



ارزیابی امکان رسیدگی‌های قانونی توسط حسابرسیان

سعید جمشیدی فرد*



منعکس در صورت‌های مالی کمتر باشد، احتمال آگاه شدن حسابرس از وجود آنها یا تشخیص احتمال عدم رعایت نیز کمتر می‌شود.

همانگونه که یک قاضی ناچار است قضیه مطروحه را با آنچه به عنوان حقوق و هنجار متداول جامعه و در محدوده قوانین موضوعه است تطبیق دهد و رأی خود را بر اساس قانون مربوط صادر کند، حسابرس نیز باید صورت‌های مالی تهیه شده توسط هیئت مدیره را با استانداردهای حسابداری تطبیق

فعالتهای تجاری است. عدم رعایت می‌تواند به پرداخت جریمه نقدی و دیگر مجازات‌ها منجر شود. نظربه اهمیت این موضوع، استاندارد حسابرسی ۲۵۰ با عنوان "ارزیابی رعایت قوانین و مقررات در حسابرسی صورت‌های مالی" چارچوبی حاوی مسئولیت مدیریت در رعایت قوانین و مقررات، چگونگی ارزیابی حسابرس از آن، نحوه گزارشگری موارد عدم رعایت و شرایط انصراف از کار حسابرسی را تعیین کرده است. بموجب این استاندارد، هرچه ارتباط موارد عدم رعایت با رویدادها و معاملات

قوانین و مقررات با توجه به تاثیر آنها بر صورت‌های مالی، بسیار متنوع هستند. برخی قوانین و مقررات، شکل و محتوای صورت‌های مالی واحدهای اقتصادی یا مبالغی که باید در حساب‌ها ثبت شوند یا موارد مستلزم افشا در صورت‌های مالی را تعیین می‌کند. برخی دیگر، برای رعایت توسط مدیریت وضع شده است، یا محدوده مجاز فعالیت واحدهای اقتصادی را مشخص می‌کند.

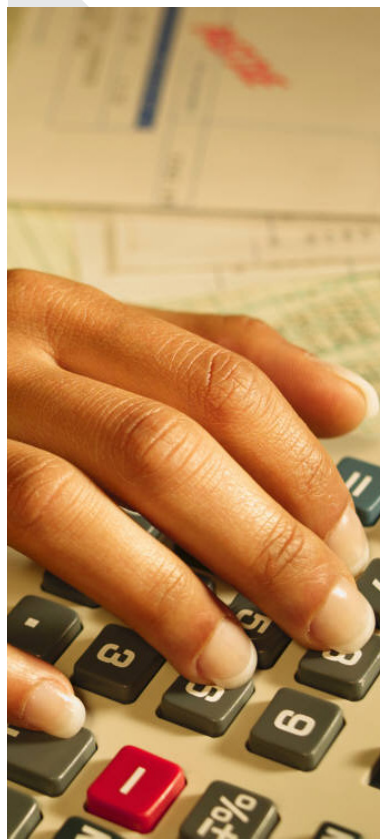
فعالیت برخی واحدهای اقتصادی تابع مقررات خاص و سنگینی است، درحالی که فعالیت دیگر واحدهای اقتصادی، صرفاً تابع قوانین و مقررات عمومی مربوط به

حقوق مجموعه قواعد الزام آوری است که با هدف تنظیم روابط اجتماعی به طور کلی و برای عموم در جامعه برقرار و توسط دولت تضمین می شود.

است؛ به ترتیبی که گذشت شاکی خصوصی نیز نمی تواند خاطی را از کیفر متناسب رهایی بخشد. نظارت بر اجرای چنین قوانینی با ضابطین و مأمورانی است که به موجب قانون، اختیارات ویژه و به دنبال آن مسئولیت دارند.

بر این اساس، بواسطه سازگار بودن سمت حسابرسی و بازرسی موضوع قانون تجارت و همچنین واگذاری وظایفی در برخی قوانین و مقررات برای حسابرسان از یک سو و برداشت های کلی و استنباطات عمومی انتظارات از سوی مراجع قانونی و نظارتی از حسابرسان افزایش یافته است. با این حال، متوقعین از حسابرسان، کمتر به تجزیه تحلیل منشاء، منبع و جایگاه حرفه ای حسابرسان توجه کرده اند.

