

کاربرد طیف تردید حرفه‌ای در حسابرسی:

تهدیدها و عوامل کاهنده

حمید محمدی^۱ - الهه زمان^۲

حسابرسان و نحوه‌ی مشارکت سایر ذینفعان برای بهبود تردید حرفه‌ای ارائه شده است. مطالب ارائه شده در این مقاله رهنمود عملی برای تردید حرفه‌ای نیست اما هدف آن تحریک تفکر و بحث بیشتر برای بهبود تردید حرفه‌ای در عمل و در نهایت افزایش کیفیت حسابرسی است.

تعریف و به‌کارگیری تردید حرفه‌ای

تردید حرفه‌ای در حسابرسی به نگرش‌هایی گفته می‌شود که سطحی از مراقبت و سخت‌کوشی را در متن استانداردهای حرفه‌ای الزامی می‌کند تا در فرایند گردآوری و ارزیابی شواهد، اعمال قضاوت حرفه‌ای و بررسی معاملات تجاری پیچیده مد نظر قرار گیرد. قابلیت اتکای گزارشگری مالی برای افزایش اطمینان سرمایه‌گذاران در بازارهای سرمایه از اهمیت زیادی برخوردار است. زنجیره‌ی گزارشگری مالی ذینفعان زیادی را در بر می‌گیرد که با ایفای مسئولیت‌های خود قابلیت اتکای گزارشگری مالی را افزایش می‌دهند. حسابرسان مستقل نقش مهمی در فرایند گزارشگری مالی ایفا می‌کنند. این کار از طریق ارائه‌ی



لازم است تعریف جامعی از تردید حرفه‌ای ارائه شود و نحوه به‌کارگیری و مستندسازی آن در شرایط مختلف بیان شده و چگونگی تأثیر ریسک‌ها بر تردید حرفه‌ای در سطوح ساختاری مختلف مشخص شود. همچنین ضروری است که تلاش‌ها و تمهیدات به‌کار رفته برای بهبود تردید حرفه‌ای بررسی شود تا اطمینان حاصل شود که راه‌حل‌های پیشنهادی جدید باعث بهبود تردید حرفه‌ای خواهد شد و منافع آن بیش از هزینه‌های مربوط است.

در این مقاله طیفی برای تردید حرفه‌ای ارائه شده که نشان می‌دهد کاربرد مناسب تردید حرفه‌ای به ویژگی‌های حساب و ادعای مورد رسیدگی بستگی دارد. در طیف مورد اشاره، سطوح ساختاری مختلف برای تردید حرفه‌ای و تهدیدهای مربوط در نظر گرفته شده است. به نظر می‌رسد تلاش برای کاهش تهدیدهای موثر بر تردید حرفه‌ای، وقتی اثربخشی بیشتری دارد که ماهیت این سطوح ساختاری در نظر گرفته شود. همچنین در ادامه مقاله تهدیدهای موثر بر تردید حرفه‌ای و عوامل کاهنده‌ی آن مورد بحث قرار گرفته است و ایده‌ها و توصیه‌هایی برای کاربرد اثربخش تردید حرفه‌ای توسط

مقدمه

تردید حرفه‌ای عنصر حیاتی برای کیفیت حسابرسی است. در حال حاضر پیچیدگی معاملات تجاری و استانداردهای حسابداری رو به افزایش است و عواملی مانند استانداردهای مبتنی بر اصول و استفاده گسترده از ارزش‌های منصفانه در اندازه‌گیری‌ها و برآوردهای ذهنی حسابداری، مدیریت را ملزم به اعمال قضاوت و دخالت بیشتر در برآوردها و حسابداری مبالغ بااهمیت گزارش شده در صورت‌های مالی می‌کند. با توجه به افزایش پیچیدگی و ذهنی بودن همراه با تاکید مستمر بر گزارشگری مالی قابل اتکا، مفهوم تردید حرفه‌ای در حرفه حسابرسی بیش از پیش مورد توجه قرار گرفته است.

