تحقیق‌های تجربی صورت‌گرفته نشان داده است که تردید حرفه‌ای به‌عنوان یک صفت است و نه فقط به‌عنوان واکنش به شرایط حسابرسی.

تردید حرفه‌ای را نیز می‌توان از منظر قضاوت حرفه‌ای مورد بررسی قرار داد.

حسابرسی، حرفه‌ای است که شباهت زیادی به قضاوت در دادگاه‌ها دارد. هم قاضی و هم حسابرس با ادعاهایی مواجه هستند. شواهد پشتوانه ادعا را جمع‌آوری و ارزیابی می‌کنند و در نهایت، براساس معیارهایی که در اختیار آنها قرار گرفته، نظر می‌دهند و قضاوت می‌کنند (Mautz & Sharaf, 1961) تردید حرفه‌ای یکی از ویژگی‌های فردی حسابرس است که بر قضاوت حرفه‌ای او تأثیر می‌گذارد. خبرگی حسابرس، موجب تقویت تردید حرفه‌ای حسابرس می‌شود. قضاوت حرفه‌ای، جوهر اصلی حسابرسی است. ارزشی که با حسابرسی صورت‌های مالی ایجاد می‌شود، ناشی از قضاوت حسابرس و در کل ناشی از قضاوت‌های حرفه‌ای است که در چارچوب استانداردهای حسابداری و حسابرسی انجام می‌گیرد. قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی به معنای اظهار نظر معقول و حکم کردن مستدل درباره موضوعهای حسابرسی و حسابداری به‌وسیله

در اجرای مراقبت حرفه‌ای طبق استانداردهای حسابرسی حسابرس باید کار خود را با تردید حرفه‌ای و نه با سوءظن و بدگمانی به سرانجام برساند

فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC, 2008) تردید حرفه‌ای را در شرایط ارزیابی شواهد حسابرسی تعریف می‌کند: "حسابرس باید با یک ذهن پرسشگر، ارزیابی **نقادانه‌ای از اعتبار شواهد حسابرسی به‌دست‌آمده به‌عمل آورد و نسبت به شواهدی که اعتمادپذیری اسناد و مدارک و پاسخ‌های پرس‌وجوها و دیگر اطلاعات دریافتی از مدیریت را مورد تردید قرار می‌دهد، هشیار باشد.**"

عنصر مشترک در استانداردهای بیان‌شده، ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی و حفظ پرسشگری ذهن است.

با عنایت به تحقیق‌های حسابرسی صورت‌پذیرفته، دیدگاه‌های مختلفی در خصوص تردید حرفه‌ای وجود داشته است. برخی تردید حرفه‌ای را به‌عنوان بی‌اعتمادی مطرح نموده‌اند (Shaub, 1996; Shaub & Lawrence, 1996)، و به‌طور ضمنی تردید حرفه‌ای را معادل بی‌اعتمادی دانسته‌اند. باید توجه داشت که این دیدگاه مبتنی بر اعتماد از تردید حرفه‌ای، تأکید بر روابط بین حسابرس و مدیریت با در نظر گرفتن غیرمستقیم ارزیابی حسابرس از کفایت و شایستگی شواهد دارد.



شواهد حسابرسی است (AICPA, 2002). همچنین، جمع‌آوری و ارزشیابی بی‌طرفانه شواهد، شالوده حسابرسی است. اگرچه نوع و ماهیت شواهد و معیارهای ارزشیابی می‌تواند بین کارهای مختلف حسابرسی متفاوت باشد، ولی تمام حسابرسیها بر محور جمع‌آوری و ارزشیابی شواهد متمرکز است. تردید حرفه‌ای، یعنی به این شواهد با یک دید نقادانه نگرستن. قضاوت حرفه‌ای شامل اعمال مراقبت منطقی و تردید حرفه‌ای است. مراقبت منطقی به معنای انجام دقیق وظایف طبق استانداردهای حرفه‌ای مربوط و رعایت اصول اخلاقی است. تردید حرفه‌ای، نگرشی است که پرسشگری و ارزشیابی نقادانه شواهد را شامل می‌شود. تردید حرفه‌ای مشتمل بر طرز فکری است که فرض را نه بر درستکاری مدیریت واحد مورد رسیدگی قرار می‌دهد و نه بر نادرستکاری آن. اعتقاد حسابرسان به درستکاری مدیریت واحد حسابرسی، به هیچ وجه نمی‌تواند پذیرش شواهد ناکافی و یا نامناسب را توجیه کند.

نتیجه‌گیری

تردید حرفه‌ای یکی از ویژگیهای فردی حسابرسان است که بر کیفیت حسابرسی مؤثر است. تردید حرفه‌ای با سوءظن و بدگمانی متفاوت می‌باشد و آن شامل دارا بودن یک ذهن پرسشگر به همراه ارزشیابی نقادانه شواهد حسابرسی کسب‌شده از واحد مورد رسیدگی است که مبنای اظهار نظر حرفه‌ای حسابرسی مستقل قرار گرفته است. حسابرسان با لحاظ نمودن تردید حرفه‌ای به‌ویژه در شواهد حسابرسی و نتایج مندرج در گزارش حسابرسی و در نظر گرفتن مستمر آن در قضاوتهای

شخصی است که هم تحصیلات و تجربه ارزشمندی دارد و هم ویژگیهای لازم برای اظهار نظر بی‌طرفانه را داراست. یکی از عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای که از ویژگیهای شخص حسابرس است، تردید حرفه‌ای می‌باشد.

