

# چارچوب مفهومی تردید حرفه‌ای در حسابرسی

محمد رضا مهربان پور - مهناز آهنگری

ورزیده‌اند. به عنوان نمونه، انجمن حسابداران خبره آمریکا در پاسخ به پیش نویس لایحه‌ی کمیسیون آمریکا که در آن تردید حرفه‌ای به عنوان مهارتی اساسی محسوب می‌شود، تأکید می‌کند. از این رو، چگونگی اجرای تردید حرفه‌ای باید مورد ارزیابی قرار گیرد و اجزای رفتاری موجود در تردید حرفه‌ای مانند آن بخش از رفتار حسابرسان که تحت تأثیر جانب‌داری‌ها و الگوهای فردی قرار می‌گیرد، بررسی شود. به تازگی، رئیس هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام نیز تأکید کرده است، اساس حسابرسی بخش عمومی «استقلال»<sup>۱</sup> و «تردید حرفه‌ای»<sup>۲</sup> است. (دتی،<sup>۳</sup> ۲۰۱۱).



## چارچوبی برای تردید حرفه‌ای در حسابرسی

مفهوم تردید به‌طور منسجمی تعریف نشده است و دیدگاه‌های مختلف در ادبیات به تعاریف متفاوت انجامیده است (نلسون<sup>۴</sup> ۲۰۰۹). در حسابرسی، تردید مفهومی دوگانه است، نخست روشی که حسابرسان برای شناخت باید دنبال کند و مفهوم دوم بر وضعیت پرسش‌گری ذهن حسابرسان متمرکز است. در نگاره‌ی (۱) چارچوب کلی نشان داده شده است که متشکل از چهار خانه است. در هر خانه

مفهوم دوم به گرایش حسابرسان به ایجاد سؤال در موقعیت معینی از حسابرسی مربوط می‌شود و اساساً به اندازه‌گیری کمیّت و کیفیت ذهن پرسش‌گر حسابرسان می‌پردازد. مدت زمانی است که تحقیقات مربوط به تردید حرفه‌ای در حال انجام است، اما با این حال به نظر می‌رسد که این تحقیقات تنها به بعد دوم این مفهوم گرایش دارد و تقریباً بعد اول را نادیده گرفته است. در این مقاله برای پرداختن به بعد اول، چارچوبی مفهومی از تردید حرفه‌ای ارائه می‌شود که در بهبود کیفیت حسابرسی مؤثر باشد.

### مقدمه

افزایش به‌کارگیری تردید حرفه‌ای از سوی حسابرسان مسأله‌ی بسیار مهمی است که در حال حاضر حرفه‌ی حسابداری در سطح جهان توجه بسیار زیادی به آن دارد. حوزه‌های گسترده‌ای از جمله اتحادیه‌ی اروپا<sup>۱</sup> (۲۰۱۰)، هیات رویه‌های حسابرسی<sup>۲</sup> (۲۰۱۱، ۲۰۱۰)، سازمان تدوین‌کننده مقررات خدمات مالی و شورای گزارش‌گری مالی<sup>۳</sup> (۲۰۱۰)، انجمن حسابداران خبره آمریکا<sup>۴</sup> (۲۰۱۰) و به‌تازگی هیات استانداردهای حسابرسی و اعتباردهی<sup>۵</sup> (۲۰۱۱) بارها به این موضوع تأکید

مباحث ملی و بین‌المللی مربوط به «تردید حرفه‌ای در حسابرسی» هم از لحاظ عملی و هم از لحاظ نظری روند رو به رشدی را طی نموده است. محیط‌های داخلی و خارجی پیرامون حسابرسان مستقل، موجب تحلیل تردید حرفه‌ای و تضعیف اعتماد جامعه به حسابرسان شده است. مدت زیادی است که استانداردهای حرفه‌ای، به‌کارگیری سطحی مناسب از تردید را در کل فرآیند جمع‌آوری شواهد یعنی مراحل برنامه‌ریزی حسابرسی، روش‌های اجرای حسابرسی و ارزیابی شواهد حسابرسی، مورد تأکید قرار داده‌اند. انتظار می‌رود که حسابرسان بدانند که اساس تردید، «طرح سؤال» و «دارا بودن ذهنی پرسش‌گر» است. با این حال این موارد برای جلوگیری از آن‌دسته از شکست‌های حسابرسی ایجاد شده در نتیجه‌ی عدم کاربرد تردید کافی، کفایت نمی‌کند. تردید حرفه‌ای در حسابرسی مفهومی دوگانه است که از دو بعد معرفتی و روانشناختی تشکیل شده است. مفهوم اول به روش شناخت مربوط می‌شود و اساساً به این می‌پردازد که حسابرسان باید چه رویکردی را قبل از طراحی فرآیند حسابرسی برگزینند.



یکی از انواع معرفت حسابرس ارائه شده که طبیعت دوگانه‌ی تردید حرفه‌ای را به‌نگاره دو محور معرفتی نشان می‌دهد. هر خانه بیانگر این است که حسابرس تا چه میزان قادر است، تردید حرفه‌ای را در فرآیند جمع‌آوری شواهد به‌کارگیر گیرد. در بخش بعدی، هر کدام از محورها توضیح داده خواهد شد.

### اولین محور معرفتی: روش شناخت<sup>۱۰</sup>

در توضیحات مقدماتی و صریح از فلسفه‌ی علم (چالمرز<sup>۱۱</sup> ۱۹۹۹، سالمن<sup>۱۲</sup> ۱۹۶۷) این‌گونه بیان می‌شود که دو روش شناخت وجود دارد، که ضرورتاً هر دو روش متعلق به شیوه‌ی استقرا بوده و هر کدام زیربنایی را برای نتیجه‌گیری راجع به شواهد، ایجاد می‌کند. این دو روش شناخت عبارتند از تأیید<sup>۱۳</sup> و ابطال<sup>۱۴</sup> (کوبین و اولیان<sup>۱۵</sup> ۱۹۷۰، سالمن ۱۹۶۷). کار شناخت برای حسابرسان در مقایسه با دانشمندان از دقت بسیار کم‌تری برخوردار است، زیرا حسابرسان نه تنها با انواع مختلفی از پدیده‌های انسانی و هنجارهای اجتماعی سروکار دارند بلکه باید کار خود را تحت محدودیت‌های زمانی خاص به انجام برسانند. وجه اشتراک کار دانشمندان و حسابرسان این است که مباحث و نتیجه‌گیری‌های هر دوی آن‌ها بر اساس شواهد است؛ هر دو در زمینه‌ی معرفتی مشابهی قرار دارند. با به‌عاریه گرفتن تفکرات و روش‌های شناختی زیر بنایی از فلسفه علم می‌توان قدرت تجزیه و تحلیل معرفتی درک حسابرسان از تردید حرفه‌ای را افزایش داد (توبا، ۲۰۱۱).