بر اساس بند ۱۵ بخش ۲۰۰ استانداردهای حسابرسی، حسابرس باید حسابرسی را با تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند و مراقب وجود شرایطی باشد که ممکن است موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شود. اما تعاریف و دیدگاه‌های متنوعی در مورد تردید حرفه‌ای در ادبیات حسابرسی مطرح شده است. برای ایجاد درک مشترک از مفهوم تردید حرفه‌ای



اظهار نظر مستقل درباره‌ی ارائه منصفانه وضعیت مالی، نتایج عملیات و جریان های نقدی واحد مورد رسیدگی از تمام جنبه‌های بااهمیت طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط (استانداردهای حسابداری) انجام می‌شود. حسابرسان هنگام انجام حسابرسی صورتهای مالی به استانداردهای حرفه‌ای پایبند هستند. این استانداردها ایجاب می‌کند که سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای در اعمال قضاوت‌های حرفه‌ای آنان به کار گرفته شود. هر چند مسئولیت اعمال تردید حرفه‌ای تنها بر عهده حسابرسان صورتهای مالی نیست، در این مقاله تردید حرفه‌ای حسابرسان در اجرای حسابرسی صورتهای مالی مورد تاکید است. اگرچه مفهوم زیربنایی تردید حرفه‌ای نسبتاً ساده است، در مورد نحوه‌ی اعمال و مستندسازی آن توافق و رهنمود عملی وجود ندارد (گلور و پراویت، ۲۰۱۳).

دلایل اهمیت تردید حرفه‌ای

پیچیدگی معاملات تجاری و استانداردهای حسابداری رو به افزایش است. استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول، کاربرد وسیع ارزش‌های منصفانه و اندازه‌گیری‌ها و برآوردهای ذهنی حسابداری، مدیریت را ملزم به اعمال قضاوت و دخالت بیش‌تر در برآوردها و حسابداری مبالغ بااهمیت گزارش شده در صورتهای مالی می‌کند. با توجه به افزایش پیچیدگی و ذهنی بودن همراه با تاکید مستمر بر گزارشگری مالی قابل اتکا، عجیب نیست که توجه زیادی به مفهوم به‌کارگیری تردید حرفه‌ای توسط حسابرس و دیگران در زنجیره‌ی گزارشگری مالی وجود دارد. برخی ادعا کرده‌اند که عواملی مثل ارائه‌ی خدمات غیرحسابرسی یا تصدی بلندمدت حسابرس می‌تواند کیفیت حسابرسی را در طول زمان از طریق کاهش تردید حرفه‌ای کاهش دهد و به این موضوع

اشاره می‌کنند که در این شرایط ادعاهای مدیریت بدون بررسی بیش‌تر مورد پذیرش قرار می‌گیرد. این بحث پرسش‌های بیش‌تری را بوجود آورده که توجه بیش‌تری را به موضوع اعمال تردید حرفه‌ای توسط حسابرس جلب نموده است (هرت و همکاران، ۲۰۱۳). گزارش‌های بازرسی کنترل کیفیت انجام شده از موسسه‌های حسابرسی در جهان اغلب بر نگرانی درباره کاربرد تردید حرفه‌ای توسط حسابرسان تاکید می‌کند. تردید حرفه‌ای عنصر ضروری در حسابرسی صورتهای مالی است. اما تلاش‌ها و توصیه‌ها برای ارتقای تردید حرفه‌ای وقتی موثر است که درک مشترکی از مفهوم زیربنایی آن وجود داشته باشد. بحث درباره‌ی عوامل متعدد موثر بر تردید حرفه‌ای در سطوح ساختاری مختلف ضروری است. همچنین شناسایی معیارهایی که قبلاً برای بهبود تردید حرفه‌ای به کار رفته حائز اهمیت است. لذا توصیه‌ها و راه‌حلهایی که مفاهیم و عوامل موثر بر تردید حرفه‌ای را در نظر نمی‌گیرد نمی‌تواند به بهبود کیفیت حسابرسی کمک نماید. تردید حرفه‌ای برای قضاوت حرفه‌ای با کیفیت ضروری است. اما فقط یکی از عناصر لازم برای اعمال قضاوت حرفه‌ای مناسب توسط حسابرس است. برای مثال، تردید بدون داشتن تجربه حسابداری و حسابرسی در صنعت مورد نظر برای اعمال قضاوت حرفه‌ای با کیفیت، کافی نیست. با بررسی تعریف تردید حرفه‌ای در استانداردهای حسابرسی و ادبیات دانشگاهی، تعاریف مرتبط اما متفاوتی مشاهده می‌شود. به عنوان نمونه استانداردهای حسابرسی بین‌المللی و استانداردهای حسابرسی ایالات متحده بر ذهن پرسشگر و ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی تاکید می‌کنند. اما عبارت ذهن پرسشگر و ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی تاحدودی مبهم است و میزان پرسش و ارزیابی

نقادانه و نحوه تشریح و مستندسازی آن در شرایط مختلف با ریسک‌های مختلف در سطح حساب‌ها و ادعاها باید مشخص شود (گلور و پراویت، ۲۰۱۴).