حسابرس باید حسابرسی را با نگرش تردید حرفه‌ای و شرایطی که می‌تواند به وجود آید و منجر به تحریف بااهمیت در صورتهای مالی شود، برنامه‌ریزی و اجرا کند. به علت تضاد منافع و عدم دسترسی مستقیم، اعتبار اطلاعات و گزارشهای مالی با شک و تردید و ابهام مواجه است. حسابرس به دنبال برطرف ساختن شک و تردیدهایی است که در رابطه با کیفیت اطلاعات حسابداری گزارش شده در ذهن افراد ایجاد می‌شود. حسابرسان با اعمال تردید حرفه‌ای نسبت به گزارشها و اطلاعات ارائه شده از سوی تهیه‌کنندگان از راههای زیر، شک و تردید را کاهش می‌دهند:

الف- مشاهده مستقیم، و


ب- از طریق تحقیق و پرس و جو؛ در مقطعی از زمان یا در طول دوره زمانی به شکل رسمی و غیررسمی.

نیاز مبرم به برطرف کردن یا کاهش شک و تردید و ابهامهای حسابرس، چیزی است که به‌طور کلی ماهیت فرایند رسیدگی و به‌ویژه کار حسابرسی را مشکل می‌سازد. این نیاز همچنین تعیین‌کننده نقش اجتماعی، اقتصادی و روانی است که انتظار می‌رود فرایند ارزشیابی یا حسابرسی در اجتماع ایجاد کند. حسابرسی و به‌طور عام رسیدگی، از طریق کاهش نگرانیهای بشر در زمینه ابهامهای موجود در رابطه با پدیده‌ها، در حقیقت به‌عنوان یک عامل مثبت‌کننده رفتار انسان عمل می‌کند. تردید حرفه‌ای، دارا بودن یک ذهن پرسشگر، تمایل به معوق گذاشتن قضاوت درباره درستکاری مدیریت صاحبکار و استفاده نقادانه از

Examination of Professional Skeptimes, Working Paper, Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1140267>, 2008

- International Federation of Accountant (IFAC), **Handbook of Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements**, New York, NY: International Federation of Accountant, 2008
- Lee C.J., C. Liu, and T. Wang, **The 150-Hour Rule**, Journal of Accounting and Economics 27(2):203-228, 1999
- Mautz R.K. and H. Sharaf, **Philosophy of Auditing**, Evanston: American Accounting Association, 1961
- McMillan J.J. and R.A. White, **Auditors' Belief Revisions and Evidence Search: The Effect of Hypothesis Frame**, Confirmation and Professional Skepticism, The Accounting Review 68 (3): 443-465, 1993
- Nelson M., **A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing**, Working Paper, Cornell University, 2007
- Shaub M.K., **Trust and Suspicion: The Effects of Situational and Dispositional Factors on Auditors' Trust of Clients**, Behavioral Research in Accounting 8: 154-174, 1996
- Shaub M.K and J.E. Lawrence, **Ethics, Experience and Professional Skepticism: A Situational Analysis**, Behavioral Research in Accounting 8 (Supplement): 124-157, 1996
- Titman S., and B. Trueman, **Information Quality and the Valuation of New Issues**, Journal of Accounting and Economics (December):14-15, 1986



حرفه‌ای اعمال شده در فرایند حسابرسی، بر کیفیت حسابرسی می‌افزایند. این کیفیت بالاتر علاوه بر ایجاد حسن شهرت برای حسابرسان مستقل، موجب اعتماد استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی به گزارش‌های حسابرسان می‌گردد؛ هرچند باید توجه داشت که سطح اعمال تردید حرفه‌ای بستگی به دانش، تجربه، خبرگی و شناخت حسابرس از واحد مورد رسیدگی دارد. تردید بیش از حد و تمایل به سوءظن و بدگمانی در خصوص مدیریت صاحبکار، موجب می‌گردد حسابرس از انجام کامل کار حسابرسی بازمانده و از کارایی مطلوب برخوردار نشود. از طرفی، اعتماد صددرصدی به مدیریت نیز بر کار حسابرس تأثیر منفی گذاشته و اثربخشی او و در نهایت شهرت او را به مخاطره می‌اندازد. سطح معقول تردید حرفه‌ای بین این دو حد است که مدیران نه متقلب هستند و نه بدون هیچ تردیدی در همه موارد صادقند. 

پانویسها:

- 1- Professional Skepticism
- 2- Audit Quality
- 3- AU Section 230.07
- 4- AU Section 316.13
- 5- AU Section 230.09
- 6- Presumptive Doubt

منابع:

- بولو قاسم، مسئولیت حسابرسان برای کشف تقلب براساس بیانیته شماره ۹۹ استانداردهای حسابرسی امریکا، مجله حسابرس، شماره ۲۰، ۱۳۸۲.
- AICPA, **Consideration of Fraud In a Financial Statement Audit: Statement of Auditing Standards**, No. 99, New York, NY: AICPA, 2002
- Bell T.B., M.E. Peecher, and H. Thomas, **The 21st Century Public Company Audit**, New York, NY: KPMG LLP, 2005
- DeAngelo L., **Auditor Size and Audit Quality**, Journal of Accounting and Economics, VoL.3, 1981, pp.189-199
- Hurr R.K., **Professional Skepticism: An Audit Specific Model and Measurement Scale**, Working paper, Baylor University, 2007
- Hurr K., M. Eining and R.D. Plumlee, **An Experimental**