

تبیین نقش شک و تردید حرفه ای در پیشینه حسابرسی

دکتر بابک پوربهرامی^۱

دکتر معصومه شجاعی^۲

مرضیه معصومی^۳

علی منصوری احمدی^۴

سعید حسینی نیا^۵

چکیده:

مسئله نیازهای اطلاعاتی سهامداران و سرمایه گذاران در جهت تصمیم گیری در مورد شرکت ها موضوع بسیار مهمی می باشد. یکی از مهم ترین منابع اطلاعاتی که می توان از آن در جهت تصمیم گیری در مورد یک شرکت استفاده نمود، اطلاعات حسابداری و مالی می باشد. با مرور زمان و بروز مسائلی از جمله تخلفات مالی رخ داده در شرکت های بزرگ و نامدار که نهایتاً منجر به زیان دیدن سهامداران آن شرکت ها به دلیل استفاده از اطلاعات مالی نادرست گردید توجه استفاده کنندگان به کیفیت و صحت و روش های اعتبار سنجی اطلاعات مالی جلب شد. بنابراین موضوع صحت و قابلیت اتکای اطلاعات مالی از اهمیت ویژه ای برخوردار است زیرا استفاده کنندگان از اطلاعات مالی از این اطلاعات در جهت تصمیم گیری درباره سرمایه خود استفاده می کنند. بدین ترتیب ضروری است حسابرسان فرآیند حسابرسی را با دقت انجام داده و نسبت به مستندات و افراد مربوط به شرکت مورد رسیدگی درجه ای قابل قبول از شک و تردید حرفه ای را اعمال کنند و اطلاعات مالی شرکت ها را از جهات مختلف مورد بررسی و بازبینی قرار دهند تا از این طریق قابلیت اتکای گزارشات مالی افزایش دهند به نحوی که سهامداران با اطمینان خاطر بتوانند گزارشات مالی را مورد استفاده قرار دهند.

کلمات کلیدی: شک و تردید حرفه ای، حسابرسی.

مقدمه

شک و تردید حرفه ای یک سازه اساسی در حسابرسی است. حسابرسان موظفند در طول انجام هر کار تردید داشته باشند. کاربرد صحیح شک و تردید حرفه ای مستلزم آن است که حسابرسان قابلیت اطمینان شواهد را زیر سوال ببرند نسبت به شاخص های تقلب هوشیار باشند و تعصب مدیریتی و بطور انتقادی شواهد را ارزیابی کنند و شک را می توان نیرویی دانست که حسابرسان را به شناخت اشتباهات و بی نظمی های بالقوه سوق می دهد. هنگام حسابرسی مشتریان، حسابرسان موظفند شک و تردید حرفه ای خود را حفظ کنند. به عنوان مثال تمایل حسابرسی برای به تعویق انداختن نتیجه گیری تا زمانی است که شواهد پشتیبانی کافی برای یک جایگزین یا توضیح نسبت به سایرین را

^۱ استادیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد پرند، ایران babak_pourbahrami@yahoo.com

^۲ استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد پرند، ایران shojaee_75@yahoo.com

^۳ گروه حسابداری واحد پرند، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

^۴ گروه حسابداری واحد پرند، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

^۵ گروه حسابداری واحد پرند، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران



فراهیم کند(هارت، 2010). اهمیت تردید حرفه ای² در سراسر استانداردهای حسابداری تاکید شده است به گونه ای که حسابرسان ملزم هستند تا شک و تردید را در کل فرآیند حسابرسی مدنظر قرار دهند (انجمن حسابداران رسمی آمریکا³، 2006؛ 2002). هیات استانداردهای حسابرسی بین‌المللی⁴ (2012a) تأکید می کند که تردید حرفه ای، ریسک شرایط غیر معمولی؛ ریسک تعمیم سازی بیش از حد معمول به منظور نتیجه گیری از مشاهدات حسابرسی و ریسک اسفاده از فرضیات نادرست در تعیین ماهیت و زمان بندی ارزیابی نتایج را کاهش می دهد. علیرغم اهمیت تردید حرفه ای، اما هیچ اتفاق نظر روشنی در باره چیسستی و چگونگی اندازه گیری آن وجود ندارد. قانونگذاران عموماً تردید حرفه ای را به عنوان نگرشی تعریف نمودند که شامل یک ذهنیت پرسشگر و یک ارزیابی بحرانی از شواهد و مدارک می باشد (آشپهور و کلاوس⁵، 2017). محققان نیز به عنوان توسعه دهندگان این حوزه ازدانش رفتار حسابرسی، تردید حرفه ای را اغلب ذهنیتی تعریف می کنند که بر قضاوت حرفه ای حسابرسان تاثیر می گذارد(گلوور و براویت⁶، 2014؛ رانزلا و همکاران⁷، 2011). برای مثال، برخی از پژوهشگران همچون کوهن و همکاران⁸ (2017) و هارت (2010) تردید حرفه ای را به عنوان یک ویژگی فرد یا یک ویژگی شخصیتی می دانند. در مقابل برخی از محققین یک حسابرس با تردید حرفه ای بیشتر را به عنوان فردی تلقی می کنند که این احتمال را در نظر می گیرد که صورت های مالی بیش از میزان متعارف، دچار انحراف است یا برای نتیجه گیری منصفانه، مستلزم شواهد و مدارک بیشتر می باشد. آرنس و لویچک⁹ (2011) بیان کرده اند که حسابرسی یک بررسی است که طرف مستقل به روی صورت های مالی انجام می دهد که توسط مدیریت مشتری آماده شده است؛ این بررسی به جمع آوری شواهد می پردازد و سپس شواهد را به منظور ارزیابی منصفانه بودن صورت های مالی، مورد ارزیابی قرار می دهد. استانداردهای حسابرسی، تردید حرفه ای را به عنوان یکی از مؤلفه های اساسی حسابرسی صورت های مالی می شناسد و تردید حرفه ای را برای ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی و هوشیاری نسبت به شرایطی که می تواند نشانه تحریف ناشی از تقلب یا اشتباه باشد ضروری می دانند (انجمن حسابداران رسمی آمریکا³، 2002؛ هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی³، 2012). در سالهای اخیر همواره این پرسش مطرح شده است که آیا تردید حرفه ای حسابرسان مستقل صرفاً" مجموعه ای از مهارت ها و دانش حرفه ای است؟ در مورد پیشینه حسابرسی مطالب اندکی وجود دارد، به عنوان مثال مقالاتی از نویسندگانی مثل براون و لی⁴ در دسترس است. تأکید اولیه به برخی از جنبه های حسابرسی یعنی تغییر اهداف حسابرسی، حسابرسی به عنوان بخشی از نظارت، استقلال حسابرس، مسئولیت کیفیت اطلاعات گزارش شده و حسابرس و عدم اطمینان گزارشات مالی و حسابرس و پیدایش حرفه حسابرسی خود سامان بوده است. هدف بعدی نیز جبران کمبود با بررسی مطالعه ویژگی اصلی توسعه حسابرسی میباشد(دکتر حساس یگانه کتاب فلسفه حسابرسی). از انجا که حرفه

