

قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی

جواد بستانیان

عضو انجمن حسابداران خبره ایران

مقدمه

معاملات و وقایع اقتصادی از طریق گردآوری شواهد، به وسیله حسابداران مستند می‌شوند. شواهد گردآوری شده مبنای ثبت حسابداری معاملات و سایر وقایع اقتصادی قرار می‌گیرد. گزارش‌های مالی از ثبت‌های حسابداری استخراج شده و در اختیار اشخاص ذی‌نفع قرار می‌گیرد. کمیته تهیه بیانیه مفاهیم بنیادی حسابداری انجمن حسابداری آمریکا در بیانیه سال ۱۹۶۶ خود، هدف‌های تهیه و ارائه اطلاعات حسابداری را به شرح زیر برشمرده است.

۱- تصمیم‌گیری برای استفاده از منابع محدود، از جمله شناسایی حوزه‌های حساس تصمیم‌گیری و تعیین هدف‌های کوتاه‌مدت و بلندمدت

۲- هدایت و کنترل موثر منابع مادی و انسانی سازمان

۳- نگهداری از منابع سازمانی و گزارشگری آن.

۴- تسهیل ایفای مسوولیت‌های اجتماعی و کنترل‌های مربوط به آن

اطلاعات و گزارش‌های مالی برای تصمیم‌گیری اقتصادی استفاده می‌شود. اطلاعات جهت‌دار، گمراه‌کننده، نامربوط یا ناقص ممکن است موجب اتخاذ تصمیمات اقتصادی نادرست شود. پیچیدگی موضوعات اقتصادی و فرایند تبدیل آنها به اطلاعات، موجب امکان بروز اشتباه در پردازش اطلاعات شده و استفاده‌کنندگان از گزارش‌ها را نیز در تشخیص کیفیت گزارش‌های ارائه شده دچار مشکل می‌کند. از طرف دیگر تضاد منافع بین تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی و استفاده‌کنندگان از آنها موجب نگرانی استفاده‌کنندگان می‌شود. عدم دسترسی مستقیم

استفاده‌کنندگان و فاصله آنها از تولیدکنندگان اطلاعات موجب می‌شود استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی نسبت به آنها دچار ابهام و تردید باشند.

حسابرسی براساس نیازهای فوق شکل گرفته و وسیله‌ای برای رفع تردید و ابهام گزارش‌های مالی به وسیله تایید کیفیت آنها است.

حسابرسی با ایفای نقش اعتباربخشی و کاهش ریسک ارائه نادرست اطلاعات، موجب ایجاد ارزش افزوده در گزارش‌های مالی ارائه شده می‌شود. کاهش سطح مخاطره سرمایه‌گذاری و اعطای اعتبار، موجب کاهش سطح سود مورد انتظار (هزینه سرمایه) و در نتیجه رونق بیشتر سرمایه‌گذاری می‌شود (والاس، ۱۹۸۵).

علاوه بر آن حسابرسی موجب کمک به نظارت بر شرکت‌ها و پاسخگویی مدیریت در مورد چگونگی انجام وظیفه نمایندگی می‌شود. واتز و زیمرن (۱۹۸۶) شرکت را مجموعه‌ای از قراردادهای می‌دانند و می‌گویند "حسابرسی یکی از راه‌های نظارت بر قراردادهاست".

جدا از نقش اقتصادی و اجتماعی، حسابرسی قسراهم‌کننده آرامش فکری برای اخذ تصمیمات یا فعالیت‌هایی است که نیاز به ارزیابی کیفیت پاسخگویی دارد (لی، ۱۹۸۸).

قضاوت حرفه‌ای

حسابرسی حرفه‌ای است که شباهت زیادی به قضاوت در دادگاه‌ها دارد. هم قاضی و هم حسابرس با ادعاهایی مواجه هستند، شواهد پشتیبان ادعا را جمع‌آوری و ارزیابی

و حکم کردن مستدل درباره موضوعات حسابداری و حسابرسی به وسیله شخصی است که هم تحصیلات و تجربه ارزشمندی دارد و هم ویژگی‌های لازم برای اظهار نظرهای بی طرفانه را داراست."

عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی در ادبیات حسابرسی تحقیقات و مقالات زیادی درباره عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای وجود دارد. گردآوری خلاصه آن نتایج و مقالات، موجب پدید آمدن مجموعه عوامل شناخته شده موثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابربان می‌شود. مطالعات انجام شده در زمره مطالعات بین رشته‌ای (حسابرسی - روان‌شناسی) بوده و شاخه‌ای از تحقیقات رفتاری هستند. مطالعات روان‌شناسی اصولاً رفتار انسان را ناشی از دو عنصر اصلی ویژگی‌های شخصی و عوامل محیطی می‌شناسند. خلاصه عوامل شناسایی شده در ادبیات حسابرسی که طرح آن‌ها موجب آشنایی کلی با عوامل یاد شده و درک مشترک از واژه‌های مورد نظر می‌شود پس از این معرفی می‌شود:

ویژگی‌های شخصی خبرگی

خبرگی توانایی انجام کار با کیفیت خوب در یک حرفه (یک حوزه کاری) است که در عمل به دست می‌آید (تعریف فرنش و استرنبرگ، ۱۹۸۹). بدارد در سال ۱۹۸۹ آن را مورد انتقاد قرار داد و خبرگی را عبارت از در اختیار داشتن مقدار بسیار زیادی دانش و مهارت روشمند تعریف کرد. خبرگان علاوه بر آن که درباره حوزه تخصصی خود اطلاعات زیادی دارند، دانش آنها نیز بهتر سازمان‌دهی شده است. خبرگی در مجموع در نتیجه دانش و تجربه به دست می‌آید. علاوه بر آن خبرگی در حسابرسی موجب تقویت تردید حرفه‌ای حسابرس می‌شود.

دانش

دانش مورد نیاز حسابربان حداقل، تحصیلات دانشگاهی در رشته حسابداری و آموزش ضمن کار است. دانش مورد نیاز شامل دانش فنی، دانش عمومی و دانش فعالیت اقتصادی واحد مورد رسیدگی است.

دانش فنی

دانش فنی مجموعه اطلاعات فنی مربوط به کار

می‌کنند و نهایتاً براساس معیارهایی که در اختیار آنها قرار داده شده نظر می‌دهند و قضاوت می‌کنند. هر دوی آنها در اظهار نظر و قضاوت خود باید انصاف را رعایت کنند (ماتز و شرف، ۱۹۶۱).

انجمن حسابداران خبره کانادا (۱۹۹۵) بیان می‌کند:

"قضاوت حرفه‌ای گوهر اصلی حسابرسی است. ارزشی که با حسابرسی صورت‌های مالی ایجاد می‌شود، ناشی از قضاوت حسابرس و در کل ناشی از مجموعه قضاوت‌های حرفه‌ای است که در چارچوب استانداردهای حسابداری و حسابرسی انجام می‌شود." انجمن حسابداران خبره کانادا (۱۹۹۵) همچنین اظهار داشته که گروه تحقیق انجمن درباره قضاوت حرفه‌ای در گزارشگری مالی طی گزارش خود که در سال ۱۹۶۶ منتشر نموده تعریفی برای قضاوت حرفه‌ای در گزارشگری مالی ارائه کرده که می‌تواند به همان شکل در مورد قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی به کار رود:

"فرایند دستیابی به تصمیمی درباره یک موضوع مربوط به گزارشگری مالی، در صورتی که تحلیلی، مبتنی بر تجربه و دانش - شامل دانش نسبت به محدودیت‌های شخصی و اطلاع از استانداردهای مربوط - بی طرفانه، محتاطانه و همراه با امانتداری و درک مسوولیت نسبت به افرادی باشد که از عواقب آن تصمیم اثر می‌پذیرند، قضاوت حرفه‌ای خوانده می‌شود. این‌گونه قضاوت حرفه‌ای در شرایط پیچیده، نامشخص و در حال تغییر مداوم، به خصوص در جایی که استانداردها کامل نیستند، بیشترین ارزش را دارد. برای قضاوت حرفه‌ای باید با افراد دانا مشورت کرد، عواقب بالقوه تصمیم را در نظر داشت و فرایندهای تحلیلی را که منجر به تصمیم می‌شود مستند کرد."

