

به سوی تردید حرفه‌ای ارتقا یافته

مشاهده‌های کارگروه تردید حرفه‌ای، زیرمجموعه هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی، هیئت استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری و هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران

سند حاضر به وسیله کارگروه تردید حرفه‌ای آماده شده است. این کارگروه از نمایندگان هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB)، هیئت استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری (IAESB) و هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران (IESBA) تشکیل گردیده است.

این سند به الزام، انعکاس دهنده دیدگاه‌های هیئت‌های یادشده نبوده است، شکل دهنده یک بیانیه اجرایی نیست و استانداردهای بین‌المللی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی، آیین اصول اخلاقی برای حسابداران (the Code) هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران یا استانداردهای بین‌المللی آموزشی هیئت استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری را اصلاح، تمدید یا لغو نمی‌کند.

تردید حرفه‌ای در بطن حسابرسی باکیفیت قرار دارد

در سال ۲۰۱۵، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران و هیئت استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری، کارگروهی کوچک از نمایندگان خود تشکیل دادند تا دیدگاه‌های موجود درباره چگونگی یاری‌رسانی بیشتر هرکدام از مجموعه استانداردهای بین‌المللی سه هیئت نسبت به تقویت درک و اطمینان‌بخشی مفهوم تردید حرفه‌ای به‌هنگام کاربرد در عملیات حسابرسی را تنظیم کنند.

طبق استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۲۰۰ (ISA 200)، تردید حرفه‌ای روشی است که دربرگیرنده یک ذهن پرسشگر و گوش‌به‌زنگ برای شرایطی می‌باشد که ممکن است نشان‌دهنده تحریف‌های ممکن در نتیجه اشتباه یا تقلب باشد و نیز یک ارزیابی انتقادی نسبت به شواهد حسابرسی است.

اکنون، موضوع تردید حرفه‌ای در ملاحظات راهبردی هر کدام از هیئت‌ها جایگاه والایی دارد و هر سه هیئت اقدام‌های مهمی در ارتباط با تردید حرفه‌ای انجام می‌دهند. این سه هیئت، در مشورت با یکدیگر، به درک فرصت‌ها برای اقدام‌های کوتاه‌مدت و هم‌زمان و ضرورت توجه به مسائل درازمدت می‌پردازند.

با توجه به تأثیر افزایش پیچیدگی کسب‌وکار و گزارشگری مالی، موضوع اهمیت تردید حرفه‌ای، دربرگیرنده استفاده بیشتر از برآورد و قضاوت مدیریت، تغییرها در الگوی کسب‌وکار در نتیجه پیشرفتهای مربوط به فناوری و تکیه اساسی مردم به گزارشگری مالی قابل اطمینان، می‌باشد. این سند به ارائه چندین مورد از مشاهد‌هایی می‌پردازد که بنابر نظر کارگروه، اهمیت زیادی در ارتقای اطمینان‌بخشی تردید حرفه‌ای در حسابرسی دارند. مشاهد‌های صورت‌گرفته بر مبنای بازخوردهای دریافتی رسمی و غیررسمی هیئت‌ها، درونداد حاصل از تحقیقات دانشگاهی و ایده‌هایی ناشی از دیگر دیدگاه‌های ارائه‌شده، تهیه گردیده است که همگی با هدف ارتقای به‌کارگیری تردید حرفه‌ای انجام شده‌اند. سند پیش رو، همچنین اقدام‌هایی که سه هیئت با توجه به تردید حرفه‌ای و ارتباط آن با حسابرسان انجام داده‌اند را مطرح می‌کند. برای دیگر حسابداران حرفه‌ای، این پرسش مطرح شده است که آیا جنبه‌های مختلف مفاهیم مربوط به تردید حرفه‌ای برای آنان نیز مربوط است؟ در این باره، به اقدام‌های انجام‌شده از سوی هیئت‌های مربوط نیز اشاره گردیده است.

مشاهد‌های مهم ما تاکنون

۱- در بطن به‌کارگیری تردید حرفه‌ای، توجه فزاینده به هشپاری و تیزبینی در کسب‌وکار قرار دارد

در محیط کسب‌وکار پیچیده امروز که به‌سرعت در حال تغییر است، داشتن هشپاری و تیزبینی در کسب‌وکار ضروریست. برای نمونه، داشتن دانش کافی از الگوی کسب‌وکار کارفرما و شایستگی‌های حرفه‌ای قدرتمند، همراه با داشتن درکی قوی از استانداردها و قوانین و مقررات مربوط، به تردید حرفه‌ای قوی منجر می‌شود. در این میان، آموزش و استمرار و تعلیم مؤثر نیز همچنان حیاتی هستند.