طیف تردید حرفه‌ای

وجود دیدگاه‌های مختلف و نبود رهنمود عملی شفاف، فرصت مناسبی برای حرفه، دانشگاه، تدوین‌کنندگان استانداردها و مراجع قانون‌گذار فراهم آورده است تا به توسعه نگرش جامع و عملی از تردید حرفه‌ای و رهنمودهای لازم در این باره کمک کنند. گلور و همکاران^۴ (۲۰۱۳) توصیه کردند به جای تمرکز روی هر دیدگاه خاص، بکارگیری تردید حرفه‌ای به عنوان یک طیف در کنار ریسک تحریف بااهمیت و عوامل دیگر مورد توجه قرار گیرد.

مفهوم تردید حرفه‌ای به عنوان یک طیف نیازمند ارزیابی اولیه از ریسک به‌طور دقیق و ارزیابی مجدد آن در طول حسابرسی است تا حسابرس اطمینان حاصل نماید که سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای برای گردآوری و ارزیابی شواهد حسابرسی به کار گرفته شده است. در شکل ۱ حدود روش‌های حسابرسی و مستندسازی ارزیابی اولیه ریسک در طیف تردید حرفه‌ای ارائه شده است. اگرچه طیف تردید حرفه‌ای اعتماد کامل تا تردید کامل را در بر می‌گیرد، با این حال تاکید می‌شود که به‌کارگیری تردید حرفه‌ای در هیچ شرایطی نباید در سطح اعتماد کامل باشد. استفاده از یک طیف به تعیین سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای با توجه به شرایط کمک می‌کند. اگرچه شکل ۱ نشان‌دهنده‌ی

سطوح مختلفی از تردید حرفه‌ای است، با این حال درجه‌بندی‌ها صرفاً میزان تردید را در داخل و میان هر محدوده نشان داده و این درجه‌بندی‌ها الزاماً در حالت‌های ذهنی متفاوت قرار نمی‌گیرد و به هم مرتبط هستند. برخی از عواملی که منجر به نگرش تردید بیش‌تر یا کمتر و در نتیجه نیاز به شواهد حسابرسی بیش‌تر یا کمتر می‌شود، در شکل ۱ ارائه شده است. این عوامل در اصل مبتنی بر ریسک و آسیب‌پذیری تحریف‌های با اهمیت و نشانه‌هایی هستند که شواهد

حسابرسی فراهم می‌کنند. عوامل مؤثر بر نیاز به شواهد حسابرسی بیش‌تر، نشان می‌دهد که شرایطی مانند پیچیدگی معاملات تجاری، استفاده گسترده از ارزش‌های منصفانه و برآوردهای ذهنی و حرکت به سوی

شکل ۱: طیف تردید حرفه‌ای



*بیطرفانه: نگرش بیطرفانه یعنی حسابرس درستکاری را رد نکرده اما نه به این معنا که در مورد آن تحقیق نکند.

** تردید حرفه‌ای شامل محدوده‌ی اعتماد کامل نمی‌شود. در محدوده‌ی تردید کامل حسابرس با رویکرد تاکید بر رعایت قانون کار خود را انجام خواهد داد.

منبع: گلور و همکاران، ۲۰۱۳

استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول، همگی به افزایش کاربرد قضاوت حرفه‌ای توسط مدیریت کمک کرده و در نتیجه حسابرسان به تردید حرفه‌ای بیش‌تری نیاز دارند. همان‌طور که اشاره شد، عوامل ذکر شده در شکل ۱ نشان می‌دهد که طیف تردید حرفه‌ای بر راهبرد، روش‌ها و مستندسازی حسابرسی در مرحله بعد از ارزیابی اولیه‌ی ریسک هر حساب و ادعا طبق استانداردهای حسابرسی تاکید دارد. ارزیابی اولیه ریسک که به سطح مشخصی از تردید حرفه‌ای می‌انجامد، باید در طول انجام حسابرسی مورد بازنگری قرار گیرد و بر اساس شواهد حسابرسی کسب شده به چالش کشیده شود تا مشخص شود که ارزیابی انجام شده هنوز هم با توجه به شرایط مناسب است یا خیر.