مجموعه اصول و ضوابط حرفه ای



داده و رسیدگی ها و اظهار نظر حرفه ای خود را بر اساس استانداردهای حسابرسی انجام دهد. پس با وجود فرآیند مشابه، الزاماً زبان و منابع واحدی بین این دو وجود ندارد. با این حال، هرگاه که سوء جریان مالی، اختلاس، فساد و تقلب مالی در شرکت ها و سازمان ها رخ می دهد، این سوال بر سر زبان ها می افتد:

- که حسابرسان کجا بودند؟ و
- چرا به وظیفه خود مبنی بر پیشگیری از وقوع جرم و اعلام و گزارش عملیات مجرمانه و فساد در شرکت ها عمل نمی کنند؟

در پی آن در برخی مباحث، میز گرد ها و جلسات موضوع تا حد ورود اتهام به حسابرسان نیز طرح می شود. متأسفانه در نبود دسترسی حسابرسان به رسانه ها و مقامات ذی ربط در مقایسه با مدعیان این امر، موضوع مبهم و غیرمنصفانه جاری شده و لاینحل باقی می ماند. با توجه به این مقدمه در این مختصر، جنبه های مهمی ارایه می شود که برای کاهش فاصله انتظارات و ارزیابی منصفانه موضوع لازم است.

حقوق، مجموعه قواعد الزام آوری است که با هدف تنظیم روابط اجتماعی به طور کلی و برای عموم در جامعه برقرار و توسط دولت تضمین می شود.

مهم ترین منبع در سیستم های حقوق چون ایران قانون است که اصولاً بر حسب نیاز جامعه از طریق مرجع قانون گذاری وضع می شود.

با این حال، قوانینی وجود دارند که به دلیل الزامات و تعهدات بین المللی به جریان می افتند.

قوانین، ممکن است عمدتاً حاوی احکام آمره مانند قوانین کیفری باشند که برای حفاظت از حقوق کل جامعه و برقراری امنیت عمومی لازم الاجرا شده و سرپیچی از آن توسط اشخاص مستوجب مجازات

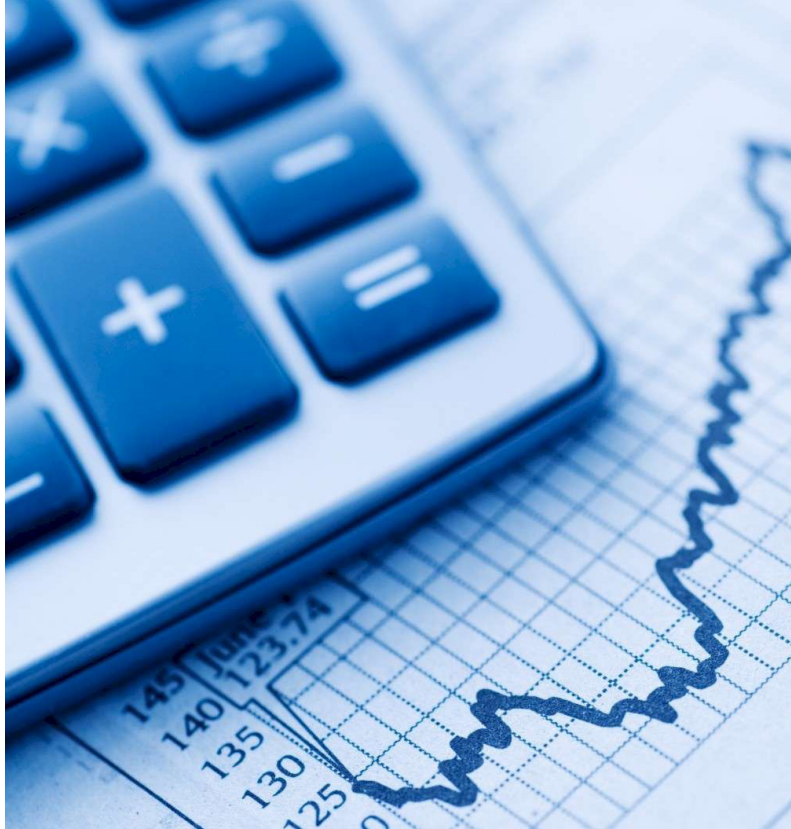
حسابداری و حسابرسی شامل استانداردهای حسابداری، استانداردهای حسابرسی و آیین رفتار حرفه ای است. منابع اصلی گزارشگری مالی و اظهار نظر حسابرسان است که در محیط اقتصادی کشورهای انگلوساکسون و سیستم حقوقی بی شباهت با ایران در طی دهه ها، توسعه تدریجی، تکامل، تهیه و تدوین شده است.

