

میزگرد

مسئولیت حسابرس در برخورد با تقلب و رعایت نشدن قوانین

در سالهای اخیر، تقلب و عدم رعایت قوانین و موارد مشکوک به غیرقانونی بودن بسیار بحث‌انگیز شده و زمان آن فرا رسیده است که حرفه حسابداری رویکرد خود را درباره آن تعیین و تدابیر مناسبی برای واکنش نسبت به تقلب و موارد مشکوک به غیرقانونی بودن صاحبکاران در نظر بگیرد.

نشریه حسابرس، «مسئولیت حسابرس در برخورد با تقلب و رعایت نشدن قوانین» را موضوع بحث میزگردی با حضور صاحب‌نظران قرار داد و در این جلسه با طرح مسائل مرتبط با موضوع، پرسشهای خود را با ایشان در میان گذاشت. پرسشهایی زیر در این میزگرد، مورد بحث و تبادل نظر قرار گرفت:

- تعریف تقلب و موارد مشکوک به غیرقانونی بودن چیست و چه ویژگیهایی می‌تواند داشته باشد؟
- مفهوم رازداری چیست و چگونه باید این مفهوم را در انجام وظیفه به‌عنوان حسابرس رعایت کرد؟
- وضع قوانین مختلف به‌منظور جلوگیری از تقلب و عدم رعایت قوانین تا چه حد توسط حسابرسان قابل کنترل است؟ حسابرسان تا چه حد می‌توانند مسئولیت کنترل رعایت چنین قوانینی را عهده‌دار شوند.
- شرکت‌کنندگان در میزگرد به ترتیب حروف الفبا عبارت بودند از آقایان:

حسن حاجیان

مدیرعامل و رئیس هیئت‌مدیره
موسسه حسابرسی شهود امین



حمزه پاک‌نیا

عضو هیئت‌مدیره و مدیر کنترل
کیفیت موسسه حسابرسی مفید راهبر



احمد فاضلی

عضو هیئت عامل سازمان حسابرسی



دکتر حجت‌اله صیدی

عضو هیئت‌مدیره شرکت ایران خودرو



دکتر رضا نظری

عضو شورای مدیریت مجله حسابرس



باشد. بنابراین بین تقلب و فساد یک رابطه وجود دارد.

✓ دکتر نظری

آیا استفاده از واژه «تحریف» برای دو موضوع، یکی «تقلب» و دیگری «اشتباه» که بار یکسانی ندارند و از نظر وزن یکسان نیستند، درست است؟

✓ فاضلی

هر دو یک نتیجه را دارند. تحریف صورتهای مالی، در اثر اشتباه یا تقلب، به ارائه اطلاعات نادرست و گمراه‌کننده منجر می‌شود؛ به عنوان مثال، هر دو برای سهامداران زیان یکسانی دارد. اشکال تقلب این است که می‌تواند ادامه‌دار باشد و اگر کشف نشود به اتفاقات عمده‌تری بیانجامد. ولی اشتباه ممکن است تنها یکبار اتفاق بیفتد.

✓ دکتر نظری

آیا می‌توانیم هر دو را «تحریف» بنامیم؟

✓ فاضلی

در استانداردها یا حتی در گزارشگری حسابرسان برای اینکه سوء تفاهم پیش نیاید همیشه اشاره می‌شود که تحریف ناشی از تقلب است یا اشتباه.

✓ دکتر صیدی

در هر حرفه و دانشی لغات و کلمات بار معنایی خاص خود را دارند و لزوماً معنی عام آنها مطرح نیست. «تحریف» مصدر باب تفعیل است و نشان‌دهنده آگاهی از انجام دادن کاری است؛ در واقع نشان دادن غیر واقعی آنچه که اتفاق افتاده است. بنابراین تقلب و تحریف مساوی هم نیستند. تحریف بخشی از تقلب است و بیشتر قصدِ عمد پشت آن دیده می‌شود.

تقلب همانطور که اشاره شد، سه رکن دارد؛ یکی قصد و نیت برای اقدام فریبکارانه، دوم ماهیت آن باید نقض قوانین و ضوابط و مقررات باشد و سوم اینکه نفع یک یا چند شخص حقیقی و حقوقی و ضرر شخص حقیقی و حقوقی دیگری در میان باشد. تحریف فقط بخش گزارشگری مالی را در برمی‌گیرد و آن قدر با اهمیت است که در مورد آن و روشهای جلوگیری از تحریف در حسابداری و حسابرسی بحثهای زیادی صورت گرفته است. تقلب حوزه وسیع‌تری را در برمی‌گیرد که تنها موضوع حسابداری و حسابرسی نیست و به حوزه کسب‌وکار هم مربوط بوده و روز به روز هم پیچیده‌تر می‌شود.

✓ دکتر نظری

از شما سپاسگزارم که دعوت مجله حسابرسان را پذیرفتید. موضوع بحث جلسه امروز «مسئولیت حسابرسان در برخورد با تقلب، رعایت نشدن قوانین و موارد مشکوک به غیرقانونی بودن» است. اجازه می‌خواهم که چرخه پرسشها و بحث را از آقای فاضلی شروع کنیم.

✓ فاضلی

در ارتباط با تقلب و در واقع پیشگیری از تقلب و شواهد تقلب، در گزارش حسابرسان به صراحت بیان می‌شود وظیفه حسابرسان این است که حسابرسی را به گونه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند که از نبود تحریف با اهمیت در صورتهای مالی اطمینان معقول به دست بیاورد. تحریف از دو جنبه مورد بررسی قرار می‌گیرد. یکی سهوی؛ که از آن به عنوان سهل‌انگاری یا اشتباه یاد می‌کنیم و دیگری عمدی؛ که تقلب در زمره تحریف عمدی تلقی می‌شود. تقلب تعریفهای متفاوتی دارد. در استانداردهای حسابرسی هرگونه اقدام عمدی یا فریبکارانه توسط مدیران، کارکنان و یا سایر اشخاص به منظور برخورداری از یک مزیت ناروا و غیرقانونی تقلب به حساب می‌آید. شرح دیگری تقلب را این گونه تعریف می‌کند: «به عنوان تحریف حقایق با اهمیت توسط کسی که می‌داند مطلبش حقیقت ندارد، به قصد فریب دادن و زیان رساندن».

در بحث گزارشگری متقلبانه، وظیفه حسابرسان به تقلبی مربوط است که باعث تحریف در صورت مالی شود. گزارشگری متقلبانه در قالب سه گروه یا سه ویژگی مطرح می‌شود. یکی ویژگیهای مدیریت، دیگری ویژگیهای نوع صنعت و ویژگی سوم، ویژگیهای عملیاتی است. تقلب را در ارتباط با فریبکاری، ارائه نادرست و به کارگیری نادرست استانداردها نیز می‌توانیم طبقه‌بندی کنیم.

✓ دکتر نظری

آیا بین تقلب و فساد تفاوت است؟

✓ فاضلی

تقلب پایه فساد است؛ یعنی شروع فساد از زمانی اتفاق می‌افتد که زمینه برای تقلب مهیا می‌شود و بی‌تردید در نتیجه هر تقلب فساد به وجود می‌آید. بنیان فساد از جایی است که امکان تقلب یا همان مثلث تقلب یعنی انگیزه، فرصت و فشار، فراهم

استانداردهای حسابرسی

حسابرس را باید

در برابر مخاطرات

مربوط به

افشای تقلب

حمایت کند



✓ دکتر نظری

شما بین تقلب و فساد رابطه‌ای می‌بینید؟

✓ دکتر صیدی

تقلب بخشی از فساد است. یعنی فساد وقتی شروع می‌شود که تقلبی انجام شود که ویژگی عمدی بودن پشت سرش است. فساد هم به‌طور قطع با قصد و نیت همراه است. البته چون نیت را نمی‌شود تشخیص داد، متفکرین و نظریه‌پردازان به بحث شکلی قضیه هم اهمیت می‌دهند؛ اینکه عمدی بوده یا نبوده. من اشتباه را فساد و تقلب نمی‌دانم، منتها اشتباه هم ممکن است به تحریف منجر بشود.

