

بررسی تردید حرفه‌ای حسابرسی؛

بخش سوم: صلاحیت کشف تقلب، صفت‌های فردی، نتیجه‌گیری و پژوهش‌های آینده



ترجمه: علی فرزین بیلندی

J. F. Brazel, T. Schaefer

مقدمه

در سپتامبر ۲۰۱۵، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB) و یک گروه پژوهشی قرار گذاشتند تا تمامی پژوهش‌های علمی انجام‌شده با موضوع تردید حرفه‌ای حسابرس را که در فاصله سال‌های ۲۰۱۳ تا ۲۰۱۵ انجام شده است، خلاصه کنند. این کار به‌منظور به‌روزرسانی پژوهش‌های صورت‌گرفته به‌وسیله نلسون (Nelson, 2009) و هرت و همکاران (Hurt et al., 2013) صورت گرفت.

این پژوهش بخشی از طرح هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی برای نحوه پاسخ مؤثرتر به موضوع‌های مرتبط با تردید حرفه‌ای است. پژوهش یادشده از سه بخش مشخص تشکیل شده است: خلاصه‌ای فهرست‌وار از پژوهش‌های مربوط به تردید حرفه‌ای، ارائه مشاهده‌های بااهمیت به هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی در نشست دسامبر ۲۰۱۵، و خلاصه اجرایی طرح. خلاصه کامل و تمامی مستندهای مربوط به پژوهش در صفحه اینترنتی نشست دسامبر ۲۰۱۵ در دسترس است.

این مقاله به بخش سوم از این سه بخش می‌پردازد. درخور ذکر است که قسمت اول و دوم نیز به‌زبان اصلی در مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) و ترجمه آنها در همین شماره مجله حسابرس در دسترس است.

صلاحیت کشف تقلب

با توجه به اهمیت استفاده از تردید حرفه‌ای برای شناسایی تقلب، پژوهش‌های اخیر به بررسی صلاحیت حسابرس در این حوزه پرداخته‌اند. **کارپنتر و ریمرز (Carpenter & Reimers, 2013)**، اهمیت لحن برخورد مافوق را مدنظر قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که میزان تأکید شرکای مؤسسه حسابرسی بر تردید حرفه‌ای موجب می‌شود تا مدیران حسابرسی بتوانند به‌طور مؤثرتر و کارآمدتری عوامل خطر تقلب را شناسایی و رویه‌های مرتبط با آزمون حسابرسی را انتخاب کنند. **برازل و همکارانش (Brazel et al., 2014)** نشان می‌دهند که حسابرسان به‌طور کلی به وجود علامت خطر تقلب حساس نیستند. سرنخی که در شناسایی این علامت خطر به حسابرسان کمک می‌کند، تنها زمانی مؤثر است که ارزیابی اولیه از خطر تقلب برای کار حسابرسی بالا باشد. **کوهن و همکارانش (Cohen et al., 2015)** مواردی از تقلب شرکتها را بررسی و به دشواریهای حسابرسان در ارزیابی مؤلفه‌های ذهنی رفتارهای متقلبانه اشاره کرده‌اند. آنها نشان می‌دهند که توانایی تشخیص‌گرایی به تقلب مبتنی بر شخصیت، یک «مهارت نرم» است که بخشی از استفاده مناسب از تردید حرفه‌ای به حساب می‌آید.

مشاهده‌های کلیدی

- بیشتر مطالعه‌های مربوط به شایستگی بر این مطلب تأکید دارند که حسابرسان می‌توانند نشانه‌های خطر تقلب را شناسایی کرده و به آنها واکنش نشان دهند؛
- حسابرسان به‌طور معمول به گرایش مدیران به تقلب مبتنی بر شخصیت، به‌طور مناسبی واکنش نشان نمی‌دهند؛ و
- لحن برخورد مدیران ارشد مهم است و اهمیت فرهنگ سازمانی بر تردید حرفه‌ای را نشان می‌دهد.