به موجب قانون تأسیس و اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی، مسئولیت تدوین اصول و ضوابط حرفه ای حسابداری و حسابرسی کشور آن سازمان است. بنابراین، برخی از منابع مزبور که ضروری تشخیص داده شده ترجمه و با لحاظ محدود نکات آمره قوانین پس از تصویب مجمع عمومی آن سازمان و اصولاً در سطح بنگاه های اقتصادی و نه مستقیماً برای مقاصد کلان لازم الاجرا می باشد.

پس می توان ادعا کرد اگر چه منابع مزبور با جواز مقرراتی متعارف به اجرا گذاشته شده است اما منشای مجموعه منابع حرفه، وارداتی از سیستم حقوقی متفاوت است.

در همین راستا، بازار سرمایه کشور علاوه بر ضرورت طی مسیر قانون گذاری رسمی از طریق مجلس شورای اسلامی برای تأمین نیازهای قانونی، در پی اقدامات سازمان بورس و اوراق بهادار برای توسعه و تنوع بخشیدن به ابزارهای مالی، در مورد اوراق بهادار و ابزار مشتقه های نوین با منشای غیر بومی و برگرفته از بازارهای سرمایه کشورهای توسعه یافته صنعتی، تطابق آنها با مبانی شرعی از طریق کمیته فقهی اجتناب ناپذیر است.

از آنجا که در اغلب موارد در اصول و ضوابط حسابداری، احکام و موازینی تعیین شده است، حوزه منابع حسابداری و حسابرسی را باید تقاطع سه سیستم حقوقی رسمی، بومی و وارداتی قلمداد کرد. بنابراین، وجود اختلاف بین منابع حقوق و حرفه محقق است در نتیجه به صورت



متعارف نمی‌توان انتظارات در این حوزه را بدون درک تفاوت‌ها از حرفه توقع داشت. پس لازم است تحقیقات علمی و تخصصی در این مورد برای کاهش شکاف موجود به عمل آید.

البته در مجموعه استانداردهای حسابرسی به اولویت احکام آمره قانونی بطور کلی اشاره شده و استانداردهای حسابرسی "ارزیابی قوانین و مقررات در حسابرسی صورت‌های مالی (۲۵۰)" و "مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه، در حسابرسی صورت‌های مالی (۲۶۰)" چارچوب وظایف و ضوابط مربوط را تعیین کرده است. به عنوان مثال، نمونه‌ای از نکات مهم ضوابط مندرج در استاندارد ۲۵۰ به شرح زیر می‌باشد:

- کسب اطمینان از انجام شدن عملیات واحد اقتصادی طبق قوانین و مقررات، از مسئولیت‌های مدیریت است. بدیهی است مسئولیت پیشگیری و کشف موارد عدم رعایت نیز با مدیریت واحد اقتصادی است.
- حسابرس، مسئولیت پیشگیری از عدم رعایت را ندارد و نمی‌تواند داشته باشد، اما اجرای حسابرسی سالانه می‌تواند نقش یک عامل بازدارنده را ایفا کند.
- حسابرس باید شواهد حسابرسی کافی و قابل قبولی را در مورد رعایت آن دسته از قوانین و مقررات بدست آورد که به نظر وی در تعیین مبالغ بااهمیت و موارد افشا در صورت‌های مالی، به طور مستقیم مؤثر است.
- حسابرسی با این خطر اجتناب‌ناپذیر روبرو است که برخی تحریف‌های بااهمیت موجود در صورتهای مالی، کشف نشود، حتی اگر عملیات حسابرسی براساس استانداردهای حسابرسی و به گونه‌ای مناسب برنامه‌ریزی و اجرا شود. این خطر در مورد تحریف‌های بااهمیت ناشی از عدم رعایت به دلیل

قوانین و مقررات برخورد، گزارش آن منوط به مهم بودن مبالغ و موضوعات قابل افشا در صورت‌های مالی و تاثیرگذار بر فعالیت واحد مورد حسابرسی است. مقیاس اهمیت بر اساس استانداردها تعیین می‌شود در حالیکه در تکلیف اعلام وقوع جرم و فعالیت‌های مجرمانه، عموماً مقید به شرط اهمیت آن هم به مقیاس پیشگفته نیست.