حسابرس در تمام مراحل از شروع تا پایان یک کار حسابرسی شامل پذیرش یک کار، برنامه‌ریزی، گردآوری و ارزیابی شواهد و گزارشگری، با قضاوت حرفه‌ای مواجه است.

با توجه به مفاهیم و تعاریف مختلف که در ادبیات حسابرسی و نیز فرهنگ‌های لغت موجود است، در این نوشته قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی به شرح زیر تعریف می‌شود:

"قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی به معنای اظهار نظر معقول

می شود به سادگی از آن‌ها می‌گذرد و پاسخ‌های سطحی و نامناسب را درباره سوال‌هایی که از اخطارها ایجاد می‌شوند، به سادگی می‌پذیرد.

بی طرفی

بی طرفی یک حالت بدون سوگیری فکری است که دستیابی کامل به این حالت غیرممکن است ولی پیگیری برای دستیابی به حداکثر بی طرفی، قابلیت اتکا را افزایش می‌دهد، شرایطی که ذی‌نفعان به‌طور مساوی و پیوسته، کار و اظهار نظر حسابرس را معتبر و قابل اتکا می‌بینند (تیلور و همکاران، ۲۰۰۳).

استقلال

استقلال حسابرس به معنای آن است که او تحت تاثیر شرایط و روابط صاحبکار قرار نگیرد و قضاوت خود را فقط بر اساس شواهد گردآوری شده انجام دهد (اریاب سلیمانی، ۱۳۷۹). اگر چه همه شرایط و روابطی را که استقلال را نقض می‌کند، نمی‌توان برشمرد، آیین رفتار حرفه‌ای برخی از این گونه شرایط و روابط را توصیف کرده است.

درستکاری

درستکاری به معنای انجام کار درست و صادقانه و کردار درست، امانت‌داری و فسادناپذیری است. اگر حسابرس کاملاً درستکار باشد، نباید نگران استقلال او بود. با توجه به این که درستکاری کامل دست‌یافتنی نیست، حسابرسان علاوه بر آن که باید رفتاری منصفانه و صادقانه داشته باشند و راستگو باشند، لازم است مراتب استقلال را نیز رعایت کنند.

اخلاق

اخلاق مجموعه ایده‌آل‌های جامعه است. پرهیزکاری و پاکدامنی صفت‌های هنجاری هستند که تمایل فرد را به رعایت اخلاق نشان می‌دهند. پرهیزکاری در طول زندگی از طریق عادت، مشاهده و آموزش به وجود می‌آید. پرهیزکاری پیروی از فضایل اخلاقی است که درورای قوانین و مقررات قرار دارد (لیبی و تورن، ۲۰۰۷).

شخصیت فردی و اجتماعی

شرایط روان‌شناختی فرد، عامل مهمی در تعیین رفتار او

حسابرسان است که برای انجام کار خود، به آن نیاز دارند. دانش فنی شامل دانش استانداردهای حسابداری، استانداردهای حسابرسی، آیین رفتار حرفه‌ای، مسایل تجاری و حقوقی و قوانین و مقررات است. حسابرسان برای قضاوت درباره موضوعات حسابداری باید به موضوعات پیشگفته تسلط نسبی داشته باشند و در هر مورد که دانش آن‌ها برای قضاوت کافی نیست، توانایی دسترسی به منابع و افراد خبره دیگر داشته باشند تا با آنان مشاوره کند.

دانش عمومی

لازم است حسابرسان درباره اقتصاد و صنایع مختلف اطلاعات عمومی داشته باشند تا قضاوت آن‌ها درباره موضوعاتی که در آن محیط واقع شده، منصفانه باشد و در موقع ارزیابی شواهد حسابرسی از دانسته‌های عمومی خود کمک بطلبند.