¹ Hurt

² Professional Skepticism

³ AICPA

⁴ IAASB

⁵ Asbahr & Klus

⁶ Glover & Prawitt

⁷ Ranzilla et al

⁸ Cohen et al

¹ Arens & Loebbecke

² AICPA

³ IAASB

⁴ Brown & Lee

⁵ Daling et al

⁶ Vogel

⁷ Sid Hosein Eskandar



حسابرسی مبتنی بر یک کار تیمی و گروهی بوده و تعامل مثبت حسابرسان با یکدیگر از اهمیت زیادی برخوردار است (دالینگ و همکاران^۱، ۲۰۰۹). لذا در بسیاری از عرصه های تجارت نه تنها انجام حسابرسی لازم است، بلکه حسابرسی باید توسط شخص یا موسسه ای انجام شود که هم آموزش مناسب دیده باشد و هم عضو انجمن حرفه ای باشد. در این عرصه ها عموماً به قضاوت حرفه ای و تصمیم گیری حسابرسان توجه خاصی می شود (ووگل^۲، ۲۰۱۰؛ سیدحسین و اسکندر^۳، ۲۰۱۵). یکی از مکاتبی که در سالهای اخیر در حوزه روانشناسی و حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته و تاثیرات ویژگیهای شخصیتی در روانشناسی را بر حسابرسی مطرح کرده، مکتب تردید گرایی (شک گرایی) است. اطلاعات یک منبع حیاتی برای هر سازمان است که استفاده کنندگان از آن را می توان به دو دسته درون سازمانی و برون سازمانی طبقه بندی کرد. از جمله استفاده کنندگان، مدیران و سهامداران هستند که برای اتخاذ تصمیماتشان از اطلاعات استفاده میکنند (بهرام فر و همکاران^۴، ۱۳۷۷). در سال های اخیر به دلیل تقلب های گسترده حسابداری، موضوع تردید حرفه ای به موضوعی با اهمیت تبدیل شده است. تا آن جا که استاندارد های حسابرسی، تردید حرفه ای را به عنوان یکی از مؤلفه های اساسی حسابرسی صورت های مالی می شناسند. این استانداردها تردید حرفه ای را برای ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی و هوشیاری نسبت به شرایطی که می توانند نشانه تحریف ناشی از تقلب یا اشتباه باشد ضروری می دانند (انجمن حسابداران رسمی آمریکا^۵، ۲۰۰۲؛ هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی^۶، ۲۰۱۲). گسترش روزافزون بنگاه های اقتصادی، توسعه فناوری ارتباطات و وجود تضاد منافع نیاز های نظارتی را به وجود می آورد. مسأله جهانی شدن اقتصاد انقلاب اطلاعات کنترل را حتی از دست دولت ها خارج کرده است. این شرایط موجب شده است حرفه حسابرسی به تدریج تلاش کند تا از قافله عقب نماند و همگام با تغییرات فناوری در راستای نیازهای جامعه حرکت کند. در این محیط کاربران برای تصمیم گیری به اطلاعات مختلفی از جمله اطلاعات مالی درباره بنگاه های اقتصادی نیاز دارند. در مورد قابلیت اتکای اطلاعات مزبور است که از تضاد منافع سرچشمه میگردد. افزون بر تضاد منافع، مسائل دیگری از قبیل عدم دسترسی مستقیم کاربران به اطلاعات موجب تقاضا برای خدمات حسابرسی مستقل شده است (سجادی و همکاران^۴، ۱۳۸۲). بنابراین حرفه حسابرسی به منظور کاهش عدم تقارن اطلاعات بین مدیران و سهامداران از طریق ایجاد قابلیت اطمینان بر صورت های مالی شرکت ها به وجود آمده است (فرگوسن^۵، ۲۰۰۴) به گونه ای که وظیفه حسابرس حمایت از حقوق سرمایه گذاران از طریق ایفای نقش اعتباردهی به صورت های مالی و اظهار نظر در مورد کلیت آنها است. برای انجام این وظایف حسابرس باید مستقل و بی طرف باشد. (وکیلی فرد^۶، ۱۳۸۸). در سال ۲۰۰۲ یکی از بزرگترین شرکت های تولید کننده انرژی در دنیا به نام انرون فرو پاشید. در خصوص این شرکت در اواخر سال ۲۰۰۱ گزارشی مبسوط درباره یکی از بزرگ ترین تقلب های تاریخ - پنهان کاری دارایی ها و بدهی ها، عدم افشای معاملات گروه های وابسته، مشکلات راهبری شرکتی و بیان اغراق آمیز دارایی ها و حقوق مالکانه منتشر شد.

انتشار این گزارش موجب شد شرکت انرون صورت های مالی خود را اصلاح و در پی آن اعلام ورشکستگی کند (وایت^۷، ۲۰۱۰) و رسوایی شرکت انرون نشان داد در تصمیماتی که افراد با استناد به صورت های مالی اتخاذ می کنند، اظهار نظر حسابرسان نسبت به صورت های مالی نقش مهمی دارد. به دلیل نقش تردید حرفه ای در راستای اطمینان بخشی به مشارکت کنندگان بازار سرمایه و نیز تاثیر آن بر ارائه اطلاعات

¹ Bahram Far et al

² AICPA

³ IAASB

⁴ Sajadi et al

⁵ Ferguson

⁶ Vakili Fard

⁷ White

² Louji et al

³ Mashayekhi

⁴ Foroughi et al



مالی این مفهوم از اصول اساسی استاندارد های حسابرسی به شمار می رود (استاندارد حسابرسی ۲۳۰). رسوایی های مالی شرکت هایی مانند انرون و وردکام تنها نمونه هایی از رسوایی های بزرگی است که بازار بزرگ سرمایه آمریکا را در آغاز هزاره سوم دچار نوسان کرد و حرفه حسابرسی را در اعتباربخشی به صورت های مالی زیر سؤال برد که نهایتاً به سلب اعتماد جامعه از حسابداران و حسابرسان انجامید. رسوایی های اخیر علاوه بر آسیبی که بر سرمایه گذاران، تأمین کنندگان منابع مالی، حسابرسان و ... وارد آورد، موجب تحمیل هزینه های گزافی بر دوش اقتصاد، خصوصاً در جامعه آمریکا شد که می توان آن ها را در رده های اول هزینه های یک کشور جستجو کرد. علاوه بر آسیب افراد داخل و خارج از شرکت از ارتکاب تقلب، کاست اعتبار صورت های مالی مستقل و بازارهای مالی اثر منفی گسترده تری است که بر روی کارکردهای بازار دارد و نهایتاً به افزایش ریسک و کاهش کارآمدی بازار منتج می گردد (لوجی همکاران^۲، ۲۰۱۱). پژوهش فوق به دنبال بررسی اهمیت موضوع شک و تردید حرفه ای در زمینه حسابرسی صورت های مالی شرکت های فعال در بازار سرمایه و تاثیر گزارشات حاصله بر تصمیم گیری سهامداران آن شرکتها از طریق جمع آوری داده های پژوهش های صورت گرفته در این زمینه می باشد. یکی از عوامل بروز و پیدایش مشکلات در زمینه تردید حرفه ای در حسابرسی صورت های مالی شرکت های سهامی عام تضاد منافع موجود در گروه های مرتبط با شرکت های مذکور (حسابرسان، مدیران اجرایی و سهامداران) می باشد. به عبارتی تضاد منافع در میان گروه های مذکور می تواند یکی از عواملی باشد که بر اعمال مراقبت حرفه ای حسابرسان در انجام فرایند حسابرسی تاثیر بگذارد (مشایخی^۳، ۱۳۹۹). مدیران شرکتها به عنوان بالاترین مسئول تهیه صورت های مالی، همواره انگیزه دارند تا برای حفظ منافع خود به تحریف اطلاعات مالی بپردازند و در این فرآیند، مدیران اکثراً می کوشند که اخبار منفی شرکت را هرگز به بیرون انتقال ندهند و همیشه تنها اخبار خوب را منتشر کنند (فروغی و همکاران^۴، ۱۳۹۳). صورت های مالی بخش عمده ای از اطلاعات مورد نیاز سرمایه گذاران و اعتباردهندگان یک شرکت را تأمین می کند. براساس چنین سطح اعتمادی به صورت های مالی، نقش حسابرسان نیز نقش حیاتی است. حسابرسی صورت های مالی امری ضروری است، زیرا صورت های مالی حسابرسی شده می تواند این اطمینان را برای سرمایه گذاران و اعتباردهندگان فراهم کند که اطلاعاتی معتبر و قابل اتکا در اختیار آنها قرار می گیرد.

بنابراین، حسابرسی صورت های مالی می تواند ارزش افزوده اقتصادی را برای یک شرکت به وجود آورد (واعظ و همکاران^۱، ۱۳۹۳). پر واضح است که صورت های مالی به عنوان یکی از مهمترین منابع اطلاعاتی برای انعکاس وضعیت مالی، نتایج عملکرد و جریان های نقدی واحدهای تجاری شناخته شده است. از اینرو نهادهای ناظر بر بازارهای مالی در سراسر دنیا با تصویب قوانینی شرکتها را ملزم به ارائه صورت های مالی نموده اند. آنچه در این میان مهم تلقی شده است کیفیت این گزارشات می باشد. گزارشات با کیفیت موجب حفظ منافع عموم جامعه و تخصیص بهینه منابع می شود (مرادی و همکاران^۲، ۱۳۹۷). با توجه به توضیحات مطرح شده تاثیر کیفیت صورت های مالی در تصمیم گیری اشخاص در رابطه با شرکت ها موضوعی مشهود است و در صورت ملاک قرار دادن صورت های مالی فاقد کیفیت احتمال بروز مشکلات و وقایعی نظیر آنچه در دوره رسوایی های مالی سال ۲۰۰۱ رخ داد نیز وجود خواهد داشت. بحران مالی سال ۲۰۰۱ (سال رسوایی شرکتی) دوره بروز وضعیت ناخوشایندی در چند شرکت بزرگ و معروف در آمریکا و اروپا می باشد که عمدتاً به دلیل دستکاری نتایج مالی از طریق زیادتر نشان دادن درآمدها، کمتر شدن هزینه ها و یا واريز منابع مالی شرکت به حساب مدیران بوده است. بنابراین می توان تاثیر کیفیت صورت های مالی حسابرسی شده را به راحتی مشاهده نموده و به این نکته پی برد که مسأله بی کیفیتی و غیر قابل اتکا بودن صورت های مالی از اهمیت ویژه ای برخوردار بوده و ضروری است اقدامات لازم در زمینه بهبود کیفیت صورت های مالی انجام شود. از جمله اقدامات انجام شده

¹ Vaez et al

² Moradi et al

³ Sarbanes-Oxley Act

⁴ Mashayekhi



می توان به تصویب قانون ساربنز-اکسلی^۳ ۲۰۰۲ که نماد اصلاحات صورت گرفته در زمینه راهبری شرکتی می باشد اشاره کرد. (مشایخی^۴، ۱۳۹۹). حال این پرسش مطرح می گردد که انجام چه اقداماتی در زمینه بهبود کیفیت صورت های مالی ضروری است؟ یکی از مواردی که پیش تر نیز مطرح گردید بر طرف سازی تضاد منافع میان گروه های درگیر و مرتبط با شرکت ها می باشد.

