

میزگرد

تردید حرفه‌ای در رسیدگی به تقلب

و

رعایت قوانین و مقررات

حسابرس در انجام حسابرسی براساس استانداردهای حسابرسی، الزام دارد تردید حرفه‌ای را به‌کار گیرد- یعنی بپذیرد که موقعیتهایی ممکن است وجود داشته باشد که به‌احتمال، سبب تحریف صورتهای مالی شود. تردید حرفه‌ای در تمام جنبه‌های حسابرسی ضروری است- از برنامه‌ریزی و ارزیابی ریسک گرفته تا ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی در شکل‌دهی نتیجه‌گیریهای حسابرس. به‌نظر می‌رسد منافع همگانی حکم می‌کند کاوشهای بیشتری صورت گیرد که مشخص شود چه کارهایی می‌توان انجام داد تا بر نقش مهم تردید حرفه‌ای در حسابرسی صورتهای مالی، تأکید بیشتری شود.

تردید حرفه‌ای در استانداردهای بین‌المللی حسابرسی (ISAs) این‌گونه تعریف شده است: «نگرشی است دربرگیرنده ذهنی پرسشگر، هشیار نسبت به شرابیطی که ممکن است نشان‌دهنده امکان تحریف ناشی از اشتباه یا تقلب در صورتهای مالی باشد، و ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی».

استانداردها، به‌طور مشخص اهمیت اساسی تردید حرفه‌ای را به رسمیت می‌شناسد. تردید حرفه‌ای دربرگیرنده هشیار نسبت به شواهد حسابرسی است؛ برای مثال، شواهد حسابرسی که با دیگر شواهد حسابرسی به‌دست‌آمده متناقض است، یا اطلاعاتی که اتکاپذیری مدارک یا پاسخها به پرس‌وجوهایی را زیر پرسش می‌برد که قرار است به‌عنوان شواهد حسابرسی به‌کار رود. حسابرس زمانی می‌تواند سوابق و مدارک را به‌عنوان اصل بپذیرد که دلیلی نباشد که عکس آن را اعتقاد داشته باشد. با وجود این، حسابرس ملزم است اتکاپذیری اطلاعاتی را که قرار است به‌عنوان شواهد حسابرسی به‌کار رود، زیر نظر بگیرد.

استفاده بهتر حسابرسان از مفهوم و ملاحظات تردید حرفه‌ای سهم مهمی در بهبود کیفیت حسابرسی دارد و مؤسسه‌های حسابرسی باید کوشش در این زمینه را اولویت بدهند. تردید حرفه‌ای، به‌عنوان نگرش و وضعیتی ذهنی، باید بر عملکرد حسابرسان حاکم باشد و نگرش دیگر حسابداران را الهام ببخشد. اگر حسابداران، تردید حرفه‌ای را به‌صورتی درست به‌کار نبرند، اثربخشی عملکرد آنان با مانع روبه‌رو می‌شود. موضوع بحث میزگرد این شماره مجله حسابرس به «تردید حرفه‌ای در رسیدگی به تقلب و رعایت نکردن قوانین» اختصاص یافته است و از جمله پرسشهای زیر برای درک درست و نحوه به‌کارگیری تردید حرفه‌ای، با حضور صاحب‌نظران مطلع مورد بحث و گفتگو قرار گرفت:

۱- عوامل مرتبط با تردید حرفه‌ای کدامند و دلایل کم‌توجهی حسابرسان به موضوع تردید حرفه‌ای چیست؟ و برای ارتقای آگاهی درباره اهمیت تردید حرفه‌ای چه می‌توانند انجام دهند؟

۲- تردید حرفه‌ای در چه جنبه‌هایی از حسابرسی ممکن است از اهمیت خاصی برخوردار باشد؟

۳- حسابرسان چگونه ممکن است نشان دهند که از تردید حرفه‌ای، درست استفاده کرده‌اند و چگونه ممکن است به‌کارگیری تردید حرفه‌ای را مستندسازی کرد؟

۴- عبارت «نه فرض بر تقلب، و نه فرض بر صداقت مدیران» چگونه در حسابرسی مورد توجه قرار می‌گیرد؟

شرکت‌کنندگان در این میزگرد به ترتیب حروف الفبا عبارت بودند از:

علی صاره‌راز

حسابدار رسمی
عضو کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی



دکتر زهره حاجیها

عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی
واحد تهران شرق



محمدجواد صفار

عضو شورای مدیریت مجله حسابر



سعید رضوانی فرد

عضو هیئت مدیره شرکت سپرده‌گذاری مرکزی
اوراق بهادار و تسویه وجوه



برنامه‌ریزی و مرحله اجرا تا تکمیل نتایج حسابرسی نسبت به شواهد، مدارک و مستندات حسابرسی دارد. نگاهی پرسشگر نسبت به همه مستندات و همه روشهای حسابرسی و همچنین اتکا نکردن صرف به اظهارات مدیریت و شواهدی که به دستش می‌رسد.

✓ صاره‌راز

به نظر می‌رسد که در سالهای اخیر مبحث تردید حرفه‌ای بسیار مورد توجه قرار گرفته است. این موضوع در منابع ایرانی خیلی محجور است و تعجب می‌کنم چرا هنگام تجدیدنظر در دستورالعمل حسابرسی سازمان حسابرسی، خیلی متوجه آن نبودیم؛ البته سعی کردیم به تمام آن جنبه‌هایی که در بحث مدیریت ریسک (به‌ویژه ریسک ذاتی) مطرح است، اشاره کنیم؛ چون به هر حال این دو موضوع با هم نزدیکیهایی دارند.

به نظر من، توجه زیاد به موضوع تردید حرفه‌ای دو دلیل دارد؛ دلیل اول آن، گسترش روزافزون استفاده از ارزشهای منصفانه است. بدین معنی که حسابداری روز به روز بیشتر به سمت اینکه از برآورد استفاده کند، می‌رود و این مستلزم آنست که حسابرس هم با ذهن فعالتری برخورد کند. دلیل دیگر، شاید به گزارشی که چند سال پیش منتشر شد برگردد که پرونده‌های مطرح تمامی حسابرسان در دادگاه‌ها که منجر به محکوم شدن آنان شده بود

✓ صفار

بحث امروز ما درباره تردید حرفه‌ای است. موضوع مهمی که در ادبیات حسابرسی و استانداردهای حسابرسی از آن نام برده شده، اما هیچ‌وقت در حوزه کار و حرفه نمودی از آن دیده نشده است. در آغاز گفتگویمان از شما درخواست دارم برداشت خود را از این مفهوم مطرح کنید تا وارد بحث شویم.

✓ دکتر حاجیها

در زمینه تردید حرفه‌ای هم در دنیا و هم در ایران، در حوزه نظری تحقیقات کمی انجام شده است و در ایران تحقیق در این زمینه انگشت‌شمار است. در استانداردهای حسابرسی ایران، در استانداردهای بین‌المللی و در استانداردهای کشورهای دیگر، تردید حرفه‌ای در چندین استاندارد مورد تأکید قرار گرفته است. تعریفی که استانداردها ارائه می‌دهند برگرفته از تعریف ادبیات این موضوع است و خانم هرت (Hurt), که بیشترین تحقیقات را در این زمینه انجام داده و به‌ظاهر اولین شخصی است که به این حوزه از لحاظ نظری وارد شده، آن را بیان کرده است.

براساس این تعریف، تردید حرفه‌ای ذهن پرسشگر و نگاه نقادانه‌ای است که حسابرس در طول فرایند حسابرسی از مرحله

را طبقه‌بندی کرده بود. براساس طبقه‌بندی انجام‌شده، بیشتر از ۶۰ درصد مواردی که حساب‌رسان محکوم شده بودند، به مواردی برمی‌گشت که بیش از حد به اظهارات مدیریت اعتماد شده بود. شاید این یافته‌ها مشخص کرد که باید به این موضوع بیشتر اهمیت داد.

