



تردید حرفه‌ای

زهره قیومی*

سونا نوروزی**

مقدمه

اجرای حسابرسی، از اهمیت زیادی برخوردار است و همواره از حسابرسان انتظار می‌رود تا حسابرسی را با تردید حرفه‌ای انجام دهند. نگرش دیرباور (با تردید) اطمینان می‌دهد که حسابرسان، حسابرسی را طوری انجام می‌دهند که همواره تشخیص تقلب برای آنان ممکن باشد. متأسفانه، شکست‌ها و ناکارآمدی‌های اخیر در حسابرسی، سوالاتی را در این مورد بوجود آورده است که آیا حسابرسان درجه مناسبی از تردید را بکار می‌گیرند یا خیر. این مقاله به بررسی فواید توجه به تردید حرفه‌ای، یافته‌های مهم تحقیقاتی و روش‌های ارتقای کاربرد تردید حرفه‌ای در حسابرسی می‌پردازد.

تعریف

تردید حرفه‌ای، مفهوم حساسی در حرفه حسابرسی است. بیانیه استانداردهای حسابرسی شماره (۱) با عنوان «مسئولیت‌ها و اقدامات حسابرس مستقل»^۱ بطور واضح بیان می‌کند که مراقبت کافی، حسابرسان را ملزم به تمرین تردید حرفه‌ای می‌نماید.

همچنین، بیانیه استانداردهای حسابرسی شماره ۲۹۹ با عنوان «رسیدگی تقلب در حسابرسی صورت‌های مالی» با استفاده از بحث و بیان مجدد عناصر تردید حرفه‌ای و ضرورت آن در انجام حسابرسی، بطور بیشتری، نقش اساسی تردید حرفه‌ای را توضیح می‌دهد.

«تردید حرفه‌ای بدین معناست که حسابرس باید با ذهنی پرسشگر و ارزیابی نقادانه از شواهد حسابرسی، امکان وجود تقلبات با اهمیت در صورت‌های مالی را صرف نظر از هرگونه شواهد قبلی در مورد واحد تجاری یا باور حسابرس در مورد صداقت مدیر و درستی او، ارزیابی نماید. بنابراین تردید حرفه‌ای، ایجاد پرسش‌های دائمی را در این مورد الزامی می‌کند که آیا اطلاعات و شواهد بدست آمده نشان می‌دهد که اشتباهات بااهمیتی در صورت‌های مالی اتفاق افتاده است یا خیر؟ حسابرس در جمع آوری و ارزیابی شواهد همراه با تردید حرفه‌ای، نباید با کمترین شواهد متقاعد گردد آن هم به این دلیل که مدیر واحد مورد حسابرسی،

فردی با صداقت است.»
هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی^۳ بر حفظ و بکارگیری تردید حرفه‌ای تأکید می‌کند؛

تردید حرفه‌ای برای عملکرد اثربخش حسابرسی طبق استانداردهای هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی ضروری است. این استانداردها، حسابرسان را ملزم می‌کند که تردید حرفه‌ای در تمام مراحل حسابرسی و توسط هر یک از افراد تیم حسابرسی بکار بگیرند.

علاوه بر منابع ذکر شده، موارد مشابه دیگری وجود دارد که سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای را از طریق طرز فکر پرسشگرایانه، بعنوان نیاز اساسی در انجام حسابرسی، نشان می‌دهد.

شکست حسابرسی در نتیجه نبود تردید حرفه‌ای

به رغم الزامات و انتظارات بیان شده درباره تردید حرفه‌ای برای حسابرسان، تحقیقات متعددی نشان می‌دهد که حسابرسی اغلب