✓ دکتر نظری

چه رابطه‌ای بین تقلب و رعایت نکردن قوانین می‌تواند وجود داشته باشد؟

✓ دکتر صیدی

به محض اینکه قانون زیرپا گذاشته می‌شود، به‌خصوص به‌صورت عمدی؛ حتماً یک دلیلی پشت آن است. برگردیم به رکن سوم تقلب؛ ضرر شخص یا اشخاصی و متقابلاً منافع شخص یا اشخاصی. ممکن نیست قانون آگاهانه زیرپا گذاشته شود و اصلاً ضرر و منفعتی در کار نباشد. بنابراین به‌طور قطع زیرپا گذاشتن قوانین و مقررات و ضوابط که در مجموع کل سیستمها و روشها را در برمی‌گیرد اقدامی متقلبانه است. معیاری بهتر از این نداریم برای اینکه بتوانیم تشخیص دهیم که انجام کاری تقلب بوده یا نبوده؛ رابطه بین قانون و تقلب بسیار قوی است. بدون قانون، اثبات عمل متقلبانه ممکن نیست.

✓ دکتر نظری

تمرکز و عدم تمرکز فعالیتها چقدر می‌تواند محرک یا عامل بروز تقلب باشد؟

✓ دکتر صیدی

بسیار موثر است. سپردن وظایف و مسئولیتهای مختلف به یک فرد یا یک دایره، وقوع تقلب را تسهیل می‌کند. البته این امکان‌پذیر است که تمرکز وجود داشته باشد و تقلبی در کار نباشد و یا در عین عدم تمرکز، تقلب هم رخ دهد. یعنی اگر کار بین افراد مشخصی که با هم تفاهم دارند توزیع شود، آنجا تقلب و فساد رخ می‌دهد. وقتی به‌صورت سازمانی یک سری مسئولیتهای و اختیارها را در یک بخش یا در یک فرد تجمیع کنیم، به تنهایی و تسهیل تقلب کمک کرده‌ایم. به‌طور خلاصه، ما با عدم تمرکز، مخاطره تقلب را به میزان قابل توجهی کاهش می‌دهیم ولی این موضوع صفر بودن امکان تقلب را تضمین نمی‌کند.

✓ فاضلی

هر جا سه عامل مسئولیت، تقسیم وظایف، و تفویض اختیارات به‌درستی تبیین نشود، می‌تواند زمینه فساد را مهیا بکند. ولی بدتر از این زمانیست که عدم تمرکز بدون نظارت کافی داشته باشیم، که خود زمینه‌ساز فساد در سطح گسترده می‌باشد.

✓ پاک‌نیا

قانون در حقوق به قاعده‌ای اطلاق می‌شود که توسط مقام صلاحیتدار، وضع و ابلاغ شود و مبتنی بر مصلحت همه افراد جامعه باشد و یا به‌طور کلی هر چیزی که تنظیم‌کننده رفتار انسان باشد قانون نام دارد. قانون در اسلام همان احکام تکلیفی است که تحت عنوان واجب و حرام، باید و نبایدهای رفتار انسان را در زندگی فردی و اجتماعی مشخص کرده است. از ویژگیهای قانون عمومیت و فراگیری، الزام آور بودن و داشتن ضمانت اجرا می‌باشد. در چارچوب تعریف فوق و ویژگیهای قانون تمامی فعالیتهایی که در این تعریف نگنجد و این ویژگیها را نداشته باشد، اعمال غیرقانونی تلقی خواهد شد. از جمله تقلب که به لحاظ قانون جرم محسوب می‌شود. همچنین به لحاظ شرع هم تقلب یک نوع ظلم به دیگران و پایمال کردن حق دیگران بوده و حرام است. در ماده ۵۴۹ قانون تجارت نیز برخی از مصادیق تقلب ذکر گردیده است. از انواع تقلب یکی

✓ **پاک‌نیا**

اگر با تبانی برای دادن قیمت پایین همراه باشد بله؛ چون حق دیگران را ضایع می‌کند.

✓ **فاضلی**

بین جرم و تقلب تفاوت وجود دارد. شما اگر قانون، یا مقرراتی را عمداً یا سهواً، به‌درستی اجرا نکنید، و در قانون هم برای آن مجازات پیش‌بینی شده باشد، جرم تلقی می‌شود. اما عدم رعایت قانون الزاماً تقلب نیست.

✓ **دکتر نظری**

تقلب می‌تواند جرم نباشد؟

✓ **فاضلی**

تقلب جرم است؛ اما هر جرمی تقلب نیست. تقلب تعریف دارد؛ برخورداری از یک مزیت ناروا و غیرقانونی. اگر هیئت‌مدیره، در زمانی که شرکت مشمول ماده ۱۴۱ اصلاحیه قانون تجارت است، مجمع را برای کاهش سرمایه یا انحلال شرکت دعوت نکند، مرتکب جرم شده و باید به مراجع قضایی معرفی شود؛ در صورتی که تقلبی رخ نداده است.

✓ **دکتر صیدی**

به‌نظر من وقتی هیئت‌مدیره مجمع را دعوت نکرد، چه از قلم انداخته، اشتباه کرده، یا اینکه عمداً دعوت نکرده، بموقع دعوت نکرده یا حتی یک هفته عقب انداخته، اگر منفعت شخص یا گروهی و یا ضرر شخص و یا گروهی در میان باشد هم تقلب است و هم جرم.

در مورد مناقصه هم باید اشاره کنم که صرف مناقصه و ورود در مناقصه اشکال ندارد. بالاخره ممکن است برخی موسسه‌های حسابرسی کارایی بالاتری داشته و قیمت پایین‌تری پیشنهاد کنند و کار را هم درست و کامل انجام دهند. کار درست و کامل هم با رعایت استانداردها محقق می‌شود. استانداردهای حسابداری و استانداردهای حسابرسی هم بخشی از مقررات است. اگر به هر دلیلی حسابرس در اجرای کار، کم‌کاری کرد و استانداردها را نقض کرد، مشابه نقض مقررات است و بنابراین هم تقلب و هم جرم است.

✓ **حاجیان**

در تقلب علاوه بر عمد و آگاهانه بودن، ویژگی دیگری نیز وجود دارد که فریبکاری است. این ویژگی تقلب را از بقیه جرم‌ها

«تقلب در قانون» است که خیلی مهم به‌نظر می‌رسد.

تقلب در قانون یعنی اینکه اشخاص با راهکارهای قانونی، قانون را دور می‌زنند و این در شرایطی است که قانون وضع شده با مقتضیات، عرف جامعه، مرور زمان و سایر شرایط سازگار نباشد. بنابراین مراجع قانونگذار باید با توجه به نیازهای جامعه، قوانینی جامع و انعطاف‌پذیر وضع نمایند و یکی از عواملی که باعث تقلب می‌شود بروز نکردن قوانین و مقررات است؛ قانون تجارت، قانون مالیات و دیگر قوانین، اگر بروزآوری می‌شدند از مواردی بودند که باعث کاهش تقلب در کسب‌وکار و تجارت می‌شدند. نوع دیگر تقلب وجود دارد که در اصطلاح عامیانه، آن را نان قرض دادن یا زدوبند بین افراد می‌نامند. برای مثال، حسابرسی شرکتی به شما پیشنهاد می‌شود و شما هم اصلاح حساب شرکتی را که شما حسابرس آن هستید، به طرف مقابل پیشنهاد می‌کنید. اگر بتوانیم نقش خود را ایفا کنیم و راضی نشویم که یکسری اصول اخلاقی و شرعی را زیر پا بگذاریم، موجبات کاهش تقلب فراهم خواهد شد.

✓ **دکتر نظری**

شما به‌عنوان حسابرس در شرکت مورد رسیدگی، اگر عدم رعایت قوانین را ببینید، آن را نشانه تقلب یا تحریف صورتهای مالی می‌بینید؟ حتی اگر ناشی از بی‌اطلاعی از قانون باشد؟

✓ **پاک‌نیا**

حسابرس موظف است طبق استانداردهای حسابرسی (استاندارد شماره ۲۵۰)، در حسابرسی صورتهای مالی رعایت قوانین و مقررات را توسط واحد مورد رسیدگی، ارزیابی و کنترل کرده و آثار مالی آن را برآورد کند. حال اگر آثار مالی بااهمیتی داشت و عمدی و همراه با سوءنیت بود، باید با نظر کارشناس حقوقی واجد شرایط تشخیص دهد که عدم رعایت قوانین ناشی از اشتباه بوده یا تقلب؛ و برخورد لازم را طبق استاندارد در گزارش خود بنماید. ضمن آنکه در صورت احراز جرم مطابق با ماده ۱۵۱ اصلاحیه قانون تجارت وظیفه بازرس ارجاع موضوع به اولین مجمع و مرجع قضایی است.