۲- عوامل محیطی می‌توانند بر توانایی به‌کار بستن تردید حرفه‌ای اثر بگذارند

تردید حرفه‌ای ممکن است با موانعی از جمله تعیین مهلت زمانی فشرده برای گزارشگری مالی و محدودیت منابع، موازین اخلاقی مؤسسه و سامانه‌های تشویقی، فرهنگ بومی و تفکر گروهی، روبه‌رو شود. گسترش آگاهی درباره این عوامل و دیگر عوامل، اولین قدم در کاهش آثار آنهاست.

۳- آگاهی از ویژگی‌ها و تمایلهای شخصی، ضروری است

ویژگی‌های فردی در به‌کارگیری تردید حرفه‌ای نقش دارند. برای مثال، می‌توان اعتماد به نفس؛ ذات کنج‌کاو؛ پاسخ فرد به فشار، فشارهای مربوط به زمان، یا تضاد؛ دانش؛ تجربه عملی؛ و پس‌زمینه فرهنگی را برشمرد. به‌طور برابر، گستره‌ای از تمایلهای نیز مانند تمایل به گوشه‌نشینی و تمایل به تأیید و تفکر گروهی، ممکن است به‌عنوان مانعی برای به‌کارگیری مناسب تردید حرفه‌ای عمل کند.

با در نظر گرفتن این عوامل، می‌توان به کمک ارائه رهنمودهای بیشتر درباره اینکه چگونه آگاهی و درک از ویژگی‌ها و تمایلهای فردی ممکن است به‌کارگیری تردید حرفه‌ای را ارتقا دهد، استانداردها را بهبود بخشید.

۴- بنا کردن تردید حرفه‌ای از آغاز، مهم است

القای تردید حرفه‌ای از ابتدای دوره شغلی هر فرد شروع می‌شود. حتی بعضی می‌گویند که برای حساب‌رسان، این ویژگی باید ژنتیکی باشد. آموزش و تعلیم ممکن است سطح آگاهی را افزایش و نگرش مورد نیاز را توسعه دهد. هم در سطح مؤسسه و هم در سطح اشتغال، ضروریست که به تقویت و نظارت بر پیاده‌سازی تردید حرفه‌ای پردازیم، و این شامل تدوین موازین اخلاقی صحیح برای سازمان نیز می‌باشد.

۵- اقدامهای بیشتری وجود دارد که سه هیئت، به صورت کوتاه مدت و دراز مدت می‌توانند انجام دهند

کارگروه، پیشنهادهایی را برای هر سه هیئت ارائه کرده و اقدامهایی که می‌توانند به صورت جداگانه یا با یکدیگر انجام دهند را شرح داده است. این اقدامها دربرگیرنده اقدامهای فوری است، و با توجه به اولویت، انجام خواهند شد. ملاحظاتی نیز وجود دارد که در آینده نیاز است در مورد آنها مطالعه شود.

تصویری مقطعی از اقدامهای سه هیئت تدوینگر استانداردها در بخش «اقدامهای تدوینگران استانداردها» ارائه خواهد شد.

۶- جوانب مفاهیم زیربنایی تردید حرفه‌ای ممکن است فراتر از حسابرسی، به همه حسابداران حرفه‌ای مربوط باشد

پرسشهایی در این باره وجود دارد که کدام جنبه از مفاهیم زیربنایی تردید حرفه‌ای باید به طور گسترده‌تر برای همه حسابداران حرفه‌ای - نه تنها برای حساب‌رسان - به کار گرفته شود و چگونه؟

یک دیدگاه این است که درک مفاهیم زیربنایی تردید حرفه‌ای امکان دارد برای همه حسابداران حرفه‌ای مفید باشد. همچنین، مشاهده شده که رعایت همه اصول بنیادی آیین اخلاقی برای حسابداران ممکن است پشتیبان به کار بستن تردید حرفه‌ای باشد.

این هیئتها و به طور مشخص هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران و هیئت استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری، ضرورت مطالعات بیشتر درباره لزوم و چگونگی وابستگی جنبه‌های مفاهیم زیربنایی تردید حرفه‌ای به همه حسابداران را به رسمیت می‌شناسند.