دانش فعالیت اقتصادی واحد مورد رسیدگی

حسابرس برای انجام اثربخش حسابرسی، باید نسبت به فعالیت اقتصادی واحد مورد رسیدگی و شرایط محیطی حاکم بر آن دانش داشته باشد. طبق استاندارد حسابرسی شماره ۳۱-۵ حسابرس باید شناخت کافی از واحد مورد رسیدگی و محیط آن، عوامل صنعت، قوانین و مقررات و سایر عوامل برون سازمانی مانند شرایط صنعت، محیط رقابتی، روابط با عرضه‌کنندگان کالا و خدمات و... کسب کند.

تجربه

شخصی که در یک حوزه تجربه بیشتری دارد، اقلام بیشتری را در حافظه خود دارد و درک خوبی نسبت به فراوانی نسبی رویدادها دارد. علاوه بر آن تجربه زیاد منجر به ساختار طبقه‌بندی پیچیده‌تر می‌شود. حسابرسان با تجربه بهتر می‌توانند اشتباه‌ها را شناسایی کنند (مرجنت، ۱۹۸۹) و توضیحات قابل قبول‌تری درباره اشتباهات گزارش‌های مالی فراهم می‌کنند.

تردید حرفه‌ای

تردید حرفه‌ای دارا بودن یک ذهن پرسشگر، تمایل به معوق‌گذاشتن قضاوت درباره درستکاری مدیریت صاحبکار و استفاده نقادانه از شواهد حسابرسی است (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۲۰۰۲). حسابرسی که بیش از اندازه اطمینان می‌کند، وقتی با علائم خطر مواجه

در غیر این صورت دارای وابستگی میدانی هستند. حسابرسی که استقلال میدانی دارند، به دلیل تسلط بیشتر بر اوضاع پیچیده و گمراه کننده و دستیابی سریع تر به موضوع اصلی، تحریف‌ها را زودتر کشف می‌کنند.

عوامل محیطی

بازار حسابرسی

حسابرسی ضمن آن که برپایه اخلاق، پاکدامنی و درستکاری استوار است، یک فعالیت اقتصادی است که در بازار حضور دارد و موسسات حسابرسی که در آن کار می‌کنند، بنگاه‌هایی اقتصادی هستند. هربنگاه اقتصادی برای بقا و دوام در جامعه رقابتی باید کیفیت کالا یا خدمات خود را به سطح قابل قبول مشتریان و متناسب با درآمد مورد انتظار خود برساند. اگر حسابرسان بخواهند کیفیتی را که دلخواه صاحبکاران قراردادی است، مورد توجه قرار دهند، کار آن‌ها الزاماً کیفیت مطلوبی نخواهد داشت.

فشارهای قیمت و رقابت در قیمت

رقابت در قیمت موجب ورود موسسه‌های کم تجربه به بازار می‌شود و این ورود موجب می‌شود موسسه‌های قدیمی مجبور شوند به سمت شرایطی حرکت کنند که موسسه‌های کم هزینه ایجاد کرده‌اند یا چنانچه ساختار هزینه‌ای آن‌ها اجازه تطابق با شرایط جدید را به آن‌ها ندهد، از بازار خارج شوند.

بسیاری از مشتریان با استفاده از اهرم فشار حق الزحمه، استقلال و درستکاری حسابرسان را مورد تهدید قرار می‌دهند و حتی علاوه بر فشاری که در سال اول همکاری به حسابرسان وارد می‌آورند، در سال‌های بعد نیز تغییرات حق الزحمه را حتی متناسب با نرخ تورم یا تغییرات در حجم فعالیت و در نتیجه حجم کار بیشتری که باید انجام شود به راحتی نمی‌پذیرند.

فشار زمان انجام رسیدگی

رقابت فزاینده در حرفه در تغییر شرایط در اقتصاد جهانی به عنوان فشارهای زمان و حق الزحمه مطرح شده است. در عمل معمولاً فشار زمان عمدتاً ناشی از فشار حق الزحمه است. فشار حق الزحمه، برآورد زمان حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دهد (هوستون، ۱۹۹۹). نتایج

است. بنابراین شخصیت یکی از عوامل مهم اثرگذار بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس است. شخصیت موجب می‌شود که شخص ارزش‌های خاص خود را داشته باشد. ارزش‌ها باورهای نسبتاً دیرپا هستند که از هدف‌ها بالاتر هستند.