البته نهادهای نظارتی هم به این موضوع توجه دارند، یعنی از جانب آنها فشار وجود دارد که در زمینه تردید حرفه‌ای، حساب‌رسانها خیلی قوی برخورد نمی‌کنند.

در تعریف تردید حرفه‌ای، مطلب خیلی زیادی نمی‌شود به تعریفی که ارائه شد، اضافه کرد؛ ولی به هر حال، واقعیت اینست که به خصوصیات فردی کسی که می‌خواهد حساب‌رسانی کند بسیار مربوط است. چند وقت پیش، در مصاحبه مربوط به تحقیق یکی از دوستان که تز دکترایش درباره تردید حرفه‌ای بود، شرکت داشتیم و بحثی که با محقق پیش آمد موجب شد نظرم درباره این موضوع کمی تعدیل شود. در ابتدا، اعتقاد من این بود که تردید حرفه‌ای یک مقوله ثابت برای همه کارهاست؛ یعنی همان طور که حساب‌رسان باید تحصیلات و تجربه داشته باشد، باید از این ویژگی هم برخوردار باشد که ذهنی پرسشگر داشته باشد و به آسانی قانع نشود. ریشه واژه تردید در زبان انگلیسی از واژه یونانی «Skeptikos» گرفته شده و در آن پرسشگری فعال وجود دارد؛ یعنی تردید حرفه‌ای تنها پرسش نیست بلکه در ادامه پرسش، جستجو برای رسیدن به مقصود وجود دارد. من فکر می‌کردم اگر قرار باشد که تردید حرفه‌ای، کار به کار

فرق کند، پس موضوع ریسک چه می‌شود؟ وقتی که می‌گوییم به اظهارات مدیریت با تردید بیشتری نگاه کنیم، موقعی است که ریسک ذاتی را در شرکت بالا برآورد کرده باشیم یا در رسیدگی به حسابداری که به شدت متأثر از برآوردها است، باید با تردید بیشتری برآوردها را مورد بررسی قرار دهیم. بعد به این نتیجه رسیدیم که مانند بسیاری از مباحثی که پیشتر در بحث ریسک داشتیم، این هم جزو مقوله‌هایی است که همپوشانی دارد و طبیعی است که در جایی که خطر بیشتر است، حجم آزمون‌ها و عمق رسیدگی بیشتر خواهد شد؛ و نه فقط آن، بلکه خود حساب‌رسان هم به عنوان فرد رسیدگی‌کننده، باید متفاوت برخورد کند.

موضوع تردید حرفه‌ای تنها در مرحله رسیدگی نیست بلکه در همه مراحل کار باید مدنظر حساب‌رسان قرار گیرد؛ از برنامه‌ریزی تا انتهای کار و در همه حوزه‌هایی که حساب‌رسان کار می‌کند باید دارای این ویژگی باشد. من به این نتیجه رسیده‌ام که تردید حرفه‌ای از آن برآورد اولیه‌ای متأثر است که از خطر حساب‌رسانی انجام می‌دهیم.

یک نکته دیگر اینست که تردید حرفه‌ای از منظر شخصیتی یک فرد، متأثر از یک سری خصوصیت‌های شخصی و فردی است؛ در مجموع، بُعد شخصیت آن فرد و فرهنگی که در آن حساب‌رسانی می‌کند، چرا که همه اینها مؤثر هستند. اینها به طور عمده ژنتیکی یا وراثتی نیست، بلکه به طور قطع اکتسابی است. البته می‌خواهم نتیجه‌گیری کنم که این ویژگی نیز تنها در دوران کار حساب‌رسانی ایجاد نمی‌شود. شاید باید این طور بگوییم که بعضیها برای حساب‌رسانی مناسب نیستند. همان طور که یک مربی استعدادیاب، یک رشته ورزشی را به یک نوجوان با توجه به شرایط فیزیکی او توصیه می‌کند، فکر می‌کنم ما هم در حرفه‌مان وظیفه داریم به بعضی از کارآموزان حرفه‌ای بگوییم به درد حساب‌رسانی نمی‌خورید! مگر اینکه تغییرهای بنیادی در نوع نگاه خود ایجاد کنند. چون فکر نمی‌کنم که بتوان در سن ۲۸ سالگی به یک نفر یاد داد که نگاهش سرسری نباشد، عمق داشته باشد و زود راضی نشود. اینها به شخصیت و فرهنگ تربیت در اجتماع و خانواده فرد برمی‌گردد و بسیار مؤثر است.

✓ رضوانی فرد

بسیاری از صاحب‌نظران تردید حرفه‌ای را یکی از ویژگی‌های اصلی و فردی مهم در حساب‌رسانی می‌دانند. در استانداردهای حساب‌رسانی

دکتر حاجیها:

موضوع تردید حرفه‌ای

تنها در مرحله رسیدگی نیست

بلکه در

همه مراحل کار

باید مدنظر حساب‌رسان

قرار گیرد





رضوانی فرد:

من اعتقاد دارم

که حسابرس

در برنامه ریزیهایش

باید

نه فرض را بر صداقت بگذارد

و نه بر نبود صداقت

چه محیطی است و چگونه تردیدی را ایجاد می‌کند و بعد به عوامل مؤثر در تردید حرفه‌ای بپردازیم.

با اهمیت‌تر از بحث تردید حرفه‌ای حسابرس شاید تردید استفاده‌کننده از اطلاعات باشد و این تردید تقریباً از تضاد منافع شکل می‌گیرد؛ یعنی تضاد منافی که بین تهیه‌کننده و استفاده‌کننده از اطلاعات وجود دارد و نبود دسترسی مستقیم اطلاعات برای استفاده‌کننده. استفاده‌کننده، دسترسی مستقیم به اطلاعات مالی ندارد ولی منافعش درگیر آن اطلاعات مالی است و فاصله‌ای که بین استفاده‌کننده و تهیه‌کننده وجود دارد، نگرانی و ابهام را برای استفاده‌کننده فراهم می‌کند.

حسابرسی برای تخفیف و کاهش این نگرانی و ابهام شکل گرفته است. یعنی در اساس، فلسفه حسابرسی اینست که ابهامی که بین استفاده‌کننده و تهیه‌کننده به لحاظ رابطه نمایندگی و تضاد نمایندگی وجود دارد، کاهش پیدا کند. در نتیجه، این تردیدی است که استفاده‌کننده به حسابرس، به عنوان جانشین خودش و به عنوان نماینده خودش، که فرد باصلاحیت و حرفه‌ای است و تخصص دارد، می‌دهد، و به نوعی حسابرس را مانند موکل با همان تردید و با همان ابهام همراه می‌کند. به نوعی، حسابرس میراث‌دار تردید استفاده‌کننده است. بنابراین، ریشه‌های تردید از شخص حسابرس نیست. به لحاظ جایگاه حرفه‌ای، حسابرس مانند پزشکی که خودش را جای بیمار می‌گذارد و مانند وکیلی که

هم به تردید حرفه‌ای اشاره اساسی شده است. در بند ۱۳ استاندارد ۲۰۰ حسابرسی، تردید حرفه‌ای به عنوان نگرشی که متضمن یک سری پرسشگری است توصیف شده و از آن به عنوان هشیاری نسبت به شرایطی نام برده شده که ممکن است نشانه‌هایی از تحریف ناشی از تقلب یا اشتباه در آن وجود داشته باشد.

به نظر من هم تردید حرفه‌ای به عوامل مختلفی بستگی دارد؛ از جمله، ویژگیهای فردی حسابرس، ذهن حسابرس، سابقه کار حسابرس، نوع صاحب‌کار، یا حتی جنسیت شخص. حسابرسی که سابقه کاری بالاتری دارد، تجربه بیشتری دارد، با دیدگاه محافظه‌کارانه‌تری به مسائل نگاه می‌کند یا حتی وجود یک سابقه قبلی از یک صاحب‌کار ممکن است در نوع نگرش حسابرس به تردید حرفه‌ای خیلی اثر بااهمیتی داشته باشد.