رویکرد مثبت<sup>۱۶</sup>: تأیید<sup>۱۷</sup>  
در این رویکرد تردید حرفه‌ای به‌این معناست که «حسابرس چه‌گونه می‌تواند گزاره‌ای را اثبات کند». رویکرد مثبت، جمع‌آوری شواهد کافی و قابل قبول جهت اثبات ادعاهای موجود در

### نگاره (۱): چارچوب تردید در حسابرسی

		روش‌های شناخت	
		رویکرد منفی (ابطال)	رویکرد مثبت (اثبات)
ذهن پرسش‌گر	بی طرفی	۱	۲
	شک احتمالی	۳	۴

اثبات گزاره توسط این شواهد بیش‌تر خواهد شد. بنابراین، حسابرسان معمولاً ادعای معینی را با افزودن به میزان شواهد مثبت، به اثبات می‌رسانند. هرچه که شواهد مثبت بیشتر باشد، نتیجه‌ی گرفته شده احتمال بالاتری خواهد داشت. شواهد مثبت از منابع مختلفی جمع‌آوری می‌شوند و سرانجام به اثبات ادعا منجر می‌شود. از نظر تاریخی، باکن<sup>۱۸</sup> (۱۵۶۱-۱۶۲۶)، تجربه‌گرایی انگلیسی که نظریه‌پردازی انتزاعی قرون وسطی را به‌شدت مورد انتقاد قرار داد، وی اولین کسی بود که به روش استقرایی به‌عنوان راهی برای شناخت اشاره کرد (وودهاووس<sup>۱۹</sup> ۲۰۰۶). باکن به مسأله‌ی اصلی معرفتی ما پرداخته و استعداد بشر در تأیید شواهد مثبت را

صورت‌های مالی است. هر ادعا بیانگر دیدگاه مدیریت است، و همواره مثبت و تصدیق‌آمیز است و هرگونه شواهدی که از آن حمایت مثبت می‌کند را اثبات می‌نماید. البته، یک بخش از شواهد مثبت نمی‌تواند اثبات‌کننده‌ی ادعا باشد، اما هر بخش بر صحت و اعتبار آن می‌افزاید (کوبین و اولیان ۱۹۷۰). حسابرس هر قدر بتواند شواهد مثبتی بیش‌تری را جمع‌آوری کند، قدرت اثبات ادعاها نیز بیش‌تر خواهد شد. این رویکرد مثبت (که در این‌جا اثبات خوانده می‌شود) استقرایی است. استقرا روش اثبات ادعایی کلی از وقایع مربوط، نمونه‌های مشاهده شده یا شواهد مثبت است. اثبات بر این ایده استوار است که با اضافه شدن هر بخش به شواهد، قدرت



این گونه بیان می کند:

«خطای عجیب و همیشگی هوش بشر این است که با شواهد مثبت بیشتر برانگیخته می شود تا شواهد منفی؛ در حالی که باید نسبت به هر دو به یک اندازه خود را بی تفاوت نگه دارد. در واقع، در ایجاد هرگونه اصل بدیهی، موضع منفی مؤثرتر است.»

هرچند استقرا به طور گسترده ای پذیرفته شده است، اما شامل یکی از مشکلات (روانشناختی) بشر است، به این گونه که "انسان زمانی که سعی در جمع آوری اطلاعات دارد، بیشتر به دنبال اطلاعاتی است که به طور بالقوه تأییدکننده ی باور موجود است تا اطلاعاتی که آن باور را رد می کند" (گیلوویچ<sup>۲۰</sup>، ۱۹۹۱). ادبیات دانشگاهی حسابرسی (والر و فلیکس<sup>۲۱</sup>، ۱۹۸۴،

چرچ<sup>۲۲</sup>، ۱۹۹۰؛ گوریال و همکاران<sup>۲۳</sup>، ۲۰۱۱) حاکی از آن است که حسابرسان نسبت به شواهد، رویکرد تأییدکنندگی از خود نشان می دهند و مهم تر از آن این است که این استعداد تأییدکنندگی باعث تضعیف تردید حرفه ای و کاهش کارایی حسابرسی می شود. بامبر و همکاران<sup>۲۴</sup> (۱۹۹۷) از این فراتر رفته و به روشنی بیان می کنند که "به نظر می رسد وجود این استعداد تأییدکنندگی در حسابرسان، در تضاد با استانداردهای حرفه ای است". در رویکرد اثبات در حسابرسی فرض بر این است "ضرورتاً تضاد منافی میان حسابرس و مدیریت واحد مورد رسیدگی وجود ندارد" (ماوتز و شرف<sup>۲۵</sup>، ۱۹۶۱). این فرض (که در اینجا به آن فرض ماوتز<sup>۲۶</sup> گفته می شود) حاکی از آن است که حسابرس و مدیر هر دو به نتیجه یکسانی علاقه دارند و آن هم ارائه ی منصفانه صورتهای مالی است (ماوتز<sup>۲۷</sup>، ۱۹۵۸).