موضع کنترل

در روان‌شناسی اجتماعی، منبع کنترل بر رفتار شخص از دیدگاه خود او موضع کنترل نامیده می‌شود. برخی از مردم موضع کنترل درونی دارند، مسوولیت اعمال خود را می‌پذیرند و خود را صاحب کنترل سرنوشت خویش می‌شمارند، برخی دیگر موضع کنترل برونی دارند و موفقیت یا شکست خود را به عوامل خارجی نسبت می‌دهند (پورافکاری، ۱۳۸۵). تحقیقات نشان داده است که درونی‌ها در دستیابی به اطلاعات و استفاده از آن، نسبت به برونی‌ها برجستگی دارند (فارس، ۱۹۶۸)، احتمال توجه به یافته‌های بالقوه مربوط در آنها بیشتر است (لفکورت و واین، ۱۹۶۹) و در مقایسه با برونی‌ها بیشتر مایلند که یک دیدگاه بلندمدت اتخاذ کنند (لفکورت، ۱۹۸۲).

تمایل درونی‌ها به جستجوی بیشتر اطلاعات ممکن است مربوط به انتظارات آن‌ها نسبت به موفقیت‌های آتی باشد. بی‌اعتقادی به توانایی تاثیرگذاری بر پیامدهای آینده به وسیله اعمال خود شخص، می‌تواند موجب ایجاد مانع برای تلاش‌های مداوم هدفمند برای دستیابی به موفقیت باشد.

انعطاف‌پذیری در مقابل ابهام

برخی از افراد در مقابل شرایط مبهم آستانه تحمل بیشتری دارند و برخی از افراد آستانه تحمل کمتری دارند. با توجه به این که شرایط مبهم می‌تواند در برگیرنده تحریف احتمالی در گزارش‌های مالی مورد رسیدگی حسابرسان باشد، کسانی که با ابهام راحت برخورد می‌کنند، ممکن است در آن شرایط از کشف اشکالات باز بمانند. برعکس کسانی که انعطاف‌پذیرتر هستند، بهتر می‌توانند موفق به کشف اشکالات شوند.

استقلال میدانی

اشخاصی که می‌توانند از یک زمینه پیچیده و گمراه کننده به راحتی به موضوع اصلی برسند، استقلال میدانی دارند و

مطالعات تجربی نشان می‌دهد که بین فشار زمانی و قضاوت رابطه‌ای قوی وجود دارد.

قضاوت‌ها را در اطلاعاتی که از موسسه منتشر می‌شود، مورد نظر قرار دهند.

فشار فرصت‌های زمانی

فشار فرصت زمانی ناشی از فاصله طولانی میان زمان ارسال قرارداد پیشنهادی حسابرسی با زمان دریافت قرارداد امضا شده، فاصله کم میان شروع کار حسابرسی تا زمان برنامه‌ریزی شده برای برگزاری مجمع عمومی، عدم تطابق زمان‌بندی ارائه اطلاعات لازم در موعدهای تعیین و توافق شده، به روز نبودن ثبت‌های حسابداری، کمی فاصله میان زمان ارائه صورت‌های مالی و گزارش هیات مدیره به مجمع عمومی و تاریخ برگزاری مجمع عمومی است.

پاسخگویی

پاسخگویی عبارت است از توضیح دادن یا توجیه کردن آن چه انجام شده است (جکسون، ۱۹۸۲). پاسخگویی از عوامل محیطی موثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان است و شامل اجزای زیر می‌شود:

الزام به توجیه قضاوت

بازخورد قضاوت‌ها و پیامدهای احتمالی ناشی از قضاوت‌ها

نظارت حرفه‌ای بر کار حسابرسان

الزام به مستندسازی

نظارت حرفه‌ای بر کار حسابرسان

تغییر ادواری حسابرسان

تغییر ادواری حسابرسان به معنای تغییر الزامی حسابرس پس از انجام چند دوره حسابرسی یک شرکت به وسیله یک حسابرس است که براساس مقررات یا تصمیم مدیریت امور مجامع گروه شرکت‌ها انجام می‌شود. این تغییر موجب می‌شود حسابرس شناخت کافی از واحد مورد رسیدگی کسب نکند و برای شناخت فعالیت، شناسایی و ثبت روش‌های انجام کار، آشنایی با قوانین و مقررات خاص حاکم بر فعالیت شرکت و شناخت ریسک‌های مختلف آن و همچنین گردآوری شواهد کافی در پرونده‌های حسابرسی، منابع کافی صرف نکند.