از جمله تضاد منافع در میان گروه های مذکور می توان به وابستگی مالی واحد حسابرسی به مدیران اجرایی و نیاز مدیران اجرایی به افشا مطلوب اطلاعات مالی به سهامداران در دوره مالی مورد بررسی به دلیل اخذ پاداش از شرکت و سهامداران اشاره کرد (مشایخی^۵، ۱۳۹۹). همچنین حسابرس باید همواره درجه ای از مراقبت حرفه ای را در جمع آوری شواهد حسابرسی مد نظر قرار دهد و این گونه فرض نماید که توطئه یا تقلبی از سوی مدیریت در ارائه صورت های مالی وجود دارد (قاسمی نژاد و همکاران^۶، ۱۳۹۹). از جمله مصادیق مراقبت حرفه ای از سوی حسابرسان، اعمال تردید حرفه ای در تمامی مراحل فرایند حسابرسی و تهیه صورت های مالی می باشد. از این رو پرسش اصلی این پژوهش آن است که تا چه اندازه تردید حرفه ای می تواند بر کیفیت حسابرسی و صورت های مالی حسابرسی شده موثر باشد؟

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

شک و تردید حرفه ای

در مبانی نظری تردید حرفه ای بیانگر قضاوت ها و تصمیم گیریهای حسابرس است و نمایانگر ارزیابی قوی از ریسک یا یک ادعا است، مشروط بر آن که اطلاعات برای حسابرس در دسترس باشد (نلسون^۱، ۲۰۱۰). تقلب برنامه ای از پیش طراحی شده برای فریب دیگران تعریف می کند که از طریق ارائه اسناد و مدارک ساختگی صورت می گیرد (والاس^۲، ۱۹۹۵). تقلب اقدامی عمدی است ولی استانداردهای حسابرسی بر دیدگاه بی طرفانه نسبت به تردید حرفه ای تاکید دارد. حسابرسان باید در تمام مراحل فرایند حسابرسی دقت لازم و کافی را داشته باشند. طبیعتا زمانی که مستندات با دقت کافی بررسی شوند و حسابرسان نسبت به اطلاعات و مدارک دریافت شده و افرادی که این اطلاعات را در اختیارشان قرار می دهند شک و تردید حرفه ای را داشته باشند نتیجه اظهار نظر نسبت به این مستندات از قابلیت اتکای بیشتری برخوردار خواهد بود. طبق بند ۱۳ استاندارد حسابرسی شماره ۲۰۰، تردید حرفه ای نوعی نگرش است که لازمه آن وجود ذهنی پرسشگر و ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی است و طبق بند ۱۷ همین استاندارد حسابرس ملزم به اعمال قضاوت حرفه ای و تردید حرفه ای در تمام مراحل برنامه ریزی و اجرای عملیات حسابرسی است. تردید حرفه ای جزء اصلی هر حسابرسی است؛ چراکه منجر به کشف تقلب و حفظ نگرش مستقل حسابرس می شود (AICPA، ۲۰۰۲). همچنین جزء ضروری از حسابرسی صورتهای مالی است. در حال حاضر تاکید بر تردید حرفه ای نسبت به گذشته با توجه به وقوع تقلب های بزرگ در دهه اخیر افزایش یافته است (گلاور و براویت^۳، ۲۰۱۴). در پاسخ به این رویدادها، از یک طرف، قانون گذاران تغییراتی را در دستور کار قرار دادند بطور مثال قانون ساربنز-اکسلی در سال ۲۰۰۲ در آمریکا وضع شد تا به بی نظمی های گزارشگری مالی سر و سامان دهد و تحولاتی نیز در زمینه حاکمیت شرکتی انگلستان رخ داد و سیاستگذاران بر روی اهمیت حسابرسی مؤثر و کارآمد بعنوان یکی از مؤلفه های کلیدی بازارهای سرمایه تمرکز نمودند و تلاش هایی را برای شناسایی محرک های کلیدی کیفیت حسابرسی انجام دادند (غلامزاده و همکاران^۴، ۱۳۹۱).

¹ Nelson

² Wallace

³ Glover & Prawitt

⁴ Gholamzadeh et al



فقدان تردید حرفه ای یکی از دلایل اصلی شکایات و جاری شدن پرونده های قضایی برای آنان محسوب می شود (اندرسون و همکاران^۱، ۲۰۰۲). تردید حرفه ای درحسابرسی مفهومی دوگانه متشکل از دو بُعد معرفتی و روانشناختی است (توبا^۲، ۲۰۱۱). مفهوم اول به روش شناخت مربوط می شود و اساسا به این می پردازد که حسابرس باید چه رویکردی را قبل از طراحی فرایند حسابرسی برگزیند. مفهوم دوم به گرایش حسابرس به ایجاد سوال در موقعیت معینی از حسابرسی مربوط می شود و اساسا به اندازه گیری کمیّت و کیفیت ذهن پرسشگر می پردازد. شک و تردید حرفه ای برای عملکرد ممیزی با کیفیت بسیار اساسی است (هارت^۳، ۲۰۱۳). محققان و تنظیم کننده ها بر اهمیت اعمال سطح مناسب شک و تردید حرفه ای هنگام انجام حسابرسی تاکید کرده اند (نلسون^۴، ۲۰۰۹). حسابرس آگاه نسبت به وضعیت های احتمالی حاوی تحریف ناشی از اشتباه یا تقلب و در نهایت ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی موجود است. مهم ترین انتقادی که معمولا حسابرسان در گزارشگری مالی با آن مواجه می شوند، عدم اعمال تردید حرفه ای مناسب از سوی آنهاست (غلامرضایی و همکاران^۵، ۱۳۹۶). یعنی حسابرسان باید دارای ذهنیتی پرسشگر و آگاه نسبت به وضعیت مالی شرکت مورد حسابرسی داشته باشند تا بتوانند فرایند حسابرسی را با کیفیت هرچه بهتر انجام دهند. تردید حرفه ای جزء اصلی هر حسابرسی است چرا که منجر به کشف تقلب و حفظ نگرش مستقل حسابرس می شود (انصاری و همکاران^۶، ۱۳۹۸). تردید حرفه ای در حسابرسی موضوع بسیار مهمی است که اشاره به اعمال درجه ای مراقبت حرفه ای حسابرسان در چارچوب استاندارد های حسابرسی دارد و مبتنی بر ارزیابی بی طرفانه شواهد و مدارک ارائه شده صاحبکاران می باشد. در واقع تردید حرفه ای به اعمال قضاوت حرفه ای با کیفیت کمک می کند و اطلاعات قابل اتکاتری را در اختیار ذی نفعان قرار می دهد (بامری و همکاران^۷، ۱۳۹۸). تردید حرفه ای یکی از مؤلفه های قضاوت و تصمیم گیری در حرفه حسابرسی است و براساس استاندارد های حرفه ای حسابرسی، حسابرس باید با نگرش تردید حرفه ای حسابرسی را برنامه ریزی و اجرا کند (رضایی و همکاران^۸، ۱۳۹۷). تردید حرفه ای نوعی نگرش است که لازمه آن وجود ذهنی پرسشگر، آگاه نسبت به وضعیت های احتمالی حاوی تحریف ناشی از اشتباه یا تقلب و در نهایت ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی موجود است (غلامرضایی^۹، ۱۳۹۶).