به همان روشی انجام نمی‌شود که مورد رضایت کمیسیون بورس و اوراق بهادار^۱ باشد. در سال ۲۰۱۳، به منظور بررسی کیفیت حسابرسی، در پژوهشی ۸۷ مورد از تقلب در گزارش‌های مالی برای شرکت‌های سهامی عام مورد بررسی قرار گرفت. ۵۸ درصد از این گزارش‌ها، شامل اظهارنظر مقبول بدون هیچ گونه بند تعدیلی و ۴۲ درصد آنها دارای اظهارنظر مقبول با بند توضیحی بودند. از این رو، بکارگیری سطح نامناسبی از تردید حرفه‌ای بعنوان عامل مهمی برای گزارشگری مالی تعیین شده توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار قرار گرفته است. علاوه بر این، هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی، مسئولیت نظارت بر فعالیت‌های مؤسسات حسابرسی را بر عهده دارد و همواره نگران است که آیا حسابرسان بطور پیوسته و با جدیت، تردید حرفه‌ای را بکار می‌گیرند یا خیر؟! این نگرانی‌ها به احتمال زیاد منجر به رسیدگی‌های فزاینده در مورد تردید حرفه‌ای در حسابرسی‌های آتی خواهد شد. البته شواهدی از در حال افزایش بودن این بررسی‌ها در طرح راهبردی هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی با عنوان "بهبود کیفیت حسابرسی بمنظور حمایت و مفید بودن برای سرمایه‌گذاران در سال‌های ۲۰۱۷-۲۰۱۳" ارائه شده که این طرح راهبردی، نقش مهمی در افزایش کیفیت حسابرسی و تردید حرفه‌ای ایفا کرده است. در این طرح بیان شده است که؛

هدف از بازرسی‌های هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی، یافتن نقص‌ها و ایرادات حسابرسی در شرکت‌ها، تأکید بر نیاز به مراقبت حرفه‌ای برای اعضای تیم حسابرسی، پیگیری تلاش حسابرسان برای شناسایی و اصلاح عوامل اصلی تقلب، حفظ نظارت بر مؤسسات حسابرسی و اهمیت دادن به تدوین استانداردهای حسابرسی و اجرای مناسب آنهاست. البته بمنظور

افزایش کیفیت حسابرسی، هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام باید توجه کند که مؤسسات حسابرسی چگونه فعالیت می‌کنند؛ اگرچه فرهنگ و موارد مشابه دیگری نیز می‌تواند بر ارزش‌هایی نظیر استقلال، بی‌طرفی و تردید حرفه‌ای حسابرسان مؤثر باشد. برنامه راهبردی این گزارش، سه هدف کلی را برای کمک به دستیابی مأموریت هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی ارائه می‌دهد. یکی از عناصر کلیدی، تقویت تردید حرفه‌ای است. برای دستیابی به این هدف، راهبرد مناسبی در نظر گرفته شده که آن "حفظ و نظارت بر پاسخگویی حسابرسان نسبت به استانداردهای تردید حرفه‌ای، استقلال و بی‌طرفی" است و از طریق بازرسی‌های لازم و اقدامات منظم حاصل می‌گردد. از طرفی، این گزارش، تردید حرفه‌ای را بعنوان یکی از موارد بالقوه نقض جدی استانداردهای هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی یا قوانین اوراق بهادار توسط حسابرسان می‌داند. اگرچه واضح است که تردید حرفه‌ای باید نقش اساسی برای حسابرسان داشته باشد، کمیسیون بورس و اوراق بهادار و هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی موارد بااهمیتی را در خصوص مجازات حسابرسان در ارتباط با عدم اجرای این الزام مطرح کرده‌اند.

خوشبختانه، تحقیقات اخیر راهکارهای نظارتی مهمی را برای مفهوم تردید حرفه‌ای بکار گرفته‌اند و پیشنهادهایی را در این مورد ارائه نموده‌اند که چگونه می‌توان آن را بطور مؤثرتری و با توجه به شرایط و فرهنگ مؤسسات حسابرسی بکار گرفت.

یافته‌های مهم تحقیقات

هارت و همکاران (۲۰۱۳) ° به بررسی تردید حرفه‌ای پرداختند. آنها در ابتدا به تفسیر ادبیات مربوط به تردید حرفه‌ای و

فرصت‌های موجود برای تحقیقات آتی اشاره نمودند و در ادامه بیان کردند که حسابرسان مدل‌های عملی را مطرح می‌کنند که بعنوان مدل نلسون^۶ شناخته می‌شود که دو جزء از تردید حرفه‌ای را شامل «قضاوت باتردید^۷ و اقدامات باتردید^۸» معرفی می‌نماید.