✓ **دکتر نظری**

آیا ورود همکاران حسابرس در مناقصه هم تقلب محسوب می‌شود؟

نداشته باشد؟

✓ حاجیان

بله؛ در استاندارد حسابرسی ۲۴۰ نیز این موضوع یادآوری شده که هدف برخی از تقلبها می‌تواند تحریف صورتهای مالی نباشد. برای مثال اگر مدیریت شرکت از طریق تبانی، برنده یک مزایده یا مناقصه به نفع شرکت شود و مبلغ معامله را نیز طبق استانداردهای حسابداری و بر پایه مستندات معامله در حسابها منعکس کند، تحریفی در صورتهای مالی به وقوع نپیوسته ولی واقعیت این است که معامله مبتنی بر تقلب شکل گرفته است.

✓ دکتر نظری

به نظر شما حسابرِس در اینگونه موارد چه وظیفه‌ای دارد؟

✓ حاجیان

در استاندارد به اقدامات متقلبانهای که منجر به تحریف صورتهای مالی می‌شود اشاره شده است و متذکر گردیده که حسابرسان عهده‌دار قضاوت حقوقی درباره وقوع تقلب نیستند. لذا در مثال یادشده چنانچه مستندات معامله، قطعیت آن را گواهی کند، حسابرس از نظر استاندارد مسئولیتی ندارد ولی از نظر مسئولیت اجتماعی چنانچه مطمئن به تقلب باشد، ممکن است ترجیح دهد به مرجع قضایی مراجعه کند؛ اینکه در اینجا از حسابرس توقع داشته باشیم در گزارش خود مبتنی بودن معامله به تبانی را مورد اشاره قرار دهد، خواسته‌ای منطبق با استانداردهای حسابرسی نیست.

✓ فاضلی

به نظر می‌رسد حسابرِس برای انجام کارش باید چارچوب داشته باشد و چارچوب انجام کار حسابرِس استانداردهای حسابرسی است. اگر قرار باشد دامنه گزارش حسابرِس از استاندارد فراتر برود، ممکن است به ظاهر زیبا و پسندیده باشد یا به عبارتی حتی انتظار خیلی از مسئولین را برآورده کند، اما بی‌تردید هرج و مرج را در حرفه به دنبال خواهد داشت و نمی‌شود آن را کنترل کرد. در آیین رفتار حرفه‌ای بر این باوریم که می‌گوییم نمی‌توانیم به هدفهای حرفه‌ای برسیم مگر اینکه چند معیار مدنظرمان باشد که یکی از آن معیارها «اطمینان» است، یعنی جامعه استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی در مورد گزارش حسابرِس باید این اطمینان را داشته

متفاوت می‌کند. برای مثال، اختلاس یک اقدام فریبکارانه است؛ کلاهبرداری یک اقدام فریبکارانه است. به نظر می‌رسد مرز بین تقلب و بقیه جرایم همان امر فریبکاری است. البته بدیهی است که آن چه برای ما حسابرسها در رابطه با تقلب مهم است، آن دسته از تقلبهایی است که دارای آثار مالی بر صورتهای مالی است. به عنوان مثال، سوءاستفاده از اختیارات به طور قطع فساد است ولی در زمره فعالیتهای متقلبانه نمی‌گنجد چون در آن فریبکاری نیست؛ یا سوءاستفاده از اطلاعات از مصادیق فساد شمرده شده ولی به همان دلیل اقدام متقلبانه نیست.

اگر مدیریت در برآورد حسابداری جهتگیری خاصی را انجام دهد، نمی‌توانیم بگوییم که الزاماً قصدش تقلب بوده است. در استانداردها این انتظار از عهده حسابرِس برداشته شده است که ثابت کند یک اقدام معین با نیت فریبکاری همراه بوده یا نه. باید آثارش را ببینیم و اگر آثارش در حوزه صورتهای مالی قرار گرفت، می‌شود تحریف در صورتهای مالی. فراموش نکنیم که حسابرس در بحث تقلب به تحریف ناشی از گزارشگری متقلبانه و تحریف ناشی از سوءاستفاده از داراییها تمرکز می‌کند. سوءاستفاده از داراییها، سرقت و نیز استفاده شخصی از داراییها توسط مدیران و کارکنان بر خلاف مصالح شرکت و معمولاً با جعل مدارک و مستندات به منظور پنهان‌کاری همراه است.

اجازه می‌خواهم این نکته را نیز عرض کنم که بین جرم و تخلف مرز وجود دارد. برای مثال برخورد با تخلفات اداری قانون و آیین‌نامه‌های مشخص دارد. حتی برخی از حقوقدانها تفاوتی بین جرم و تخلف را احصا نموده‌اند. برای جرم، مجازات مطرح می‌شود ولی برای تخلف، محرومیت و اقدامات تنبیهی که در زمره مجازاتها نیستند. تخلفها معمولاً در دو گروه تخلفهای اداری و تخلفهای انتظامی و انضباطی دسته‌بندی می‌شوند که با مقوله جرایم متفاوت هستند.

مجدداً تأکید دارم چیزی که تقلب را از اشتباه متفاوت می‌کند عنصر فریبکاری است و لذا اصلاً نمی‌شود هر کار اشتباه یا مغایر با قوانین را بگوییم تقلب. تقلب جرم است و نباید با تخلفات یکسان فرض شود.

✓ دکتر نظری

ممکن است تقلبی اتفاق بیافتد اما بر صورتهای مالی اثر



ممکن نیست

قانون آگاهانه

زیر پا گذاشته شود و

اصلاً ضرر و

منفعتی

در کار نباشد

خوشبختانه در حسابداری و حسابرسی ادبیات بسیار غنی و پرمحتوایی داریم. یکی از اصطلاحات پرمحتوایی که در گزارشهای حسابرسی هم می‌آید و بعضی اوقات در حسابداری هم استفاده می‌کنیم، بحث جریان عادی عملیات است. فرض بر این است که وقتی که یک ال‌سی باز می‌شود، در جریان عادی عملیات این تعهد ایجاد خواهد شد. بنابراین دست‌کم در بانکها این الزام هست که در صورتهای مالی نشان داده شود.

✓ دکتر نظری

به نظر می‌رسد ممکن است رویدادی از نظر یک نفر تقلب محسوب شود و از نظر فرد دیگری تقلب محسوب نشود. در چنین حالتی حسابرس با محیط و شرایط پرابهامی روبه‌رو می‌شود. فکر می‌کنید که استانداردهای حسابرسی، حسابرس را در برابر مخاطرات مربوط به افشای تقلب پوشش می‌دهد؟

✓ فاضلی

به نظر من استاندارد در شرایط موجود کمک می‌کند، ولی بی‌تردید کامل نیست. اگر چنین بود، که استاندارد مرتب تغییر نمی‌کرد! شما فقط چند سال گذشته را ببینید استانداردهای حسابرسی در چه وضعی بوده و به کجا رسیده، چه تعداد استاندارد تجدیدنظر شده؛ چرا گفته شده حسابرس به آموزش مستمر نیاز دارد، برای اینکه مرتب الگوها، روشها، قوانین و مقررات تغییر می‌کند. رفتار افراد برای بعضی از اقدامات تغییر می‌کند و بروز می‌شود. برای مثال، الان بحث تخلف سایبری مطرح است که در گذشته نبوده است.

باشد که او کارش را بر مبنای یک چارچوب انجام می‌دهد.

✓ دکتر نظری

یک سری تامينهای مالی خارج از ترازنامه‌ای وجود دارد، مانند قراردادهای اجاره، که اگر سرمایه‌ای باشد، در حسابها ثبت می‌شود، ولی اگر عملیاتی باشد در دارایی‌ها و بدهی‌ها نشان داده نمی‌شود.

✓ حاجیان

کار حسابرس فعالیت اطمینان‌بخشی است. فعالیت اطمینان‌بخشی در ذات خود مبتنی بر یک سری معیار است. معیار کار حسابرس استانداردهای حسابداری و حسابرسی است. اگر اقدامی که شرکت انجام داده به‌درستی و طبق استانداردهای حسابداری در صورتهای مالی منعکس و افشا شده باشد، وظیفه داریم آن را تایید کنیم. در رابطه با بحث رعایت قوانین و مقررات نیز به‌همین ترتیب است. استاندارد حسابرسی ۲۵۰ تاکید می‌کند که از حسابرس انتظار نمی‌رود تمام موارد عدم رعایت قوانین و مقررات را کشف کند. تاکید حسابرس بر مواردی است که ممکن است به‌گونه‌ای با اهمیت بر صورتهای مالی اثر بگذارد.