۷- تدوین استانداردها به تنهایی کافی نیست

همه ذینفعانی که به تردید حرفه‌ای علاقه‌مند هستند، می‌توانند به پرورش یک ذهن دیرباور کمک کنند. چند عقیده درباره آنچه دیگران می‌توانند انجام دهند، در قسمتی با عنوان «تدوین استانداردها به تنهایی کافی نیست» ارائه شده است.

اقدامهای تدوینگران استانداردها

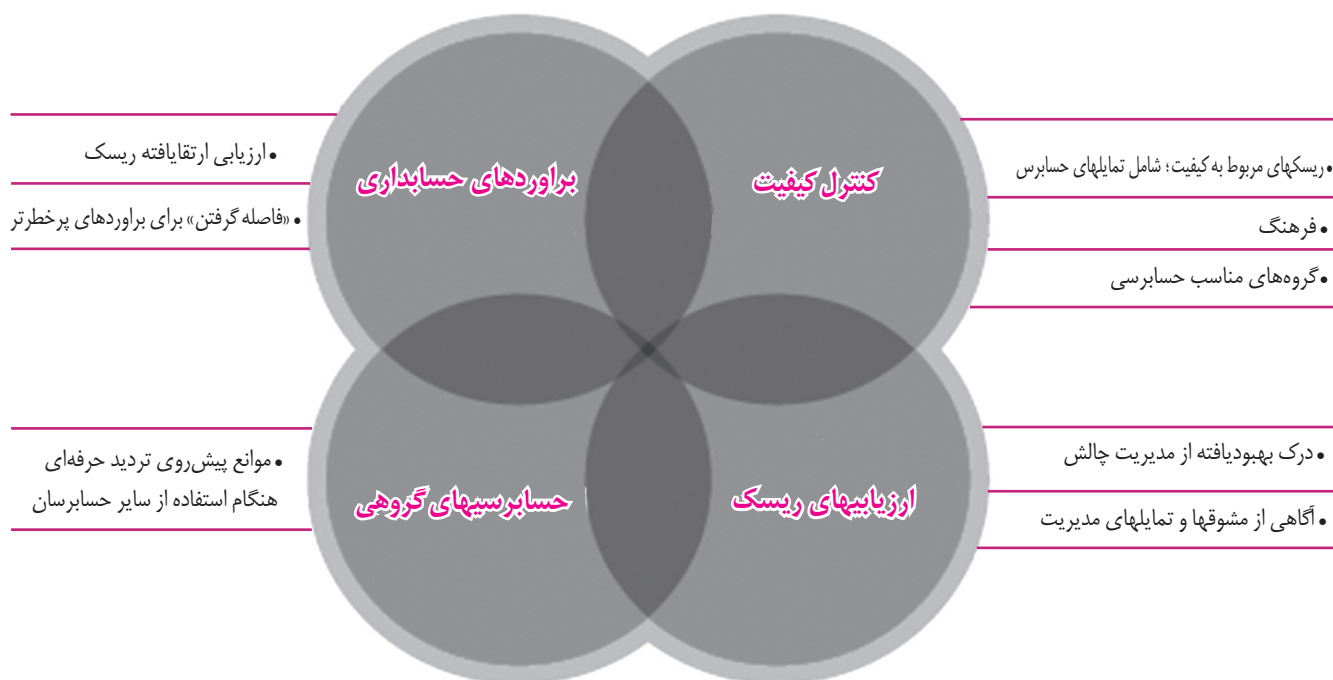
هر کدام از سه هیئت تدوینگر استانداردها، براساس دروندادهایی که ما و دیگران فراهم کرده‌ایم و با توجه به اینکه فعالیتهای بیشتر یا ارتقای استانداردها ممکن است مفید باشد، عمل کرده‌اند. در ادامه تصویری مقطعی از اقدامهای فوری و مطالعه‌های درازمدت تر ارائه شده است.

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی

در حال حاضر، استانداردهای بین‌المللی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی، دربرگیرنده تعداد زیادی از ارجاعهای روشن به تردید حرفه‌ای است. پرسش و پاسخ این هیئت در زمینه تردید حرفه‌ای، بر جوانبی از استانداردهای بین‌المللی حسابرسی تأکید دارد که طی حسابرسی صورتهای مالی، به طور مشخص به تردید حرفه‌ای مربوط هستند. همچنین، این سند پرسش و پاسخ به نقش دیگران در پشتیبانی از تردید حرفه‌ای نیز پرداخته است. این هیئت همچنین در رویکرد خود نسبت به تردید حرفه‌ای، طی فراخوانی برای نظرخواهی که در سال ۲۰۱۵ با عنوان «ارتقای کیفیت حسابرسی همسو با منافع همگانی (خلاصه پاسخهای ذینفعان به دعوت به ارسال نظرها)» منتشر کرد، درباره چگونگی تقویت مفهوم بنیادی تردید حرفه‌ای در سراسر حسابرسی، به جستجوی درونداد پرداخت.