طبق فرض ماوتز، مدیریت مسئول نشان دادن نوع و عملیات واحد تجاری طی گزارشهایی است که مطابق با چارچوب گزارشگری مالی باشد. مدیریت به طور مستقیم یا تلویحاً در صورتهای مالی

راجع به شناخت، اندازه گیری و ارائه ی اطلاعات، ادعاهایی ارائه می کند و حسابرسان به جمع آوری شواهد جهت اثبات این ادعاها می پردازند. هدف درک حسابرس اساساً براین است که در جستجوی شواهدی باشد که ادعای معینی را ثابت کند، نه شواهدی که آن را نفی کند. این نگرش اثبات کنندگی با شواهد مثبت ارائه شده توسط مدیریت همراه شده و باعث تضعیف تردید حسابرس در طی فرآیند جمع آوری شواهد می شود و این امر تاحدی توضیح می دهد که چرا حسابرسان در گذشته اغلب به شواهدی که مدیر ارائه می داد، قناعت می کردند. این نشانگر آن است که تردید در حسابرسی علاوه بر وجهی عملی<sup>۲۸</sup> دارای وجهی ساختاری<sup>۲۹</sup> نیز است (توبا، ۲۰۱۱).

#### ◀ رویکرد منفی: ابطال<sup>۳۱</sup>

اگر حسابرس خود را تنها به اثبات محدود کند، احتمال دارد که استعداد تأیید شواهد را از خود نشان دهد و از خود برای نادیده گرفتن نمونه ها و نشانه های منفی، تمایل بروز دهد. یکی

دیگر از رویکردهای ممکن در اثبات، رویکرد منفی (ابطال) یا رویکرد «ضد شاهدآوری»<sup>۳۲</sup> است. پوپر<sup>۳۳</sup> (۱۹۶۸) یکی از طرفداران ابطال به عنوان قوی ترین روش اثبات است.

در رویکرد ابطال بر قدرت شواهد منفی بیش از شواهد مثبت در طی فرآیند اثبات تأکید می شود. به عبارتی دیگر، در رویکرد منفی تأکید بر این است که نفی قدرت مندتر از تأیید است. برخلاف رویکرد مثبت (اثبات)، در رویکرد منفی (ابطال) پیش فرض این است که «همیشه به طور بالقوه بین حسابرس و مدیریت واحد تجاری مورد رسیدگی تضاد منافع وجود دارد» (ربرتسن<sup>۳۴</sup>، ۱۹۷۹، در این جا به آن به عنوان «فرض ربرتسن»<sup>۳۵</sup> اشاره می شود). در این رویکرد حسابرس از پیش، رویه هایی را برای جست و جوی هرگونه تحریف بااهمیت ناشی از اشتباه، تقلب و یا حتی اعمال غیرقانونی طراحی می کند. به نظر می رسد که حسابرسان در حال پی بردن به اهمیت اتخاذ این دیدگاه هستند، هرچند ممکن است بسیاری هنوز فرض ماوتز را ترجیح

دهند. در رویکرد منفی اثبات، تأکید بر این است که گزاره‌ای را می‌توان با وجود تنها شواهد منفی بااهمیت رد کرد. رویکرد منفی به دنبال شواهد مثبت مورد نیاز حسابرس جهت ایجاد نظر خود نیست، هر چند تقریباً تمامی فرآیندهای حسابرسی هدف دو جانبه‌ای را دنبال می‌کنند. رویکرد منفی، خود چگونگی بررسی شواهد منفی را تعیین نمی‌کند اما حسابرس را تشویق می‌کند تا از ابتدای مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی، به‌طور فعالانه شواهد منفی را بیش‌تر از شواهد مثبت جست و جو کرده و به آن بیش‌تر توجه کند. طبق این رویکرد، گزاره‌ی مثبت با گزاره‌ی جایگزین می‌شود که به صورت منفی بیان می‌شود. به‌طور عینی‌تر، گزاره‌ی عمومی که بیان می‌کند: «صورت‌های مالی، به‌طور منصفانه ارائه‌دهنده‌ی وضعیت مالی، نتایج عملیات و تغییرات در وضعیت مالی شرکت تجاری تحت رسیدگی هستند» معادل این گزاره در نظر گرفته می‌شود: «صورت‌های مالی عاری از هرگونه تحریف بااهمیت هستند». برای نمونه، این گزاره‌ی وابسته که «مبالغ و افشائات حساب‌های دریافتی به‌طور منصفانه ارائه شده‌اند» را می‌توان معادل این گزاره در نظر گرفت که: «مبالغ و افشائات مربوط به حساب‌های دریافتی عاری از هرگونه تحریف بااهمیت است.»

در رویکرد منفی، حسابرسان به کشف هرگونه تحریف بااهمیت در طی فرآیند جمع‌آوری شواهد ملزم هستند (شواهد منفی)، شروع از مرحله‌ی ابتدایی (برنامه‌ریزی حسابرسی) و ادامه تا مراحل در حال تکوین (اجرای آزمون‌های حسابرسی) و خاتمه در مرحله‌ی پایانی (ارزیابی شواهد جمع‌آوری شده). اگر حسابرس شواهد منفی بااهمیتی را به‌دست بیاورد، می‌تواند نتیجه بگیرد که گزاره صادق نیست. صرف نظر از تلاش حسابرس، نیافتن هیچ‌گونه تحریف



بااهمیت، برابر است با اثبات ادعاهای مدیریت. به بیانی دیگر، نیافتن هرگونه شواهد منفی و هرگونه تحریف بااهمیت در طی مراحل جمع‌آوری شواهد، مدرکی را برای اثبات گزاره‌ی بیان شده به نکاره‌ی منفی فراهم می‌کند و سرانجام حسابرس می‌پذیرد که گزاره‌ی اصلی از نظر مفهوم معرفتی صادق است. در رویکرد منفی تلاش بر اثربخشی بیش‌تر حسابرسان است، اما کارآمدی آن برای حسابرس کم‌تر و هزینه‌ی آن برای صاحبکار بیش‌تر است. انتظار می‌رود باوری که بر مبنای ابطال قرار دارد قوی‌تر از باوری باشد که اساس آن تأیید است، همان‌گونه که فووکاوا و مک<sup>۳۶</sup> (۲۰۱۰) نیز تاحدودی از این گفته حمایت کرده‌اند، اما این رویکرد در شرایطی که اقامه‌ی دعوی علیه تخلف مدیریت به ندرت اتفاق می‌افتد، شاید مطلوب نباشد.