همچنین، این طیف نشان می‌دهد در اجرای روش‌های ارزیابی ریسک، حسابرسان به سمتی سوق داده خواهد شد که در مورد انجام کار حسابرسی اضافی تصمیم بگیرد که فراتر از روش‌های ارزیابی ریسک برای یک حساب یا ادعا ضروری است. به عنوان مثال، مانده حساب یک دارایی که به وضوح بی اهمیت باشد و هیچ‌گونه ریسک تحریف با اهمیتی را نشان ندهد، به کار حسابرسی اضافی فراتر از ارزیابی ریسک اولیه نیازی ندارد. حسابرسان به کفایت شواهد حسابرسی توجه دارند و شکل و ماهیت شواهد حسابرسی مختلف نیز از اهمیت زیادی برخوردار است. لازم به ذکر است که داشتن ذهن پرسشگر در سراسر طیف تردید حرفه‌ای مطرح است. به عنوان مثال، برای یک حساب یا ادعای بااهمیت که ریسک کمتری دارد، به‌کارگیری دیدگاه بیطرفانه در تعیین شواهد حسابرسی مورد نیاز مناسب است، اما بدان معنا نیست که حسابرسان نسبت به علائمی هشیار نباشد که مربوط به مسایل بالقوه است و نیاز به گردآوری شواهد متقاعدکننده‌تری دارد. چهار محدوده مشخص شده در

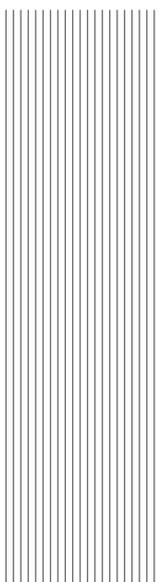
طیف، همپوشانی دارند و کاربرد دو محدوده‌ی میانی معمولاً در حسابرسی بیش‌تر مشاهده می‌شود. در حسابرسی صورت‌های مالی، محدوده‌های مورد اشاره به نسبت مساوی تسهیم نشده و دیدگاه بیطرفانه بخش بزرگتری از طیف را پوشش داده است. به این معنا که بیش‌تر ادعاها در این حوزه قرار خواهد گرفت و محدوده‌ی قابل توجهی از ریسک تحت پوشش این نگرش خواهد بود. به عبارت دیگر، در محدوده‌ی بیطرفانه، سطح ریسک و شواهد حسابرسی از چپ به راست افزایش می‌یابد. با حرکت از سمت چپ به راست در طیف تردید حرفه‌ای میزان پرسشگری ذهن حسابرسان افزایش می‌یابد. نشانه‌های این موضوع شامل تجدید نظر در ماهیت، زمانبندی یا حدود رسیدگی‌ها است. به عنوان نمونه، ممکن است حسابرسان زمانبندی رسیدگی‌ها را در زمانی نزدیک‌تر به پایان دوره تعیین کند یا انواع روش‌های حسابرسی اضافی را برای کسب شواهد لازم ضروری تشخیص داده و حدود رسیدگی‌ها را افزایش دهد. نشانه‌ی دیگر این موضوع تمرکز بیش‌تر حسابرسان بر شواهد نقض‌کننده است و در شرایطی که عوامل پر ریسک، مانند نشانه‌های تقلب وجود دارد، ممکن است حسابرسان جست‌وجوی بیش‌تری برای کسب شواهد نقض‌کننده‌ی ادعاها، مدیریت انجام دهد. جستجو برای کسب شواهد نقض‌کننده شامل طراحی و اجرای روش‌های حسابرسی است که به‌طور ویژه به این پرسش پاسخ می‌دهد که "چه نوع شواهد حسابرسی در پشتیبانی از استدلال‌های نقض‌کننده وجود دارد؟" یا "چه شواهدی برای نقض برقراری مفروضات مدیریت وجود دارد؟"

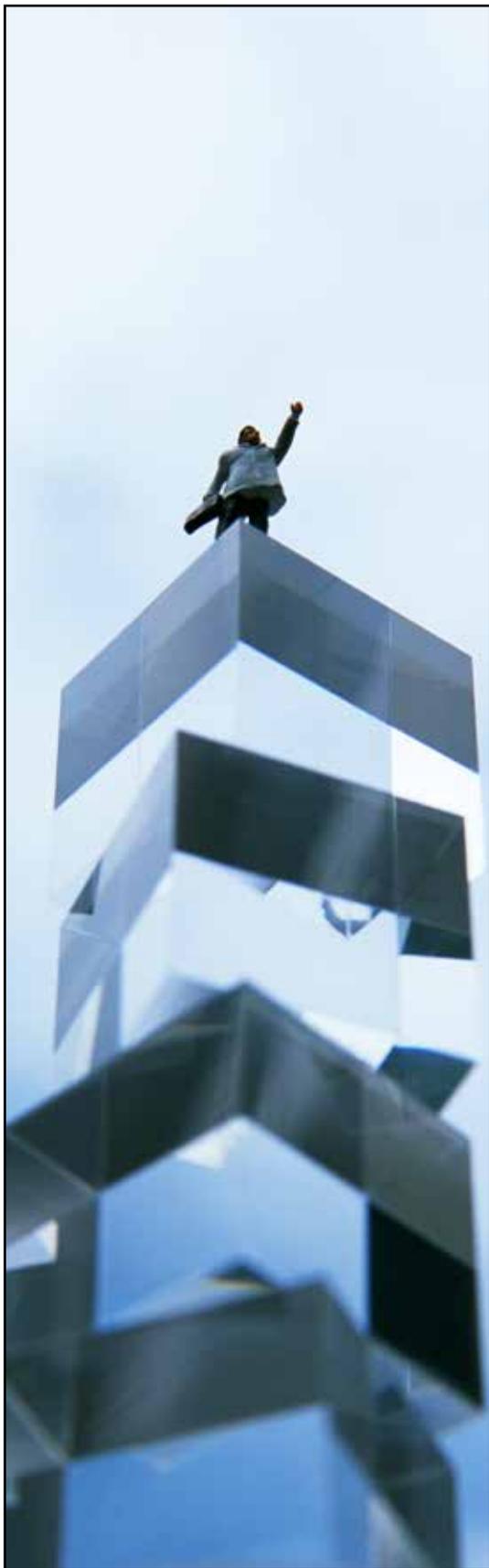
سمت راست طیف بیانگر تردید کامل است و نسبت به تردید احتمالی دیدگاه انتقادی بیش‌تری دارد. داشتن تردید کامل زمانی مناسب است که نتایج روش‌های حسابرسی بیانگر اشتباه