✓ صفار

مفهوم تردید حرفه‌ای در استاندارد حسابرسی ۲۰۰ سابق بر این نکته تأکید داشت که حسابرس همیشه طوری رسیدگی کند که احتمال بدهد که امکان تحریف صورتهای مالی وجود دارد. به نظر می‌رسد، تردید حرفه‌ای به ویژگیهای فردی، اکتسابی یا غیراکتسابی، به محیط فرهنگی، و به عوامل بسیاری بستگی دارد؛ از جمله، بحث شناخت محیط واحد تجاری نیز اهمیت بسیاری دارد.

در مجموعه‌ای در این زمینه که نگاه کردم، در مورد اینکه چه عواملی در تردید حرفه‌ای مؤثر می‌باشد، بر دو عامل (نه فرض بر تقلب؛ و نه فرض بر صداقت مدیران) بیشتر تأکید شده است، این عوامل چه اهمیتی دارد؟

✓ رضوانی فرد

من اعتقاد دارم که حسابرس در برنامه‌ریزیهایش باید نه فرض را بر صداقت بگذارد و نه بر نبود صداقت. در کل، مرحله رسیدگیهایش باید طوری حرکت کند که بر هر دوی این فرضها استوار باشد.

✓ دکتر حاجیها

قبل از اینکه به توضیح عوامل بپردازیم، شاید بهتر باشد که تردید حرفه‌ای را ریشه‌یابی کنیم که در اساس محیط حسابرسی

عیناً با همه توانش در محکمه قضایی از موکل خود دفاع می‌کند، او هم مشخصه تردید را به دقت و با نکته‌سنجی در محیط مورد رسیدگی به همراه خود دارد.

بنابراین من فکر می‌کنم ریشه‌های تردید، نه از حسابرس، بلکه فراتر از آن در ذات حسابرسی است که شکل می‌گیرد و در کل فرایند رسیدگی نباید متوقف شود. همین وجود تردید حرفه‌ای است که نقش اعتباردهی حسابرسی را ایجاد می‌کند؛ یعنی به لحاظ وجود تردید حرفه‌ای است که حسابرس به گزارشگری مالی اعتباربخشی و ارزش افزوده ایجاد می‌کند. بدین ترتیب، حسابرسی یعنی گزارشگری مالی که نه یک کلمه زیاد و نه یک کلمه کم داشته باشد؛ اما ارزش افزوده‌ای که حسابرس ایجاد می‌کند به لحاظ کاهش این ابهام است که هیچ حرفه دیگری و هیچ فرایند دیگری نمی‌تواند آن را ایجاد کند.

من هم بعضی از تحقیق‌هایی را که مطالعه کردم، به تحقیقات خانم هرت رسیدم که در این زمینه در دنیا سرمدار بود. اولین تحقیقات ایشان برمی‌گردد به اینکه حسابرسانی که دارای تردید حرفه‌ای مناسب هستند آن را به صورت سیستماتیک به کار می‌گیرند؛ یعنی گذرا و موردی اتفاق نمی‌افتد، و تصادفی وجود ندارد، بلکه به طور سیستماتیک از نقطه شروع که صحبت با صاحب‌کار است تا نقطه پایان که امضای گزارش حسابرسی است، تردید حرفه‌ای وجود دارد. تحقیقات هرت نشان داده است که تردید حرفه‌ای سیستماتیک متعلق به حسابرسان سطح بالاست. در مقابل، حسابرسان سطح پایین را هم مانند همه مشاغل و حرفه‌های دیگر داریم. بنابراین، در حوزه حسابرسی، حسابرسان سطح بالا دارای سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای هستند.

در مورد عامل فرهنگ، در یونان تحقیق شده و محیط‌های فرهنگی مختلف چندین کشور مقایسه و دیده شده که در محیط‌های فرهنگی مختلف سطح تردید حرفه‌ای تعریف متفاوتی دارد و نگرش تردیدگرایان متفاوت است.

عامل دیگری که تحقیقات نشان داده اینست که تردید حرفه‌ای گرچه تا حدودی جنبه روانشناختی، اجتماعی و جنبه شخصیتی فردی دارد، یعنی از ویژگی‌های شخصیتی است، اما قابل آموزش نیز هست. بعضی حسابرسان به دلیل ویژگی‌های شخصیتی، در مقابل فشارهای مدیریت، در محیط‌هایی که شاید با نگرش سطحی‌تر بشود به راحتی از آنها گذر کرد، ایستادگی

می‌کنند؛ اما همین ویژگی‌های شخصیتی را نیز می‌شود پرورش داد و آموزش پذیر است.

تحقیقاتی هم درباره تردید حرفه‌ای در ایران انجام شده، گرچه تعداد آنها محدود است، ولی بعضی از عوامل را به ما نشان می‌دهد. یکی از تحقیقات بیانگر اینست که تردیدگرایی با کیفیت حسابرسی رابطه دارد؛ یعنی برای حسابرسی باکیفیت، حسابرس در تمام طول حسابرسی باید نگرش نهادینه تردیدگرا داشته باشد.

تحقیق دیگری که انجام شده نشان داده است که بین ویژگی‌های تردید حرفه‌ای و قضاوت حسابرسان رابطه وجود دارد. عنصر ذاتی هرگونه قضاوت، حال چه در محیط حسابرسی چه در محیط‌های دیگر، تردید است. یعنی اگر شخص به قطعیت برسد، دیگر بحث تصمیم‌گیری و قضاوت معنا پیدا نمی‌کند. وقتی شرایط تصمیم‌گیری همراه با تردید است، در اساس قضاوت معنا دارد. در محیط حسابرسی، حسابرس به قضاوت حرفه‌ای می‌پردازد و عنصر تردید، عنصر ذاتی و بنیادین این محیط است.

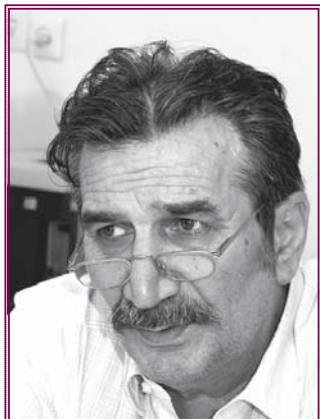
در تحقیق دیگری، مؤلفه‌های تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای بررسی شده است؛ مانند دانش، اعتماد به نفس، و درک میان فردی. همچنین در تحقیق اخیر که در سال ۱۳۹۵ انجام شده، در مورد تأثیر رتبه حسابرس، جنسیت، عضویت در جامعه حسابداران رسمی، سن، تحصیلات و رشته تحصیلی بر تردید حرفه‌ای، بررسی‌هایی انجام شده است که البته جنسیت در نگرش تردیدگرایان تأثیر نداشته، ولی بقیه ویژگی‌ها همان طور که انتظار می‌رود در تردید مؤثر بودند.

✓ رضوانی فرد

هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام یکی از مهمترین عوامل کم‌توجهی به تردید حرفه‌ای را فقدان فرهنگ حرفه‌ای در جامعه حسابداران رسمی دانسته که به رغم تأکید مراجع نظارتی، توجه لازم و اهمیت درخور توجه نسبت به این موضوع نشان داده نشده است.

حسابرس ممکن است برای راضی نگهداشتن صاحب‌کار، به ادعاهای وی، اعتماد بیش از حدی نشان دهد و تردید حرفه‌ای کمی را در انجام حسابرسی به کار گیرد. افزون بر آن، کمبود آموزش در این حوزه، و آگاهی بخشی ناکافی به اعضای گروه‌های

صا‌ره‌راز :



موضوعی که به نظر من

بسیار مهم است

تجربه حسابرس است که

برای مثال

اطلاعات و تسلط کافی از

صنعت داشته باشد و

بتواند شواهد و ادعاها را

به چالش بکشد

امكانش نیست. ولی در خود مؤسسه حسابرسی اگر این موضوع تشویق و ترویج شود، یعنی جوی ایجاد شود که افراد در به‌کارگیری نگرش تردید حرفه‌ای تشویق شوند؛ یعنی از اینکه هزینه‌هایشان افزایش پیدا می‌کند و کار طولانی می‌شود نترسند، فکر کنم برای ارتقای کیفیت حسابرسی و توسعه نگرش تردید حرفه‌ای بهترین کار است.