### ◀ دومین محور معرفتی: پرسش‌گری ذهن<sup>۳۸</sup>

دومین محور، نگرش حسابرس نسبت به ایجاد پرسش است. در این زمینه دو دیدگاه وجود دارد: دیدگاه بی‌طرفانه<sup>۳۹</sup> و دیدگاه شک احتمالی<sup>۴۰</sup> که به میزان پرسش‌گری ذهن بستگی دارد. دیدگاه بی‌طرفانه دیدگاهی سنتی و مورد حمایت استانداردهای عمومی پذیرفته شده حسابرسی است. به‌علاوه، این دیدگاه مورد انتظار مدیران از حسابرسان است. دیدگاه شک احتمالی جدیدتر است و هنوز به‌طور بنیادی مورد حمایت قرار نگرفته‌است. با این حال، باوجود مخالفت‌های شدید، به نظر می‌رسد که رویه‌ی حسابرسان در حال حرکت به سمت این دیدگاه می‌باشد.

◀ دیدگاه تردید حرفه‌ای بی‌طرفانه  
دیدگاه بی‌طرفانه که بعدها «مفهوم تردید حرفه‌ای بی‌طرف»<sup>۴۱</sup> خوانده شد (پنل<sup>۴۲</sup>، ۲۰۰۰)، نگرشی است که حسابرس نباید فرض را بدون هیچ

شکی بر صداقت مدیریت بگذارد و نیز نباید به کلی آن را رد کند، بلکه باید بی‌طرفی خود را نسبت به آن مسأله حفظ کند. این دیدگاه که به‌طور نمادین به آن «تردید درست»<sup>۴۳</sup> یا «تردید معقول»<sup>۴۴</sup> گفته می‌شود بنیاد و اساس تحقیقات تجربی پیرامون ارزیابی شواهد حسابرسی بود (هاینس<sup>۴۵</sup> ۱۹۹۹). این دیدگاه تأکید می‌کند که حسابرس نباید بدون هیچ شکی، فرض را بر صداقت مدیریت بگذارد اما باید نسبت به صداقت مدیریت دیدگاهی عاری از جانبداری اتخاذ کند. مقبولیت دیدگاه بی‌طرفانه در رویه‌ی فعلی حسابرسی کاهش یافته است.

تا به حال تردید حرفه‌ای در قالب صداقت و یا عدم صداقت مدیریت بحث شده است. روش رایج مباحث مربوط به تردید تا به حال این‌گونه بوده است، بنابراین به سختی می‌توان مبحثی را یافت که این دیدگاه را نداشته باشد. حسابرسی صورت‌های مالی که بر اساس فرض عدم صداقت قرار داشته باشد عملی نیست و این فرض در تضاد با فرهنگ حسابرسی، مورد قبول حرفه‌ی حسابرسی قرار دارد. بنابراین، جای سوال است که آیا در مباحث مربوط به تردید حرفه‌ای توجه به این دیدگاه اهمیت دارد؟

### ◀ دیدگاه شک احتمالی در تردید حرفه‌ای

شکست‌های حسابرسان حاکی از آن است که نگرشی که اساس آن دیدگاه بی‌طرفانه باشد، کافی نیست. مهم نیست که حسابرسان چه میزان تردید حرفه‌ای به کار گرفته‌اند، مهم این است که نقشه‌ی بسیار پیچیده و ماهرانه‌ی مدیریت برای گزارشگری مالی متقابلانه موفقیت‌آمیز بوده است. این واقعیت نشان‌گر آن است که اساس نگرش حسابرس باید از «دیدگاه بی‌طرفانه» به دیدگاه دیگری تغییر پیدا کند که آن

دیدگاه، دیدگاه شک احتمالی است. بل و همکاران<sup>۴۶</sup> (۲۰۰۵) و نلسون (۲۰۰۹) در شناخت این دیدگاه جدید در تردید حرفه‌ای سهیم بوده‌اند. در دیدگاه شک احتمالی تأکید بر این است که حسابرس باید رویکرد پیش‌تازانه‌ای نسبت به شواهد حسابرسی (به‌خصوص شواهد منفی) داشته باشد و همیشه به خاطر داشته باشد که انگیزه مدیریت برای تحریف عمدی مبالغ و موارد افشا همواره محتمل است. با وجود این که چنین نگرشی همراه با تردید در هر موقعیت حسابرسی ضروری است، اما ممکن است گاهی مدیریت با این موضع شدیداً مخالفت کند، همان‌گونه که نلسون (۲۰۰۹) نیز خاطر نشان کرده است.

حسابرسان را نمی‌توان مسئول عدم کشف تحریفات بااهمیت ناشی از هرگونه تقلب یا اعمال غیرقانونی دانست. کشف تقلب‌ها و سایر نقشه‌های پیچیده مثل خرید و فروش‌های هم‌زمان<sup>۴۷</sup> بسیار دشوار است. دیدگاه شک احتمالی به این معنی نیست که باید ساختار حسابرسی صورت‌های مالی انجام شده را طبق استانداردهای عمومی پذیرفته شده حسابرسی به‌نگاره‌ی حسابرسی قانونی تغییر داد. تأکید بر تردید حرفه‌ای در حسابرسی صورت‌های مالی انجام شده طبق استانداردهای عمومی پذیرفته شده حسابرسی، حسابرسان را به کارگیری تردید در سطح قانونی ملزم نمی‌کند، اما به کارگیری تردید در سطحی مؤثر و سودمند را ضروری می‌سازد تا رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک به نگاره کامل‌تر و جدی‌تری به اجرا در بیاید.

**«بررسی هریک از حالات چارچوب انجام حسابرسی صورت‌های مالی طبق استانداردهای عمومی پذیرفته شده‌ی حسابرسی، با بازرسی مستمر نهادهای نظارتی، اقامه دعوی مداوم**

علیه مؤسسات حسابرسی و بی اعتمادی اجتماعی نسبت به عملکرد حسابرسان مستقل، بهبود یافته است، اما حساسیت و توجه خود را نسبت به تردید حرفه‌ای از دست داده‌است. تردید حرفه‌ای دارای وجهی ساختاری است که پرداختن به آن دشوار است و در آن کار حسابرس بر مبنای اعتماد متقابل میان مدیریت و حسابرس مستقل و تلاش متقابل آن‌ها جهت دستیابی به ارائه‌ی منصفانه صورت‌های مالی قرار دارد. عبارت «تردید سالم»<sup>۴۸</sup> بیان می‌کند که موضوع تردید چه‌قدر در تئوری نیز مانند عمل، بیمار است. مباحث تردید حرفه‌ای را نمی‌توان تنها برحسب ذهن پرسش‌گر حسابرس قرار داد، زیرا چند و چون ذهن پرسش‌گر حسابرس از روش شناخت وی تأثیر می‌پذیرد. در بخش قبل برای چارچوب تردید در حسابرسی چهار حالت پیشنهاد شد (خانه‌های یک تا چهار) که نشان‌دهنده‌ی سطوح مختلفی از اثر بخشی و کارایی حسابرسی بودند. هر یک از حالات را در ادامه توضیح خواهیم داد.

