

تأثیر ویژگیهای حسابرس

بر قضاوت حرفه‌ای

ترجمه و تلخیص: دکتر کیهان مهام



بر اساس پژوهشهای انجام شده، ویژگیهای حسابرس می‌تواند قضاوت‌های او را به شدت تحت الشعاع قرار دهد، و از این رو آشنایی با آن برای درک، ارزیابی و ارتقای تصمیمات حسابرسی ضروری است.

ویژگیهای حسابرس

شماری از ویژگیهای حسابرس می‌تواند بر قضاوت‌های حرفه‌ای وی اثر بگذارد. در نمایه ۱، این ویژگیها فهرست شده است. یک حسابرس خوب باید مستقل و بیطرف، با معلومات و مجرب، دارای صلاحیت حرفه‌ای، آگاه از قضاوت‌های جانبدارانه (اریب) و فطرتاً کنجکاو و شکاک باشد. در ادامه هر یک از ویژگیهای مذکور، به اختصار توصیف خواهد شد.

در فصلنامه شماره ۱، چارچوب کلی قضاوت حرفه‌ای مطرح و پنج عامل اصلی موثر بر آن توصیف شد. در فصلنامه شماره ۲، عناصر یکی از این پنج عامل، یعنی محیط کاری حسابرسی، نقد و بررسی گردید. در این شماره، یکی دیگر از عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای، ویژگیهای حسابرس، مورد بحث قرار می‌گیرد. در شماره بعدی فصلنامه، به شواهد حسابرسی خواهیم پرداخت.

نمایه ۱: عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس با توجه به ویژگیهای او

- استقلال، بی طرفی و درستکاری
- معلومات، تجربه و دانش تخصصی
- صلاحیت حرفه‌ای
- جانبداری در قضاوت
- تردید حرفه‌ای

◀ استقلال، بی طرفی و درستکاری

استقلال، بی طرفی و درستکاری مفاهیمی مرتبط با یکدیگر هستند. استقلال حاکی از شرایط فیزیکی است که بستر لازم را برای قضاوت‌های ناریب فراهم می‌آورد، در حالی که بی طرفی، وضعیتی فکری و ذهنی است که به قضاوت‌های ناریب می‌انجامد. مشخصه بی طرفی، درستکاری و برخورد منصفانه با کارهای حرفه‌ای است. درستکاری حرفه‌ای حسابرس، ملاک ارزیابی بی طرفی است زیرا بدون درستکاری، اظهار نظر حسابرس چیزی بیشتر از حرف یاوه نیست. آیین رفتار حرفه‌ای، استقلال و بیطرفی را یک الزام دانسته است. در حقیقت، در پیشگفتار آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی کانادا چنین آمده است که چون قضاوت حرفه‌ای حسابرس نباید تحت الشعاع قضاوت‌های دیگران قرار گیرد، و در عین حال حسابرس باید نتیجه‌گیری‌هایش را از روی صداقت و منصفانه بیان کند، پس استقلال و بی طرفی جایگاه ممتازی برای اهل حرفه پدید می‌آورد. معیار تعیین‌کننده این است که آیا یک "فرد منطقی" رابطه حسابرس و یک صاحبکار را تهدیدی جدی برای بی طرفی یا درستکاری حسابرس قلمداد می‌کند یا خیر.

بدیهی است که حسابرس به لحاظ اعمال استانداردهای متعالی قضاوت حرفه‌ای بر پایه استقلال، بی طرفی و درستکاری، مسئولیت بنیادینی دارد. بنابراین، همه موسسات حسابداری رسمی در چارچوب سیستم‌های کنترل کیفیت خود باید سیاستها و رویه‌های ویژه‌ای را برای تضمین استقلال، بی طرفی و درستکاری، چه در ظاهر و چه در باطن، داشته باشند.