✓ پاک‌نیا

در مورد معاملات خارج از ترازنامه یا معاملات با اشخاص وابسته به نظر من اگر استانداردهای حسابداری رعایت شده و افشای کافی جهت ذینفعان انجام گردیده باشد، این نوع معاملات مصداق تقلب نیست.

✓ دکتر صیدی

اگر محتوا را در نظر بگیریم، محتوا این است که تعهدی به‌عهده شرکت است. شخصی می‌رود نزد بانکی در ایران و یک اعتبار اسنادی باز می‌کند به نفع بانکی در ترکیه و قرار است که کالایی تولید و خرید و فروشی انجام شود. با وجود اینکه هنوز کالایی تولید نشده و تعهدی ایجاد نشده، سؤال این است که آیا این معامله باید در صورتهای مالی منعکس بشود. با توجه به مجموعه مقرراتی که وضع شده، بسیاری از کشورها به این سمت رفته‌اند که این رویداد باید منعکس بشود؛ زیرا به هر صورت اعتبار اسنادی، به محض گشایش، خبر از تعهدی در آینده می‌دهد. در استانداردها جای این ارقام هم مشخص شده است که اصطلاحاً به اقلام زیر خط ترازنامه، معروفند.

استاندارد در شرایط موجود ممکن است حسابرس را حمایت کند؛ اما به طور حتم نه کافیست نه کامل. بحران شرکت انرون و موسسه آرتور اندرسن را به خاطر بیاورید. این اتفاق منجر به هوشیاری بسیاری شد. به گونه‌ای که قانون ساربینز اکسلی که همانا حسابرسی کنترل‌های داخلی توسط حسابرسان است تصویب و لازم‌الاجرا گردید.

گروه‌های تحقیقی مراجع حسابداری و حسابرسی باید همیشه آماده باشند و تحولات جدید را زیر نظر بگیرند و پیشنهادها را لازم برای تغییر در استانداردها را ارائه کنند.

✓ حاجیان

استانداردها بسیار کارا و موثر هستند. منتهی مشکلی که وجود دارد این است که درک جامعه حرفه‌ای از استانداردها و درک استفاده‌کنندگان از نتیجه کار حسابرسها و نیز نسبت به استانداردها، یکسان نیست و در بعضی موارد آنقدر باهم فاصله دارد که نقش معیار بودن استانداردها را کمرنگ می‌کند. در ایران حیطه مسئولیت حسابرس به دلیل وجود قوانین و مقررات غیرهمسو با استانداردها، هم برای خود او و هم برای استفاده‌کنندگان از کار او زیاد روشن نیست و از طرفی در آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران بر اعتماد عمومی تاکید می‌شود. اعتماد عمومی قاعدتاً زمانی به دست می‌آید که استفاده‌کنندگان متوجه شوند که حسابرس کاری مثمرتر و به‌دردبخور برای آنها انجام داده است. در اینجا چند سؤال کلیدی مطرح است. آیا استفاده‌کنندگان از نتایج کار حسابرس با دامنه وظایف او طبق استانداردهای حسابرسی آشنا هستند؟ آیا آنها می‌دانند که باید از حسابرس در ارتباط با هر نوع از خدماتش چه انتظاری داشته باشند؟ تا زمانی که آموزش‌های لازم به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم برای استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی پیرامون وظایف حسابرس نداشته باشیم، همکلامی بین این دو ایجاد نخواهد شد. شواهد موجود گویای این است که در ایران این فاصله بسیار عمیق است. به‌طوری که حتی در برخی از مجامع عمومی سالانه شرکتها، مشاهده می‌شود که به‌رغم وجود بند عدم توافق بسیار جدی در بخش مبنای اظهار نظر گزارش حسابرس، حسابها به تصویب می‌رسد.

این امر نشان از آن دارد که معیار اعتبار صورتهای مالی برای استفاده‌کنندگان، آن چیزی که ما می‌گوییم، یعنی استانداردهای

حسابداری، نیست. مشخص است که جایگاه استانداردها و اثربخشی آن در شفافیت و قابلیت اتکای اطلاعات، آن‌طور که ما برای آن ارزش قائلیم برای آنها جا نیفتاده است. آنها به دنبال سود بیشتر، و فرصتهای اقتصادی بیشتر هستند. ما باید به این سمت برویم که نوع بهره‌برداری از استانداردهای حسابداری به نحوی باشد که آنها احساس کنند که در چارچوب همین استانداردها می‌شود به منافع بالاتر از وضع فعلی هم رسید و می‌شود به فرصتهای کاملتری دست پیدا کرد؛ البته اگر نگاه بلندمدت و توجه به منافع عمومی از کلیه جنبه‌ها حاکم باشد.

تا هنگامی که این خلاء پر نشود- که به نظر می‌رسد مستلزم آموزشی است که مراجع حرفه‌ای باید ارائه کنند- آشتی مناسبی بین دیدگاههای حسابرس که مبتنی بر استانداردهاست با خواسته‌های استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی نه تنها حاصل نمی‌شود بلکه، گاهی اوقات ممکن است مدیران و صاحبان سهام به‌خاطر رفع مسئولیت بسیاری از مسئولیتها را نیز به گردن حسابرس بیاندازند و از حسابرس متوقع شوند.

برای اینکه اطمینان پیدا کنیم که استانداردهای حسابداری و حسابرسی پاسخ نیاز انتظارهای بخش اقتصادی کشور را می‌دهد، باید کار تحقیقاتی مفصل انجام بشود؛ البته بعد از اینکه آموزش‌های لازم را در اختیار جامعه استفاده‌کننده از خدمات حسابرسی قرار دادیم، چراکه در این مسیر لازم است آنها هم بتوانند انتظاراتشان را برپایه شناخت کافی از این استانداردها بیان کنند.

✓ پاك نیا

فارغ از مباحث نظری و تئوریک، این موضوع قابل طرح است که برای پیشگیری از تقلب، ارتقای کیفیت کار حسابرسی و کشف تقلب در سطح حرفه، چه گزینه‌هایی مطرح است؟ اولین گزینه استفاده از نظام حاکمیت شرکتی است. این گزینه در سال ۸۳ مطرح و حالا به‌رغم گذشت ۹ سال، به‌تازگی دستورالعمل نظام حاکمیت شرکتی تدوین شده و در روزهای ۱۱ و ۱۲ اردیبهشت ماه همایشی برگزار و مفاد این دستورالعمل در آن مطرح شد. بنابراین یکی از اشکالاتی که ما داریم این است که قوانین و مقررات و فناوری‌هایی که در کشورهای دیگر پیاده شده و نتیجه مثبت داده، با تاخیر زمانی بسیار طولانی و غیرمنطقی در ایران اجرا می‌شود.



نحوه برخورد

حسابرسان با

مسئله ارزیابی سیستم

کنترل‌های داخلی

شرکتها نیز مبهم و

نامشخص است

ضمن آنکه هنگامی که یک فعالیت اقتصادی یا بازرگانی و تجاری مشکوک در سطح جامعه جریان پیدا می‌کند، تشخیص مشکوک بودن آن به عهده کارشناسان اقتصادی بوده و همه سیستمها از جمله تشکلهای حرفه‌ای و ... باید در خصوص این فعالیتها واکنش نشان دهند. در اینگونه مسائل نباید به دنبال شاکي خصوصی باشیم بلکه باید حقوق جامعه را حفظ کرده و نظارت بر فعالیتهای اقتصادی را تقویت کنیم.

گزینه پنجم استقرار سیستم کنترل‌های داخلی است که سازمان بورس و اوراق بهادار تهران به تمامی شرکتهای ثبت شده نزد آن سازمان و موسسه‌های حسابرسی، دستورالعمل کنترل‌های داخلی را ابلاغ کرده، در این دستورالعمل هیئت مدیره مکلف شده نسبت به استقرار و به کارگیری کنترل‌های داخلی مناسب و اثربخش به منظور دستیابی به هدفهای شرکت اقدام کرده و گزارش بررسی سالانه سیستم کنترل‌های داخلی و نقاط ضعف سیستم را تحت عنوان گزارش کنترل‌های داخلی به مجمع ارائه کند. حسابرس مستقل شرکت نیز موظف است در خصوص استقرار و به کارگیری سیستم کنترل‌های داخلی مناسب و اثربخش به وسیله شرکت در گزارش خود به مجمع عمومی اظهار نظر کند.