صفات (صدافت، استعداد و تجربه)

بسیاری از مطالعه‌ها در حال بررسی ویژگیهای حسابرس هستند و تردید حرفه‌ای را به‌صورت صفتی فردی مطالعه می‌کنند. هارت و همکاران (۲۰۱۵) به بررسی این مسئله می‌پردازند که اگر تردید حرفه‌ای را صفتی فردی بدانیم و نه واکنش به شرایط حسابرسی، آیا ارتباط شفاف‌تری بین تردید حرفه‌ای و رفتار

حسابرس به ما نشان می‌دهد؟ براساس نتایج این مطالعه، حسابرسانی که تردید حرفه‌ای بیشتری (مانند ذهن پرسشگر) دارند، رفتارهای ناشی از تردید حرفه‌ای بیشتری از خود نشان می‌دهند (به هنگام بررسی مستندهای مربوط به حسابرسی بدهیها و موجودیها، وجود تناقض در اسناد مربوط به آن را تشخیص می‌دهند). **رابینسون و همکارانش (Robinson et al., 2015)** به بررسی دو عامل حالتها و صفتهای مربوط به تردید حرفه‌ای پرداختند و نتیجه گرفتند که حالتها مربوط به تردید حرفه‌ای به‌وسیله افزایش خطر ذاتی، افزایش می‌یابد و حسابرسانی که کمتر دارای ویژگی تردید حرفه‌ای‌اند، نسبت به حسابرسانی که بیشتر تردید دارند، افزایش رفتارهای مربوط به تردید حرفه‌ای بیشتری از خود نشان می‌دهند.

براون لیبور و همکاران (Brown-Liburd et al., 2013) آزمایشی را انجام دادند که دربرگیرنده یک مذاکره شبیه‌سازی شده بین حسابرس و صاحبکار بود. در این آزمون، از معیار مرکب تردید حرفه‌ای (براساس اقدامهای شرکت‌کننده در مذاکره، از قبیل اشاره به شواهد ناکافی و توجه به مشوقهای تقلب/مدیریت) استفاده شد تا مشارکت‌کنندگان به گروه‌های با تردید حرفه‌ای کم و زیاد تقسیم‌بندی شوند. آنها دریافتند که وقتی حسابرسان تردید حرفه‌ای بیشتری از خود بروز می‌دهند، محافظه‌کارتر شده و در طول مذاکره با مدیریت، موضع قاطع‌تری در برابر صورت‌های مالی می‌گیرند.

کوآداکرس و همکاران (Quadackers et al., 2014) برای ارزیابی دو بُعد تردید حرفه‌ای (یعنی شک‌ازپیش، و بی‌طرفی)، آزمایشی را انجام دادند. آنها دریافتند که وقتی حسابرسان با شک‌ازپیش و اندازه‌گیری میزان آن روبه‌رو می‌شوند، انتظار می‌رود که این موضوع بر قضاوت‌های مربوط به شک و تردید (برای مثال ارزیابی توضیحات مدیریت، تشخیص احتمال تقلب، توضیح خطا) اثر بگذارد، و بی‌طرفی حسابرس را تحت‌الشعاع قرار دهد. **کوهن و همکاران (۲۰۱۵)** با نظرسنجی از افراد حرفه‌ای با تجارب مختلف در عرصه حسابرسی دریافتند که بین تردید حرفه‌ای بی‌طرفانه و دو عامل درک انطباق شغلی و هویت حرفه‌ای، رابطه مستقیمی وجود دارد که موجب می‌شود حسابرسان کارشان را کمتر ترک کنند. در مقابل، بین وجود شک‌ازپیش در تردید حرفه‌ای حسابرس

• در دنیای واقعی، استفاده از تردید حرفه‌ای همانند هندوانه‌ای بریده‌نشده است. در صورت امکان، محققان باید درباره شکست‌ها و موفقیت‌های تردید حرفه‌ای واقعی مطالعه کنند تا مشخص شود که آیا ممکن است مجموعه‌ای از صفت‌های مشترک (برای مثال، میزان فشار بودجه یا صلاحیت حسابرس)، تفاوت را تعیین کند؟ حتی اگر دسترسی پژوهشی فقط برای موفقیت تردیدهای حرفه‌ای مجاز باشد، شناسایی این موضوع که چه عوامل مشترک محیطی موجب استفاده مناسب از تردید حرفه‌ای می‌شوند نیز مفید خواهد بود؛

• با مطالعات معدودی روبه‌رو شدیم که به نقش مهم آموزش در افزایش استفاده از تردید حرفه‌ای پرداخته بودند. با توجه به وجود منابع مطالعاتی غنی که موانع و راهکارهای بالقوه مرتبط با تردید حرفه‌ای را شناسایی می‌کنند، برای تعیین چگونگی عملی کردن این یافته‌ها با توجه به آموزش مؤثرتر، پژوهش‌های بیشتری باید انجام شود؛ و