معلومات، تجربه و دانش تخصصی

دانش تخصصی، مفهومی مبهم است که تعریف و عملیاتی کردن آن دشوار است. برای تعریف دانش تخصصی می‌توان

رویکردی معلومات محور یا رفتاری را بکار گرفت و بر این اساس، دانش تخصصی را بر حسب اندازه‌گیری دانش، تجربه، فرآیند تصمیم‌گیری و کیفیت قضاوت بر پایه اجماع تعریف نمود.

یکی از مطالعات انجام شده، نگرشی را نسبت به دانش تخصصی مطرح ساخت که به موجب آن تجربیات و آموزشهای ویژه، مولد معلومات است و معلومات جهت اجرای وظایف حسابرسی با استعدادهای فطری ترکیب می‌شود. بر اساس مطالعه مذکور، اگرچه حسابرسی‌سانی که به طور متوسط با تجربه‌تر بودند، کارایی بیشتری نسبت به حسابرسان کم تجربه‌تر از خود نشان دادند، اما معلومات و استعدادهای ذاتی، متغیرهای بهتری برای توضیح عملکرد جلوه نمود. بر پایه این مطالعه، یکی از عوامل تعیین‌کننده دانش تخصصی، استعداد کلی فرد برای حل مسائل است که شامل استعداد شناسایی روابط، تفسیر و تعبیر داده‌ها و استدلال تحلیلی می‌شود.

کسب این استعداد تا حدی ذاتی و تا اندازه‌ای نیز اکتسابی است. همه افرادی که تجربیات مشابهی در یک زمینه دارند لزوماً استعداد یکسانی در حل مسائل نخواهند داشت. در حقیقت، حسابرسان مجرب و با معلوماتی که استعداد حل مسائل را ندارند فاقد دانش تخصصی لازم برای بعضی از کارهای حسابرسی خواهند بود.

برای حرفه‌ای بودن در حسابرسی، حسابرس باید معلومات لازم را با آموزش و مطالعه بدست آورد. با این وجود، آموزش و مطالعه به تنهایی برای تضمین دانش تخصصی یا مهارت حسابرسی کافی نیست. حسابرس برای مجرب شدن نیازمند فرصتهایی برای بکارگیری معلوماتش در یک موقعیت خاص است. کسب تجربه از راه مطالعه موردی، در موقعیتهای واقعی میسر است. با تجزیه و تحلیل مطالعات موردی، به ویژه موارد مبتنی بر واقعیت، حسابرس

حسابرس باید
نتیجه‌گیری‌هایش
را از روی صداقت و
منصفانه بیان کند،
پس استقلال و
بی طرفی جایگاه
ممتازی برای اهل
حرفه پدید
می‌آورد.

◀ حسابرس

می‌تواند اقدامات لازم الاجرا و معضلات لازم الاجتناب را فراگیرد.

حسابرس باید این نکته را بپذیرد که معلومات، محدودیتهایی دارد و او باید در مواردی که این محدودیت بروز پیدا می‌کند، آماده مشورت شود. توانایی یک حسابرس برای وقوف بر محدودیتهای معلوماتی، می‌تواند به سطوح تجربه وی مرتبط باشد. از راه مشورت با یک حسابرس دیگر، می‌توان بر محدودیتهای مهارتی یا معلوماتی فایق آمد و بدین ترتیب می‌توان دانش تخصصی حسابرس جویای کمک را بالا برد.

صلاحیت حرفه‌ای

همان‌گونه که قبلاً اشاره شد، معلومات و تجربه از ویژگیهای کلیدی قضاوت حرفه‌ای است. بدون معلومات و تجربه، افراد حرفه‌ای نمی‌توانند نیازهای مشتریان یا استانداردهای حرفه‌ای را برآورده نمایند. بدیهی است که هر فرد حرفه‌ای باید از آموزش کافی برخوردار باشد. این مساله صرفاً به آموزشهای قبل از احراز صلاحیت حسابدار رسمی مربوط نمی‌شود، بلکه شامل آموزشهای بعد از احراز صلاحیت، که به منظور حفظ صلاحیت حرفه‌ای لازم است، نیز می‌شود.