نحوه برخورد حسابرسان با مسئله ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی شرکتها نیز مبهم و نامشخص است و باید رویکرد و استاندارد گزارشگری آن تدوین شود که این از وظایف سازمان حسابرسی است. افزون بر این چگونگی جبران حق الزحمه گزارشگری مذکور به وسیله موسسه‌های حسابرسی مطرح است که برای این هم می‌بایست سازوکار مناسب طراحی شود.

گزینه بعدی موضوع استاندارد شماره ۱ و ۲۲۰ است که بحث طراحی و استقرار سیستم کنترل کیفیت را در موسسه‌های حسابرسی و نحوه اجرای آن را بیان می‌کند. در خصوص آن هم، جامعه حسابداران رسمی به تازگی پرسشنامه‌هایی را طراحی کرده که از ابتدای سال ۹۲ لازم‌الاجرا شده است. در عمل اجرای این استاندارد و پرسشنامه هزینه‌بر و مشکل ساز به نظر می‌رسد و جامعه حسابداران رسمی بهتر است رویکردش را تغییر داده و به سمت رویکردهای تشویقی و ایجاد انگیزه برای موسسه‌های حسابرسی برود. پیشنهاد من این است که جامعه حسابداران رسمی برای موسسه‌هایی که برای اولین بار سیستم کنترل کیفیت را پیاده سازی و در ارزیابی امتیاز مناسبی کسب می‌کنند، مشوقه‌هایی را در نظر بگیرد.

گزینه سوم، بازنگری دستورالعمل و برنامه‌های حسابرسی و نشریه ۱۵۰ است که تنها دستورالعمل موجود برای حسابرسی مبتنی بر ریسک است. به نظر می‌رسد با توجه به قدمت دستورالعمل سازمان حسابرسی که فکر می‌کنم به بیش از ۲۰ سال قبل برمی‌گردد و تغییراتی که در استانداردهای حسابرسی و حسابداری انجام شده، همچنین انتقادهای وارد شده به نشریه ۱۵۰ و با توجه به استفاده قریب به اتفاق موسسه‌های حسابرسی از این دستورالعمل و نشریه ۱۵۰، ضرورت بازنگری آن وجود دارد.

گزینه چهارمی که می‌خواهم به آن اشاره کنم به قانون پولشویی و قانون ارتقای سلامت نظام اداری مربوط است که نحوه برخورد حسابرسان با این دو قانون و دستورالعملها و چک لیستهای آنها مبهم بوده و در اجرا هم با مشکلاتی روبه‌روست. پیشنهاد من این است که جامعه حسابداران رسمی در ارتباط با قوانین، بخشنامه‌ها و مقرراتی که به وسیله مراجع دارای صلاحیت از جمله مجلس شورای اسلامی، بانک مرکزی، سازمان امور مالیاتی و دیگر مراجع قانونگذار صادر می‌شود، تحقیقات میدانی انجام داده، آثار این قوانین و بخشنامه‌ها را در ارتباط با عملکرد شرکتها و وضعیت مالی آنها بررسی، خطرها را شناسایی و روشهای حسابداری و حسابرسی مناسب را تشخیص دهد و سپس به منظور بهره‌برداری به موسسه‌های حسابرسی ارائه نماید. چنین به نظر می‌رسد که در شرایط فعلی جامعه حسابداران رسمی تنها اطلاع رسانی می‌کند.

✓ پاكنيا

به نظر می‌رسد که در برخورد حسابرس با موضوع تقلب یا اقدامات مشکوک به غیرقانونی بودن، کوچک و بزرگی و نوع شرکت مطرح نیست و باید اطلاع‌رسانی شود؛ چون ممکن است عواقب بعدی داشته و جو حاکم در آن سازمان را مخدوش کرده، ارزشهای اخلاقی را کاهش داده و به کارکنان نیز تعمیم پیدا کند. البته در شرکت‌های سهامی عام که با منافع آحاد بیشتری از جامعه مرتبط است حساسیت کار برای حسابرس بیشتر است و طبیعتاً باید در هر صورت دقت و مراقبت حرفه‌ای لازم را اعمال کند.

✓ حاجیان

در ارتباط با بحث رازداری، مسئولیت حسابرس کاملاً روشن است؛ چون در آیین رفتار حرفه‌ای جزئیات آن توصیف شده است و اگر الزامی پیش آمد که حسابرس اطلاعات شرکت را افشا کند او باید حتماً نظر مشورتی مشاور حقوقی را طلب کند و خودش راساً اقدام نکند.

به نظر من، این مهم است که به وجوه افتراق بین مسئولیت حسابرس و مسئولیت بازرس قانونی توجه کنیم. بازرس قانونی محدود به رعایت آیین رفتار حرفه‌ای نیست. الزاماتی را قانون به او تکلیف کرده که فراتر از نقش او به عنوان حسابرس و مقررات آیین رفتار حرفه‌ای است. متأسفانه حسابرسها در این زمینه خیلی دقت نمی‌کنند که حدود کار خود را در محدوده‌ای تنظیم کنند که قبول مسئولیت کرده‌اند. در جایی که قبول مسئولیت قانونی نشده، قاعدتاً صرفاً مفاد آیین نامه رفتار حرفه‌ای و استانداردهای حسابرسی حاکم است.

از سوی دیگر رابطه حسابرسی با صاحبکار، یعنی واحد مورد رسیدگی، در قرارداد تعریف می‌شود. چنانچه مقررات یا دستورالعملهایی غیر از مفاد استانداردهای حسابرسی تکلیفی برای حسابرس تعیین کند، انجام آن تکالیف باید در قرارداد با واحد مورد رسیدگی ملحوظ شود. چه در غیر این صورت نمی‌توان در چارچوب قرارداد با موضوع مشخص، اقدامات دیگری خارج از موضوع قرارداد و بدون اطلاع طرف قرارداد انجام داد. طبق قانون مدنی کشور مسئولیت قراردادی، جزیی از مسئولیت مدنی است. مسئولیت مدنی از انواع مسئولیتهای قانونی است و در چارچوب مسئولیت قانونی، چنانچه خسارتی از سوی شخصی

موضوع آخر به ایجاد کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی مربوط می‌شود که به نظر می‌رسد روال عادی را طی می‌کند و امیدوارم با مشکل روبه‌رو نشود.

✓ دکتر نظری

به این سؤال پردازیم که مفهوم رازداری چیست و چه تعارضی با مسئولیت حسابرس برای برخورد با تقلب دارد؟

✓ فاضلی

رازداری در حسابرسی جایگاه خاص دارد چرا که در اصول بنیادی از آن یاد شده است. حسابرس در هر جا که کار می‌کند باید تمام اسناد و مدارکی که در اختیارش قرار می‌گیرد را به عنوان امین، به صورت محرمانه تلقی کرده و مانند یک راز از آن نگهداری کند. دلیل اصلی آن هم این است که کار حسابرس اعتبار بخشیدن است. اعتبار بخشی هم زمانی می‌تواند اتفاق بیفتد که با اعتماد همراه باشد.

✓ پاكنيا

در زندگی فردی و اجتماعی انسان اموری وجود دارد که افشای آن و در نتیجه آگاه شدن دیگران، نه تنها منافع فرد را به خطر می‌اندازد و مخاطراتی را برایش به همراه دارد بلکه ممکن است اشخاص مرتبط با وی را نیز متاثر کند.

استاندارد ۲۴۰ حسابرسی پیش‌بینی کرده در مواردی که حسابرس نتواند در مورد افشا تصمیم‌گیری کند در اینگونه موارد با مشاور حقوقی خود مشورت کرده و تصمیم مقتضی را بگیرد. در متون اسلامی هم توصیه ویژه‌ای به اصل رازداری شده است. به تعبیر زیبای امیرالمومنین (ع) «راز تو اسیر توست اگر آشکارش ساختی تو اسیر آن شده‌ای» و چه ژرف و زیبا است این کلام حضرت امام صادق (ع) «راز تو خون توست، پس نباید جز در رگهای خود جاری شود». به نظر می‌رسد موسسه‌های حسابرسی و دیگر مراجع (جامعه حسابداران رسمی) می‌بایست نسبت به تدوین خط‌مشی رازداری در چارچوب مفاهیم و اصول بنیادی آیین رفتار حرفه‌ای اقدام کنند.