حسابرس باید بمنظور انجام آگاهانه قضاوت باتردید، دارای تجربه و دانش لازم در مورد شناسایی مسائل بالقوه و ایجاد و تعیین واکنش‌های مناسب باشد. از این رو، حسابرسان فاقد ویژگی‌های مورد نظر، به احتمال کمتری قضاوت باتردید و آگاهانه‌ای انجام می‌دهد. از سوی دیگر، حسابرسان با این ویژگی‌ها به احتمال بیشتری به ایجاد پرسش و شناسایی مسائل بالقوه در حسابرسی (شامل بخش‌های پیچیده حسابداری که اغلب نیاز به پیش‌بینی با استفاده از تخمین‌ها و قضاوت‌های حرفه‌ای دارد) می‌پردازد. (Hurt et al., 2013).

کُپِچ و شاستری (۲۰۱۴)، در مقاله‌ای با عنوان "بکارگیری مؤثر تردید حرفه‌ای برای بهبود کیفیت حسابرسی" به ارائه نمونه‌هایی پرداختند که توسط هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی از بخش‌های خاص شناسایی شده بود. حسابرسان در این نمونه‌ها، در ایجاد سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای با شکست مواجه شده بودند. حسابرسان در حقیقت، در این نوع حسابرسی‌ها، سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای را در مورد اندازه‌گیری‌های خاص، افشای اطلاعات و ارائه‌های مدیریت بکار نبرده بودند. تعداد زیادی از این نمونه‌ها بر نیاز برای قضاوت همراه با تردید در طول فرآیند حسابرسی تأکید دارد. بمنظور انجام این الزامات، مهم است که شرکا و مدیران حسابرسی، اعضای تیم حسابرسی را به نحوی انتخاب کنند که دارای این خصوصیات و سطحی از تجربه و دانش، متناسب با سطح ریسک حسابرسی در

رابطه با موارد خاص باشند. حسابرس‌های تعیین شده بر اساس بخش‌های پرریسک، باید دارای خصوصیات و تجارب لازم برای شناسایی موارد نابهنجار در یک روند باشد، روش‌های بنیادی و تحلیلی پیچیده‌ای را انجام دهد و قضاوت حرفه‌ای را در برآوردها و مفروضات اساسی و مهم بکارگیرد. این بخش از فرآیند حسابرسی باید در طول مراحل حسابرسی انجام و مستند شود.

دومین مؤلفه از مدل نلسون، یعنی اقدامات با تردید، به این مسئله اشاره دارد که حسابرس با تجربه و دانش مناسب برای انجام قضاوت‌های با تردید، ممکن است تحت تأثیر عوامل محیطی و فشارهای بالقوه قرار گرفته و تصمیم گیرد که کار چندانی انجام ندهد. فشارهای متداولی مانند فشار بودجه‌ای کار، مهلت زمانی کوتاه برای تکمیل حسابرسی، سیستم پاداش و ترفیع مؤسسه که کیفیت حسابرسی را نادیده می‌انگارند، فرهنگ مؤسسه که بیش از حد به بُعد خدمت به مشتری که به ضرر رفتار با تردید است تأکید می‌کند و عدم وجود مقامی ناظر در رأس مؤسسه که به طور مداوم بر نیاز حیاتی به تردید در تمام سطوح حسابرسی تأکید کند، می‌تواند منجر به شکست حسابرس در انجام اقدامات با تردید شوند. به منظور اطمینان از انجام اقدامات با تردید، مدیران و شرکای حسابرسی باید بودجه زمانی مناسبی را برای هر حوزه حسابرسی در نظر بگیرند تا به کارکنان اجازه دهند زمان بایسته‌ای را صرف انجام پرسش و بکارگیری تردید حرفه‌ای نمایند. مهلت زمانی حسابرسی باید منطقی و شامل زمانی برای چنین تردیدی باشد. معیار مؤسسه برای ارزیابی و ترفیع باید موازنه مناسبی از کیفیت و سودمندی را ارائه کند. بعلاوه مدیر و شریک حسابرسی باید بر اهمیت وجود تردید حرفه‌ای در مراحل برنامه‌ریزی برای کمک به مقابله با فشارهای

مربوط به اولویت‌های متناقض، تأکید کنند (Coppage & Shastri, 2014).