تردید حرفه ای متشکل از ابعادی همچون شکاکیت، اعمال درجه ای از مراقبت حرفه ای، هوشیاری در چارچوب استاندارد های حرفه ای، قوانین و مقررات، جمع آوری و ارزیابی بی طرفانه شواهد و قضاوت حرفه ای معاملات پیچیده و... است (گلور و پراویت^{۱۰}، ۲۰۱۳). سوگیری محافظه کارانه در قضاوت های حسابرسی (گنجی حمیدرضا^{۱۱}، ۱۳۹۷). نگرشی که دربرگیرنده ذهن پرسشگر و ارزیابی نقادانه شواهد است (گنجی حمیدرضا، ۱۳۹۷). حسابرسانی که شک و تردید حرفه ای را در فرایند حسابرسی اعمال میکنند با چالش هایی از جمله به خطر افتادن موقعیت کاری خودشان رو به رو می شوند چراکه اعمال درجه ای از مراقبت حرفه ای در انجام عملیات حسابرسی منجر به کشف تخلفات می شود و این موضوع به نفع مدیران اجرائی شرکت ها نخواهد بود زیرا کشف تخلف توسط حسابرسان و اعلام به سهامداران باعث به خطر افتادن موقعیت

¹ Anderson et al

² Toba

³ Hurt

⁴ Nelson

⁵ Gholamrezaei et al

⁶ Ansari et al

⁷ Bameri et al

⁸ Rezaei et al

⁹ Gholamrezaei

^{۱۰} Glover & Brawitt

^{۱۱} Hamidreza ganji

^{۱۲} Franzel



کاری مدیران اجرایی و از دست دادن پاداش و مزایا می باشد. بنابراین مدیران اجرایی که در واقع به نمایندگی از سهامداران شرکت را اداره می کنند و از چنین افشای اطلاعاتی استقبال نمی کنند و در صورتی که حسابرسان نسبت به انجام وظیفه اعمال شک و تردید حرفه ای در حسابرسی پافشاری نموده و مطابق آنچه که باید عمل کنند موقعیت کاری خود را از دست خواهند داد.

حسابرسی

موضوع حسابرسی با توجه به حساسیت های تخصصی موضوعی مهم و چالش برانگیز است. زیرا حسابرسی باعث ایجاد ارزش افزوده برای صورت های مالی می شود. یک موسسه حسابرسی مستقل و با مهارت قادر به شناسایی ارائه نادرست اقلام صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی بوده و می تواند نسبت به ارائه صحیح آن بر صاحبکار خود تاثیرگذار باشد تا در نتیجه آن، اطلاعات مالی قابل اتکایی گزارش شود و رسیدن به این هدف مطلوب به کیفیت حسابرسی ارتباط مستقیم دارد. با این حال موسسات حسابرسی همچنان به دلیل نادیده گرفتن و یا کم اهمیت تلقی کردن تردید حرفه ای در حسابرسی مورد انتقاد قرار می گیرند (فرانزل^۲، ۲۰۱۳). طبق بند ۲ استاندارد ۲۴۰ حسابرس هنگام برنامه ریزی و اجرای روش های حسابرسی و ارزیابی و گزارشگری نتایج حاصل باید خطر وجود تحریف با اهمیت در صورت های مالی را که از تقلب یا اشتباه ناشی می شود، در نظر بگیرد.

در واقع استانداردهای حسابرسی حال حاضر، کمتر به بخش های درونی و تاثیرگذار بر تصمیم سازی حسابرسی تاکید نموده است و صرفا در مسیر موضوعاتی همچون تقلب، تحریف، شفافیت و... به طور گذرا به نقش تردید حرفه ای در اظهار نظر حسابرس پرداخته است، که این موضوع با توجه به پیچیدگی های عملکردی صاحبکاران، می تواند یک نقص از منظر در حرفه حسابرسی شریک حسابرس نقش مهم و برجسته ای در تعیین چگونگی محیط کاری حسابرسان دارد و زمانی حسابرسان خود را نسبت به شرکا موظف و متعهد می دانند که فراتر از آنچه را که از آنها در قرارداد کاری به عنوان وظایف انتظار می رود از جانب شریک حسابرس برای حسابرسان برآورده شود. موسسات حسابرسی عنوان می کنند حسابرسی که از شاخص خودرایی برخوردار است دارای نظر مستقل، استقلال فکری و شخصیت محکم است و به راحتی تحت تاثیر اظهارات صاحبکار قرار نمی گیرد. او در اجرای عملیات حسابرسی موفق تر عمل می کند که در نهایت باعث افزایش کیفیت حسابرسی می شود. بر اساس تحقیق بستانبان (۱۳۸۶) با عنوان قضاوت حرفه ای در حسابرسی عوامل موثر بر قضاوت حرفه ای شامل تردید حرفه ای، دانش، تجربه و استقلال حسابرسان مستقل بیان شده است. بدون ارزیابی اسناد مالی یک سازمان، امکان بروز اشتباه و تقلب وجود دارد. برای داشتن یک اقتصاد سالم استفاده از حسابرسی امری ضروری است. حسابرسی یک فرایند سیستماتیک جمع آوری و ارزیابی بی طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت ها و رویدادهای اقتصادی به منظور تعیین میزان انطباق این ادعا با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذی نفع می باشد. (حساس یگانه یحیی، ۱۳۹۹). حسابرسی یک فرآیند مهم است که اطلاعات اقتصادی سودمندی برای قضاوت افراد فراهم می سازد (حساس یگانه یحیی، ۱۳۹۹). حسابرسی فرآیندی است که در آن درستی و یا نادرستی صورت های مالی ثبت شده در واحد حسابداری توسط یک فرد مستقل سنجیده شود. به بیان ساده به معنی اظهار نظر دقیق و بی طرف در زمینه ارزیابی گزارشات مالی با هدف کشف تقلب یا اشتباه در حسابداری شرکت مورد بررسی می باشد. بررسی اسناد مالی همراه با اظهار نظر حسابرس است. اظهار نظر حسابرس میزان اتکا به صورت های مالی را تأیید یا رد می کند. بنابراین رشته حسابرسی به منظور آموزش افرادی است که علاوه بر داشتن تسلط علمی، با سیستم های مالی و حسابداری آشنا باشند و توانایی انجام فعالیت های صحیح و موشکافانه بر مبنای شواهد کافی را داشته باشند. حسابرسی، بررسی صحت گزارشات مالی شرکت می باشد و مرحله به مرحله برای رسیدن به هدف جلو می رود. اینکه رسیدگی توسط افراد تحت نظارت مدیر عامل و هیات مدیره انجام می گیرد یا کارشناسان رسمی موسسات خدمات مالی، در ماهیت حسابرسی تغییری ایجاد نمی کند. به طور خلاصه مراحل حسابرسی به صورت زیر پیش می رود:



۱- ابتدا مدیریت شرکت گزارشات مالی مربوط به بخش حسابداری را تهیه و مدیران شرکت تائید می کنند که این گزارش بر مبنای الزامات قانونی و استاندارد های گزارشگری مالی است.

۲- سپس حسابرسان با شناخت کلیه عوامل اقتصادی و صنعتی دخیل در فعالیت های آن شرکت، بررسی خود را شروع می کنند.

۳- ارزیابی حسابرسان شامل امور مربوط به بررسی گزارشات مالی، مجموعه ریسک های موثر بر عملکرد مالی شرکت و نیز اقدامات مربوط به کنترل داخلی است که شرکت جهت کاهش ریسک ها در پیش گرفته است.

۴- در این مرحله حسابرسان بر اساس شناسایی ریسک ها و کنترل های صورت گرفته شواهد و اقدامات در جهت دقیق بودن گزارشات مالی را نیز بررسی می کنند.

۵- حسابرسان درباره گزارشات مالی شرکت به طور بی طرف و دقیق اظهارنظر می کنند که آیا گردش نقدی وضعیت مالی شرکت صحیح بیان شده است یا خیر. همچنین این اظهارنظرات میزان تطابق گزارشات با استاندارد های گزارشگری مالی و قوانین شرکت را نیز تائید یا رد می کند. در نهایت گزارش حسابرسی به دست سهامداران و اعضای شرکت می رسد.