یکی از مشکلات بزرگ در این‌باره، رابطه‌های طولانی با مدیریت و تمایل به راضی نگه‌داشتن مدیریت است که ما در کشورمان داریم.

پیش از این هم در میزگردها گفته‌ام که فرایند انتخاب حسابرس اشکال اساسی دارد. شاید به‌لحاظ حقوقی و قانونی، مقررات انتخاب حسابرس منطقی و معقول باشد، ولی آنچه که در عمل اتفاق می‌افتد مدیریت است که حسابرس را انتخاب می‌کند و درواقع مجمع نقش بسیار کم‌رنگی دارد. این فرایند انتخاب حسابرس که همراه با انتخاب اصلح نیست و ممکن است مؤسسه‌ای انتخاب شود که سوابقش، اندازه‌اش و مشخصاتش متناسب با کار واگذار شده به او نباشد، خودبه‌خود حسابرس را مدیون می‌کند. اینها همه فشار می‌آورد که حسابرس کمتر کنکاش کند و کمتر در فرایند حسابرسی تردید به‌کار برد.

در جمع‌بندی معتقدم که تأکید بر به‌کارگیری تردید حرفه‌ای باید از مؤسسه‌ها شروع شود و آموزش باید در حین کار باشد. به آموزشهای نظری خیلی اعتقاد ندارم و در این حیطه فکر می‌کنم

حسابرسی، اهمیت تردید حرفه‌ای را بسیار کاهش داده است. به‌نظر من، مهمترین اقدام برای بالا بردن اهمیت تردید حرفه‌ای، فرهنگ‌سازی و تبلیغات کافی در این زمینه و صد البته آموزش و نظارت مستمر بر حسابرسان است. در حال حاضر، موضوع تردید حرفه‌ای در برنامه‌های آموزشی حسابرسان ایرانی تقریباً وجود ندارد و فرهنگ‌سازی در خورتوجهی نیز برای توسعه دیدگاه تردیدگرایی انجام نداده‌ایم. برای همین هم نمی‌توانیم توقع داشته باشیم که حسابرس‌های ما نسبت به تردید حرفه‌ای با عمق کافی نگاه کنند و به آن اهمیتی که لازم و بایسته است، بدهند.

✓ صا‌ره‌راز

در مورد بحث آموزش تردید حرفه‌ای تا آنجا که به خاطر دارم در سازمان حسابرسی-که اهمیت زیادی به کار آموزش حسابرسان می‌دهد-کلاسی با این عنوان و موضوع تشکیل نشده است. یادمان باشد که آموزش تردید حرفه‌ای هم بسیار دشوار است. اگر بخواهید این موضوع را به افراد آموزش دهید، پای تخته و در کلاس و با شیوه سنتی، کار بسیار دشواری است. یعنی با یک زمان محدود نمی‌شود در این مورد صحبت کرد و مطلبی را به شرکت‌کنندگان آموخت.

بهترین آموزش درواقع، دردسترس بودن افراد باتجربه در سر کار است که به‌صورت موضوعی و موردی، افراد را راهنمایی کنند. درواقع، زمانی که حسابرس باتجربه، کاری را کنترل و بازبینی می‌کند، از حسابرس می‌پرسد که چگونه نسبت به آن کار برخورد کرده است و چرا فلان ادعا یا شواهد را پذیرفته و چقدر در موضوع کنکاش کرده است؟ و از این طریق تجربه خود در زمینه تردید حرفه‌ای را به حسابرس منتقل می‌کند.

یک نکته بسیار مهم، که این هم شاید به فرهنگ‌سازی برمی‌گردد، اینست که در مؤسسه‌ها باید تردید حرفه‌ای تشویق و ترویج شود. من براساس تجربه حرفه‌ای خودم، دریافته‌ام که در محیط کاری، تردید حرفه‌ای مترادف است با کار بیشتر و هزینه بیشتر؛ و این به‌طور معمول برای حسابرس‌ها در فصلهای شلوغی کار، بسیار دشوار است که کار بیشتری انجام دهند.

تجربه هم نشان داده شرکت‌هایی که صورتهای مالی خود را دیر می‌دهند، به‌طور معمول گزارش کم‌دردس‌تری می‌گیرند. هر زمان که حسابرس فرصت کافی در اختیار داشته باشد به موضوعهایی اشاره می‌کند که به‌طور قطع در وقت محدود،

که اصلاً امکان‌پذیر نیست و چیز خیلی مفیدی از آن در نمی‌آید اما آموزش حین کار بسیار مؤثر است.

✓ صفار

دیدگاه‌های مختلفی ارائه شد؛ اینکه تردید حرفه‌ای ریشه در مفهوم خدمات اطمینان‌بخشی دارد و حساب‌برسان با تجربه‌تر، تردید حرفه‌ای را بیشتر به‌کار می‌گیرند. اشاره شد که بین تردید حرفه‌ای و قضاوت ارتباط مستقیم وجود دارد و گفته شد که تردید حرفه‌ای آموزش‌دانی است، ولی نه از طریق آموزش‌های کلاسی و به روش سنتی. و اینکه به‌کار نرفتن تردید حرفه‌ای، کیفیت حساب‌برسی را کاهش می‌دهد. این رویکرد نیز مطرح شد که حساب‌برس باید نه فرض را بر صداقت و نه فرض را بر تقلب استوار کند.

این مفاهیم چگونه با هم ارتباط پیدا می‌کنند؟ بالأخره باید بین این مفاهیم تعادلی برقرار شود.

✓ دکتر حاجیها

اگر به جمله «نه فرض بر تقلب و نه فرض بر صداقت مدیران» بخواهیم با دقت بیشتری نگاه کنیم، درواقع عنصر ذاتی قضاوت حرفه‌ای، تردید است. حساب‌برس در زمانی دارای تردید حرفه‌ای مناسب است که به‌طور دقیق روی یک لبه تیغ بسیار ظریف، حرکت کند. خطی بسیار ظریف که آن سوی لبه، سوءظن و بدگمانی مطلق به مدیریت است، و سوی دیگر آن هم خوش‌خیالی، خوش‌فکری و اطمینان مطلق به مدیریت. این خطی که این دو مرز را از هم جدا می‌کند نانوشته است و خیلی شفاف و روشن و تدریس‌پذیر نیست، خیلی هم آموزش‌دانی نیست و حدود و ثغور آن معلوم نیست.

این را می‌گویند تردید حرفه‌ای، و حرفه‌ای بودن حساب‌برس از همین‌جا ناشی می‌شود که روی این خط طوری حرکت کند که از سویی دچار سوءظن و بدگمانی نباشد- دراساس با سوءظن، اتلاف منابع اتفاق می‌افتد در شرایطی که حساب‌برس محدودیت بودجه دارد- و حساب‌برس هم به سوءظن نمی‌تواند خاتمه دهد، چون کسی که در مورد وضعیت حساب‌برسی اطمینان مطلق دارد، تنها خود مدیریت است. پس حساب‌برس به‌دنبال اطمینان نسبی و معقول است. در هیچ جای استانداردهای حساب‌برسی هم گفته نشده که حساب‌برس مسئول اطمینان‌دهی مطلق از نبود تقلب یا تحریف بااهمیت است.