هنگامی که حسابرس، قضاوت با تردید و نیز اقدام با تردید را اتخاذ می‌کند، احتمال تردید حرفه‌ای افزایش می‌یابد که این امر منجر به حسابرسی مؤثرتری می‌شود. در این مورد، تحقیقات انجام شده از سایر ویژگی‌های قابل اجرا در قضاوت و فعالیت‌های با تردید حمایت می‌کنند. ویژگی‌های قضاوت با تردید شامل موارد مرتبط به حسابرس (ویژگی‌ها، تجربه و تخصص، آموزش، انگیزه و استدلال اخلاقی)، مدارک (تأیید کننده در مقابل عدم تأیید کنندگی، منابع ذهنی در مقابل منابع عینی)، مشتری (ریسک‌پذیری، پیچیدگی، یکپارچگی مدیریتی) و محیط خارجی (پاسخگویی به بازرسان و ناظران) می‌باشند. همچنین ویژگی‌های اقدامات با تردید شامل موارد مرتبط به حسابرس (شبهات اخلاقی، استقلال)، مدارک (استانداردهای حسابرسی)، مشتری (حاکمیت شرکتی) و محیط بیرونی (تصدی مشتری، مسئولیت قانونی و انگیزه نمایش فعالیت‌های با تردید) می‌باشند. حسابرس باید در بسط مدل نلسون به منظور شمول ویژگی‌های نام برده، در فرهنگی مساعدتر فعالیت کند که حامی تردید حرفه‌ای باشد (Coppage & Shastri, 2014).

پژوهشگران در مطالعه‌ای با مشارکت ۸۹ مدیر حسابرسی چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی، به بررسی این موضوع پرداخته‌اند که درجه تأکید شریک مؤسسه بر تردید حرفه‌ای، چگونه ارزیابی تیم حسابرسی از ریسک تقلب را تحت تأثیر قرار می‌دهد. نتایج حاصل از این مطالعه نشان می‌دهد که ارزیابی ریسک تقلب توسط حسابرس تحت تأثیر مستقیم درجه تأکید شریک بر تردید حرفه‌ای قرار دارد. حسابرسان در شرایطی که شرکای موسسات حسابرسی، تأکید بیشتری بر تردید حرفه‌ای دارند

ارزیابی‌های بالاتری از ریسک تقلب به عمل می‌آورند و این شرایط در زمان وجود شاخص‌های تقلب قوی ضعیف وجود دارد. با این وجود، حسابرسان در شرایطی که هم شریک تأکید زیادی بر تردید حرفه‌ای دارد و هم سطح شاخص‌های تقلب قوی هستند، بالاترین ارزیابی را از ریسک تقلب نسبت به سایر شرایط دارند. بعلاوه ارزیابی بالاتر ریسک به معنای عدم‌کارایی نیست بلکه حسابرسان به جای شناسایی عوامل ریسک کلی‌تر یا انتخاب رویه‌های حسابرسی کلی‌تر، عوامل ریسک تقلب مربوط‌تر و رویه‌های حسابرسی تقلب مربوط‌تری را نسبت به حسابرسان در سه شرایط دیگر انتخاب می‌کنند. لازم به ذکر است که این عوامل ریسک و رویه‌ها، بطور مستقیم به شاخص‌های تقلب ارائه شده در مورد کمیسیون بورس و اوراق بهادار مرتبط هستند. همچنین این گروه از حسابرسان به طور عمده‌ای عوامل ریسک تقلب کمتر نامربوط را شناسایی و رویه‌های حسابرسی تقلب کمتر نامربوط را نسبت به حسابرسان در سه شرایط دیگر، انتخاب می‌کنند. بدین ترتیب اثربخشی آن‌ها بدون فدا کردن کارایی، بهبود می‌یابد.