یا تقلب متعدد باشد که به احتمال زیاد منجر به تحریف‌های بااهمیت در صورت‌های مالی خواهد شد. بنابراین، زمانی که نتایج روش‌های حسابرسی، بیانگر اشتباه‌های متعدد منجر به تحریف بااهمیت باشد، حسابرسان نسبت به وجود اشتباه‌های بیش‌تر هشیار خواهد بود یا درخصوص این موضوع از صاحبکار پرس و جو می‌کند. هنگامی که علایم واقعی تقلب یا تحریف بااهمیت وجود دارد، ممکن است حسابرسان موضوع را با کمیته حسابرسی در میان گذاشته و در شرایط مقتضی، الزامات قوانین و مقررات مربوط را در نظر بگیرد. از سوی دیگر، داشتن تردید احتمالی زمانی مناسب است که عوامل ریسک بااهمیت وجود دارد یا احتمال وجود تحریف بااهمیت، زیاد است.

در صورت عدم کشف اشتباه، علایم هشدار دهنده یا سایر عوامل ریسک که بیانگر احتمال تحریف بااهمیت است، کاربرد مداوم تردید احتمالی درخصوص ادعاها می‌تواند به ایجاد هزینه‌های غیر ضروری بیانجامد که بر صاحبکار و در نهایت سرمایه‌گذاران تحمیل می‌شود. از سوی دیگر، استفاده بیش از حد از رویکرد بیطرفانه منجر به عدم کسب شواهد مناسب و کافی در حوزه‌هایی می‌شود که آسیب‌پذیری بیش‌تری در برابر تقلب یا تحریف بااهمیت دارند.

اگر موسسه‌های حسابرسی، تدوین‌کنندگان استانداردها، مراجع قانون‌گذار و بازرسان کنترل کیفیت، طیف تردید حرفه‌ای را بصورتی در روش‌ها و استانداردهای خود در نظر بگیرند که در این مقاله ذکر شد و رهنمودهای عملی لازم در این خصوص تهیه نمایند، آنگاه یکنواختی بیش‌تری در به‌کارگیری سطح مناسب تردید حرفه‌ای بوجود خواهد آمد. رهنمودهای عملی باید بیانگر تفاوت‌های به‌کارگیری تردید حرفه‌ای و تفاوت‌های مربوط به ماهیت و حدود شواهد حسابرسی و مستندسازی با





روش‌های احتمالی موثر بر کاربرد تردید حرفه‌ای مشارکت داشته باشند. این بررسی باید شامل کلیه زمینه‌هایی باشد که تردید حرفه‌ای در آن به کار می‌رود. در غیر این صورت، هزینه‌های مرتبط با راه‌حل‌های پیشنهادی ممکن است از منافع آن بیش‌تر باشد و این راه‌حل‌ها نه تنها عوامل ریشه‌ای واقعی را در نظر نمی‌گیرد بلکه در بهبود تردید حرفه‌ای حسابرس یا گروه حسابرسی سودمند نمی‌باشد و حتی ممکن است کیفیت حسابرسی را در کل کاهش دهد.