نقش حسابرسی در اقتصاد کشور به معنای اعتبار بخشی به صورت های مالی و اطمینان دادن به نهاد مورد نظر برای استفاده از آن اسناد است. با دولتی شدن صنایع بزرگ و افزایش دخالت دولت در امور اقتصادی، نقش رسیدگی در اقتصاد کشور بیشتر از قبل احساس می شود. طبیعی می باشد که هرچه قدر مؤسسه یا واحد بزرگ تر باشد وجود واحد حسابرسی واجب تر است. بنابراین هرچه قدر اقتصاد یک کشور پیشرفته تر باشد، قوانین حسابرسی و دستگاه های نظارتی بیشتری در اقتصاد آن کشور وجود خواهد داشت. پس به دلیل پیشرفت صنعتی و تجاری در سال های اخیر، شرکت ها و صاحبان صنایع باید حساب ها و صورت های مالی خود را به تأیید حسابرسان برسانند. اساس به وجود آمدن شغل حسابرس مستقل نیز همان اعتبار بخشی به گزارش های حسابداری است. نقش و اهمیت استقلال بازرسی در توسعه سازمان بر کسی پوشیده نیست اما بهتر است قبل از بررسی آن، با انواع حسابرس آشنا شویم. انواع حسابرس عبارتند از:

حسابرس مستقل شخصی سومی است، که در موسسات بازرسی مشغول کار بوده و هیچ گونه ارتباط مادی و معنوی با شرکت ندارد و تنها در قبال انجام وظیفه خود، حق الزحمه دریافت خواهد کرد. با گزارشی که حسابرس مستقل به شرکت ها، سازمان ها و صاحبان صنایع ارائه می دهد اعتبار صورت های مالی را بهبود می بخشد. گزارش این افراد به مجمع عمومی صاحبان سهام تحویل داده می شود. اهمیت حسابرسی مستقل در حسابداری زمانی مطرح است، که باید در مورد صورت های مالی و جریان های مالی شرکت، اظهار نظر کرد. اشخاص دخیل در اهداف سازمان با توجه به انواع گزارشات حسابرسی، می توانند به درستی اسناد حسابداری اطمینان داشته باشند. پس وقتی در یک صورت مالی، عبارت حسابرسی شده درج شود به معنی اظهار نظر حرفه ای واحد رسیدگی مستقل بر صورت های مالی آن شرکت است.

حسابرسان داخلی رابطان بین هیئت مدیره و شرکت هستند که سیاست ها و روند مالی شرکت را مورد ارزیابی قرار می دهند. این گروه از حسابرسان، گزارشات خود را به صورت هفتگی، ماهیانه یا سالانه ارائه می کنند. در واقع حسابرسی داخلی، واحد ارزیابی مستقلی است، که جهت بررسی فعالیت های درون سازمانی ایجاد می شود. اگر چه حسابرسان داخلی در استخدام سازمان هستند اما باید استقلال سازمانی داشته باشند. به همین دلیل این گروه از حسابرسان در بسیاری از شرکت ها به طور مستقیم به کمیته حسابرسی یا هیئت مدیره شرکت گزارش می دهند.

حسابرس دولتی که به طور اختصاصی برای موسسات دولتی کار می کند به بررسی معاملات و کنترل های یک مؤسسه دولتی می پردازد تا در موارد زیر اظهار نظر کند:

- مطابقت فعالیت های مالی و اقتصادی با اصول حسابداری
- سنجش میزان کفایت کنترل ها و روش های عملی
- سنجش میزان کارایی و استفاده کردن بهینه از منابع انسانی، مالی و فیزیکی و حرکت درست به سمت اهداف سازمانی



اگر تفاوت علم حسابداری و حسابرسی را خوب درک کرده باشیم متوجه خواهیم شد که حسابدار اسناد مالی را در دفاتر حسابداری ثبت می کند و حسابرس وظیفه ارزیابی این اسناد را بر عهده دارد. بنابراین تفاوت حسابدار و حسابرس را می توان در چند بخش خلاصه کرد.

- حسابدار یک کارمند رسمی شرکت محسوب می شود که باید گزارش های روزانه، هفتگی، ماهیانه و سالانه ارائه دهد. اما حسابرس با توجه به نوع قراردادش با شرکت کار می کند و حضور او در شرکت الزامی نیست.
- شروع کار یک حسابرس، اغلب پس از اتمام کار یک حسابدار است.
- حسابدار وظیفه تنظیم و حسابرس وظیفه تحلیل سند مالی را بر عهده دارد.
- اگر حسابدار در محاسبات اشتباه کند باید آن ها را برطرف کند اما حسابرس پس از تشخیص اشتباه رخ داده، وظیفه ای در قبال رفع آن ندارد.

• کارمند حسابدار وابستگی مالی به شرکت دارد اما حسابرس خارجی یک کارمند مستقل از شرکت و مربوط به موسسه حسابرسی است. حسابرس داخلی نیز با وجود وابستگی مالی دارای استقلال کاری می باشد.

به مجموعه دستورالعمل هایی که حسابرسان برای انجام امور بازرسی از آن استفاده می کنند استانداردهای حسابرسی می گویند. به بیان ساده تر یک حسابرس باید بداند که استاندارد های حسابرسی چیست و در بررسی اسناد و گزارشات از آن استفاده کند و در وجه مقابل استاندارد های حسابرسی صحت عملکرد حسابرسان را بررسی می کند. ابتدایی ترین اصولی که یک حسابرس باید در گزارش حسابرسی انجام دهد، رعایت استانداردهای عمومی رسیدگی است. استانداردهای عمومی حسابرسی به طور خلاصه موارد زیر را شامل می شود:

- حسابرس باید علاوه بر تخصص و دانش کافی، صلاحیت لازم برای احراز این شغل را داشته باشد.
- در همه موارد مربوط به وظیفه خود، استقلال رأی خود را حفظ کند. بنابراین هیچ گونه رابطه کاری با مدیرعامل یا هیات مدیره نباشد داشته باشد تا به عنوان فردی مستقل و بی طرف تصمیم بگیرد.
- مراقب همه عوامل دخیل در تنظیم و تهیه گزارش مثل از قلم افتادگی و اشتباه باشد.

باید بدانید علاوه بر اینکه استاندارد های بازرسی مختلف وجود دارد انواع روش های حسابرسی نیز وجود دارد که هر کدام کاربرد مخصوص خود را دارد. انواع حسابرسی عبارتند از:

حسابرسی صورت های مالی: منظور از حسابرسی صورت های مالی، اعتبار دادن به ادعاهای مطرح شده در صورت های مالی و اظهار نظر قطعی در مورد مطابقت یا عدم مطابقت آن ها با اصول حسابداری است. بررسی صورت های مالی اصلی ترین نوع حسابرسی است.

حسابرسی رعایتی: هدف حسابرسی رعایتی سنجش میزان رعایت سیاست ها، قوانین و احکام دولتی و کنترل های داخلی توسط شرکت است.

حسابرسی عملیاتی: ویژگی بارز حسابرسی عملیاتی، بررسی سودآوری و صرفه اقتصادی شرکت است. در این نوع حسابرسی، پیشنهاداتی در جهت اثربخشی و سودآوری مالی شرکت نیز توسط حسابرس مطرح می شود.

حسابرسی قانونی: اگر شرکا به اختلافات مالی بخورند از حسابرسی قانونی استفاده می شود. در واقع رسیدگی قانونی مانند نهادهای حل اختلاف عمل خواهد کرد. این اختلافات ممکن است، در زمینه های مختلفی مثل تقلب کارکنان، ضررهای اقتصادی و یا اختلافات بین سهامداران باشد.

حسابرسی داخلی: افراد شاغل در پست حسابرسی داخلی به عنوان کارمند واحد رسیدگی شناخته می شوند که گزارشات هفتگی، ماهیانه و سالانه خود را به مدیرعامل و هیئت مدیره ارائه می کنند. این نوع از حسابرسی درون یا برون سازمانی انجام می گیرد. اهداف حسابرسی داخلی در مجموع راستی آزمایی بخش مالی شرکت است. پس از تنظیم یک سند مالی در بخش حسابداری درستی یا نادرستی این سند باید بررسی شود. برای اینکه صحت گزارشات مالی را تایید کنیم به حسابرس نیاز داریم. هرچه ابعاد و اهداف سازمان بزرگ تر



باشد نیاز به حسابداری برای حفظ سلامت مالی نیز بیشتر است. برای اینکه یک حسابرس موفق باشیم باید علاوه بر علم کافی، صلاحیت احراز این شغل را نیز داشته باشیم. علم حسابداری بر پایه استاندارد های حسابداری استوار است و اظهار نظر های حسابرسان در تصمیم گیری های مدیران تاثیر مستقیم دارد. بنابراین برای آموختن اصول، قواعد و تعریف حسابداری این مقاله را مطالعه کنید و در صورتی که سؤالی در ذهنتان است با ما در میان بگذارید. حسابداری در معنا یعنی بازرسی جستجوگرانه کلیه مدارک و اسناد حسابداری به منظور کشف تقلب و اشتباه. این موضوع با بررسی گزارشات مالی یک شرکت یعنی هرآنچه که شرکت در طی یک دوره مالی ثبت نموده انجام می شود و هدف از حسابداری این است که استفاده کنندگان از گزارشات مالی بدانند که آیا صورت های مالی دقیقا طبق استاندارد های حسابداری تعیین شده هستند یا خیر.