این یافته‌ها بیشتر اهمیت تأکید شریک حسابرسی بر تردید حرفه‌ای در طول مرحله برنامه‌ریزی را مورد تأیید قرار می‌دهند که در عملکرد حسابرس پدیدار می‌شود. شرکای دارای محدودیت‌های زمانی، اغلب در توانایی خود برای صرف زمان در حوزه کار با کارکنان حسابرسی محدود شده‌اند. بنابراین برای شرکا، بسیار اهمیت دارد که زمان خود را در بخش‌هایی صرف کنند که دارای بیشترین اثر بر کیفیت حسابرسی است. اطمینان از آگاهی کارکنان نسبت به انتظارات تردید حرفه‌ای، کیفیت همه بخش‌های حسابرسی را بهبود خواهد داد و بدین ترتیب زمان به خوبی صرف خواهد شد. (Carpenter & Reimers, 2013)

در بررسی دیگری که با مشارکت ۳۸ مدیر و شریک حسابرسی چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی صورت گرفت، پژوهشگران تأثیرگذاری انگیزه‌های مدیریت و درجه تردید حرفه‌ای حساب‌رسان را بر تمایل حساب‌رس به مذاکره با مشتری (در ارتباط با تعدیلات پیشنهادی ثبت دفتری)، مورد بررسی قرار دادند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد زمانی که حساب‌رسان تردید حرفه‌ای کمتری را اعمال می‌کنند، محافظه‌کاری کمتری دارند و تمایل بیشتری به اعطای امتیاز به مدیران در مذاکرات نهایی دارند؛ مخصوصاً در شرایطی که مدیران دارای انگیزه مدیریت سود برای دستیابی به سود هر سهم هدف‌گذاری شده باشند. چنین یافته‌هایی بر اهمیت تردید حرفه‌ای در تمام مراحل حسابرسی تأکید دارد و نیز نشان می‌دهند که فقدان آن ممکن است موجب مدیریت سود گردد. بدین ترتیب حساب‌رس باید بعد از اولین تعامل با مشتری، جایگاه مناسبی برای تردید حرفه‌ای برقرار کند و ذهنی پرسشگر در راستای ممانعت از فشارهای آتی بالقوه برای حل مسائل آتی واقعی داشته باشد (Brown-Liburd & Cohen, 2013).

هیأت نظارت حسابداری بر شرکت‌های سهامی عام، مؤسسه حسابرسی با رویکردی عملگرایانه فراهم می‌کند تا سیستمی جامع از کنترل کیفیت را به منظور افزایش کاربرد تردید حرفه‌ای اجرا کند. همانطور که در نگاره شماره (۱) نشان داده شده است، این سیستم شامل پنج عنصر در راستای یاری رساندن به تیم حسابرسی در اجرای تردید

نگاره شماره (۱): ارتقای تردید حرفه‌ای

یافته‌های وظایف نظارتی هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی، نمونه‌هایی را مشخص کرده است که در آنها فرهنگ مؤسسه حسابرسی، رویکردهای خاصی را مجاز می‌داند و بکار می‌گیرد که ضرورتاً بر نیاز به تردید حرفه‌ای تأکید نمی‌کند. گاهی اوقات، تردید حرفه‌ای بخش جدایی ناپذیری برای انجام حسابرسی‌های با کیفیت بالا در نظر گرفته می‌شود و گاهی نیز به دلیل تأکید بیش از حد بر سودآوری و رشد درآمدها به کیفیت حسابرسی توجهی نمی‌گردد و تردید حرفه‌ای نیز نادیده گرفته می‌شود.

فرآیندهای ارزیابی عملکرد، ارتقا و پاداش

فرآیندهای پاداش، ارتقا و ارزیابی عملکرد مؤسسه حسابرسی می‌تواند در نتیجه بکارگیری تردید حرفه‌ای افزایش یا کاهش یابد و به این موضوع بستگی دارد که چگونه آن را طراحی و اجرا کرده باشند. به عنوان نمونه، اگر در فرآیند ارتقای مؤسسه‌ای بر ارائه خدمات غیرحسابرسی یا تأکید بیش از اندازه بر کاهش هزینه‌های حسابرسی یا جذب و حفظ مشتریان حسابرسی بیش از دستیابی به کیفیت بالای حسابرسی توجه شود، کارکنان مؤسسه برای این اهداف ارزش بیشتری قائل می‌شوند زیرا دستیابی به این اهداف موجب افزایش پاداش و امنیت شغلی آنها می‌گردد و در نتیجه آنها به تردید حرفه‌ای، اهمیت چندانی نخواهد داد.