راه شناخت، ارزیابی، و بررسی مناسب عوامل موثر بر تردید حرفه‌ای، پذیرفتن این است که عوامل مذکور در سطوح مختلف ساختاری بر تشکیلات حرفه‌ای اثر می‌گذارند. سطوح ساختاری شامل: حسابرس، گروه حسابرسی، موسسه‌ی حسابرسی و حرفه‌ی حسابرسی به‌طور کلی است. بحث در مورد اقدامات موثر بر به‌کارگیری یکنواخت و مناسب تردید حرفه‌ای در فرایند گزارشگری مالی زمانی اثربخشی بیش‌تری دارد که زمینه‌ی هریک از سطوح ساختاری و ماهیت تردیدها و عوامل فعلی کاهنده‌ی آن را در همه‌ی سطوح در نظر گرفته شود. به عنوان مثال، تحقیقات، برخی از تهدیدهای مربوط به تردید حرفه‌ای را در سطح حسابرس نشان داده است. یعنی اگر تهدید برای اعمال تردید حرفه‌ای در سطح حسابرس وجود داشته باشد، آنگاه راه حل پیشنهادی در سطح حرفه یا موسسه‌ی حسابرسی ممکن است به طور موثر تهدید را کاهش ندهد، به عبارت دیگر راه حل پیشنهادی ممکن است در مساله‌ی هدف، مناسب نباشد (نلسون، ۲۰۰۹).

جدول شماره ۲ برخی از تهدیدهای مربوط به تردید حرفه‌ای را در سطوح مختلف ساختاری و برخی عوامل موجود برای بهبود و تشویق کاربرد یکنواخت و مناسب تردید حرفه‌ای را نشان می‌دهد.

توجه به سطح ریسک باشد. موضوع دیگر در تعریف تردید حرفه‌ای این است که آیا تردید حرفه‌ای اساساً شامل مجموعه‌ای از مهارت‌ها و رفتارها است یا دانش، تخصص و ویژگی‌های شخصیتی را نیز شامل می‌شود. اگرچه برخی از محققان بر مهارت و دیگر ویژگی‌های شخصیتی تأکید می‌کنند، تردید حرفه‌ای ترکیبی از ویژگی‌های شخصیتی، دانش و مهارت است. برخی از ویژگی‌های شخصیتی که به حسابرس در اعمال تردید حرفه‌ای مناسب کمک می‌کند شامل ذهن پرسشگر، توانایی تجزیه و تحلیل و ارزیابی نقادانه شواهد، توانایی حل مسئله، استدلال اخلاقی و معنوی، تمایل به جست‌وجو برای دانش، توانایی‌های مربوط به درک فردی، احساس استقلال و اعتماد مبتنی بر عزت نفس است. ادبیات موجود نشان می‌دهد که تردید شامل مهارت‌های اکتسابی است. بنابراین، اگرچه درک و ترویج ویژگی‌های شخصی محرک تردید در حسابرسان، از اهمیت زیادی برخوردار است، فرصت‌های زیادی برای توسعه و آموزش نگرش و مهارت‌ها با رویکرد منتقدانه برای حسابرسان با تجربه و تازه کار وجود دارد (گلور و پراویت، ۲۰۱۳).

تهدیدها و عوامل کاهنده آن، پیشنهادهایی برای اعمال موثر تردید حرفه‌ای

برخی مراجع قانون‌گذار بر این باورند که در صورت بکارگیری تردید حرفه‌ای در سطح مطلوب توسط حسابرسان، کاستی‌های شناسایی شده توسط آنان کمتر خواهد شد و با توسعه‌ی این باور، معیارهای قابل استفاده برای بهبود تردید حرفه‌ای حسابرسان را پیشنهاد کرده‌اند. قبل از بررسی این پیشنهادها، ذی‌نفعان باید زمانی را برای شناخت عوامل تأثیرگذار بر کاربرد تردید حرفه‌ای، شامل تهدیدها و معیارهای بالقوه فعلی در نظر بگیرند و در بررسی