### «حالت یک: رویکرد مثبت با دیدگاه بی‌طرفانه»

حالت یک، رویکرد مثبت (اثباتی) همراه با دیدگاه تردید حرفه‌ای بی‌طرفانه را معرفی می‌کند که فرض ماوتز پیش فرض آن قرار دارد. به نظر می‌رسد که چارچوب روش‌های حسابرسی سنتی قبل از معرفی رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک، به حالت یک تعلق دارد. مدیران نیز مانند حسابرسان به این چارچوب (رویکرد اثباتی) علاقه‌مند هستند. بالعکس، ممکن است گفته شود که مدیران چندان علاقه‌ای به تردید حسابرسان ندارند. بل و همکاران (۱۹۹۷) شواهدی تجربی ارائه کرده‌اند که نشان می‌دهد بین تردید حسابرس و رضایت صاحبکار همبستگی منفی چشم‌گیری وجود دارد. حسابرس مجاز است فرض کند که مدیریت صادق است



و به اظهارات وی تکیه کند، به‌شرطی که دقتی معقول را به کارگیرد. اگر چیزی وجود دارد که ایجاد شک می‌کند، حسابرس باید تا آخر آن را بررسی کند، اما اگر چنین چیزی وجود ندارد، حسابرس تنها ملزم به دقیق و محتاط بودن در سطحی منطقی است. اما امکان دارد دیدگاه تردید حرفه‌ای بی‌طرفانه به همراه مثبت بودن شواهد، باعث تضعیف تردید حرفه‌ای قابل اعمال توسط حسابرس شود.

در حسابرسی صورت‌های مالی، حسابرس مبالغ و موارد افشای موجود در صورت‌های مالی را اثبات می‌کند. در استانداردهای عمومی پذیرفته‌شده حسابرسی، چارچوب عمومی اثباتی قید شده است که به آن «آزمون‌های بنیادی»<sup>۴۹</sup> گفته می‌شود و شامل: الف) آزمون‌های جزئیات معاملات و مانده حساب‌ها و ب) بررسی تحلیلی نسبت‌ها، روندها و نتایج به‌دست آمده از بررسی تغییرات غیرعادی و موارد سؤال برانگیز است. در این مرحله موضع ریسک کاملاً محدود بود، صرف نظر از این که موضع برآورد ریسک حداقل به مدت ۱۰۰ سال در حسابرسی صورت‌های مالی رایج بوده است (بل و همکاران ۲۰۰۵). ریسک نسبی، میزان احتمال ارائه‌ی نامناسب یکی از اقلام صورت‌های مالی در مقایسه با احتمال نامناسب بودن ارائه‌ی سایر اقلام، تنها مفهومی بود که به صراحت به حسابرس مربوط می‌شد. آگاهی حسابرسان نسبت به ریسک تنها به همان سطح محدود بود و به ریسک کلی صورت‌های مالی یا سایر مراحل ریسک حسابرسی بسط داده نشد.

به تدریج و بنا به ضرورت، رویکرد ارائه شده در حالت یک تضعیف شد و به مبنایی منطقی جهت اظهار نظر در مورد صورت‌های مالی تبدیل گردید. نقشه‌های گزارشگری مالی متقلبانه ماهرانه‌تر و پیچیده تر شد و اغلب کار به تبانی با شخص سوم کشیده می‌شد. این پدیده‌ها،



خود از ریسک صاحبکار، اظهار نظر منفی ارائه می‌دهند. در حالت دو، حسابرسان ترغیب می‌شوند تا سطح بالاتری از تردید حرفه‌ای را اعمال کنند تا بتوانند علائم تقلب را شناسایی کرده و سپس در هنگام برخورد با خطر، آن را پیگیری کنند. تردید حرفه‌ای آن‌ها به این سطح، محدود می‌شود. اصل موضوع، توانایی حسابرس در شناسایی صریح ادعای منفی (گزاره) در موقعیتی معین با هر سطحی از ریسک است. رفتارهایی از جمله، «جست و جوی شواهد متقاعدکننده‌تر»<sup>۵۲</sup>، «وقفه در قضاوت»<sup>۵۳</sup> و «جست‌وجوی آگاهی» (هارت<sup>۵۴</sup> ۲۰۱۰) منعکس‌کننده‌ی تردید بیش‌تر در رفتار حسابرسان است (هرچند این‌گونه رفتارها در حالت یک نیز قابل تصور است).

رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک نشانه‌ای استراتژیک از تغییر چارچوب بنیادین در حسابرسی صورت‌های مالی طبق استانداردهای عمومی پذیرفته شده حسابرسی است. با این حال، زمانی که این رویکرد تحت حالت دو به کار گرفته شود، اثر بخشی بیش‌تری نخواهد داشت، زیرا بیانیه‌ی استانداردهای حسابرسی شماره‌ی ۵۳،<sup>۵۵</sup> شناسایی صریح هرگونه ادعای منفی را به شرطی مجاز دانسته است که محیط، نشان‌گر ریسکی بالا در گزارشگری مالی متقابلانه باشد. هاکنبراک<sup>۵۶</sup> (۱۹۹۳) در تحقیق خود نشان می‌دهد که ارزیابی ریسک ممکن است، میزان تردید حرفه‌ای را تحت تأثیر قرار دهد. گزارش کمیته‌ی بررسی خاص<sup>۵۷</sup> (۲۰۰۳)، در خصوص شکست حسابرسی ورلدکام، رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک را مورد انتقاد قرار داد. به هر حال چیزی که باید مورد انتقاد قرار بگیرد، خود رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک نیست، بلکه نوع به‌کارگیری آن است، یعنی زمانی که (۱) ارزیابی حسابرس از ریسک کنترل صاحبکار و ریسک کسب و کار صاحبکار ناکافی باشد، و