✓ دکتر نظری

آیا ارائه گزارش تقلب یا گزارش اقدامات مشکوک به غیرقانونی بودن توسط حسابرس به مقامات مربوط، به بزرگی و کوچکی شرکت و یا نوع شخصیت حقوقی شرکت بستگی دارد؟



فضای

مسئولیت حسابرس

صورتهای مالی

فرا تر از سطح

انتظاری است که

در استانداردهای

حسابرسی

تبیین شده است

منافع عمومی آسیب می‌رساند، آیا حسابرس می‌تواند اصل رازداری را نادیده بگیرد و این موارد را افشا کند؟

✓ حاجیان

به نظر من افشای حسابرس در اینگونه موارد، با اصل رازداری در تضاد است. علتش هم این است که حسابرس دامنه کارش را در قرارداد تعیین می‌کند و نمی‌تواند خارج از آن و یا به خواست دیگران کاری انجام دهد. باید حتماً با صاحبکار قبلاً هماهنگ شود. حسابرس اگر مسئولیت بازرس قانونی ندارد، نباید وظایف بازرس قانونی طبق اصلاح قانون تجارت را توجیه اقدامات خارج از حیطه موضوع قرارداد خود تلقی کند. در استانداردهای حسابرسی هم به صراحت اشاره شده که حسابرس در صورت برخورد با شواهد تقلب باید موضوع را اول با ارکان داخلی شرکت مطرح کند. حتی در رابطه با موارد عدم رعایت قوانین و مقررات نیز استاندارد همین تکلیف را از حسابرس انتظار دارد.

بعضی از قوانین مصوب در چند سال اخیر، بدون در نظر گرفتن مفاد استانداردهای حسابرسی، وظایفی را بر عهده حسابرس قرار داده‌اند که واقعاً لازم است مورد تحلیل و نقد جدی قرار بگیرد. حسابرس نمی‌تواند همزمان با پذیرش مسئولیت حسابرسی صورتهای مالی، اقداماتی انجام دهد که در مواردی منجر به تضاد منافع با واحد مورد رسیدگی می‌شود. این قاعده‌تاً از نظر حقوق مدنی نیز ایجاد اشکال می‌کند.

✓ فاضلی

کار حسابرسی در سازمان حسابرسی نیز به صورت حرفه‌ای انجام می‌گیرد و در ارتباط با کار حرفه‌ای غیر از رعایت استانداردها

به شخص دیگر وارد شود، مسئولیت جبران مطرح می‌شود. حسابرس به کارفرمای خودش متعهد است که در دامنه قراردادی که زیر آن را امضا کرده اطلاعات دریافتی را محرمانه تلقی کند و باید حتماً با کسب مجوز از صاحبکار اطلاعات مذکور را در اختیار دیگران قرار دهد. در غیر این صورت ممکن است از سوی صاحبکار، مورد طرح دعوی در دادگاه قرار بگیرد.

توجه کنید که حیطه مسئولیتی حسابرس‌های بخش خصوصی از بعد گزارشگری رعایت قوانین و مقررات با حیطه مسئولیتی هم‌پیشگان در بخش دولتی و نهادی ممکن است متفاوت باشد. زیرا هم‌پیشگان فعال در دو بخش مذکور ممکن است ملزم به گزارشگری نسبت به مقررات ابلاغی مقامات مسئول بخش‌های یادشده نیز باشند. حسابرس بخش خصوصی به منظور جلب اعتماد عمومی، الزاماً باید در چارچوب محدودیتهایی که استانداردها تعیین کرده عمل کند. به این نکته نیز اشاره کنم که استفاده‌کنندگان اصلی از گزارش حسابرس، سهامداران و اعتباردهندگان هستند. آنها دارایی خود را در میان گذاشته و نگران اصل و بازده سرمایه‌گذاری و نتایج کار هیئت‌مدیره هستند و با توجه به صورتهای مالی می‌خواهند نسبت به توانمندی مدیریت نیز قضاوت کنند. قاعده‌تاً اسرار تجاری یک شرکت در موفقیت مدیریت آن تاثیر بسزایی دارد. غالب اطلاعات در اختیار حسابرسان از جمله این اسرار است. دسترسی حسابرس به اسرار مذکور اگر بحث رازداری مطرح نباشد، قطعاً جای نگرانی برای شرکت خواهد بود.

در همین راستا حدود افشای اطلاعات در صورتهای مالی برای مدیر و سهامدار اهمیت زیادی دارد. هیئت‌مدیره خودش تصمیم می‌گیرد که چه اطلاعاتی را منتشر کند. حسابرس هم درباره صحت و سقم آن اطلاعات و کفایت افشا نظر می‌دهد. دامنه موارد افشا را استانداردها بخوبی تعریف کرده است. دامنه کار حسابرس تابع استانداردها و حدود مسئولیتی است که در چارچوب قراردادش پذیرفته است. اینها مرز ارتباطی او با اشخاص هستند. فراتر از آن، تخطی از مسئولیتی است که پذیرفته و می‌تواند موجب سلب اعتماد از حسابرس بشود.

✓ دکتر نظری

اگر حسابرس در حین انجام وظایفش به مواردی برخورد کرد که مشکوک به غیرقانونی بودن است، در واقع به

تبعیت از هیچ قدرت حقوقی یا حقیقی صورت نمی‌پذیرد و در ارتباط با انجام وظایف بازرس قانونی عیناً مطابق قوانین و مقررات مربوطه عمل می‌کنند، در نتیجه به‌عنوان یکی از کارکنان سازمان حسابرسی به این ادعا اصرار دارم.

✓ دکتر نظری

قوانین مختلفی که با هدف جلوگیری از تقلب و عدم رعایت قوانین وضع شده تا چه حد توسط حسابرس قابل کنترل است؟ حسابرس تا چه حد می‌تواند مسئولیت کنترل چنین قوانینی را بر عهده بگیرد؟

✓ پاك‌نيا

در مورد رعایت استانداردهای حسابرسی، قوانین و مقررات حاکم، آنچه را که قانون وضع و تعیین کرده که نشان می‌دهد مسئولیتها و وظایف حسابرس و بازرس قانونی چه چیزهایی است عیناً باید اجرا شود و اگر قانون ابهام دارد یا اینکه سازوکار مشخص ندارد باید ضمن اجرا، اشکالات برای اصلاح و تکمیل به مرجع ذیربط منتقل شود.

✓ دکتر نظری

رعایت این قوانین تا چه حد برای حساب‌رسان امکان‌پذیر است؟

✓ پاك‌نيا

در اینجا نقش تشکلهای حرفه‌ای بسیار مهم است. آنها باید به هر ترتیب ممکن این تناقض را حل کنند. اگر قانونگذار در هنگام تدوین قانون، او را مشارکت نمی‌دهد، در مرحله تدوین آیین‌نامه اجرایی سعی کند که نظرات خود را مطرح کند؛ اگر در این مرحله هم میسر نشد بایستی با استفاده از تفسیرهای مرجع قانونی و مرجع صلاحیتداری که قانون را تصویب کرده برای اعضای که مجری کار هستند یک آیین‌نامه اجرایی داخلی تدوین کند.

انتظار اعضا از تشکلهای حرفه‌ای مانند جامعه حسابداران رسمی، این است که در این موارد به تحقیق پرداخته و خطرات و آثار این نوع مصوبه‌ها را در عملکرد واحدها روشن کند. به‌طور طبیعی جامعه حسابداران رسمی با داشتن حدود ۲۵۰ موسسه، و ۱۸۰۰ نفر حسابدار رسمی و حدود ۷۰۰۰ نفر کارکنان حرفه‌ای شاغل در موسسه‌های حسابرسی عضو، بایستی از عهده کار برآید.