طبق استانداردهای حسابرسی کانادا، استانداردهای عمومی برای کفایت آموزش فنی و کارکشتگی حرفه‌ای‌هایی که خدمات حسابرسی، بررسی اجمالی و تنظیم صورتهای مالی را ارائه می‌کنند، وضع شده است. افزون بر این، به موجب آیین رفتار حرفه‌ای، حفظ صلاحیت حرفه‌ای، از راه تعقیب و رعایت تعدیلات و اضافات استانداردهای حرفه‌ای - در همه خدماتی که اعضای حرفه به آن اشتغال دارند یا مورد اتکا قرار می‌گیرند - الزامی است.

آموزش ضمن خدمت معمولاً یکی از منابع اصلی آموزش حرفه‌ای بعد از اتمام دوره تحصیلات دانشگاهی است. اجزای تجربه‌ای

اثربخش در آموزش ضمن خدمت عبارت است از: اشتغال در خدمات و وظایف متنوع و متناسب، هدایت درست توسط سرپرستان، نظارت دقیق و بررسی سریع کارهای انجام شده، و بازخوردی سازنده از ارزیابی‌های انجام شده. شرکت در برنامه‌های آموزشی درون سازمانی و برون سازمانی، اعم از رسمی یا غیر رسمی، آموزش ضمن خدمت را تکمیل می‌کند.

حسابرسان برای به روزآمد ساختن اطلاعات خود باید مطبوعات حرفه‌ای و بیانیه‌های جدید، مطبوعات مالی و دیگر ادبیات موضوعی مرتبط را مطالعه کنند. پیشرفت مستمر حسابداری و دنیای تجارت، سبب الزامی شدن خودآموزی مستمر شده است. حسابرسان در این زمینه مسئول خودآموزی مستمر، برنامه‌ریزی و اجرای برنامه‌هایی که نشانگر اهداف فردی و سازمانی است و نیز حفظ سوابق مربوط می‌باشند. افزون بر این، جامعه حسابداران رسمی کانادا همراه با جوامع حرفه‌ای استانی باید روشهایی را برای تاکید مجدد بر اهمیت آموزش حرفه‌ای مستمر و رابطه آن با قضاوت حرفه‌ای ارائه کند.

جانبداری در قضاوت

پژوهشها حاکی از آن است که خطا، یا تصمیم‌گیریهای غلط زمانی رخ می‌دهد که حسابرسان در موقعیتهای دشوار و پیچیده، انتخاباتهای مهمی را انجام می‌دهند. تصمیم‌گیریهای غلط می‌تواند ناشی از ویژگیهای حسابرس، ویژگیهای کار، یا ترکیبی از آنها باشد. قبل از اتخاذ اقدام اصلاحی ضرورت دارد که علت مسئله روشن شود. از این حیث، شناسایی جانبداری‌های قضاوتی، قدمی مهم برای ارتقای قضاوتهای حسابرسان است. یکی از جانبداریهای قضاوتی، اثر تصمیم‌گیری گروهی بر یکنواختی مواضع یکایک اعضای گروه است. فشارهای گروه

معلومات و تجربه از
ویژگیهای کلیدی
قضاوت حرفه‌ای
است. بدون
معلومات و تجربه،
افراد حرفه‌ای
نمی‌توانند نیازهای
مشتریان یا
استانداردهای حرفه
را برآورده نمایند.

می‌تواند یک‌یک اعضای تیم حسابرسی را وادار کند که تابع موضع اکثریت گروه شوند، حتی در مواردی که الزامی بر یکنواختی وجود ندارد و یا در مواردی که موضع اکثریت گروه غلط است.