در چنین شرایطی این سوال بجا از سوی مقامات خارج از حرفه که از حسابرس انتظار گزارش موارد نقض قوانین و مقررات را دارند مطرح می‌شود که: با وجود تکالیف متعدد برای حسابرسان از مجرای قانونی چرا نظر مقررات‌گذار تأمین نمی‌شود؟ و از سوی دیگر: حسابرسان در خلأ بین منابع حرفه و الزامات قانونی سرگرداند و نمی‌توانند این خواست را به زبان متقاضیان برآورده سازند.

همان‌گونه که اشاره شد منابع حرفه عمدتاً وارداتی و برگرفته از محیط اقتصادی و حقوقی دیگری است. اگر چه این ادعا الزاماً عاملی منفی و به معنای غیرکیفی بودن آن نیست ولی تأمین نیاز محیط داخلی از طریق اقتدار قانون، امری اولویت‌دار و اجتناب‌ناپذیر است. خصوصاً اینکه به

عواملی چون موارد زیر افزایش می‌یابد:

- وجود قوانین و مقررات زیاد (مربوط به جنبه‌های عملیاتی واحد اقتصادی) که در نوع خود تأثیر مهمی بر صورت‌های مالی ندارد و سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی نیز آنها را در بر نمی‌گیرد.
- کاهش اثربخشی روش‌های حسابرسی به دلیل وجود محدودیت‌های ذاتی سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی و استفاده از نمونه‌گیری.
- ماهیت شواهد به دست آمده توسط حسابرس (که متقاعدکننده است نه قطعی).
- احتمال استفاده از روش‌هایی با هدف پنهان کردن موارد عدم رعایت، مانند تبانی، جعل (اسناد)، قصور عمدی در ثبت معاملات، زیرپاگذاری کنترل‌های داخلی توسط مدیر رده بالا یا ارائه عمدی اطلاعات نادرست به حسابرس.
- نکات فوق بخشی از استاندارد است که با انتظارات برخی مراجع و صاحب‌نظران خارج از حرفه انطباق ندارد. خصوصاً در وضعیتی که حسابرس به موارد نقض

کشور ایران جزء آن دسته از

کشورهایی است که بعد اقتدار

قانونی حرفه بر بعد حرفه‌گرایی

محض غالب است.

تناسب اختیارات و مسئولیت‌ها بخشی از مفاهیم است که به کاهش شکاف انتظارات منجر خواهد شد.

۳- اگرچه عموماً حساب‌رسان درک مناسب و توانایی روخوانی قابل قبولی از قوانین و مقررات دارند ولی حرفه حسابرسی زبان و ادبیات اختصاصی دارد که به همین دلیل قانونگذار مرجع مشخص حرفه‌ای واحدی را برای تهیه و تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی تعیین کرده است. بنابراین، آن دسته از قوانین و مقررات قانونی که با کیفیت پیشگفته، حساب‌رسان را ملزم به رسیدگی‌های قانونی می‌کند، باید قبل از لازم الاجرا شدن به منظور انطباق با اصول و ضوابط حرفه‌ای، ارزیابی الزام‌آور بودن آن، امکان عملیاتی و اجرایی شدن آن، به مقررات‌گذار حرفه‌ای اعلام و توسط وی اظهارنظر شود.