از سوی دیگر هم به پاسخهایی که مدیریت می‌دهد نمی‌توان بیش از اندازه اعتماد و اتکا کرد و این همان تعریف خوش‌بینی و خوش‌باوری نسبت به فضای حساب‌برسی می‌شود که درواقع روی دیگر سکه است. توازن منطقی که بین این دو روی سکه برقرار شود، همان قدمی است که به آن می‌گوییم تردید حرفه‌ای. افراد حرفه‌ای به چنین توازنی که نانوشته است و قابل آموزش نیست، به‌لحاظ تجربه و صلاحیتهای حرفه‌ای دست پیدا می‌کنند. بنابراین، هرچند که اصل بر براءت است و در استانداردهای حساب‌برسی هم تأکید می‌شود که تأیید اصالت مستندات با حساب‌برس نیست- یعنی دراساس ممکن است چندین ماه و سال طول بکشد و تخصصهای ویژه‌ای را بطلبد- ولی با دیده تردید به مدارک و مستندات نگریستن و تا جای ممکن به‌دنبال تأیید اصالت مدارک رفتن را تردید حرفه‌ای حکم می‌کند که روی این لبه نازک حرکت بکنیم.

یکی از راه‌حلهایی که به‌نظر می‌رسد ممکن است در این زمینه ما را روی این لبه نازک نگه دارد و تردید حرفه‌ای منتهی به سوءظن یا خوش‌خیالی به گزارشگری مالی نشود، این است که به پاسخهای مدیریت و شواهد و اطلاعات مربوط به مسائل پیچیده، اتکا نکنیم و از روشهای دیگر حساب‌برسی به جای پرس‌وجو در این زمینه‌ها استفاده کنیم.

دوم اینکه، نشانه‌های هشداردهنده را نادیده نگیریم. بعضی از روشهای حساب‌برسی مانند روشهای تحلیلی، روشهای تکمیلی حساب‌برسی هستند، ولی گاهی حساب‌برسها اینها را تجملی می‌دانند یا به‌لحاظ اینکه حساب خاصی را مورد رسیدگی مطلق قرار نمی‌دهد آن را کنار گذاشته یا زیاد جدی نمی‌گیرند و یا به دست افراد کم‌تجربه‌تر در حساب‌برسی می‌دهند. روشهای تحلیلی یکی از روشهایی است که تردید حرفه‌ای درواقع به آن متکی است. روشهای تحلیلی ممکن است علائم هشداردهنده را تا حدودی به حساب‌برس نشان دهد. در مورد علائم هشداردهنده حساب‌برس باید مراقبتهای حرفه‌ای بیشتری داشته باشد.

مورد دیگری هم که می‌شود در موازنه منطقی در دو طرف این ماجرا برقرار کرد، معامله‌های خاص است؛ معامله‌هایی که در آنها ردپای مدیریت دیده می‌شود، یا مدیریت روی انجام این معامله‌ها اصرار زیادی داشته است، و مواردی از این قبیل. روی این موارد که هم با پرس‌وجو و هم با تجربه‌ای که حساب‌برس دارد

صفار:

بحث امروز ما درباره

تردید حرفه‌ای است

موضوع مهمی که در

ادبیات حسابرسی و

استانداردهای حسابرسی

از آن نام برده شده

اما هیچ وقت

در حوزه کار و حرفه

نمودی از آن

دیده نشده است



از حد یافته‌ها، هنگام نتیجه‌گیری از مشاهدات حسابرسی، ۳- به‌کارگیری مفروضات نادرست در تعیین ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان روشهای حسابرسی و ارزیابی نتایج حاصل از آن. با وجود این، نکته درخور توجه درباره تردید حرفه‌ای، استفاده از آن در مستندسازی است. به عبارت دیگر، داشتن تردید حرفه‌ای در مستندسازی و جمع‌آوری شواهد است.

هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهام عام امریکا (PCAOB) نیز بیان می‌دارد در مستندسازی باید تردید حرفه‌ای مدنظر قرار بگیرد. به اعتقاد آنها سیستم کنترل کیفیت و خطمشی‌های مرتبط با آن باید به‌گونه‌ای باشد که مستندسازی، پشتوانه گزارش درخور اتکا و نشان‌دهنده مباحثه‌ها و ایرادهای حسابرس باشد و از اینرو، ضرورت دارد تردید حرفه‌ای کافی در جمع‌آوری شواهد اعمال شود.

✓ **صافه‌راز**

به‌هرحال، نگاه حسابرس در برخورد با واحد مورد رسیدگی، در یک دامنه قرار می‌گیرد؛ دامنه‌ای از اعتماد کامل تا بی‌اعتمادی مطلق!

طبیعی است که اعتماد مطلق یعنی بی‌معنی شدن کار حسابرسی؛ یعنی مأموریت حسابرس موضوعیتش را از دست می‌دهد و نقش حسابرس از این میان حذف می‌شود. بی‌اعتمادی

براساس مستندات می‌شود آن معامله‌های خاص را تا حدودی شناسایی کرد، تردید حرفه‌ای به‌ویژه استعلام از افراد دارای صلاحیت خارج از سازمان هم می‌تواند راه‌گشا باشد.

نکته دیگری که در مسیرهای گزارشگری مالی مشاهده می‌کنیم مواردی است که از اصول حسابداری تخطی شده و اصرار روی رویه‌ها و اصول حسابداری خاصی است که مورد تأیید استانداردها یا اصول پذیرفته‌شده حسابداری نیست. روی آن موارد خاص هم باز تردید حرفه‌ای مؤثر واقع می‌شود. حسابرس باید توجه کند که توجیهات مدیریت چیست و آیا بقیه مستندات این توجیهات را تأیید می‌کند یا متناقض است. آیا هدف از استفاده از این روشها، پوشاندن تحریفهای بااهمیت است و یا تنها اعتقادی است که مدیریت بر رویه مورد عمل خودش دارد.

یک موضوع دیگر هم که به‌نظر خودم در حوزه اجرا ممکن است مهم باشد، توجه به معامله با اشخاص وابسته است؛ یعنی در این حوزه مراقبت حرفه‌ای باید دوچندان نسبت به دیگر معامله‌ها اتفاق بیافتد. معامله با اشخاص وابسته ممنوع نیست و با اینکه مقررات و شرایط سختی برای آن در نظر گرفته‌اند، اما قابل انجام است. ولی حسابرس باید پی‌رسد که دراساس چرا شرکت سراغ معامله با اشخاص وابسته رفته و اگر شرایط قرار است که یکسان باشد، چرا شرکت خود را به این دردسر انداخته است. حفظ مراقبت حرفه‌ای روی معامله با اشخاص وابسته باید به‌نظر من شدیدتر باشد.

✓ **رضوانی‌فرد**

اگر روی همین عبارت «نه فرض بر تقلب و نه فرض بر صداقت مدیران» تکیه کنیم، درحقیقت همان مفهوم تردید حرفه‌ای است. این عبارت می‌گوید که حسابرس به استناد این فرض حق ندارد با پیش فرض نبود صداقت یا صداقت کامل مدیریت رسیدگیهای خودش را برنامه‌ریزی کند. بند ۱۵ استاندارد حسابرسی ۲۰۰ به‌صراحت بیان می‌دارد: «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.» بند ۱۶ همین استاندارد نیز بیان می‌کند: «حفظ تردید حرفه‌ای در تمام مراحل حسابرسی الزامی است، به‌خصوص، اگر حسابرس قصد کاهش خطرهایی مانند موارد زیر را داشته باشد: ۱- نادیده گرفته شدن شرایط غیرعادی، ۲- تعمیم بیش

مطلق هم به یک نگاه پلیسی و قضایی منجر می شود که گویی می خواهید شواهد و ادله ای را در یک دادگاه ارائه کنید که به طور قطع فراهم ساختن آنها برای حسابرس ممکن نیست. پس حسابرس در دامنه ای قرار می گیرد که بین این دو است.