صلاحیت حرفه‌ای و تخصیص کارکنان به تیم‌های حسابرسی

سیستم کنترل کیفیت مؤسسه حسابرسی به شدت به تخصص کارکنان و توانایی آنها در بکارگیری تردید حرفه‌ای بستگی دارد. بمنظور انجام حسابرسی با تردید حرفه‌ای، افرادی که در تیم حسابرسی قرار گرفته‌اند باید شناخت، مهارت و توانایی لازم را در شرایط مورد نیاز داشته باشند که همه این موارد از آموزش و تجربه حرفه‌ای مناسب حاصل می‌گردد. همچنین برای تقویت بکارگیری تردید حرفه‌ای در طول حسابرسی باید به فرهنگ مؤسسات حسابرسی نیز توجه شود.

مستندسازی

برای سیستم کنترل کیفیت مؤسسات حسابرسی اهمیت دارد که سیاست‌ها و رویه‌هایی بکارگرفته شود که نتایج انجام هر حسابرسی را پوشش دهد. اگرچه مستندسازی باید مبنای نتایج حاصل از حسابرسی صورت‌های مالی را ارائه دهد، در بخش‌های نیازمند به قضاوت‌های بیشتر، باید رویه‌های بکارگرفته شده، شواهد بدست آمده و منطق استفاده از روش‌های خاص بطور گسترده تری مستند گردد. علاوه بر ضرورت مستندسازی برای حمایت از نتایج نهایی حسابرسی، این مستندسازی باید شامل اطلاعات و مسائل بااهمیتی باشد که در تضاد با نتایج نهایی حسابرسی است.

نظارت

تحت استانداردهای هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی، سیاست‌ها و رویه‌های کنترل کیفیت شرکت باید شامل عنصری از نظارت باشد برای اطمینان از اینکه این سیاست‌ها و رویه‌ها بطور مناسبی طراحی و بطور اثربخش بکار گرفته شده‌اند. اگر مؤسسه نقص‌هایی را شناسایی کند، باید علل این نقص‌ها را تعیین نماید و اقدامات اصلاحی لازم را برای بهبود سیستم کنترل کیفیت انجام دهد. بر این اساس، اگر این نواقص در مورد بکارگیری مناسب تردید حرفه‌ای باشد، اقدامات اصلاحی باید سریعاً انجام گردد.

منبع: بخشی از بیانیه هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی با عنوان «حفظ و بکارگیری تردید حرفه‌ای در حسابرسی»، ۲۰۱۲.

حرفه‌ای می‌باشد.

این سیستم باید از طریق آموزش مداوم، ارتباطات و بازخورد در تمام سطوح کارکنان در فرهنگ مؤسسه گنج‌انیده شود. به محض ورود این سیستم به فرهنگ مؤسسه، ریسک ناکارایی یا شکست حسابرسی به شدت کاهش خواهد یافت. علاوه بر این از آنجایی که هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی و کمیسیون بورس و اوراق بهادار در جستجوی چنین فرهنگی می‌باشند تا در مسیر حسابرسی و نیز در تمام مؤسسه نشان داده شود، مستندسازی مرتبط با اجرای رسمی این سیستم، تردید حرفه‌ای را به عنوان جزء مهمی از رویه‌های شرکت برقرار خواهد کرد.

پیامدهایی برای حسابداران رسمی

حرفه حسابرسی مدت‌هاست که اهمیت تردید حرفه‌ای را در هدایت حسابرسی به رسمیت شناخته و بر آن تأکید می‌کند. با این وجود، ناکارایی‌ها و شکست‌های اخیر حسابرسی منجر به افزایش توجه به مفهوم تردید حرفه‌ای شده است. علاوه بر این، پاسخ کمیسیون بورس و اوراق بهادار و هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی به این شکست‌ها نشان می‌دهد که مفهوم تردید حرفه‌ای مورد بررسی بیشتری قرار خواهد گرفت. بر این اساس، بررسی عواملی به‌نگام و سودمند خواهد بود که احتمال نمایش سطوح مناسب تردید حرفه‌ای را افزایش می‌دهد. آگاهی از یافته‌های پیشگفته و ملاحظه پیشنهادات حاصل، باید این اطمینان را ایجاد نماید که همه مشارکت‌کنندگان در فرایند حسابرسی، سطوح مناسبی از تردید حرفه‌ای را بکار می‌گیرند.