جدول شماره ۲: تهدیدها و عوامل موجود برای بهبود تردید حرفه‌ای در سطح ساختاری

<p>سطح حسابرس - مربوط به حسابرس در هر کار حسابرسی.</p> <p>تهدیدها - برخی از تهدیدهای بالقوه تردید حرفه‌ای در سطح حسابرس عبارتند از:</p> <ul style="list-style-type: none"> • دامها و جانبداری‌ها در قضاوت، فقدان دانش و تخصص • فشار محدودیت زمانی، اولویت‌ها و انتظارات • شخصیت حسابرس، ویژگی‌های شخصی و فرهنگی • معیارهای عملکرد و پاداش و انگیزه‌هایی که تردید حرفه‌ای را تشویق نمی‌کند
<p>عوامل کاهنده - برخی از معیارهای موجود برای بهبود کاربرد مناسب تردید حرفه‌ای در سطح حسابرس عبارتند از:</p> <ul style="list-style-type: none"> • صدور مجوز حرفه‌ای و الزامات آموزش مستمر • نظارت، مشورت، بررسی، و بازرسی از کار و عملکردها • برنامه‌ریزی و برنامه‌های حسابرسی موثر، از جمله تدوین انتظارات • معیارهای عملکرد که برای کار با کیفیت بالا، پاداش در نظر می‌گیرد • الزامات استخدامی دقیق • رهبری موثر شریک کار • آموزش صلاحیت‌های مهم، قضاوت حرفه‌ای، و موضوعات دیگر
<p>سطح گروه حسابرسی - مربوط به هر گروه حسابرسی که به یک صاحبکار اختصاص یافته است.</p> <p>تهدیدها - برخی از تهدیدهای بالقوه تردید حرفه‌ای در سطح گروه حسابرسی عبارتند از:</p> <ul style="list-style-type: none"> • اهداف توسعه خدمات و کسب و کار که تضاد منافع ایجاد می‌کند • مدیریت زمان، منابع محدود، استفاده ناکارآمد از متخصصان و کارشناسان • بازرسی نادرست (به عنوان مثال، الزامات اضافی و غیرضروری) • ترجیحات مدیریت و شریک، شیوه‌های رهبری به کار رفته که به اندازه کافی بر تردید حرفه‌ای تاکید نمی‌کنند. • مدل کارآموزی • ویژگی‌های صاحبکار (ساختار حاکمیت، فضای اخلاقی که هیات‌مدیره بر سازمان جاری می‌کند) • آشنایی ناشی از رابطه‌ی طولانی با صاحبکار • جانبداری بالقوه ناشی از تصمیم‌های گروهی ناکارآمد
<p>عوامل کاهنده - برخی از معیارهای موجود برای بهبود کاربرد مناسب تردید حرفه‌ای در سطح گروه حسابرسی عبارتند از:</p> <ul style="list-style-type: none"> • برنامه‌ریزی با مشارکت مسئول کار • شناخت صنعت و تجربه‌ی کار با صاحبکار • جلسات طوفان فکری درباره‌ی جریان‌های تقلب • برنامه‌های بررسی عملکرد کیفیت داخلی • الزامی کردن مشورت حسابرسی • خط‌مشی‌های منابع انسانی و استقلال، از جمله محدودیت در ارائه‌ی خدمات غیر حسابرسی خاص و محدودیت در ارائه‌ی پاداش برای این نوع خدمات • توجه به اخلاق و رعایت خط قرمزها • الزامات چرخش شریک کار • بررسی کنترل کیفیت کار و برنامه‌های بازرسی برون سازمانی
<p>سطح حرفه / موسسه حسابرسی - مربوط به حرفه‌ی حسابرسی مستقل؛ شامل موسسه‌های حسابرسی و محیط اقتصادی و نظارتی که در آن فعالیت می‌کنند.</p> <p>تهدیدها - برخی از تهدیدهای بالقوه تردید حرفه‌ای در سطح حرفه و موسسه‌ی حسابرسی عبارتند از:</p> <ul style="list-style-type: none"> • تضاد منافع ناشی از مدل پرداخت‌کننده / انتخاب‌کننده‌ی حسابرس • منابع ناکافی اختصاص داده شده به حسابرسی، یا رقابت برای حق الزحمه حسابرسی • مشوق‌های ایجاد شده توسط معیارهای عملکرد و پیامدهای محلی آن • وابستگی دفتر محلی به صاحبکار بزرگ • ماهیت و یا حجم خدمات غیر حسابرسی • تاکید بر بازرسی کار، به صورت ناهماهنگ با ریسک‌های حسابرسی مرتبط. • کمیته‌های حسابرسی که نقش نظارتی را درک نمی‌کنند و یا بیش از حد با مدیریت هم سطح شده‌اند

عوامل کاهنده - برخی از معیارهای موجود برای بهبود کاربرد مناسب تردید حرفه‌ای در سطح حرفه و موسسه‌ی حسابرسی عبارتند از (ممکن

است با توجه به سیستم قانونی متفاوت باشد):