پیشینه پژوهش

ردیف	نویسندگان	هدف پژوهش	روش پژوهش	یافته ها
۱	بهرام شیرزاد، هاشم نیکو مرام، حمیدرضا وکیلی فرد، بهمن بنی مهد(۱۴۰۰)	تحلیل فاز شهودی نقض تردید حرفه ای حسابرسان تحت فشارهای مبتنی بر همنوایی اجتماعی	دلفی	فشار بازار ناشی از عدم توازن در توزیع سهم بازار تاثیر گذارترین عامل و بیشترین محرک برای نقض تردید حرفه ای حسابرسان
۲	دکتر نادر نقش بندی، منصوره سادات غفاری، فاطمه یوسف پور(۱۳۹۹)	بررسی رابطه استقلال ، حرفه ای گرای و شک و تردید حرفه ای با کیفیت حسابداری	توصیفی - پیمایشی	وجود رابطه معنی دار بین متغیرهای استقلال، حرفه ای گرای و شک و تردید حرفه ای با کیفیت حسابداری
۳	احسان قاسمی نژاد، بهمن بنی مهد، مهدی بشکوه(۱۳۹۹)	تاثیر ویژگی رفتاری فرصت طلبی بر تردید حرفه ای حسابرسان مستقل : آزمون از نظریه روانشناختی شخصیتی	توصیفی - پیمایشی	ویژگی رفتاری عوامل تاثیر گذار بر تردید حرفه ای حسابرسان
۴	تبسم انصاری، فرزانه حیدرپور، امیررضا کیقبادی(۱۳۹۸)	بررسی رابطه میان تردید حرفه ای ، سطح اطمینان و قضاوت ها و تصمیمات توأم با تردید حسابداری	توصیفی - پیمایشی	تردید حرفه ای و سطح اطمینان بر اساس پرسشنامه هارت و نتو بر قضاوتها و تصمیم گیری توأم با تردید حسابرسان تاثیر دارد.
۵	سیدحسین حسینی، بهنام بنی مهد، زهرا صفری(۱۳۹۸)	بررسی تاثیر دیدگاه های تردید حرفه ای حسابرس بر ارزیابی ریسک تقلب با در نظر گرفتن تاثیر تعدیل کننده مهارت ارتباطی و تضعیف اجتماعی	توصیفی - پیمایشی	پیش بینی آزمون فرضیه ها بر حسب روابط مبتنی بر الگو تعیین اثر مداخله گری ابعاد مهارت ارتباطی بر رابطه تردید حرفه ای از روش آمار استنباطی



۶	مرتضی شفقتی، حسن ولیان، محمد رضا عبدلی (۱۳۹۷)	بررسی تاثیر استعاره سازی ذهنی بر تردید حرفه ای حسابرسان در ارزیابی ریسک تقلب و کیفیت حسابرسی	توصیفی	تفاوت حسابرسان بر حسب ادارک آن ها از استعاره های حسابرسی باعث افزایش ارزیابی ریسک تقلب شرکت ها و کیفیت حسابرسی می گردد.
۷	مرضیه بامری، مهدی صفری گرایلی، حسن ولیان (۱۳۹۷)	بررسی تاثیر حمایت ادراک شده شریک حسابرسان بر نگرش های مبتنی بر بی طرفی و شک در تردید حرفه ای و پیامدهای رفتاری حسابرسی	توصیفی - پیمایشی همبستگی	حمایت ادارک شده شریک حسابرسان متغیری است به نقش حمایتی شرکای حسابرسی از عملکرد تردید حرفه ای حسابرسان اشاره دارد
۸	نرگس رضائی، بهمن بنی مهد، سید حسین حسینی (۱۳۹۷)	تاثیر هویت سازمانی و حرفه ای بر تردید حرفه ای حسابرسان مستقل	کتابخانه ای - پیمایشی	هویت سازمانی و هویت حرفه ای تأثیر معنادار و مثبت بر هرشش بعد تردید حرفه ای دارد
۹	مجتبی حیدر، هاشم نیکومرام (۱۳۹۶)	سبک های تفکر و تردید حرفه ای در حسابرسی (آزمون نظریه خود حکومتی ذهن)	توصیفی - پیمایشی	سبک تفکر قانونگذار تاثیر معنی دار و منفی، سبک تفکر اجرایی، قضاوتگر، درونگر، برونگر و آزاد اندیش رابطه معنی دار و مثبت دارد و سه تفکر کلی نگر، جزئی نگر و محافظه کار با تردید حرفه ای رابطه معنی داری ندارد
۱۰	حسن ولیان، مهدی صفری گرایلی (۱۳۹۶)	ارائه الگویی برای درک تردید حرفه ای حسابرسان با رویکرد تحلیل محتوا	دلفی	در بعد کیفی ۴ مؤلفه ی اصلی و ۱۳ مؤلفه ی فرعی بعنوان مؤلفه های مدل تعیین گردید و در بخش کمی نتایج آزمون مدل رگرسیونی بود.
۱۱	محسن غلامرضایی، محمد حسنی (۱۳۹۶)	نقش طرز تفکر، ارزش های اخلاقی و انحراف های رفتاری در میزان تردید حرفه ای حسابرسان	آزمایشی - آماری	افزایش سطح تردید حرفه ای حسابرسان با طولانی تر شدن مرحله تعمق، سطح ارزشهای اخلاقی در بین حسابرسان و کاهش میزان انحرافهای رفتاری آنان
۱۲	آرش تحریری، مهدی پیری سقرلو (۱۳۹۵)	درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه ای در حسابرسی	پیمایشی	تاثیر معنی دار ۵ عامل از ۶ عامل انتخاب شده بر درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه ای

۱۳	کریستین جی. نولدرا، کاترین کادوسب ^۱ (۲۰۱۸)	زمینه سازی ساختار شک و تردید حرفه ای در طرز فکر و نگرش	طبیعی	شک و تردید را می توان به عنوان نیروی محرک در نظر گرفت
۱۴	استیون جی کاجلمایر، بن وی وان لاندیوت ^۲ (۲۰۱۷)	ایجاد سود شک: اثر مشترک حسابر س و مشتری	عملی	شواهد حسابرسی با عدم قطعیت مشخص می شود، زمانیکه تحریف ها با قطعیت شناخته می شوند بطور کامل تعدیل نمی کنند.
۱۵	اوالداشاور، ماتیاس فینک، آندریامورو، کاتریناون باکل اور، خم وارمینگ-راسموسن ^۳ (۲۰۱۷)	اعتماد و شک و تردید حرفه ای در رابطه بین حسابرسان و مشتریان: غلبه بر دوگانگی	تجربی	همزیستی به جای دوگانگی اعتماد مبتنی بر شناسایی و شک حرفه ای، در برابر عملیاتی سازی بدبینی شک حرفه ای قوی باقی می ماند.

نتیجه گیری

یافته های پژوهش نشان داد، اعمال درجه ای قابل قبول از شک و تردید حرفه ای در انجام فرآیند حسابرسی تاثیر بسزائی در افزایش کیفیت و قابلیت اتکاء گزارشات مالی و جلب اعتماد سهامداران و استفاده کنندگان خواهد داشت. تردید حرفه ای در حسابرسی یک موضوع اصلی و زیربنائی است و حسابرسان درک های متفاوتی از مفهوم تردید حرفه ای دارند و این درک از اساسی ترین مفهوم مرتبط با ارزیابی نقادانه و بررسی کفایت و مناسب بودن شواهد کشف شده حسابرسی، یعنی مفهوم تردید حرفه ای دارد. می توان گفت در حرفه حسابرسی ایران، بین رتبه های مختلف حسابرسی که با مهارت، تخصص، سوابق حرفه ای، دانش و تجربه کسب می شود و عواملی مانند عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران، رشته، سطوح تحصیلی و سن، با درک از مفهوم تردید حرفه ای رابطه معناداری وجود دارد. یک فعالیت حرفه ای مانند حسابرسی تنها زمانی کارآمد تلقی می شود که افراد شاغل در آن از استاندارد های رفتاری تجویز شده آگاهی داشته و نسبت به بکارگیری آنها در عمل نیز متمایل و توانا باشند. البته نمی توان از این حسابرسان انتظار برخورداری از مسئولیت نامحدود در زمینه مراقبت حرفه ای داشت زیرا چنین توقعی هم غیر منطقی و هم غیر منصفانه است. اما از سوی دیگر نمی توان آنها را بر اعمال مهارت هایشان از هر گونه مسئولیت مبرا دانست. بنابراین، مسئله اصلی برقراری موازنه ای منطقی و منصفانه بین این نقاط تضاد است. برقراری چنین موازنه ای فرآیند مستمر خواهد بود. فرآیندی که در آن غیر از حسابرسان و مجامع حرفه ای ذیربط، جامعه نیز استانداردهایی را که اعمال آن از سوی حسابرسان مورد انتظار است تعیین می کند. این مهم از طریق تصمیمات دادگاه ها و سایر روش های اعمال قدرت عمومی از قبیل اظهارنظر ها و انتقادهای رسانه ای تحقق می یابد. بدون تردید نیاز به حفظ اعتبار حسابرسی به عنوان فعالیتی حرفه ای که منافع اجتماعی و مالی معقولی را تامین می کند مستلزم داشتن رویکرد مثبت تری نسبت به وظیفه مراقبت حرفه ای از سوی حسابرسان است. از طرف دیگر استدلال های منطقی اقتصادی بیان می کند که حسابرسان تنها زمانی به مسئولیتهای حسابرسی خود توجه می کنند که منافع اقتصادی این توجه از هزینه های اقتصادی آن بیشتر باشد. بنابراین مسئولیت حسابرسان در خصوص مراقبت حرفه ای در هر مقطعی از زمان بر اساس ترکیبی از استاندارد های رفتاری، قانونی و حرفه ای در چارچوبی از تغییرات انتظار عمومی قابل تغییر است. حسابرسان باید به عنوان افراد حرفه ای و کارشناس توجه داشته باشند که در محیط تخصصی فعالیت می کنند که استانداردها ثابت نبوده و کم و بیش از پویایی برخوردار می باشد و نهایتا در دادگاهها که متولی منافع عمومی هستند، تعیین می شوند. حسابر س به طور مشخص باید همواره در فعالیت هایش، در هر شرایطی مهارت و مراقبت معقولی را به