هدف از تأکید بر به‌کارگیری تردید حرفه‌ای در طول فرایند حسابرسی این است که حساب‌برسان، مدیران و شرکا باید دارای ابتکار عمل باشند تا اطمینان حاصل

شود که تیم حسابرسی اهمیت، ارزش و انتظارات تردید حرفه‌ای را درک کرده است. با اعلام مستقیم، به‌نگام و مکرر این انتظار به کارکنان و شرکای مؤسسات حسابرسی می‌توان این درک را طی مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی ایجاد کرده و آن را در سراسر فرایند حسابرسی تقویت نمود.

علاوه بر این، برای مؤسسه حسابرسی، ارزیابی ویژگی‌های شخصی افراد گماشته شده در تیم حسابرسی اهمیت دارد تا افرادی با تجربه و با ویژگی‌های مناسب، برای انجام قضاوت با تردید، انتخاب شوند. مؤسسات حسابرسی باید سیاست‌هایی را اجرا کنند که ساختار زمان و پاداش مناسبی را برای اقدامات با تردید فراهم آورد و تأکید ویژه‌ای بر ارزیابی شایستگی حسابرس در زمینه‌های پیچیده و دارای ریسک بالا اعمال شود. نمایش مداوم سطوح مناسب تردید حرفه‌ای در سراسر حسابرسی، موقعیت مناسبی را در برابر مشتری فراهم می‌کند که موجب کاهش فشار بالقوه بر حسابرسی برای مذاکره درباره مسائل قابل توجه آتی می‌شود.

تمام تصمیمات مرتبط با تردید حرفه‌ای باید به طور کامل مستند شوند. همانطور که هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی ذکر کرده است: حوزه‌های نیازمند قضاوت بیشتر، نیاز به مستندسازی وسیع‌تری هستند. با توجه به فرض درونی بودن تردید حرفه‌ای، این نگرش ذاتاً مبتنی بر قضاوت است. بر این اساس مستندسازی مناسب برای هر رویه اجرا شده، مدارک کسب شده، تصمیمات اتخاذ شده یا نتیجه‌گیری‌های حاصل شده تا زمان وجود تردید حرفه‌ای مورد نیاز است. به طور مشابه، مهم است که مؤسسه دارای سازوکاری برای نظارت بر نمایش و مستندسازی تردید حرفه‌ای باشد. اگر اعضای تیم حسابرسی بدانند که مستندسازی تحت نظارت است، اطمینان حاصل می‌کند که تردید حرفه‌ای مورد

توجه است.

در این مورد، هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی به چهار عنصر: پیام‌رسانی، فرایندهای ارزیابی عملکرد، ارتقا و پاداش، صلاحیت‌های حرفه‌ای و ارزیابی کارکنان تیم حسابرسی و نظارت، تأکید می‌کند. این چهار عنصر، جایگاهی خاص در مؤسسه دارند و باید در سیستم کنترل کیفیت شرکت جای داده شوند.

منابع و مآخذ

این مقاله، ترجمه آزادی از مقاله زیر است:

- Boyle Douglas M. and Brian W. Carpenter, "Demonstrating Professional Skepticism," *The CPA Journal*, pp. 31-35, 2015.

سایر منابع و مآخذ

- Carpenter Tina D. and Jane L. Reimers, "Professional Skepticism: The Effects of a Partner's Influence and the Level of Fraud Indicators on Auditor's Fraud Judgments and Actions," *Behavioral Research in Accounting*, 2013
- Brown-Liburd Helen L. and Jeffrey R. Cohen, "Effects of Earnings Forecasts on Outcomes of Client-Auditor Negotiation," *Journal of Business Ethics*, vol. 116, no. 2, pp. 311-325, 2013.

پانویس:

- 1 Statements on Auditing Standards (SAS) 1, Responsibilities and Functions of the Independent Auditor, (AU230.27)
- 2 Statements on Auditing Standards (SAS) 99, Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit.
- 3 Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
- 4 Securities and Exchange Commission (SEC)
- 5 Hurr et al.
- 6 Nelson
- 7 Skeptical judgment
- 8 Skeptical actions

* دانشجوی دوره دکترای حسابداری، دانشگاه تهران

** کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه تهران