- فضای اخلاقی که هیأت‌مدیره بر سازمان جاری می‌کند منجر به تشویق حسابرسی با کیفیت بالا و تردید حرفه‌ای می‌شود
- الزامات استقلال از جمله ممنوعیت ارائه‌ی خدمات غیر حسابرسی مشخص
- آزمون‌های صدور مجوز، تجربه، و الزامات آموزش مستمر
- استانداردهای حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای
- روش حسابرسی، قالب‌ها، ابزارها، و خط مشی‌ها، از جمله ارتباط بین ادعاها و روش‌های حسابرسی
- خط مشی‌ها و رویه‌های کنترل کیفیت، از جمله بازرسی‌های داخلی و همپیشگان و الزام به استقلال
- نظارت و بازرسی مستقل توسط مراجع قانونی و گزارشگری عمومی مناسب از نتایج بازرسی
- الزامی کردن مشورت حسابرسی
- تهدید به دادخواهی، تحریم و جریمه
- استانداردهای کنترل کیفیت، بررسی کیفیت و استقلال
- روابط الزامی با کمیته حسابرسی، انتخاب و انتصاب حسابرس توسط کمیته حسابرسی، و تصویب ارائه‌ی خدمات غیر حسابرسی توسط کمیته حسابرسی

توسط حسابرس است. اما به دلیل نبود تعریف جامع و مشترک از تردید حرفه‌ای، در مورد نحوه اعمال تردید حرفه‌ای و مستندسازی آن توافق وجود ندارد. در این مقاله طیف تردید حرفه‌ای مطرح شده است که نشان می‌دهد در وضعیت‌های مختلف، میزان تردید اعمال شده توسط حسابرس متفاوت است. همچنین در این مقاله تاکید شده است که به‌کارگیری تردید حرفه‌ای باید در سطوح ساختاری مختلف شامل شخص حسابرس، گروه حسابرسی، موسسه‌ی حسابرسی و حرفه حسابرسی، در نظر گرفته شود. بنابراین تهدیدهای موثر بر تردید حرفه‌ای در سطوح ساختاری مختلف مورد بررسی قرار گرفته و بر این اساس عوامل کاهنده‌ی تهدیدها بیان و تشریح شده است. ■

مناسب تردید حرفه‌ای داشته باشند (به عنوان مثال، گرایش‌های ناکارآمد در تصمیم‌های گروهی، می‌تواند اثربخشی قضاوت گروهی را کاهش دهد، با این حال قضاوت‌های انجام شده در گروه به طور کلی کیفیت بالاتری نسبت به قضاوت‌های فردی دارد). (گلوور و پراویت، ۲۰۱۴).

خلاصه

پیچیدگی معاملات تجاری و استانداردهای حسابداری رو به افزایش است و این موضوع مدیریت را ملزم به اعمال قضاوت و دخالت بیش‌تر در برآوردهای حسابداری منعکس در صورت‌های مالی می‌کند. لذا ارزیابی معقول بودن این قضاوت‌ها نیازمند اعمال سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای

هدف جدول ۲، تاکید بر تهدیدها، عوامل کاهش‌دهنده‌ی آنها و روش‌هایی به منظور بهبود به‌کارگیری تردید حرفه‌ای در سطوح ساختاری مختلف است و فهرست‌های ارائه شده در آن، لزوماً جامع نیستند؛ علاوه بر این، موارد ذکر شده در هر سطح ساختاری ممکن است به نوعی در سطوح دیگر گنجانده شده باشد یا ممکن است سطوح دیگر را تحت تأثیر قرار دهد. اگرچه به طور کلی، تهدیدها یا عوامل کاهنده‌ی یک سطح ساختاری که به دیگر سطوح مربوط است، تکرار نشده، تعدادی از عوامل که به طور خاصی در تمام سطوح بااهمیت هستند تکرار شده‌اند. همچنین برخی از عواملی که منجر به ایجاد تهدیدها می‌شوند، می‌توانند جنبه‌های مثبتی برای کاربرد

منابع:

Current Issues in Auditing, Volume 8, Issue 2, Pages 1-10.

4. Hurr, K. R., H. Brown-Libur, C. E. Earley, and G. Krishnamoorthy.

2013. Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 32 (1): 45-97.

5. Nelson, M. W. 2009. A model and literature review of professional skepticism in auditing. Auditing: A Journal of Practice & Theory 28 (2): 1-34.

۱. کمیته فنی سازمان حسابرسی، استانداردهای حسابرسی، قابل دریافت از

www.audit.org.ir

2. Glover, S. M., and D. F. Prawitt. 2013. Enhancing Auditor Professional Skepticism. Available at: [http:// www.theqaq. org/ docs/research/skepticismreport.pdf](http://www.theqaq.org/docs/research/skepticismreport.pdf)

3. Glover Steven M. and Prawitt Douglas F. (2014). Enhancing Auditor Professional Skepticism: The Professional Skepticism Continuum.

پی‌نویس‌ها:

3. Hurr, K. R., H. Brown-Libur, C. E. Earley, and G. Krishnamoorthy

4. Glover Steven M. and Prawitt Douglas F.

۱- حسابدار رسمی، کارشناس ارشد حسابداری

۲- کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه تهران