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی در همه پروژه‌ها بر تردید حرفه‌ای متمرکز است. اقدام آنها بیش از تنها ارجاع

شکل ۱- حوزه‌های تمرکز هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی



دادن به مفهوم است؛ بلکه دربرگیرنده جستجوی فرصتهایی برای جا دادن انتظارات از تردید حرفه‌ای در طراحی الزامها و به چالش کشیدن این است که آیا استاندارد ممکن است بیش از این برای ارتقای تردید حرفه‌ای کاری انجام دهد یا خیر.

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی به روشهای گوناگون در جستجو برای تقویت تردید حرفه‌ای در میان قسمتهای مختلف از استانداردهای بین‌المللی حسابرسی است. حوزه‌های تمرکز تردید حرفه‌ای در پروژه‌های کنونی این هیئت، موارد شکل ۱ را دربر می‌گیرد.

هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران

هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران نسبت به روشن کردن رفتار مورد انتظار از همه حسابداران حرفه‌ای در راستای منافع همگانی، تعهد دارد.

در ارتباط با حسابرسان و شاغلان در زمینه اطمینان بخشی، پیش‌نویس پیشنهادی با عنوان «مفاد کاربردی پیشنهادی مربوط به تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای» که هیئت در ماه مه ۲۰۱۷ منتشر کرد، به عنوان قدم اول، رهنمودی ارائه کرد که نشان داد چگونه رعایت اصول بنیادی جاسازی شده در آیین رفتار حرفه‌ای، از به کار بستن تردید حرفه‌ای در متن حسابرسیها، رسیدگی اجمالی و دیگر سازوکارهای اطمینان بخشی، پشتیبانی می‌کند.

به طور گسترده‌تر، این پیش‌نویس پیشنهادی همچنین رهنمودی ارائه کرده که بر اهمیت کسب درک کافی از واقعیتها و شرایط پیش‌رو از سوی حسابداران حرفه‌ای در هنگام به کار بستن قضاوت حرفه‌ای به هنگام رعایت اصول بنیادی، تأکید دارد.

هم‌زمان با اطلاع‌رسانی درباره تلاشهای کوتاه مدت هیئت به وسیله بازخورد در پیش‌نویس پیشنهادی که در مه ۲۰۱۷ منتشر شد، هیئت در نظر دارد به عنوان بخشی از یک برنامه درازمدت، به بررسی احتمال وجود نیاز مرتبط با منافع همگانی، برای تهیه

شکل ۲- اقدامهای هیئت استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری



مطلب به‌منظور توصیف نقش و انتظارها از حسابداران حرفه‌ای پردازد. این مطالب ممکن است دربرگیرنده ملاحظه‌هایی باشد که عنوان می‌کند فعالیت‌های حسابداران حرفه‌ای ممکن است به ارتقای یکپارچگی و اتکاپذیری اطلاعاتی که به آنها مربوط است، بیانجامد.

هیئت استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری

هیئت استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری به توسعه استانداردهای بین‌المللی آموزشی و پشتیبانی از مفاهیم برای ارتقای مهارت‌ها و شایستگی موردنیاز همه حسابداران حرفه‌ای برای به‌کار بستن تردید حرفه‌ای، متعهد است.

همانطور که در شکل ۲ نشان داده شده، این هیئت به انجام تحقیق و جمع‌آوری نمونه از رویه‌های برتر پرداخته است و پس از این نیز به این فعالیت‌ها ادامه خواهد داد. هیئت استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری همچنین به گفتگو با ذینفعان می‌پردازد تا تصمیم بگیرد که چگونه به بهترین شکل ممکن می‌تواند آموزش مورد نیاز برای بهبود به‌کارگیری تردید حرفه‌ای را فراهم و از آن پشتیبانی کند. این فرایند ممکن است منجر به مرور تحقیق‌ها، تجدیدنظر در استانداردهای بین‌المللی آموزشی و توسعه مفاد آموزشی پشتیبان، رهبری فکری و تدوین مفاد آموزشی در مورد رویه‌های برتر شود. اقدام‌های پیش‌گفته به اطلاع‌رسانی درباره توسعه استانداردهای بین‌المللی آموزشی و مفاهیم طرح شده در رهنمودها از سوی هیئت استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری در حوزه‌هایی مانند تردید حرفه‌ای، شایستگی رفتاری و پیشرفت حرفه‌ای مستمر، کمک می‌کند. این هیئت در آینده به بررسی اقدام‌هایی که برای پشتیبانی از اشخاص برای ارائه خدمات با کیفیت بالا برای مشتریان، کارفرمایان و دیگر ذینفعان و برای تقویت اطمینان همگانی نسبت به حرفه لازم است، خواهد پرداخت.