اساس آن را ارزیابی ریسک کسب و کار مرتبط با صنعت و عملیات صاحبکار، ریسک کنترل صاحبکار، و ریسک ذاتی صورت‌های مالی و افشائیات ارائه شده توسط صاحبکار تشکیل می‌دهد. رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک با جابه‌جایی چارچوب تردید، از حالت یک به حالت دو، باعث آگاهی بیش‌تر حسابرسان نسبت به کشف تحریفات بااهمیت شد. در مرحله‌ی آغازین، حسابرس «میزانی مناسب از تردید حرفه‌ای را به‌کار می‌گیرد تا بتواند اطمینانی معقول کسب نماید که اشتباهات یا بی‌نظمی‌های بااهمیت را کشف خواهد کرد» (والاس<sup>۵۱</sup> ۱۹۹۱) و سپس این سطح از تردید اولیه را وارد مراحل برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی می‌کند. به نظر می‌رسد که حسابرسی صورت‌های مالی طبق استانداردهای عمومی پذیرفته شده حسابرسی فعلی، متعلق به حالت دوم است. طبق چارچوب تردید نشان داده شده در حالت دو، حسابرسان اساساً در همان موضع اثبات (تأیید) باقی می‌مانند، اما در عین حال، نسبت به ریسک (درونی و بیرونی) صاحبکار حساس‌تر شده و بسته به ارزیابی

که شروع آن‌ها غالباً از دهه‌ی ۱۹۷۰ بود، از میزان تردید حرفه‌ای مورد انتظار در حالت یک، پیشی گرفتند. به عبارتی دیگر، تردید حرفه‌ای تضعیف شد یا مورد سازش قرار گرفت، و در نتیجه ریسک حسابرسی افزایش یافت. از این رو، حرفه‌ی حسابداری به تدریج از این چارچوب سنتی جدا شد و به چارچوبی روی آورد که توجه بیش‌تری به ریسک داشت. همچنین، علاقه‌ی متخصصان حسابداری به کشف تحریف‌های بااهمیت افزایش یافت در حالی که رویکرد اثباتی را نیز حفظ کردند.

#### ◀ حالت دو: رویکرد منفی همراه با دیدگاه تردید حرفه‌ای بی‌طرفانه

رویکرد اثباتی سنتی ارائه شده در حالت یک، تأثیر کافی در کاهش ریسک حسابرسی نداشت. رویکردی با نام «رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک»<sup>۵۰</sup> توسط بیانیه‌ی استانداردهای حسابرسی شماره ۳۹ (۱۹۸۱) معرفی شد که برای به‌کارگیری اثربخش و کارای منابع حسابرسی در راستای کشف هرگونه تحریف بااهمیت طراحی شده بود و



۲) حسابرس موفق نشود تا هیات مدیره را از محدودیت‌های مدیر در فرآیندهای حسابرسی، مطلع نماید. به‌طور خلاصه، چارچوب حالت دو، به حسابرس اجازه می‌دهد که در موضع اثبات ادعاهای مثبت باقی بماند و معمولاً ادعاهای منفی را به دقت بررسی نکند. از این نظر، رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک چندان موفق نبوده است، زیرا به‌طور کامل به‌کار گرفته نمی‌شود. ممکن است، حسابرس در شناسایی صریح ادعاهای منفی به‌خصوص در مرحله‌ی برنامه‌ریزی حسابرسی، راحت نباشد یا از انجام آن امتناع کند.

### ◀ حالت سه: رویکرد مثبت با دیدگاه شک احتمالی

شواهدی که با رویکرد مثبت جمع‌آوری شده‌اند، دارای قدرتی متفاوت هستند که به این موضوع بستگی دارد که حسابرس نسبت به صداقت مدیریت، دیدگاه بی‌طرفانه یا دیدگاه شک احتمالی را اتخاذ کرده باشد. در حال حاضر، در بیانیه‌ی استاندارد حسابرسی، دیدگاه بی‌طرفانه قید شده است. اثربخشی رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک، تابع محدودیت‌های اعمال شده از سوی چارچوب تردید حرفه‌ای (حالت یک) است، زیرا رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک به خودی خود طرفدار دیدگاه شک احتمالی است. تکرار گزارش‌های مالی متقلبانه و سایر سوء مدیریت‌ها در شرکت‌های سهامی عام، این سؤال را بوجود آورد که آیا مسأله‌ی واقعی، صداقت یا عدم صداقت مدیریت است. دانستن این که ممکن است مدیر برای تحریف صورت‌های مالی انگیزه داشته باشد، باید حرفه‌ی حسابرسی را ترغیب کند تا چارچوب تردید حرفه‌ای خود را از «دیدگاه بی‌طرفانه» به «دیدگاه شک احتمالی» تغییر دهد. پیشنهادات مبنی بر تغییر دیدگاه بی‌طرفانه در تردید حرفه‌ای حسابرس، هم‌راستا با حالت

خود را خصوصاً به آن دسته از نشانه‌های منفی معطوف می‌کند که می‌تواند به هرگونه تحریف بااهمیت منجر شود. در نهایت حسابرس از طریق رد یا اثبات گزاره‌های منفی بر اساس شواهد، تعیین می‌کند که آیا ریسک حسابرسی شواهد از سطح قابل قبولی برخوردار است یا خیر. حسابرسی صورت‌های مالی طبق استانداردهای عمومی پذیرفته شده حسابرسی تقلب را پیش‌بینی نمی‌کند. اگر حسابرس به وجود تقلب مشکوک شود، هیچ‌گونه تعهدی را نمی‌پذیرد. اما اگر حسابرس تعهد را بپذیرد، باید تعیین کند که آیا این تقلب می‌توانسته منجر به هرگونه تحریف بااهمیت شده باشد یا خیر. حرفه‌ی حسابرسی تشخیص داده است که اغلب رسوایی‌های شرکت‌های سهامی و یا تقلبات مدیران تا زمانی که واحد تجاری دچار آسیبی جبران‌ناپذیر یا ورشکستی نشده، پنهان باقی‌مانده است. پیشینه‌ی حسابرسان مستقل حاکی از آن است که تجربه‌ی برخورد با انواع مختلف طرح‌های تقلب لزوماً حسابرس را به‌طور کافی برای شناسایی سایر این طرح‌ها آماده نمی‌سازد. هیچ‌گونه رویکردی وجود

سوم است، حالتی که در آن حسابرسان مجاز به اثبات مبلغ و موارد افشای صورت‌های مالی بر مبنای دیدگاه شک احتمالی هستند. با این حال، حالت سه فرضی است زیرا دیدگاه شک احتمالی در حال حاضر توسط بیانیه‌های استانداردهای حسابرسی به‌کار گرفته نمی‌شود.