۴- اظهارنظر حساب‌رسان نسبت به صورت‌های مالی مبتنی بر نتایج حاصل از اعمال روش‌های حسابرسی مانند پرس و جو، تأییدیه، سندرسی و مشاهده موضوع استانداردهای حسابرسی است. در حالی که روش‌های حسابرسی الزاماً در رسیدگی به تخلفات از قوانین و مقررات کارساز نیست. خصوصاً چنانچه از سوی مدیریت و با توسل به اقدامات متقلبانه و مجرمانه صورت گرفته باشد. در چنین شرایطی، مجرم ترسی از ارتکاب به جرم جعل و یا دادن مکتوبات و اظهار خلاف واقع که

منطبق نیست. موضوع حسابرسی مالیاتی به حکم ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم، صرف‌نظر از نقایصی که در اثر نکته بند بالا، بی‌میلی مقامات مالیاتی به واگذاری اختیارات خود و بخشنامه‌ها و مقررات پایین‌دستی در تعارض با قانون سرانجام مناسبی نداشته است، از جمله تکالیفی است که به طور صریح و روشن، حساب‌رسان را ملزم به اجرای وظایف محوله کرد. درحالی که در برخی مقررات و نظرات مجریان و ناظرین قوانین، به عنوان مثال از تکلیف مقرر در ماده ۱۵۱ قانون تجارت درخصوص اعلام وقوع جرم به مقامات قضایی، تفسیر موسع از هرگونه جرم می‌شود که حتی با ماهیت عملیات بازرسی قانونی و حسابرسی سازگاری ندارد.

۲- از اشکالات قانون‌گذاران در مکلف کردن شاغلین حرفه‌ای، بی‌توجهی به امکانات و توانایی‌های آنان است. عموماً تصور می‌شود با وضع حکم قانونی صرف به ایفای وظائف ذکر شده می‌توان از حساب‌رسان انتظار داشت که نتایج مورد نظر را تأمین کنند. در حالی که مطابق مسئولیت‌واگذاری باید امکانات اجرایی و اطلاعاتی نیز برای آنان فراهم شود. به عنوان مثال در خصوص رسیدگی‌های مالیاتی، در غیاب دسترسی حساب‌رسان به سامانه‌های اطلاعاتی مالیاتی و گمرکی اشخاص و یا استعلام حساب‌های بانکی و بهره‌گیری از ضابطین قضایی چگونه می‌توان انتظار داشت که حساب‌رسان به مانند مقامات دولتی بتوانند در کشف کلیه تقلب‌های مالیاتی موفق باشند. این امر از جمله انتظارات نابجا از حساب‌رسان بوده که در فضایی غیر منصفانه به زیان حرفه انجامیده است. بنابراین برقراری

موجب تحقیقات موجود: کشور ایران جزء آن دسته از کشورهایی است که بعد اقتدار قانونی بر حرفه بر بعد حرفه‌گرایی محض غالب است.

قابل ذکر است که در کشورهایی که حرفه‌گرا تلقی می‌شوند اعمال قضاوت حرفه‌ای مستقل توسط حسابداران و وجود تشکل‌های حرفه‌ای زیاد بوده، تأمین مالی بنگاه‌های اقتصادی بجای بازار پول عمدتاً از طریق بازار سرمایه صورت می‌گیرد، اعمال فشار بر حسابداران، رعایت الزامات قانونی، نقش دولت در سیاست‌گذاری‌های حرفه و نقش دولت در تدوین استانداردهای حسابداری کم است؛ عواملی که عکس آن در کشورهایی که کنترل قانونی در آنها برجسته است.

بر این اساس، اصرار حساب‌رسان به اتکا به منابع حرفه با اوصاف ذکر شده، در همه حال و وضعیت کاربرد ندارد و این حق قانون‌گذار و مجریان آن است که برای تأمین نیازهای جامعه از امکانات حرفه بهره گیرند.

با این حال، صرف وضع تکالیف از طریق وضع قوانین و مقررات برای حساب‌رسان کافی به مقصود نیست و باید چارچوبی اجرایی برای آن طراحی کرد. نکات زیر، رئوس چارچوب پیشنهادی برای بکارگیری حساب‌رسان در ارزیابی، نظارت و گزارش موارد نقض قوانین و مقررات از سوی واحدهای مورد رسیدگی است:

۱- تکلیف مقرر برای رسیدگی‌های قانونی باید صریح و روشن باشد درحالی که در برخی مقررات الزامات کلی، اجمالی و مبهم به حساب‌رسان نسبت داده می‌شود که با مفاهیم حقوقی

صرف وضع تکالیف از طریق وضع

قوانین و مقررات برای حساب‌رسان

کافی به مقصود نیست و باید

چارچوبی اجرایی برای آن طراحی کرد.