به نظر می رسد تردید حرفه ای بیشتر از ارزیابی اولیه حسابرس از خطر متأثر است. نشانه های تقلب و اشتباه، باعث می شود که حسابرس به یکی از این دو سمت میل پیدا کند. ولی واقعیت اینست که همین دامنه، به دو قسمت تقسیم می شود؛ یک قسمت بزرگ که طبیعی و معمول است و در آن قسمت بزرگ حسابرس به مدیریت اعتماد ندارد ولی به او بی اعتماد هم نیست و براساس رسیدگیهای خود به اثبات یا رد ادعای مدیریت می پردازد و در این قسمت یک روند طبیعی طی می شود. ولی آنجایی که نشانه ها به حسابرس می گوید که نباید اعتماد بکند، او به سمت بی اعتمادی میل می کند و به طور قطع باید تردید حرفه ای را بیشتر کند. لازم است به این نکته توجه داشت که بحث تردید حرفه ای مشابه بسیاری از مباحث ریسک، مبحث جدیدی نیست و در واقع نظم بخشیدن و برخورد سیستماتیک همان کاری است حسابرسان در عمل انجام می دهند.

به عبارتی، مواردی وجود دارد که در قبل همه را به حسابرسها آموزش داده ایم و اسمش را هم تردید حرفه ای نگذاشتیم؛ برای مثال، شواهدی که به وسیله اشخاص وابسته تهیه می شود در مقایسه با شواهدی که از سوی اشخاص ثالث و مستقل از واحد مورد رسیدگی تهیه می شود از اعتبار کمتری برخوردار است.

آن موقع به کسی نگفتیم که این به خاطر تردید حرفه ای است. اصلاً عقل چنین حکم می کند و خود حسابرسها هم آن را می دانند و در آموزشهای مرسومشان هم هست. یا اینکه معامله با اشخاص وابسته ممکن است براساس ارزشهای منصفانه نباشد و با نیت دیگری انجام شود. همه اینها در آموزشهای ما وجود دارد و به همین علت توصیف تردید حرفه ای دشوار است. در واقع، می توان گفت عواملی که در تردید حرفه ای مؤثر است با فرض اینکه حسابرس باید از لحاظ شخصیتی و روحیه پرسشگری از ویژگیهای لازم برخوردار باشد، و با فرض اینکه طبق استانداردهای حسابرسی کار خود را انجام می دهد، برآورد اولیه ای است از خطر در سطح حساب؛ اگر با حساب می خواهد برخورد کند و در سطح ادعای مدیریت، خود مدیریت، و

خطر ذاتی در سطح صورتهای مالی شرکت. اینها درواقع به حسابرس نشان می دهد که با چه عمقی باید ادعای مدیریت را زیر سؤال ببرد.

✓ صفار

آیا لازم است که حسابرس نحوه برخورد خود با موضوع تردید حرفه ای را مستند کند و اگر هست چگونه باید مستندسازی کند؟

✓ دکتر حاجیه

تردید حرفه ای از مرحله برنامه ریزی کار تا مرحله اجرا و در نهایت رسیدن به گزارش نهایی باید وجود داشته باشد. حسابرسان در مرحله اولیه برای برنامه ریزی کار، به ارزیابی ریسک تقلب و احتمال وجود تحریف با اهمیت می پردازند. وقتی که کار شروع می شود و در فرایند حسابرسی، اگر ارزیابیهای اولیه تغییر کند- یعنی حسابرس به شواهد و مدارکی دست پیدا کند که ارزیابیهای اولیه ریسک را باید تعدیل بکند- لازم است که برنامه ریزی حسابرسی را تعدیل بکند. این چرخش در هر پروژه حسابرسی ممکن است اتفاق بیافتد. تحقیقها نشان داده است که حسابرسان، با اینکه ارزیابیها و برآورد اولیه شان از ریسک تقلب و اشتباه را تعدیل می کنند ولی برنامه حسابرسی را تعدیل نمی کنند، یا کمتر تعدیل می کنند و حداقل آن را مستند نمی کنند.

به عقیده من، همین تعدیل برنامه حسابرسی، مستندسازی تردید حرفه ای است؛ یعنی مستندسازی دلایل بازگشت به برنامه، تعدیل آن، دلایل تعدیل، و توجیهاتی که مدیریت در آن برهه زمانی ارائه داده که قانع کننده نبوده و منجر به تعدیل شده است. این مستندسازی تردید حرفه ایست و این خطای کار حسابرس نیست، بلکه بیانگر وجود تردید حرفه ای است. حتی با وجود اینکه به لحاظ روانشناختی انسان تمایل دارد که به برآورد اولیه اش وفادار باقی بماند، ولی باز می گردد و به لحاظ نگرش حرفه ای تعدیل را انجام می دهد. درواقع، بعضی از روشهای حسابرسی ما را با موقعیتهایی روبه رو می کند که نشان می دهد فراتر از آنچه که انتظار اولیه ما بود، احتمال تحریف با اهمیت ناشی از اشتباه یا تقلب وجود دارد. این بازگشت و تعدیل برنامه حسابرسی همان مستندسازی است که برای تردید حرفه ای می توانیم داشته باشیم.

ارائه کند و در حقیقت همین سرعت در ارائه گزارش حسابرس ممکن است به این منجر شود که حسابرس بسیاری از مراحل را که در استانداردهای حسابرسی الزام شده در نظر قرار ندهد و مستندسازی خوبی انجام ندهد.

در بسیاری از موارد هم می‌بینیم که حسابرسها پس از ارائه گزارش به صاحبکار، دو یا سه هفته در شرکت باقی می‌مانند و در حقیقت مستندسازی‌هایی که باید قبل از ارائه گزارش انجام می‌شد بعد از ارائه گزارش انجام می‌شود.

✓ صاره‌راز

حسابرس چگونه ممکن است نشان دهد که از تردید حرفه‌ای درست استفاده کرده و چگونه ممکن است به‌کارگیری تردید حرفه‌ای را مستند کند؟ به‌نظر من قسمت دوم این پرسش به قسمت اولش پاسخ می‌دهد؛ یعنی به‌وسیله مستندکردن. مستندکردن مستلزم اینست که آنچه را که حسابرس در طول کار به آن اندیشیده- درواقع عواملی که در قضاوتش نسبت به کار مؤثر بوده و موجب شده دیدگاهش را در طول کار تعدیل کند- ثبت کرده و در صورت نیاز اصلاح کند که البته کار دشواری هم هست.

اگر خاطرتان باشد یکی از ویژگیهای مثبت دستورعمل سازمان حسابرسی این بود که به حسابرسان کمک کرد که یاد بگیرند به کمک یک الگوی ساده که قبلاً به آن توجه نمی‌شد، قضاوتهایشان را مستند کنند.

این را می‌دانیم که هر قضاوتی از یکسری عوامل متأثر است و هرکدام از این عوامل از یک وزن برخوردارند. کافیهست که حسابرس اینها را بنویسد و وقتی نوشت و مستند کرد، خودبه‌خود می‌تواند دوباره بازنگری کند که همه عوامل را لحاظ کرده، و آیا به همه وزن و اندازه لازم را داده است.

من فکر می‌کنم اگر چه مستندسازی تردید حرفه‌ای دشوار است، ولی به‌طور قطع کمک می‌کند که فرد بتواند تشخیص دهد که آیا درواقع تردید حرفه‌ای لازم را متناسب با شرایطی که در کار وجود داشته به‌کار برده است یا نه. اگر به‌واقع به تردید حرفه‌ای توجه نکرده باشد، قاعدتاً چیزی هم برای مستندسازی ندارد. اگر با موضوع آگاهانه برخورد کرده باشد، می‌تواند در قسمت انتهایی حتی کارش را هم اصلاح کند. یعنی به عقب برگردد و عواملی را که در دیدگاهش مؤثر بوده شناسایی کند، درج کند، و ببیند که به اندازه کافی به این موارد توجه کرده یا نه.