علاوه بر تاثیر فشارهای گروهی بر تصمیم‌گیری حسابرس، پژوهشی‌ها حاکی از آن است که بعضی قضاوت‌های سرانگشتی می‌تواند به جانبداریهای قضاوتی سیستماتیک بینجامد. این گونه جانبداریها در حسابرسی شامل موارد زیر است:

تثبیت و تعدیل - حسابرسان غالباً مقادیر اولیه (تکیه‌گاه‌ها) را تعیین و سپس با تعدیل آن، برآوردهایی را انجام می‌دهند. در نتیجه حسابرسان ممکن است تعدیلاتی کوچکتر از حد لازم را انجام دهند.

نمایندگی - حسابرسان تمایل دارند برای برآورد احتمال وقوع یک رویداد غیرقطعی از رویداد دیگری که آن را نماینده آن رویداد غیر قطعی می‌دانند، بهره ببرند. در نتیجه حسابرسان ممکن است به جای قضاوت‌های مبتنی بر شواهد عینی، قضاوت‌های کلیشه‌ای انجام دهند.

دسترسی‌پذیری - حسابرسان دفعات وقوع یا احتمال وقوع را برآورد می‌کنند تا تعداد موارد اتفاق یا رخداد به سادگی به ذهن متبادر شود. در نتیجه، حسابرسان ممکن است به جای آنکه از بهترین داده‌ها در اتخاذ تصمیم‌ها بهره ببرند نتیجه‌گیریهایشان را بر داده‌هایی استوار کنند که دستیابی به آنها راحت‌تر است.

به طور کلی جانبداریهای شناخته شده، معلول نزدیکی زیاد به صاحبکار، فشارهای زمانی و بودجه‌ای و اولویتهای شخصی است. تشکل‌های حرفه‌ای با بکارگیری آیین رفتار حرفه‌ای تلاش کرده‌اند جانبداریها را کاهش دهند، اما برای آگاه ساختن اعضای حرفه از عواملی که قضاوت‌های حسابرسی را

جانبداران می‌کند باید تلاش بیشتری صورت گیرد. بنابراین، جامعه حسابداران رسمی کانادا همراه با جوامع حرفه‌ای استانی باید در پی راههایی باشد که اثر بالقوه جانبداریها بر قضاوت، مورد تاکید قرار گیرد تا بدینوسیله آگاهی حسابرس از این معضل افزایش یابد.

تردید حرفه‌ای

تردید حرفه‌ای، عنصر ذاتی اعمال قضاوت حرفه‌ای است. در اجرای مراقبت حرفه‌ای طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرس باید کار خود را با تردید، نه با سوءظن و بدگمانی، به سرانجام رساند. اگر حسابرس بیش از اندازه به پاسخ‌های صاحبکار اعتماد کند، ممکن است پاسخ‌های نامناسب او به مسائل مبهم و پیچیده را بپذیرد و علائم هشدار دهنده را زمانی که به نظر می‌رسد چیزی غلط از آب درآید، نادیده بگیرد. از طرف دیگر اکثر مدیريتها افرادی شریف هستند و صورت‌های مالی قابل اعتمادی تهیه می‌کنند. حسابرسی که به کاری با سوءظن و بدگمانی متمایل به کج‌خیالی نزدیک می‌شود، و به هر معامله با دید یک تقلب احتمالی می‌نگرد، هرگز کار حسابرسی را تکمیل نخواهد کرد. بنابراین، حفظ موازنه‌ای منطقی بین دو روی سکه الزامی است.

طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرسی صورت‌های مالی باید با نگرش تردید حرفه‌ای انجام شود و حسابرس باید نسبت به مسائل زیر هوشیار باشد:

● شرایط مشاهده شده یا شواهد گردآوری شده‌ای که با فرض درستکاری مدیریت در تضاد است.

● عواملی که خطر تحریف‌های با اهمیت را افزایش می‌دهد و شرایطی که ممکن است حاکی از تحریف با اهمیت صورت‌های مالی باشد.

به طور کلی
جانبداریهای
شناخته شده، معلول
نزدیکی زیاد به
صاحبکار، فشارهای
زمانی و بودجه‌ای و
اولویتهای شخصی
است.