1-Christine J. Nolder , Kathryn Kadous

2-Sтивен J.Kachelmeier AND W.Van Landuyt

3-Ewald Aschauer, Matthias Fink ,Andrea Moro , Katharina van Bakel-Auer , Bent Warming-Rasmussen

کار گیرد. بر این مبنا در تعیین آنچه به عنوان مهارت و مراقبت معقول تلقی می شود باید به رویکرد قضایی و احکام صادره در این رابطه، وظایف خاص حسابداری بر اساس قرارداد فی ما بین، استانداردهای صریحی که توسط مجامع حرفه ای و سایر نهادهای قانونی تدوین شده اند، درجه اعتماد به مدیریت صاحبکار، احتمال عملیات متقلبانه، قابلیت و کفایت شواهد و آزمون های حسابداری و بالاخره نقاط قوت و ضعف موجود در کنترل های داخلی نیز توجه داشت. در ایفای هر کدام از وظایف حسابداری، حسابرسان برای رسیدن به اهداف مورد نظر، مراقبت حرفه ای لازم را به طور کارآمد اعمال می کنند. با این حال درک نادرست ذهنی یا عینی این موقعیت، به کژفهمی افراد و سازمان ها از اهداف و مسئولیت حسابرسان منجر خواهد شد. این موضوعی است که معمولاً از آن به فاصله انتظارات تعبیر می شود و به تفاوت های بین آنچه دلایل و انگیزه حسابرسان از حسابداری و آنچه افراد و سازمان های استفاده کننده از گزارش های حسابداری از آن انتظار دارند مربوط میشود. انتظار عمومی از حسابرسان در مورد تقلب و اشتباه، معمولاً بر اساس این تلقی می شود که وظیفه حسابرسان تایید عاری بودن صورت های مالی از این عوامل است. از طرف دیگر، در جامعه حسابرسان اعتقاد بر این است که طراحی عملیات حسابداری به گونه ای که تمام اعمال غیر قانونی را کشف کند غیر ممکن است. اما حسابرسان مذکور باید نسبت به عملیات و تصمیم گیری های خود در خصوص احتمال وجود تقلب و اشتباه با اهمیت حساسیت به خرج دهند. بدین ترتیب می توان گفت که این مسئله زمانی ظاهر می شود که انتظارات عمومی از حسابرسان فراتر از قابلیت هایی باشد که حسابرسان در حال حاضر برای دستیابی به اهداف از پیش تعیین شده حسابداری به کار می بندند باشد. با این وجود حسابرسان می دانند که استنفکاف کامل از چنین مسئولیتی معقول و منطقی نیست. بر این اساس ملاحظه می شود که وضعیت کنونی استانداردهای حسابداری انتشار یافته، تایید تلویحی چنین مسئولیتی از سوی حسابرسان است. بنابراین می توان نتیجه گرفت آنچه که از وضعیت مالی یک شرکت از طریق گزارشات مالی به استفاده کنندگان ارائه می شود تاثیر بسیار زیادی بر تصمیم گیری استفاده کنندگان خواهد داشت. پس انجام عملیات حسابداری به نحوی که تخلفات و اشتباهات رخ داده افشاء شود و در اختیار استفاده کنندگان قرار گیرد کمک زیادی به استفاده کنندگان می کند. اما عواملی باعث می شوند که حسابرسان نسبت به مسئولیت شک و تردید حرفه ای کوتاهی کنند. شاید بتوان ریشه این مسئله را در تضاد منافع میان گروه های ذی نفع در یک شرکت دانست. مدیران اجرایی با ارائه گزارشی که عملکرد خود را نزد سهامداران مطلوب نشان می دهد سعی در حفظ موقعیت کاری و درآمدی خود دارند. از طرفی ارائه چنین گزارشی به سهامداران باعث گمراهی ایشان در زمینه تصمیم گیری درباره با مجموعه می شود و زیان های جبران ناپذیری به عمل خواهد آورد. از طرفی حسابرس به عنوان یک شخص مستقل موظف به بررسی دقیق اسناد و مدارک و ارائه اظهارنظر دقیق نسبت به گزارش های مالی می باشد تا سهامداران استفاده کنندگان از این اطلاعات را از اشتباهات و تخلفات صورت گرفته آگاه سازد. اما از آنجایی که مدیران اجرایی به نمایندگی از سهامداران موظف به اداره شرکت و انجام اموری باشد پس انتخاب حسابرسان نیست توسط مدیران به نیابت از سهامداران صورت میگیرد و عملاً حسابرسان حق الزحمه انجام فرآیند حسابداری را از شرکت و مدیران آن دریافت می کنند نه از سهامداران.

بنابراین ارائه گزارش شفاف و دقیق که منافع مدیران اجرایی در آن دیده نشده و باعث آگاهی سهامداران از وضعیت واقعی شرکت می باشد مورد تائید مدیران اجرایی نخواهد بود زیرا این گزارش باعث نتیجه گیری سهامداران مبنی بر ناتوانی مدیران اجرایی در انجام امور و اداره شرکت خواهد بود که باعث به خطر افتادن آینده شغلی و از دست دادن حقوق و مزایای ایشان می باشد. نتیجتاً ارائه چنین گزارشی باعث می شود حسابرسان موقعیت کاری خود را از دست بدهند. پس حسابرسان برای حفظ موقعیت و درآمدشان از ارائه چنین گزارشاتی اجتناب می کنند. البته نمی توان انجام چنین رویه ای را به تمامی حسابرسان نسبت داد اما تاثیر تضاد منافع گروه های ذی نفع در نحوه اظهارنظر حسابرسان مشخص و مشهود است. برای حل این مشکل باید اقدامات لازم در جهت رفع تضاد منافع میان گروه های ذی نفع انجام گیرد. به عنوان مثال در صورتی که حسابرسان این اطمینان را داشته باشند که در صورت اظهارنظر شفاف و انجام وظیفه مراقبت حرفه ای خود به نواحسن درگیر مشکلاتی از قبیل از دست دادن موقعیت کاری و درآمد خود نمی شوند می توانند بدون توجه به اینکه اظهارنظر آنها چه تاثیری در موقعیت کاری مدیران اجرایی خواهد داشت کار خود را انجام دهند. پیشنهاد می گردد موسسات و سازمان های حسابداری کشور برای جذب حسابرسان سیاست هایی را اتخاذ کنند تا کارکنانی گزینش و استخدام گردند که دارای دانش، تخصص، تعهد و انگیزه لازم جهت فعالیت



در حرفه حسابرسی باشند و از طریق تقویت مراودات و کانال های تأثیر پویا و همچنین آموزش دانش و مهارت های حسابرسی تردید حرفه ای حسابرسان را بهبود بخشند و تردید حرفه ای را افزایش و به دنبال آن کیفیت حسابرسی بهبود یابد و ریسک ناشی از تقلب در صورت های مالی به دلیل وجود دیدگاه های تردید حرفه ای حسابرسان بر اساس نقطه اشتراک حسابرسان با شریک حسابرسی بر سر بی طرفی یا شک و تردید کاهش خواهد یافت. همچنین پیشنهاد می گردد بررسی تاثیر تردید حرفه ای حسابرس بر گزارش خطا و کشف تقلب و بررسی تاثیر تعهد سازمانی بر تردید حرفه ای حسابرس صورت گیرد.