ابزار اصلی مورد استفاده برای سازوکار پاسخگویی

نظارت بر عملکرد حسابرسان است. نظارت بر کار حسابرسان معمولاً به وسیله تشکل حرفه‌ای ناظر بر حسابرسان انجام می‌شود.

مستندسازی

یکی از آثار وجود شرایط پاسخگویی ترغیب حسابرسان به تاکید بیشتر بر مستندسازی است (ویتراک منقول از کاشینگ و اهسلاوت، ۱۹۶۶). مستندسازی طبق استانداردهای حسابرسی برای تامین مدارک کافی و مناسب پشتوانه گزارش حسابرس و شواهد نشان‌دهنده انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی و الزامات قانونی و مقررات الزامی است.

رفتار واقعی صاحبکاران

رفتار واقعی صاحبکاران در مورد مراجعه به موسسات حسابرسی و این که آنان در مراجعه به موسسات حسابرسی کدام عوامل را در نظر می‌گیرند، همچنین واکنش آنان به گزارش‌های حسابرسی تعدیل شده (مشروط)، تقسیم کار بین موسسات مختلف و مراجعه به موسسات کم هزینه‌تر، کوچک‌تر و با کیفیت کمتر یا برعکس آن، از عوامل موثر بر قضاوت حسابرسان است.

استانداردهای حرفه‌ای

استانداردهای حرفه‌ای شامل استانداردهای حسابداری، استانداردهای حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای است. آسان یا سخت بودن احکام آیین رفتار حرفه‌ای و قابل تفسیر بودن یا نبودن استانداردهای حرفه‌ای بر قضاوت حسابرسان موثر است. هر جا که استانداردهای حرفه‌ای غیر صریح و قابل تفسیر باشد، قضاوت حرفه‌ای حسابرسان بیشتر مورد استفاده قرار می‌گیرد.

آزادسازی اطلاعات

انتشار اطلاعات موسسات حسابرسی از نظر حجم کار، تعداد کارکنان، سابقه، مشتریان، نتایج کنترل کیفیت و نظایر آن موجب می‌شود حسابرسان در قضاوت‌های خود، آثار آن

ابزارهای تصمیم‌گیری

ابزارهای تصمیم‌گیری شامل برنامه‌های حسابرسی و چک لیست‌ها و همچنین نرم‌افزارهای حسابرسی است که

- 4- Ashton, R., "Effects of Justification and a Mechanical Aid on Judgment Performance", *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 52, PP.292-306.
- 5- Bedard, J., 1989, "Expertise in Auditing: Myth or Reality?", *Accounting, Organizations and Society*, PP. 113-131.
- 6- Canadian Institute of Chartered Accountants, 1995, "Professional Judgment and the auditor", CICA Research Study Group, Toronto. CICA.
- 7- Cushing, Barry E. and Sunita S. Ahlwat, 1996, "Mitigation of Recency Bias in Audit Judgment: The Effect of Documentation", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*(Fall), Vol.15, No.2, PP.110-121.
- 8- Frensch, P.A., and R.J.Sternberg, 1989, "Expertise and Intelligent Thinking: When is it Worse to Know Better", In *Advances in the Psychology of Human Intelligence* 5, ed. R.Sternberg, Hillsdale, NJ: Erlbaum, PP.157-188.
- 9- Houston, Richard W., 1999, "The Effects of Fee Pressure and Client Risk on Audit Seniors' Time Budget Decisions", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, (Fall), Vol.18, No.2, PP.70-86.
- 10- Jackson, P.M., 1982, "The Political Economy of Bureaucracy", Philip Allan.
- 11- Lee, Tom A., 1988, "The Evolution of Auditing Thought and Practice", Garland Publishing, NewYork.
- 12- Lefcourt, H.M., 1982, "Locus of Control: Current Trends in Theory and Research", Hillsdale, NJ:Lawrence Erlbaum Associates.
- 13- Lefcourt, H.M., and J.Wine, 1969, "Internal Versus External Control of Reinforcement and the Deployment of Attention in Experimental Situations", *Canadian Journal of Behavioral Science*, 1, PP.167-181.
- 14- Libby, T.and L.Thorne, 2007, "The Development of Auditors' Virtue", *Journal of Business Ethics*, 71, PP.89-99.
- 15- Marchant, G., 1989, "Analogical Reasoning and Hypothesis Generation in Auditing", *The Accounting Review*, 64(July), PP.500-513.
- 16- Mauts, R.K., and H.A.Sharaf, 1961. "The Philosophy of Auditing", Sarasota, FL: American Accounting Association.
- 17- Phares, E. J., 1968, "Differential Utilization of Information as a Function of Internal-External Control", *Journal of personality*, 36, PP.649-662.
- 18- Taylor, M, H., F.T. Dezoort, E.Munn, and M.W. Thomas, 2003, "Proposed Framework Emphasizing Auditor Reliability Over Auditor Independence", *Accounting Horizons*, 17:3, PP. 257-266.
- 19- Watts, L. Ross and Jerold L.Zimmerman, 1986 "Positive Accounting Theory", Englewood Cliffs, NewJersey, Prentice-Hall International. ■