### ◀ حالت چهار: رویکرد منفی با دیدگاه شک احتمالی

حالت چهار نیز فرضی است. تا به حال در هیچ‌یک از رویکردهای شواهد حسابرسی، در اثبات گزاره‌ی اصلی، ادعای منفی فرض قرار داده نشده است. با این حال، در حالت چهار، برخلاف سه رویکرد اول، حسابرس ملزم به شناسایی پیش‌تازانه و صریح گزاره‌های منفی در آغاز مرحله‌ی برنامه‌ریزی حسابرسی است. به عبارتی دیگر، حسابرس بر مبنای ارزیابی گسترده و آگاهانه از ریسک کسب و کار صاحبکار (داخلی و خارجی) برنامه‌ای را طراحی می‌کند که کشف تحریفات بااهمیت را هدف گرفته است. حسابرس چه در مرحله‌ی جمع‌آوری و چه در مرحله‌ی ارزیابی شواهد، توجه

ندارد که دستور چگونگی کشف تقلبات منتهی به تحریفات بااهمیت را ارائه داده باشد (لوی<sup>۵۸</sup>، ۱۹۸۵). این درسی است که حرفه‌ی حسابداری باید از پیشینه‌ی خود بگیرد.

تنها راه برای آماده‌سازی حسابرسان جهت تشخیص تقلب، شدت بخشیدن به کنجکاوی آن‌ها، بالا بردن حساسیت آن‌ها نسبت به تقلب، به طریقی است که برای افزایش عمق تردید حرفه‌ای باید آن را از مرحله‌ی برنامه‌ریزی (در مرحله شناخت ادعا) آغاز کرد. چارچوب‌های ارائه شده از تردید حرفه‌ای در حالت‌های یک، دو و سه، اثر بخشی خود را تا حدی از دست می‌دهند، که میزان آن بستگی به این‌موضوع دارد که حسابرس تا چه حد مجاز به در نظر گرفتن ادعاهای منفی باشد. از طریق آوردن وضعیت رایج تردید حرفه‌ای به حوزه‌ای جدید، نیاز است که حسابرسی صورت‌های مالی به‌نگاره مصمم‌تری مورد تردید قرار بگیرد.

#### نتیجه‌گیری:

تأثیرات شواهد اثبات‌کننده و شواهد ابطال‌کننده در فرآیند شکل‌گیری باورهای حسابرسان، آمادگی اثبات در مرحله‌ی برنامه‌ریزی حسابرسی و ارتباط آن‌ها با تردید حرفه‌ای، موضوعاتی

هستند که تحقیقات حسابرسی در بررسی بیش‌تر آن‌ها گام نهاده است. از نقطه نظر تردید حرفه‌ای، تاکنون تحقیقات تجربی غالباً تنها به این موضوع اختصاص یافته است که شواهد ابطال‌کننده‌ی کشف شده در فرآیند حسابرسی چه‌گونه بر میزان تردید حرفه‌ای حسابرسان و تصمیمات حسابرسی تأثیر می‌گذارد. این امر نشان می‌دهد که تحقیقات از میان چارچوب تردید حرفه‌ای (حالت یک و دو) به شواهد اثبات‌کننده و به‌خصوص شواهد ابطال‌کننده، پرداخته است. نخست آن‌که، ممکن است در حسابرسی که تحت بررسی قرار گرفته‌اند، ذهنیت شناسایی صریح ادعاهای منفی (گزاره‌های منفی) وجود نداشته باشد و یا در صورت وجود، بسیار ضعیف باشد. به‌طور کلی، ممکن است حسابرسان در پرداختن به ادعاهای منفی و معانی آن‌ها مهارت چندانی نداشته باشند. تغییر چارچوب تردید حرفه‌ای از حالت‌های یک و دو به حالت سه و حتی حالت چهار، اساساً بدین معنی است که حسابرسان کل فرآیند جمع‌آوری شواهد را در قالب ادعاهای منفی می‌بینند. حالت چهار چارچوبی است که به‌شدت ادعاهای منفی را در نظر می‌گیرد. تغییر در چارچوب تردید



حرفه‌ای و ذهنیت حسابرسان مستلزم تغییری بزرگ، هم در تئوری شواهد حسابرسی و هم در عمل حسابرسی است. "رشد نظرات عموم طلب می‌کند که حسابرسان بیش‌تر در پی کشف تقلب باشند" (ونوتی و همکاران<sup>۵۹</sup>، ۲۰۰۲). قصد حالت چهار هرگز ارائه‌ی چارچوبی برای حسابرسان در راستای عمل به‌عنوان کارگهان کشف تقلب نیست. این مقاله، اعلام می‌کند که تردید حرفه‌ای در نهایت منعکس‌کننده‌ی خصیصه‌های فردی اشخاص، و اساساً خصیصه‌های روانشناختی است و علاوه بر فردی بودن، معرفتی / فلسفی، سازمانی، اقتصادی، ساختاری و محیطی نیز می‌باشد، به این معنا که تابع تأثیرات گرفته شده از روابط صاحبکار است. تردید حرفه‌ای را باید به‌عنوان مفهومی چند وجهی دانست. آن دسته از تحقیقات حسابرسی که تلاش در سنجش چند و چون تردید حرفه‌ای دارند، نه تنها باید با ساختار دوگانه آن دست و پنجه نرم کنند بلکه باید با سختی ساختار چند وجهی آن نیز دست به‌گریبان شوند. تردید حرفه‌ای مفهومی پیچیده تر و گسترده تر از آن است که تصور می‌شود. به این معنا که تحقیقات پیرامون تردید حرفه‌ای در حسابرسی تازه آغاز شده است. ■