ناهمگونی در منابع قانونی و حرفه

در تکالیف حسابرسان به انجام

رسیدگی‌ها و فاصله انتظارات بین

متقاضیان خدمات حسابرسی از جنبه‌های

نظری و اجرایی مشهود است.

روش‌های پرس و جو، اخذ تأییدیه و سندرسی را ناکارآمد می‌کند نخواهد داشت. بنابراین، به منظور ایفای کارآمد وظیفه رسیدگی قانونی باید روش‌های رسیدگی ویژه و اختصاصی متناسب با خواست مقررگذار توسط مرجع تدوین استانداردهای حرفه‌ای یعنی سازمان حسابرسی مانند آنچه از طریق استانداردهای حسابرسی جاری می‌شود تعریف و زمینه اجرایی آن فراهم گردد و چابکی لازم برای اعلام نظر و تفاسیر بموقع را داشته باشد.

۵- با وجودی که به حکم قانون مدنی چگونگی ابلاغ قوانین و مقررات تبعی تعیین شده است اما بنا به ضرورت آنچه در بندهای بالا مطرح شد، پس از اعلام نظر مقام تدوین‌کننده استانداردها، لازم است مقام ناظر حرفه‌ای (جامعه حسابداران رسمی ایران در مورد مؤسسات عضو و شاغلان انفرادی) تکالیف مقرر را مستقیماً به اعضای شاغل خود برای اجرا ابلاغ کند تا چارچوب مسئولیت هر یک از مقامات قانون‌گذار حرفه‌ای، ناظر حرفه‌ای و مسئول رسیدگی به روشنی مشخص گردد. در غیاب چنین ترتیبی ابهام در وظایف بوجود می‌آید که معمولاً در این بین، اعضا بیشتر در مظان اتهام قرار دارند.

۶- استانداردهای حسابرسی اصولاً برای رسیدگی و اظهارنظر در مورد صورت‌های مالی بنگاه‌های اقتصادی و انتفاعی تدوین شده است. هر گونه وظیفه علاوه بر آن،

در استاندارد حسابرسی کار اضافی محسوب می‌شود. بسیاری از تکالیف متصوره برای رسیدگی‌های قانونی مورد درخواست صاحبکار و طرف قرارداد حسابرسی نمی‌باشد. در این خصوص علاوه بر لزوم مکلف کردن صاحبکاران و مدیران شرکت‌ها، باید حق الزحمه اضافی و منبع تأمین آن برای رسیدگی‌های قانونی که تکلیفی اضافه بر وظیفه متعارف حرفه‌ای است به طور مشخص تعیین شود. به عنوان مثال در حسابرسی مالیاتی این موضوع در قانون بطور روشن پیش‌بینی شد ولی این نقص درخصوص اظهار نظر حسابرس راجع به رعایت یا عدم رعایت قانون و مقررات مبارزه با پولشویی و همچنین قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد وجود دارد.

ناهمگونی در منابع قانونی و حرفه در تکلیف حسابرسان به انجام رسیدگی‌ها و فاصله انتظارات بین متقاضیان خدمات

* حسابدار رسمی

حسابرسی از جنبه‌های نظری و اجرایی مشهود است. اما حرفه باید پاسخگوی بخشی از نیازهای معقول قانون‌گذار برای اطمینان از رعایت قوانین و مقررات در حوزه مرتبط باشد. بدین منظور هم‌پای مسئولیت‌ها و وظایف محوله، قانون‌گذار باید اختیارات و امکانات متناسب منبع تأمین حق الزحمه این کار اضافی را نیز فراهم و تعیین نماید. مقررات تکلیفی زمانی می‌تواند عملیاتی شود که توسط قانون‌گذار حرفه‌ای به زبان و ادبیات حرفه ترجمه و به جریان افتاده و به تناسب روش‌های رسیدگی ویژه آن تعریف و اجرایی شده و سپس توسط مقام ناظر حرفه‌ای به حسابرسان ابلاغ گردد. پیاده‌سازی پیشنهادها موصوف می‌تواند به میزان قابل توجهی موجب بهبود درک متقابل بین حرفه و متقاضیان خدمات حرفه‌ای، کاهش فاصله انتظارات، ارتقای حرفه و مشارکت حسابرسان در تأمین بخشی از نیازهای بخش عمومی گردد.