• در پایان اینکه؛ درست است که تردید حرفه‌ای مسئله‌ای جهانی است، ولی اکثر قریب به اتفاق پژوهش‌های مورد بررسی ما از طریق آزمایش‌ها و نظرسنجی از حسابرسان آمریکا یا آزمودن داده‌های شرکت‌های سهامی عام آمریکا انجام شد. معلوم نیست آیا مسائل مربوط به تردید حرفه‌ای که در مطالعات صورت‌گرفته در آمریکا شناسایی شدند، با مسائل مرتبط با حسابرسان غیرآمریکایی سنخیتی دارند یا خیر؟ در خارج از ایالات متحده، بیشتر از پژوهش‌های کیفی استفاده می‌شود. انجام پژوهش‌های کیفی دقیق (برای مثال، مصاحبه‌های غیرساختاری حسابرسان در این زمینه)، به‌طور حتم درک ما از تردید حرفه‌ای را افزایش خواهد داد. افزون بر این، پژوهش‌های اخیر درباره تردید در دیگر حوزه‌ها (برای مثال علوم سیاسی، بازاریابی و غیره)، ممکن است در خصوص مسائل فعلی تردید حرفه‌ای که حرفه حسابرسی با آنها روبه‌رو است، رهیافتهایی ارائه کنند.

منبع:

Brazel J.F., and T. Schaefer, *Research Insights- Auditor Professional Skepticism Part II: Mindset, Prompts and Environment and Contextual Factors*, www.ifac.org, 2017

و وجود انطباق شغلی و اعتماد سازمانی، رابطه معکوسی وجود دارد که موجب می‌شود حسابرسان کارشان را بیشتر ترک کنند. **سرجنت (Sergent, 2015)** به بررسی تأثیر ویژگی تردید حرفه‌ای و تجربه پرداخته و نتیجه می‌گیرد که حسابرسان باتجربه‌تر به میزان بیشتری از تردید حرفه‌ای استفاده می‌کنند (این موضوع به‌وسیله اندازه‌گیری واکنشها به توضیحات صاحبکار سنجیده شده است). با این حال، رویکرد همراه با تردید در کنار تجربه کاری، منجر به تغییر در واکنش حرفه‌ای می‌شود. در آزمایش وی، افرادی که به‌طور متوسط ویژگی تردید کمتری دارند، در ابتدا تردید زیادی نشان می‌دهند، اما با افزایش تجربه، از شدت آن کاسته می‌شود و زمانی که به مدیرانی باتجربه تبدیل می‌شوند، بار دیگر میزان تردیدشان به اندازه یک تازه‌کار بالاست. اما افرادی که تردید بالایی دارند، مسیر متفاوتی را طی می‌کنند؛ به این ترتیب که در ابتدا از تردید کمتری استفاده کرده و پس از آن، با افزایش تجربه، به میزان تردید آنها افزوده می‌شود.

مشاهده‌های کلیدی

• ویژگی‌های فردی حسابرس (مانند گرایش حسابرس به داشتن ذهنی پرسشگر یا داشتن شک‌ازپیش)، پیش‌بینی‌کننده قضاوت برآمده از تردید حرفه‌ای وی است؛

• حسابرسانی که از اعتماد به نفس و ثبات بالاتری برخوردار هستند، در مواضع خود در برابر مدیریت صاحبکار، ایستادگی و سرسختی بیشتری نشان می‌دهند؛ و

• تجربه موجب می‌شود که تمایل حسابرس به استفاده از تردید حرفه‌ای افزایش یابد.

نتیجه‌گیری و تحقیقات آینده

در مجموع، بررسی ما نشان داد که پژوهش‌های انجام‌شده در مورد تردید حرفه‌ای حسابرس در فاصله سالهای ۲۰۱۳ تا ۲۰۱۵، موجب شکل‌گیری مطالعات بسیاری شده است که این مسئله حیاتی را بررسی می‌کنند. از زمان نلسون (۲۰۰۹) تاکنون، پژوهش‌های صورت‌گرفته روی تردید حرفه‌ای رشد درخور توجهی پیدا کرده و پژوهشگران جدید دانشگاه‌ها به رشد بیشتر آن ادامه خواهند داد. از اینرو، در طرح ما، تلاش بر این بوده تا پرسش‌هایی برای پژوهش‌های آینده مشخص شود که در زیر برخی از این پرسشها ارائه می‌شوند (برای مشاهده فهرست کامل پرسشها، لطفاً خلاصه اجرایی کامل ما را ببینید):