#### منابع:

1. Auditing Practices Board. 2010. Auditor Scepticism: Raising the Bar. Discussion Paper. London, UK: Financial Reporting Council.
2. Financial Services Authority and Financial Reporting Council. 2010. Enhancing the auditor's contribution to prudential regulation. London: United Kingdom.
3. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 2010. Response to the European Commission's Green Paper on Audit Policy: Lessons from the Crisis. New York: AICPA.
4. Auditing Practices Board. 2011. Auditor Scepticism: Raising the Bar. Feedback Paper. London, UK: Financial Reporting Council.
5. Bell, T. B., M. E. Peecher, and I. Solomon. 2005. The 21st Century Public Company Audit:- Conceptual Elements of KPMG's Global Audit Methodology. New York, NY: KPMG LLP.
6. Bamber, E. M., R. J. Ramsay, and R. M. Tubbs. 1977. An Examination of the descriptive validity of the belief-adjustment model and alternative attitudes to evidence in auditing. Accounting, Organization and Society 22(3/4): 249-268.
7. Bacon, Francis. 1620/1960. The New Organon and Related Writings. New York, NY: The Liberal Arts Press, Inc.
8. Church B. 1990. Auditors' use of confirmatory processes. Journal of Accounting Literature 9: 81-112.
9. Chalmers, A.F. 1999. What is the thing called Science? Third edition. Indianapolis, Indiana: Hackett Publishing Company, Inc.
10. Doty, J. R. 2011. Rethinking the Relevance, Credibility and Transparency of Audits.
11. European Commission. 2010. Green Paper on Audit Policy: Lessons from the Crisis. Brussels: EC.
12. Fukukawa, H. and T. J. Mock. 2011. Audit risk assessments using belief versus probability. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 30(1): 75 – 99.
13. Gilovich, T. 1991. How We Know What Isn't So: The Fallibility of Human Reason in Everyday Life. New York, NY: The Free Press.

14. Waller, W. and W. Felix. 1984. The auditor and learning from experience: some conjectures. *Accounting, Organizations and Society* 9: 383-406.
15. Guiral, A., E. Ruiz, and W. Rodgers. 2011. To what extent are auditors' attitudes toward the evidence influenced by the self-fulfilling prophecy? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(1): 173-190.
16. Haynes, C. M. 1999. Auditors' evaluation of evidence obtained through management inquiry: a cascaded-inference approach. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 18 (2): 87-104.
17. Hackenbrack, K. 1993. The effect of experience with different sized clients on auditor evaluations of fraudulent financial reporting indicators. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 12 (1): 99-110.
18. Hurtt, R. K. 2010. Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 29 (1):149-171.
19. Levy, M.M. 1985. Financial frauds: schemes and indicia. *Journal of Accountancy* 160 (August): 78-87.
20. Mautz, R. K. 1967. *Fundamentals of Auditing*. Second Edition. New York, NY: John Wiley & Sons, Inc.
21. Mautz, R. K., and H. A. Sharaf. 1961. *The Philosophy of Auditing*. AAA Monograph No.6. Sarasota, FL.: American Accounting Association.
22. Nelson, M. W. 2009. A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2): 1-34.
23. Popper, K. R. 1968. *The Logic of Scientific Discovery*. New York: Harper Torchbooks.
24. Panel on Audit Effectiveness. 2000. *Report and Recommendations*. Stamford, CT: Public Oversight Board.
25. Quine, W.V. and J.S. Ullian. 1970. *The Web of Belief*. New York: Random House.
26. Robertson, J. C. 1979. *Auditing*. Dallas, TX: Business Publications, Inc.
27. Salmon, W. C. 1967. *The Foundations of Scientific Interference*. Pittsburgh, PA: University of Pittsburgh Press.
28. Woodhouse, M. B. 2006. *A Preface to Philosophy*. Eight edition. Belmont, CA: Wadsworth.
29. Wallace, W.A. 1991. *Auditing*. Boston, MA: PWS-Kent.
30. Yoshihide Toba (2011), *Toward a Conceptual Framework of Professional Skepticism in Auditing*, WASEDA BUSINESS & ECONOMIC STUDIES 2011 NO.47.

پی نویس ها:

- 1- European Union
- 2- The Auditing Practices Board
- 3- The Financial Services Authority and the Financial Reporting Council
- 4- The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
- 5- The International Auditing and Assurance Standards Board
- 6- Independence
- 7- Professional skepticism
- 8- Doty
- 9- Nelson
- 10- A Way of Knowing
- 11- Chalmers
- 12- Salmon
- 13- Confirmation
- 14- Falsification
- 15- Quine and Ullian
- 16- The affirmative approach
- 17- Confirmation
- 18- Bacon
- 19- Woodhouse
- 20- Gilovich
- 21- Waller and Felix
- 22- Church
- 23- Guiral et al
- 24- Bamber et al
- 25- Mautz and Sharaf
- 26- The Mautz postulate
- 27- Mautz
- 28- Functional
- 29- Structural
- 30- The negative approach
- 31- Falsification
- 32- Counter-evidencing
- 33- Popper
- 34- Robertson
- 35- The Robertson postulate
- 36- Fukukawa and Mock
- 37- Epistemic Axis
- 38- A Questioning State of Mind
- 39- Neutrality view
- 40- Presumptive-doubt view
- 41- Neutral concept of professional skepticism
- 42- Panel
- 43- Healthy skepticism
- 44- Reasonable skepticism
- 45- Haynes
- 46- Bell et al
- 47- Round trip transactions
- 48- Healthy skepticism
- 49- Substantive tests
- 50- Audit risk approach
- 51- Wallace
- 52- Searching for more persuasive evidence
- 53- Suspension of judgment
- 54- Search for knowledge
- 55- SAS No.53
- 56- Hackenbrack
- 57- The Report of the Special Investigation Committee
- 58- Levy
- 59- Venuti et al