✓ دکتر نظری

در نظر بگیرید که شرکتی به دلیل رعایت نشدن مقررات و قوانین، متضرر شده باشد و سهامدار به این دلیل که حسابرس در گزارش حسابرسی موارد رعایت نشدن قوانین را گزارش نکرده بود، بر علیه حسابرس شکایت کند. حسابرس چگونه باید خود را در قبال این نوع خطرات پوشش دهد؟

✓ پاك‌نيا

راهکار مورد عمل در دنیا بیمه مسئولیت مدنی است. یعنی در هر صورت یک سری خطراتی متوجه حسابرس است که تا حدودی از طریق بیمه مسئولیت مدنی قابل پوشش است. البته در بررسی رعایت قوانین به‌وسیله حسابرس هم مشکلاتی وجود دارد. به این معنی که یک بانک اطلاعاتی از قوانین و مقررات حاکم بر صنعت و شرکتها نداریم. در جامعه حسابداران رسمی هم به‌عنوان تشکلهای حرفه‌ای یک بانک اطلاعاتی از مجموع قوانین و بخشنامه‌ها وجود ندارد. در موسسه‌های حسابرسی هم اصلاً ابزارش وجود ندارد چون هزینه‌بر است. در ارتباط با ماده ۲۷۲ یکی از اشکالاتی که برای حسابداران رسمی همیشه مطرح بود، عدم دسترسی حساب‌رسان به بخشنامه‌های سازمان امور مالیاتی بوده است. به‌نظر می‌رسد جامعه حسابداران رسمی باید تشکیلاتی تدارک ببیند که در ارتباط با قوانین نیازهای اطلاعاتی حساب‌رسان را فراهم کند.

✓ دکتر صیدی

من اعتقاد این است که حسابرس مسئول اظهار نظر و کنترل در مورد رعایت قوانین است. یعنی وقتی ما در حسابرسی بحث ویژگیهای صنعت را مطرح می‌کنیم و ویژگیهای عملیاتی، بخشی همین چیزهاست و هر صنعتی تابع یک سری قوانین و مقررات است؛ مانند قانون تجارت و قانون مدنی که عام هستند ولی در قانون معادن نکاتی داریم و در بخش صادرات یک چیزهایی داریم که قوانین خاص حاکم بر صنعت و کسب‌وکار است. یکی از استانداردهای مهم در حسابرسی این است که حسابرس باید کارش را به‌نحو مناسب برنامه‌ریزی کند. باید توجه داشته باشیم برنامه‌ریزی تنها ناظر بر تقسیم‌کار بین گروه حسابرسی نیست؛ بلکه فراهم کردن زمینه برای رسیدگی به رعایت قوانین و مقررات هم برنامه می‌خواهد. موسسه‌های



اگر قرار باشد دامنه گزارش حسابرس از استاندارد فراتر برود ممکن است به ظاهر زیبا و پسندیده باشد اما بی‌تردید هرج و مرج را در حرفه به دنبال خواهد داشت

قوانین و مقررات می‌تواند آثار متفاوتی برای شرکت داشته باشد. بعضیها در ارتباط با صورت مالی است؛ بعضیها فقط جنبه اطلاع‌رسانی دارد؛ بعضیها را مدیریت باید اجرا کند و حسابرس در ارتباط با تمام آنها باید رسیدگیهای لازم را انجام دهد؛ بنابراین حسابرسان علاوه بر رعایت قوانین و مقررات مربوط می‌بایستی نظارت لازم بر اجرای قوانین و مقررات در واحدهای مورد رسیدگی هم در مقام حسابرس و هم در مقام بازرس قانونی داشته باشند.

البته انتظار این است که تشکل حرفه‌ای با تهیه دستورالعملها و چک‌لیستهای مرتبط، اعضای جامعه را یاری رساند. جا دارد نقدی بر جامعه حرفه‌ای خود داشته باشیم و اینکه چرا تشکل حرفه‌ای در انجام این مهم ناموفق بود؛ یا به عبارتی با این انتظار جدی برخورد نکرده است.

شاید یکی از دلایل آن عدم انسجام و هزینه بالای اینگونه اقدامات است که ممکن است در توان جامعه حرفه‌ای نباشد. حال که چنین است جای تعجب است که به جای همراهی و همدلی با سازمان حسابرسی که همواره پیشگام در کلیه امور حرفه‌ای از تدوین استانداردها، تدوین و ترجمه کتب متعدد حرفه‌ای، تهیه دستورالعملها و چک‌لیستهای قانونی «از قانون تجارت تا قانون پولشویی که اخیراً لازم‌الاجرا شده است» و پاسخگوی سئوالات حرفه‌ای بنگاههای تجاری و اعضای حرفه بوده است، با بداخلاقی برخورد می‌شود. برخوردهای غیرحرفه‌ای نه تنها به ارتقای حرفه کمک نمی‌کند، بلکه

بزرگ حسابرسی دنیا مانند دیلویت یا پرایس واترهاوس کوپرز یک واحد تحقیق و پژوهش دارند و تمام قوانین را بررسی می‌کنند و آثارش را در صنایع مختلف استخراج می‌کنند. این تحقیق و بررسیها از آن روی صورت می‌گیرد که در کارشان دقیقاً کنترل داشته باشند. این جزو وظایف آنهاست. البته در ایران موسسه‌های حسابرسی برای انجام این وظیفه با مشکلات بسیار زیادی روبه‌رو هستند. این واقعیتی جدی است که برای آن باید راه حل در نظر گرفت.

به عنوان نمونه، حق الزحمه حسابرسها یکی از مشکلات اساسی ما در کشور و در حرفه است. مدیران در مورد بسیاری از مسائل با دید باز عمل می‌کنند. برای خرج کردن، برای هزینه کردن منفعت را می‌سنجند. ولی در مورد حق الزحمه قرارداد حسابرسی، مجامع عمومی آن را به هیئت‌مدیره تفویض می‌کنند و هیئت‌مدیره هم از آنجایی که یا با سازوکار حسابرسی آشنا نیستند و یا به هر دلیل دیگر، به طور معمول رقمهایی را تعیین می‌کنند که الحق و الانصاف فرصتی برای موسسه حسابرسی باقی نمی‌گذارد که کنترل کیفی داشته باشد، ساختار تحقیق و پژوهش و آموزش داشته باشد. بعضی موسسه‌ها برای بقا حاضرند قیمت پایین‌تر بدهند؛ فقط وجود داشته باشند، موسسه‌شان منحل نشود، موسسه‌شان از بین نرود.

خوب به طور طبیعی این موسسه وقتی اینقدر به خودش سخت می‌گیرد، نمی‌تواند یک واحد تحقیق و پژوهش هم درست کند و تمام قوانینی را که از مجلس می‌آید آرشیو و بررسی کند تا ببیند چه تأثیری می‌گذارد که در رسیدگی آنها را کنترل کند.

به نظر من کنترل رعایت مقررات و قوانین در وظایف حسابرس است و در دنیا هم وقتی موارد مربوط به ادعا علیه حسابرسان و دادگاهی شدن حسابرسان را مطالعه می‌کنیم می‌بینیم که در دعاوی کوتاهی حسابرس در رسیدگی رعایت مقررات و قوانین، عموماً شاکی برنده شده است.

✓ فاضلی

این بحث مربوط است به حسابرسی رعایت و برای آن هم استاندارد حسابرسی «ارزیابی رعایت قوانین و مقررات در حسابرسی صورتهای مالی» تدوین شده است. حسابرس باید در جریان رسیدگی رعایت قوانین و مقررات را ارزیابی و با موارد عدم رعایت برخورد کند.

حسابدار رسمی بازنگری صورت گیرد؟

✓ فاضلی

ما باید تلاش کنیم از ورود افراد غیر حرفه‌ای به جامعه حرفه‌ای خود جلوگیری کنیم که تا به حال قصور کرده‌ایم به گونه‌ای که عده‌ای با کمترین میزان سابقه و اطلاعات حرفه‌ای به عنوان عضو جامعه پذیرفته شده‌اند و عده‌ای کثیر برای عضویت جامعه بایستی پس از کسب سابقه تجربی مفید از یک آزمون دشوار نیز عبور کنند؛ که این شاید یکی از علل اصلی نابه‌سامانی و عدم رعایت اصول حرفه‌ای در جامعه باشد. ما می‌توانستیم با کمی دوراندیشی مثلاً پذیرش عده‌ای خاص به عنوان عضو افتخاری مانع ورود تعداد قابل توجهی عضو غیر حرفه‌ای به جامعه حرفه‌ای باشیم. خوب تدبیر نکردیم و نتیجه این شد که می‌بینیم.

به نظر من یکی از راههای پیشگیری از آسیب در شکل حرفه‌ای این است که اعضای شورای جامعه عمدتاً کسانی باشند که تصمیمشان با منافع شخصی آنان گره نخورده باشد.