✓ رضوانی‌فرد

درحقیقت، پاسخ بسیاری از پرسشهای مورد بحث ما در استانداردهای حسابرسی هست. مهم اینست که ما استانداردها را بند به بند بخوانیم و آنها را تحلیل کنیم و مفاهیم و علل درج آن استانداردها را درک کنیم. در حقیقت، در جامعه حسابرسی اگر بخواهیم به استانداردها رجوع کنیم در بند ۱۸ و ۱۵ استاندارد ۲۰۰ آمده است که: "حسابرس می‌تواند اسناد و مدارکی را به‌عنوان اسناد و مدارک معتبر بپذیرد مگر اینکه دلیلی بر خلاف آن داشته باشد. با این حال حسابرس باید قابلیت اتکای اطلاعاتی را که به‌عنوان شواهد حسابرسی استفاده شده مورد بررسی قرار دهد." در مواردی که نشانه‌هایی از احتمال وجود تقلب و تحریف وجود دارد، به‌طور مثال در مورد اسنادی که احتمال دارد مخدوش یا نامعتبر باشد، استانداردهای حسابرسی، حسابرس را ملزم کرده به سمت بررسیهای بیشتر و تعدیل روشهای حسابرسی در تمام مراحل برنامه‌ریزی، اجرا و حتی به‌کارگیری دیگر روشهای حسابرسی برود. تردید حرفه‌ای مستلزم هوشیاری نسبت به یک‌سری از مسائل است که از مهمترین آن می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- وجود شواهد حسابرسی که با دیگر شواهد حسابرسی در تناقض باشد،
- اطلاعاتی که در نتیجه پرس‌وجوهای ما قابلیت اتکایش به زیر سؤال رفته،
- شرایطی که ممکن است نشان‌دهنده تقلب در شرکت باشد، و
- شرایطی که اجرای روشهای حسابرسی افزون‌بر الزامهای مندرج در استانداردهای حسابرسی را ضروری می‌سازد.

متأسفانه در بین حسابرسان ما عرف شده است که خیلی از موارد را برخلاف استانداردهای حسابرسی اجرا کنیم. نمونه خیلی کوچک آن بحث تأییدیه حسابرسی است. در استانداردهای حسابرسی گفته شده که تأییدیه نباید از صاحبکار دریافت شود، ولی بسیاری از حسابرسان تأییدیه‌ها را به جای دریافت مستقیم از طرفهای شرکت، آنها را از مدیران مالی شرکت دریافت می‌کنند- که بعد به جعلی بودن آن تأییدیه‌ها یا نبود صداقت در آن تأییدیه‌ها پی می‌برند.

یکی دیگر از این موارد، آن است که ممکن است صاحبکار از شرکت درخواست کند که گزارش حسابرسی را هرچه سریعتر

موضوعی که به نظر من بسیار مهم است، تجربه حسابرس است که برای مثال اطلاعات و تسلط کافی از صنعت داشته باشد و بتواند شواهد و ادعاها را به چالش بکشد. یک حسابرس رده پایین به طور قطع اظهارات را ساده تر می پذیرد چون ذهنش خالیست و چیزی برای قیاس ندارد.

چیزی که کمی گذرا از آن رد شدیم، همین بحث بررسیهای تحلیلی است که بسیار می تواند کمک کند که حسابرس تردید حرفه ای را سازماندهی کند. یعنی اگر حسابرس براساس بررسیهای تحلیلی به این نتیجه برسد که نتایج با انتظاراتی که داشته مطابقت ندارد- انتظاراتی که براساس صورتهای مالی و عوامل دیگر شکل گرفته- به طور قطع روی تردید حرفه ای حسابرس مؤثر است. به این نکته هم خیلی باید توجه کرد که یکی از عواملی که ممکن است به تردید حرفه ای کمک کند اینست که از طریق بررسیهای تحلیلی ببینیم چقدر اظهارات مدیریت یا آنچه که در صورتهای مالی جریان دارد، با آن انتظارات مطابقت دارد.

✓ صفار

اشاره شد که تعدیل برنامه حسابرسی در نتیجه شواهد به دست آمده در فرایند حسابرسی، یکی از ابزار مستندسازی تردید حسابرسی است.

بحث بعدی که اشاراتی هم به آن شد اینست که چه کنیم که اهمیت موضوع برای همکاران حسابرس بیشتر جا بیافتد. به نظرم جا دارد که بحث پیرامون این موضوع را ادامه بدهیم تا اهمیت آن بیشتر مورد توجه حسابرسان قرار گیرد.

✓ دکتر حاجیه

اتفاقاً من فکر می کردم که درواقع جای پرسش یک، در پرسش آخر است و به نوعی تمام مطالب را جمع بندی می کند. حوزه های دارای اهمیت یکی حوزه مهم آموزش مستمر و دیگری صلاحیت حرفه ای بود. حالا شاید حوزه ها متعدد باشد، ولی به نظر می رسد که از این جنبه به قضیه نگاه کنیم که ویژگیهای شخصیتی فرد حسابرس باید مدنظر قرار گیرد. یعنی براساس کسانی که آدمهای ریسک پذیری نیستند و دارای شخصیت فردی قوی نیستند، شاید برای اعمال مراقبتهای حرفه ای در محیط حسابرسی هم افراد مناسبی نباشند. شاید در کنار

آزمونهای حرفه ای و علمی برای انتخاب حسابرسان، بهتر باشد که آزمونهای شخصیت سنجی هم انجام شود.

در حسابرسی افرادی که اهل مماشات هستند یا به سطح پایین تری از پاسخها و مدارک قانع می شوند و درواقع شجاعت حرفه ای و نگرش مستقل نسبت به محیط اجرایی ندارند، شاید مناسب حضور در حرفه حسابرسی نباشند. شاید یک دلیل آن زمزمه هایی که در محیط حسابرسی به ویژه در بخش خصوصی می شنویم که بعضی برای گرفتن کار دغدغه های خاصی دارند، همین نبود ویژگیهای شخصی لازم در حسابرس است.

ادبیات تحقیق هم به ویژگیهای شخص حسابرس در به کارگیری تردید حرفه ای اشاره می کند و حوزه وسیع تری را به نام مکتب تردیدگرایی باز می کند که خودش یک زیرشاخه مکتب خردگرایی است و یکی از ارکان خرد، نگرش همراه با تردید است و این نگرش هم البته باید به صورت مستمر باشد.

در مکتب تردیدگرایی، نه حسابرس بلکه هر شخص دیگری، در هر جایی باید ویژگیهای شخصیتی خاصی داشته باشد. البته تا حدی می توان این ویژگیها را ارتقا داد، اما در مورد فردی که خصلتاً و در اساس هنگام رویارویی با موقعیتهایی که تحت فشار است، آمادگی دارد تا تسلیم فشار شود، نمی توانیم او را با آموزش و به لحاظ حرفه ای فرد شجاعی باریاوریم.

به ویژگیهای شخصی افراد در آزمون حسابدار رسمی ایران نیز که آزمون دشوار و پیچیده ای است، توجه نمی کنیم. افرادی که طبق مقررات جامعه حسابداران رسمی معاف از آزمون هستند، به دلیل اینکه در محیط اداری رشد کرده اند که در آن فرهنگ حفظ وضعیت و کنار آمدن با شرایط وجود دارد، ممکن است شجاعت حرفه ای و آزادگی حرفه ای را که لازمه به کارگیری تردید حرفه ای است، نداشته باشند.

✓ رضوانی فرد

فکر می کنم در قدم اول، برای ارتقای آگاهی نسبت به اهمیت تردید حرفه ای در جامعه، باید پیش از جذب و انتخاب حسابرس، یک سری معیارهایی را بگذاریم. باید برای متقاضیان یک سری شرایط حداقلی را از لحاظ روحی، شخصیتی، طرز فکر، و نوع اعتقادات داشته باشیم. بعد از آن وقتی که چنین فردی وارد حرفه شد، ممکن است بتوان اهمیت تردید حرفه ای را به او منتقل کرد و او هم آمادگی پذیرش آن را داشته باشد. بعد از آنست که آموزش

هستند و قادر به جمع‌بندی و نتیجه‌گیری نمی‌باشند؛ به‌عنوان نمونه، من در سازمان حسابرسی همکاری داشتم که تا زمانی که به او نمی‌گفتم که با مسئولیت من کار را جمع کن، رسیدگی را متوقف نمی‌کرد و محل کار مشتری را ترک نمی‌کرد. اصلاً حسابرسی برای او یک پروسه پایان‌ناپذیر بود.