سفر به جلو

فعالیت هیئت‌ها در زمینه تردید حرفه‌ای، تا به اینجا یک سفر بوده که البته هنوز مسافتی برای سفر کردن در پیش‌روی است. کارگروه بر این باور است که برای خدمت به منافع همگانی و برآوردن تعهد دوطرفه هیئت‌ها برای رسیدگی به مسائل عنوان‌شده در این سند، فعالیت‌های هیئت‌ها باید همراه با مشورت تنگاتنگ انجام شود. اگر نیاز به تغییر رفتار است، ضروریست که به مطالعه دقیق درباره اجرای آن پرداخته شود. برای هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی که وظایفش شامل حسابرسی، اطمینان‌بخشی و خدمات مرتبط است، این موضوع به معنی در نظر گرفتن و تحلیل درخور بودن تغییرهای بنیادی در مفهوم و تعریف تردید حرفه‌ای با ملاحظه انتظار همگانی خواهد بود و به‌طور مشخص به چگونگی ارتباط تعریف با ارزیابی انتقادی از شواهد حسابرسی و مستندسازی مربوط است. وظایف هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران و هیئت استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری، نه‌تنها

شکل ۳- ارتباط با ذینفعان برای درک بهتر چگونگی ارتقا و تشویق پشتیبانی از به‌کار بستن تردید حرفه‌ای

حسابرسان بلکه همه حسابداران حرفه‌ای را دربرمی‌گیرد. این دو هیئت درباره چگونگی ارتباط داشتن مفهوم تردید حرفه‌ای طبق تعریف هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، یا جوانب آن مانند «ذهن پرسشگر»، با حسابداران حرفه‌ای که حسابرسی یا دیگر خدمات اطمینان‌بخشی انجام نمی‌دهند، با چالش روبه‌رو بوده‌اند.

تدوین استانداردها به تنهایی کافی نیست

به‌کار بستن تردید حرفه‌ای، در درجه اول یک مسئولیت فردی است. با وجود این، همه ذینفعان علاقه‌مند به گزارشگری مالی و حسابرسی با کیفیت بالا و علاقه‌مند به تردید حرفه‌ای، می‌توانند در کمک به پرورش یک ذهن دیرباور، نقش داشته باشند. برای برخی، از جمله مؤسسه‌ها، این موضوع به معنی آموزش تعداد بیشتری از کارکنان تازه‌کار درباره معنی تردید حرفه‌ای «صحیح» در عمل است. برای دیگران، برای نمونه کمیته‌های حسابرسی، ممکن است این به معنی استمرار به چالش کشیدن حسابرسان برای پرسیدن پرسشهای دشوار از مدیریت باشد.

سه هیئت تدوینگر استانداردها همچنان به ارتباط با ذینفعان برای درک بهتر چگونگی ارتقا و تشویق پشتیبانی از به‌کار بستن تردید حرفه‌ای ادامه خواهند داد (شکل ۳). کارگروه از همه کسانی که تا به اینجا به گروه و سه هیئت تدوینگر استانداردها کمک کرده‌اند، شامل سخنرانان ویژه مهمان از دانشگاه و حسابرسی که مطالبشان را به هیئت‌ها ارائه کرده‌اند، همه اشخاصی که برای مقاله هیئت‌ها برای دعوت به گفتگو، نظر ارسال کرده‌اند و دیگر افرادی که در این سفر با کارگروه تعامل داشته‌اند، سپاسگزار است. پشتیبانی مستمر از جانب همه ذینفعان، برای ارتقای تردید حرفه‌ای ضروریست.



منبع:

International Federation of Accountants (IFAC), Toward Enhanced Professional Skepticism, www.ifac.org, 2017



سه هیئت تدوینگر استانداردها به ارتباط با ذینفعان برای ارتقای درک خود از / و پشتیبانی از تردید حرفه‌ای ادامه خواهند داد.