موجب آسان‌تر شدن تصمیم‌گیری حسابرس و رفع نقاط ضعف قضاوت انسان می‌شوند و به این ترتیب بر قضاوت حسابرسان اثر می‌گذارند (اشتون، ۱۹۹۲).

نتیجه

همان‌گونه که در این مقاله توضیح داده شد، رفتار انسان ناشی از دو عنصر اصلی ویژگی‌های شخصی و عوامل محیطی است. با توجه به اینکه این دو عنصر نیز تأثیرات متقابلی بر یکدیگر دارند، نتایج تحقیقات رفتاری را نمی‌توان الزاماً به محیط‌های دیگر تعمیم داد. در نتیجه شناسایی عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در ایران نیازمند تحقیق مستقلی است. انجام یک تحقیق علمی بنیادی می‌تواند موجب گسترش شناخت نسبت به ابعاد مختلف قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی شود. نتایج چنین تحقیقی موجب شناخت عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای و درجه اهمیت هر یک از آنها می‌شود تا برآن اساس پیشنهادهایی برای بهبود و توسعه استانداردهای حرفه‌ای از جمله استانداردهای حسابرسی و آیین‌رفتار حرفه‌ای متناسب با نیازهای کشور ارائه شود و مراجع ذی‌ربط و ناظر برکار حسابرسان و همچنین استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسان از جمله جامعه حسابداران رسمی ایران، وزارت اموراقتصادی و دارایی، سازمان امور مالیاتی کشور و سازمان بورس و اوراق بهادار برجانبه‌های مهم‌تر بیشتر تأکید و نظارت کنند. شناسایی عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی براساس یک روش علمی و با کاوش در ذهن اندیشمندان حوزه حسابرسی و حسابرسان مجرب شاغل در حرفه حسابرسی می‌تواند موجب بهبود کیفیت قضاوت حرفه‌ای شود. ارتقای کیفیت قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی نیز موجب بهبود کیفیت حسابرسی و در نتیجه موجب افزایش کیفیت گزارش‌های مالی می‌شود.

منابع و مآخذ:

- ۱- ارباب سلیمانی، عباس، ۱۳۷۹، "فرهنگ اصطلاحات حسابداری"، سازمان حسابرسی، چاپ اول، ۱۳۷۹.
- ۲- پورافکاری، نصرت‌اله، ۱۳۸۵ "فرهنگ جامع روانشناسی - روانپزشکی"، فرهنگ معاصر، تهران.
- ۳- الواس. و اندا ای، ۱۹۸۵، "نقش اقتصادی حسابرسی در بازارهای آزاد و بازارهای تحت نظارت"، ترجمه حامی امیراصلانی، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۵۹، چاپ اول، ۱۳۸۱.