✓ حاجیان

به عنوان یک فعال در بخش خصوصی حسابرسی که به طور طبیعی از حمایت‌های خاصی از یک دستگاه بالاتر بهره نمی‌برد، می‌خواهم به چند نکته اشاره کنم. نوع همکاری موسسه‌های حسابرسی بخش خصوصی با واحد مورد رسیدگی، یک رابطه تجاری، یک رابطه کسب‌وکاری است؛ رابطه کارفرما و فروشنده خدمات است و لذا از نظر حرفه‌ای از حساسیت بالایی برخوردار است. به همین دلیل اعتقاد دارم اگر قرار باشد که تحولی در حرفه اتفاق بیافتد، جرقه‌های آن در بخش خصوصی حسابرسی زده خواهد شد. چون باید ضمن رعایت اصل استقلال به هر حال با صاحبکاران تعامل حرفه‌ای داشته باشد و همچنین ضمن رعایت اصل رازداری دامنه کار خود را به گونه‌ای تعریف کند که همزمان با انجام تکالیف، اعتماد صاحبکار را نیز جلب کند. به طور طبیعی چگونگی رعایت کلیه عناصر آیین رفتار حرفه‌ای در مورد حسابرس بخش خصوصی با چالشهای بیشتری همراه است. به عنوان مثال، بحث تضاد منافع در حسابرسی بخش دولتی و نهادهای کمرنگ تر از بحث آن در حسابرسی بخش خصوصی است. به خاطر همین، در حیطه کار حسابرسی بخش خصوصی دقت در حدود مسئولیتها بحثی جدی است و باید دقت

جایگاه حسابرسان مستقل را نزد جامعه استفاده‌کننده متزلزل می‌کند. البته ضرورت دارد اشاره کنیم اشکالاتی که مطرح کردم صرفاً نتیجه عملکرد تعداد معدودی افراد است که ممکن است منافع شخصی خود را به منافع حرفه‌ای ترجیح دهند. چرا ما به جای اینکه تلاش در گسترش بازار کار داشته باشیم و تعداد قابل توجهی از بنگاههای تجاری را که حسابرسی نمی‌شوند، مورد حسابرسی قرار دهیم، با رفتار غیر حرفه‌ای و مغایر با احکام مربوط به آیین رفتار حرفه‌ای سعی در گرفتن کار از یکدیگر داشته باشیم.

چرا بعد از گذشت چندین سال از تشکیل جامعه حسابداران رسمی، موفق به تشکیل موسسه‌های حرفه‌ای با تعداد شرکای بالا نشدیم؛ چرا ناسازگاری از طرف مسئولین رده بالای حرفه باعث شده هر دستگاهی به خود اجازه دخالت در امور حرفه از نحوه تدوین استاندارد گرفته تا نظارت بر عملکرد حسابرسان را بدهد. علی‌الحال، این اتفاقات از مسئولیت حرفه‌ای حسابرسان در مقابل گزارشهای صادر شده از سوی ایشان کم نخواهد کرد. پس بنابراین، ما باید در حرفه با هم همدل باشیم. سازمان حسابرسی عمود این خیمه است. تعلق به شخص یا اشخاص خاصی ندارد. حرفه باید از امکاناتی که سازمان حسابرسی دارد، توان مالی که دارد، ارتباطی که با دولتمردان دارد، استفاده کند؛ برای اینکه بتواند خود را در جامعه بهتر نشان داده و معرفی کند. سازمان و جامعه باید کنار هم باشند نه روبه‌روی هم.

یکی از مصادیق اجرایی این همدلی، رسیدگی دقیق در مورد رعایت قوانین و مقررات است که چیزی از دست نرود. چرا موسسه‌های حرفه‌ای بین‌المللی می‌توانند این کار را انجام دهند؟ چون توان انجامش را دارند؟ ما هم داریم ولی از آن استفاده نمی‌کنیم. سازمان حسابرسی در حد توان این کار را انجام می‌دهد؛ کمیته قوانین سازمان یکی از وظایف اصلی‌اش همین است و مجموعه‌ای از مقررات بروز شده را تنظیم می‌کند؛ ولی باید در سطح جامعه گسترش پیدا کند.

✓ دکتر نظری

برای اینکه حسابرس بتواند وظیفه‌اش را بخوبی انجام دهد و در مقابل ادعاهای آینده یا خطرات آینده یا تعرض احتمالی، پوشش داشته باشد آیا فکر نمی‌کنید که شاید لازم باشد در مقررات مربوط به پذیرش یا تعیین



با حیطه توان و تخصص حسابرس صورتهای مالی و ظرفیتهای استانداردهای حسابرسی صورتهای مالی اقدام موثری انجام نشود و این نگاه همه فن حریف بودن حسابرسان تداوم یابد، در غیاب وجود شاخه‌های تخصصی حسابرسی و بازرسی که به آنها اشاره شد، در آینده با سیل اتهام کم‌کاری حسابرسان در ایفای تکالیف پیش‌بینی شده در قوانین مواجه باشیم.

✓ پاك‌نیا

البته بازنگری در پذیرش و تعیین حسابدار رسمی به‌ویژه در ایجاد محدودیت برای ورود افراد فاقد سوابق حرفه‌ای ضروری است؛ علاوه بر آن از آنجایی که جلوگیری از تقلب بر کشف آن مقدم است و در تعریفی بیان شده که تقلب حدومرز بین شیطنت آدمی ندارد، لازم است دوره‌های آموزشی آگاهی از تقلب شامل اطلاع‌رسانی از عوامل اصلی شکل‌گیری فساد و تقلب از جمله داشتن قدرت مطلق، حضور افراد بی‌لیاقت، خلاء کنترل‌های داخلی، تبانی افراد با یکدیگر، عدم رعایت معیارها و اصول و ارزشهای اخلاقی و... را در موسسه‌های حسابرسی و سازمانها برگزار نماییم؛ چون تحقیقها و بررسیها نشان می‌دهد آموزش موثر موجب کاهش زیانها ناشی از تقلب خواهد شد. در ضمن مکتوب نمودن و انتشار نمونه‌های تقلب صورت‌گرفته و تجربه‌های پیشکسوتان حرفه در این زمینه، (در اجرای یکی از ابزار مدیریت دانش) نیز کمک موثری در کشف تقلب خواهد نمود.

✓ دکتر نظری

از حضور و صرف وقت شما در این گفتگو سپاسگزارم.

شود در محدوده استانداردها پذیرش مسئولیت صورت گیرد. صد البته همانگونه که در استاندارد حسابرسی ۲۵۰ آمده، آن سری قوانین که پیامدهای مالی داشته یا تداوم فعالیت شرکت را تحت تاثیر قرار می‌دهد، باید به‌وسیله حسابرس شناسایی شده و در جریان رسیدگی‌ها به آنها توجه شود؛ و شکی در آن نیست. ولی قوانینی که از این دست نیست قطعاً با هیچ عقل و منطقی قابل پذیرش نیست که در زمره وظایف حسابرس هنگام حسابرسی صورتهای مالی باشد. بند ۶ استاندارد حسابرسی ۲۵۰ نیز به این موضوع تاکید دارد.

احساس می‌کنم یک مقدار فضای مسئولیت حسابرس صورتهای مالی فراتر از سطح انتظاری است که در استانداردهای حسابرسی تبیین شده است. شاید ناشی از این باشد که در حرفه کمی نسبت به حاکمیت استانداردهای حسابرسی و دامنه تخصص حسابرسها و اینکه تفاوت است بین حسابرسی صورتهای مالی و بازرسی تقلب و سایر شاخه‌های تخصصی حسابرسی و بازرسی بی‌تفاوتی ایجاد شده است و لذا تصور شده که حسابرس صورتهای مالی شخصی همه فن حریف است. استانداردهای حسابرسی ما استانداردهای حسابرسی صورتهای مالی است و نه چیز دیگری. انتظار کشف فساد و یا معاملات مشکوک به پولشویی، قطعاً مباحثی نیست که در حیطه تخصص حسابرس صورتهای مالی باشد. کمااینکه استانداردها نیز به مرز ارزیابی رعایت قوانین و مقررات و حتی برخورد با تقلب در محدوده صورتهای مالی تاکید دارد. اعتقاد دارم که اگر نسبت به تنویر افکار قانونگذاران در رابطه