پرسشهای خلاقانه و موشکافانه به‌طور قطع نیاز به دانش دارد. نحوه و چگونگی پرسش کردن، چه چیزی را بپرسیم، و بسیاری آموزشهای دیگر را باید به حسابرس آموخت. تنها نمی‌توانیم بگوییم که تردید حرفه‌ای را به‌کار بگیرید. به‌طور حتم حسابرس باید تجهیز و توانمند شود. چون می‌خواهد مدیریت و اظهارات او را به چالش بکشد، باید قوی باشد و مدیریت مؤسسه‌ها هم نباید مانع شوند و این نوع برخورد پرسشگر را یک جور خدشه به روابطشان با کارفرما تلقی کنند.

پس اگر بخواهیم تردید حرفه‌ای را ارتقا دهیم، از دو بعد می‌توانیم آن را انجام دهیم، یکی به‌وسیله نهادهای حرفه‌ای و دانشگاهی و مراجع نظارتی، در قالب سمینار یا میزگرد و یکی هم مؤسسه‌های حسابرسی که هدفشان اینست که کارشان باکیفیت انجام شود و تردید حرفه‌ای را به‌صورت یک رویکرد مهم در داخل مؤسسه‌های خود رواج دهند و بعد هم آموزش.

✓ صفار

دوستان به آموزش مستمر تردید حرفه‌ای، ویژگیهای فردی حسابرسان و اهمیت آن در جذب اولیه ایشان به کار حسابرسی، فقر منابع آموزشی و آکادمیک، لزوم هماهنگی بین سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی ایران و بورس و انجام پژوهشهای مشترک فیما بین، تأکید مجددی داشتند. البته موضوع نوع ارتباطگیری حسابرسان با مشتریان و نیز مفهوم تردید، موضوعهایی جدید در حرفه نیستند، چرا که تأثیر مستقیمی در تصمیم‌گیریهایی حسابرسان داشته و دارد، اما به‌روشنی نسبت به مفهوم تردید اشاره‌ای نشده است.

از دوستان می‌خواهم در پایان جلسه، چنانچه مطلب دیگری به‌عنوان جمع‌بندی موضوع دارند، ارائه بفرمایند.

✓ رضوانی‌فرد

براساس استانداردهای حسابداری مسئولیت تهیه صورتهای مالی با مدیریت است. دانستن این مطلب که برای تهیه صورتهای

مستمر و فرهنگ‌سازی در این حوزه می‌تواند و باید به‌صورت یک فرایند دنباله‌دار ادامه پیدا کند.

✓ صاره‌راز

اول من نکته‌ای را بگویم که بسیار مهم است و آن این است که تردید حرفه‌ای چیز جدیدی نیست. تردید حرفه‌ای از زمانی که حرفه حسابداری متولد شده، مطرح بوده است.

جایگاه حسابر و در اساس فلسفه وجودی او به‌خاطر همین تردید بوده است. دلیل کم‌توجهی به آن نیز به فقر منابع آموزشی و مطرح نشدن آن برمی‌گردد. همین کاری که نشریه حسابر انجام می‌دهد، یعنی با طرح موضوع در مجله حرفه‌ای، به حسابرسان کمک می‌کند که متوجه شوند که این کار را، که پیشتر هم انجام می‌دادند، باید مستندسازی کرده و با نگاه سیستماتیک با آن برخورد کنند.

ابتدا، مراجع دانشگاهی و حرفه‌ای هستند که باید به این موضوع اهمیت بدهند تا جامعه حسابرسی شناخت بهتری از تردید حرفه‌ای به‌دست آورد و حسابرسان نیز اهمیت آن را درک کنند.

در ایران، خیلی روابط سیستماتیک در قالب تحقیقهای مشترک بین سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی و نیز این میان دو نهاد با بورس انجام نمی‌شود. متأسفانه بیشتر اقدامها از بالا و دستوری بوده که به‌طور معمول هم با مقاومت روبه‌رو شده است. برای مثال، اگر کارهای تحقیقهای مشترک بین این سه نهاد انجام شود و دانشگاه‌ها هم پشت آن را بگیرند، کمک مؤثری به ارتقای این مبحث خواهد شد. استادان دانشگاه‌ها می‌توانند این مبحث را به دانشجویان مقطع دکترا، به‌عنوان پایان‌نامه پیشنهاد کنند که به‌طور قطع مؤثر است و موجب رشد و توسعه ادبیات تردید حرفه‌ای خواهد شد.

نکته بعدی برمی‌گردد به ارزش‌گذاری؛ یعنی ذهن فعال جستجوگر در محیطهای حسابرسی باید تشویق شود و این جو از بالا باید ایجاد شود نه از پایین. یعنی مدیریت مؤسسه‌های حرفه‌ای حسابرسی باید بدانند که اگر بخواهند کارشان را درست انجام دهند، این موضوع بسیار مهم است. افرادی که چنین دیدگاهی دارند و به تردید حرفه‌ای اهمیت جدی می‌دهند باید حمایت شوند و نباید به‌شکل بد انگشت‌نما شده و به‌عنوان آدمهایی که مانع پیشرفت کار هستند معروف شوند. البته منظورم افرادی نیست که دارای مشکل‌های روحی و نگرشی دیگری

اینکه تأییدیه مدیران اخذ شده و یا گزارش کارشناسی از طرف کارشناس رسمی صادر شده، مورد پذیرش حسابرسان قرار گیرد. مطابق با استاندارد شماره ۶۲۰، حسابرس باید در خصوص استفاده از نتایج کار کارشناس تردید حرفه‌ای داشته باشد و چنانچه نتایج کار کارشناس شواهد کافی و قابل قبول حسابرسی را فراهم نکند و یا با دیگر شواهد حسابرسی هماهنگی نداشته باشد باید اقدامهای لازم از جمله تعدیل گزارش حسابرسی را در نظر بگیرد. در خصوص تأییدیه مدیران نیز باید در نظر داشت که تأییدیه مدیران نمی‌تواند و نباید جایگزین سایر شواهد محسوب شود و اگر یکی از اظهارات مدیریت با دیگر شواهد حسابرسی مغایر باشد حسابرس باید قابلیت اعتماد سایر اظهارات مدیریت را ارزیابی مجدد کند.

✓ صفار

از اینکه دعوت ما را برای این گردهمایی و تشکیل میزگرد پذیرفتید بار دیگر سپاسگزارم. به‌طور حتم، مباحث مطرح‌شده و دیدگاه‌های مورد گفتگو برای مخاطبان مجله حسابرس درخور توجه و قابل استفاده خواهد بود. ✓

مالی از کارشناس استفاده شده است نمی‌تواند تأثیر درخور توجهی بر رسیدگیهای حسابرسی داشته باشد.

در هر حال، حسابرس با تعریف هدفهای حسابرسی مشخص برای هر ادعای مدیریت و تعیین برنامه رسیدگی خاص آن باید به انجام حسابرسی خود و جمع‌آوری شواهد بپردازد و البته در این راه بدون هر گونه پیش‌داوری و با حفظ استقلال و تردید حرفه‌ای قدم بردارد. در واقع نحوه عمل حسابرس به استناد این فرض صورت می‌گیرد. حسابرس حق ندارد با پیش‌فرض نبود صداقت و یا صداقت کامل به رسیدگیهای خود بپردازد. آنچه که باید حسابرس در نظر بگیرد انجام حسابرسی و رسیدگیهای خود طبق برنامه‌ریزی حسابرسی، طرح کلی و البته برنامه حسابرسی است. در این خصوص، حسابرس ضمن رعایت استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای باید بدون هرگونه پیش‌داوری، کار خود را انجام دهد.

آنچه امروز در بسیاری از شرکتها و گزارشها به چشم می‌خورد اتکای بیش از حد به ادعاهای مدیریت و کارشناسان است و آنچه که جایگزین تردید حرفه‌ای شده است، بی‌تفاوتی حرفه‌ای است که موجب شده بسیاری از ادعاهای مدیریت به صرف