منابع

- اعتمادی حسین، عبدلی لیلی (۱۳۹۶) کیفیت حسابرسی و تقلب در صورتهای مالی
- انصاری تبسم، حیدرپور فرزانه، کیقبادی امیررضا (۱۳۹۹)، بررسی رابطه میان تردید حرفه ای، سطح اطمینان و قضاوت ها و تصمیمات توام با تردید حسابرسی.
- بامری مرضیه، صفری گریلی مهدی، ولیان حسن (۱۳۹۷)، بررسی تاثیر حمایت ادراک شده شریک حسابرس بر نگرش های مبتنی بر بی طرفی و شک در تردید حرفه ای و پیامدهای رفتاری حسابرسی.
- بستانیان، جواد (۱۳۸۶) قضاوت حرفه ای در حسابرسی، فصلنامه حسابرسی، شماره ۱۹۲ تا ۱۹۳.
- تحریری آرش، خوئینی مهین (۱۳۹۶) کیفیت اطلاعات داخلی، کیفیت افشا و اجتناب مالیاتی شرکت ها.
- تحریری آرش، پیری سقرلو مهدی (۱۳۹۵)، درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه ای در حسابرسی.
- حسینی سیدحسین، بنی مهد بهنام، صفاری زهرا (۱۳۹۸)، بررسی تأثیر شک و تردید حرفه ای حسابرس بر ارزیابی ریسک تقلب با در نظر گرفتن تأثیر تعدیل کننده مهارت ارتباطی و تضعیف اجتماعی.
- حیدر مجتبی، نیکومرام هاشم (۱۳۹۶)، سبک های تفکر و تردید حرفه ای در حسابرسی (آزمون نظریه خود حکومتی ذهن).
- دکتر نقش بندی نادر، سادات غفاری منصوره، یوسف پور فاطمه (۱۳۹۹)، بررسی رابطه استقلال، حرفه ای گرایی و شک و تردید حرفه ای با کیفیت حسابرسی.
- رجبعلی زاده، جواد، حصارزاده، رضا، باقرپور، محمدعلی. (۱۳۹۵)، بررسی رابطه بین دو بعد شکاکیت و بی طرفی تردید حرفه ای با قضاوت حرفه ای حسابرس، فصلنامه علمی-پژوهشی بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۳، شماره ۲، صص ۱۷۳-۱۹۲.
- رضائی نرگس، بنی مهد بهمن، حسینی سید حسین (۱۳۹۷). تأثیر هویت سازمانی و حرفه ای بر تردید حرفه ای حسابرس مستقل.
- رحمانیان کوشککی عبدالرسول، نویدی انیسه (۱۳۹۹) تأثیر تجربه و نفوذ مدیران بر رابطه بین صورتهای مالی متقلبان و کیفیت گزارشگری مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران.
- سجادی سید حسن، فرازمنند حسن، بنی نعمه آناهیتا (۱۳۹۵) تأثیر کیفیت حسابرسی بر خدمات غیر حسابرسی.
- شیرزاد بهرام، نیکومرام هاشم، وکیلی فرد حمید رضا، بنی مهد بهمن (۱۴۰۰)، تحلیل فاز شهودی نقض تردید حرفه ای حسابرسان تحت فشارهای مبتنی بر همنوایی اجتماعی.
- شفعتی مرتضی، ولیان حسن، عبدلی محمدرضا (۱۳۹۷)، بررسی تاثیر استعاره سازی ذهنی بر تردید حرفه ای حسابرسان در ارزیابی ریسک تقلب و کیفیت حسابرسی.
- غلامرضایی محسن، حسینی محمد (۱۳۹۶)، نقش طرز تفکر، ارزش های اخلاقی و انحراف های رفتاری در میزان تردید حرفه ای حسابرسان.
- قاسمی نژاد احسان، بنی مهد بهمن، بشکوه مهدی (۱۳۹۹). تأثیر ویژگی رفتاری فرصت طلبی بر تردید حرفه ای حسابرسان مستقل: آزمون از نظریه روانشناختی شخصیتی.
- قزل سفلی مریم، بذرافشان آمنه، مرادی مهدی (۱۳۹۷) تأثیر کیفیت حسابرسی بر اختلاف صورت های مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده.
- گنجی حمیدرضا (۱۳۹۷) حسابداران رسمی، شماره ۴۲، صص ۳۵-۴۵.
- مشایخی بیتا (۱۳۹۹)، راهبری شرکتی (مفاهیم و مورد کاوی) (چاپ اول) تهران: انتشارات سازمان بورس و اوراق بهادار.



- مهربان پور، محمدرضا، رحیمیان، نظام الدین، آهنگری، مهناز: (۱۳۹۷)، بررسی طرز تفکر حسابرسان مستقل در کاربرد تردید حرفه ای در ایران، دانش حسابداری، دوره ۱۸، شماره ۷۱، صص ۱۲۸-۱۰۷.

- واعظ سیدعلی، رمضان احمدی محمد، رشیدی باغی محسن (۱۳۹۳) تاثیر کیفیت حسابداری بر حق الزحمه حسابداری شرکت ها.

- ولیان حسن، صفری گرایلی مهدی (۱۳۹۶)، ارائه الگویی برای درک تردید حرفه ای حسابرسان با رویکرد تحلیل محتوا.

- والتر بی. میگز، آری. ویتینگتون، کیرت پینی، رابرت اف. میگز (۱۳۹۶) اصول حسابداری جلد اول (چاپ سی و سوم). تهران: سازمان حسابداری.

- یگانه یحیی (۱۳۹۹)، فلسفه حسابداری (چاپ ششم). تهران: انتشارات علمی و فرهنگی.

- Arens, A.A. and Loebbecke, J.K. (2011), Auditing, an Integrated Approach, 7th ed., Prentice-Hall, Inc., Upper Saddle River, NJ.
- American Institute of Accountants CPA (AICPA). (۲۰۰۲). Exposure draft: Maintaining the relevance of the uniform CPA exam. Available at: <https://www.aicpa.org/pressreleases/2015/pages/aicpa-exposure-draft-next>. ۸۶(۲)، ۴۹۷-۴۶۵.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (۲۰۰۲). Consideration of fraud in a financial statement audit. Statement on Auditing Standards No. ۹۹. New York, NY: AICPA.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (۲۰۰۶). Understanding the entity and its environment and assessing the risks of material misstatement. Statement on Auditing Standards No. ۱۰۹. New York, NY: AICPA.
- Asbahr, K., Klaus, A. (2017). Real Effects of Reporting Key Audit Matters on Auditors' Judgment of Accounting Estimates (March 3). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3069755> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3069755>
- Christine J. Nolder, Kathryn Kadous (۲۰۱۸), Grounding the professional skepticism construct in mindset and attitude
- Dahling, J.J., Whitaker, B.G., Levy, P.E. (2009). The development and validation of a new Machiavellianism scale. Journal of Management, 2(35), 219-257.
- Ewald Aschauer, Matthias Fink, Andrea Moro, Katharina van Bakel-Auer, Bent Warming-Rasmussen (2017), Trust and Professional Skepticism in the Relationship
- Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2014). Practitioner summary: Enhancing auditor professional skepticism: The professional skepticism continuum. Current Issues in Auditing, 8(2), 1-10
- Glover, S.M., Prawitt, D.F. (2014). Enhancing auditor professional skepticism: The professional. Current Issues in Auditing, 76(2), 323-329.
- International Federation of Accountants (IFAC). 2012. SQ&A Professional Skepticism in an Audit of Financial Statements. New York, NY: IFAC.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2012a). Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing. ISA 200. New York, NY: IFAC.
- Nelson, M.W. (2010). A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing. Johnson School Research Paper Series, 1-16.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 1997. Due Professional Care in the Performance of Work. Washington, DC: PCAOB.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2006). Due professional care in the performance of work. Auditing Standard No. 1015 Washington, D.C.: PCAOB.
- Ranzilla, S., Chevalier, R. E., Herrmann, G., Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2011). Elevating professional judgment. In S. Ranzilla, R. E. Chevalier, G. Herrmann, S. M. Glover, & D. F. Prawitt (Eds.). Auditing: The KPMG professional judgment framework. New York, NY: KPMG LLP
- Steven J. Kachelmeier AND W. Van Landuyt (2017), Prompting the Benefit of the Doubt: The Joint Effect of Auditor-Client

7th International & National Conference on Management Studies, Accounting & Law

16 December 2022 - Tehran

هفتمین کنفرانس بین المللی و ملی مطالعات مدیریت، حسابداری و حقوق

۲۵ آذر ۱۴۰۱ - تهران



OxfordCert
U n i v e r s a l

- Toba, Y. (2011). Toward a Conceptual Framework of Professional Skepticism in Auditing. *Waseda Business & Economic Studies*, 47(1): 110- 124
- Vogel, J. (2010). Bonjour on Explanation and Skepticism, *Studies in History and Philosophy of Science*, 41(3), 413–421.
- Wallace, W.A. (1995). Auditing, south-western were presented at the 23rd financial reports, McGraw-Hill, College Publishing, Cincinnati, OH.