

آئین و رفتار حرفه‌ای در حسابرسی مستقل

یکی از عوامل اساسی وجود استانداردهای خوب حرفه‌ای برای کار، تهیه آئین رفتار حرفه‌ای است. بی دقتی یا فقدان بی طرفی هر حسابرس مستقل، به حساب عملکرد حرفه گذاشته می‌شود. در نتیجه، اعضای حرفه از طریق سازمان ملی خود موقتاً یک آئین رفتار حرفه‌ای تدوین می‌کنند. به علاوه، چنین آئینی صاحبکاران و جامعه را مطمئن می‌سازد که حرفه می‌خواهد استاندارد عمل خوبی داشته باشد و هر یک از اعضا را به آن وا دارد.

تمام حرفه‌های شناخته شده، برای خود یک آئین و رفتار تهیه کرده اند. هدف اساسی از چنین آئین رفتاری، ارائه زهنمونی لازم به اعضا برای حفظ تشخیص حرفه‌ای و اعمال رفتار به گونه‌ای است که کیفیت ضوابط آنها را بهبود بخشد.

جهت درک اهمیت آئین رفتار حرفه‌ای برای حسابرسان مستقل و سایر حرفه‌ها، باید ماهیت یک حرفه را در مقابل ریشه‌های دیگر فهمید.

متأسفانه تعریف جهان پذیری برای اینکه بگوید حرفه چیست، وجود ندارد؛ اما، در طی سالیان متمادی، برخی فعالیت‌ها حرفه شناخته اند و برخی دیگر را خیر. پزشکی، حقوق، مهندسی و معماری نمونه هایی است که مدت هاست وضعیت حرفه‌ای یافته اند. حسابرسی مستقل، تازه واردی به جمع حرفه هاست، اما در طول چند دهه اخیر به میزان وسیعی در سطح بین المللی مقبولیت عمومی یافته است.

پروژه‌های انجام شده نشان می‌دهند که وجود سه عامل بنیادی در کنار هم، موجب تشکیل، رشد و اقتدار یابی حرفه‌ها؛ مختلف در طول زمان بوده و راز ماندگاری آنها شناخته می‌شود. این سه عامل عبارتند از:

الف: فلسفه، مبانی نظری اصول و استانداردهای حرفه ای،

ب: تشکیل حرفه‌ای فراگیر،

ج: آئین رفتار حرفه‌ای.

استقلال

یکی از مهمترین موضوع آئین رفتار حرفه ای، استقلال حسابرسان می‌باشد. مفهوم استقلال، مطلق نیست؛ هیچ حسابرسان نمی‌تواند مدعی باشد که نسبت به صاحبکار خود استقلال کامل دارد. بلکه استقلال یک موضوع نسبی است و کم و زیاد ندارد. مادامی که حسابرسان از نزدیک با مدیریت صاحبکار کار می‌کنند و حق الزحمه آنها توسط صاحبکار آنان پرداخت می‌شود، استقلال کامل می‌تواند یک موضوع ایده آل باشد. حسابرسان باید تلاش کنند تا بیشترین میزان استقلالی را دست آورند که با محیط آنان سازگار باشد. در مفهوم استقلال دو ایده وجود دارد:

اول - حسابرسان مستقل، در واقع مستقل از واحد تجاری می‌باشد که آن را حسابرسی می‌کند.

دوم - رابطه حسابرسان با صاحبکار باید به گونه‌ای باشد که از دید اشخاص ثالث، حسابرسان مستقل به نظر رسد.

برای اینکه نقش اعتبار دهی، حسابرسان بتوانند اعتبار صورت‌های مالی را افزایش دهد لازم است که استفاده کنندگان این صورت‌ها، حسابرسان را اشخاص رستگار و بی طرف ببینند، بنابراین نه تنها حسابرسان باید مستقل باشند، بلکه باید به نظر اشخاص ثالث که در جریان روابط بین حسابرسان مستقل و صاحبکار قرار گیرند نیز مستقل به نظر برسند. نمونه هایی از نقص استقلال در زیر بیان شده است:

- اگر عضو یا مؤسسه او در طول دوره قرار داد حرفه ای، یا هنگام ارائه نظر باشد :
- ۱) دارای هر گونه منافع مالی غیر مستقیم با اهمیت یا منافع مستقیم در واحد مورد رسیدگی باشد یا متعهد به کسب آن باشد .
 - ۲) امین، وصی یا قیم یک موقوفه یا میراثی باشد که آن موقوفه یا میراث متعهد به تحصیل هر گونه منافع غیر مستقیم با اهمیت یا مستقیم در مورد رسیدگی باشد.
 - ۳) سرمایه گذاری مشتری با واحد مورد رسیدگی یا هر یک از رؤسا، مدیران یا سهامداران اصلی آن داشته باشند که آنان از سهامداران بوده و سهام نیز قابل انتقال نباشند و این سرمایه گذاری در رابطه با ارزش ویژه حسابرس یا ارزش ویژه مؤسسه حسابرسی او با اهمیت باشد.
 - ۴) هر گونه وامی به واحد تجاری، به رؤسای آن، هیأت مدیره آن یا به سهامداران اصلی آن داده باشد یا از آنها گرفته باشد. این ممنوعیت شامل وام‌های زیر که به لحاظ روش، شرایط پرداخت و شرایط لازم دیگر که در روال عادی از یک مؤسسه اعتباری دریافت شده باشد، نمی شود.
- الف) وام هایی که توسط عضو یا مؤسسه دریافت شود و در مقایسه با ارزش ویژه وام گیرنده با اهمیت نباشد.
- ب) وام‌های مسکن
- ج) سایر وام‌های وثیقه دار، به استثنای وام هایی که وثیقه آن، ضمانت مؤسسه حسابرسی یک عضو باشد که بدون چنین ضمانتی، آن وام، وثیقه دار تلقی نشود.
- * اگر عضو یا مؤسسه او در طول دوره مالی، در طول دوره قرار داد یا زمان اظهار نظر باشد :
- ۱) در نقش ناشر سهام، ضامن انتشار سهام یا امین با حق رأی، مدیر یا از مسئولین واحد مورد رسیدگی باشد یا به عنوان کارمند واحد تجاری، در نقشی معادل عضو مدیریت فعالیت کند.
 - ۲) مدیر صندوق باز نشستگی یا سایر مشابه آن در واحد تجاری باشد.
- بی طرفی و درستکاری
- طبق این اصل هر حسابرس، در اجرای خدمات حرفه‌ای خود باید بی طرف و درستکار باشد، باید از هر گونه جانب داری و تضاد منافع بری باشد و نباید آگاهانه حقایق را نادرست ارائه دهد یا قضاوت خود را به دیگران محول کند.

گاه صاحبکار، کارفرمایان یا دیگران ممکن است بخواهند قضاوت حسابرسان مستقل را نسبت به مطالب حرفه‌ای، تحت تأثیر خود قرار دهند. حسابرسان مستقل برای حفظ اعتماد و احترام جامعه، هرگز نباید قضاوت‌های حرفه‌ای خود را به دیگران تفویض کنند.

تعیین اینکه فردی آگاهانه حقایق را نادرست ارائه کرده است اغلب مشکل می‌باشد. بنابراین، برای قضاوت، نسبت به اینکه حسابرسان مستقل این اصل را رعایت کرده است یا خیر، باید با توجه به شرایط موجود مشخص کرد که آیا حسابرس مستقل باید از ارائه نادرست آگاه می‌بوده است یا خیر. حکم به عدم رعایت این اصل توسط یک حسابرس، بیشتر بر مبنای شواهدی است که نشان می‌دهد که حسابرس می‌بایست از حقایق آگاه می‌بوده است.

رازداری حسابرس

طبق این اصل، در حرفه‌ی حسابرسی نباید اطلاعات محرمانه صاحبکار را بدون اجازه شخص صاحبکار فاش سازد. به موجب این اصل حسابرس باید در مقابل اشخاص ثالث یعنی به جزء سهامداران و مقامات دولتی ذینفع، رازدار باشد. این اصل اهمیت است زیرا حسابرس به موجب شرایط خاص کار خود به کلیه اسناد و مدارک شرکت دسترسی دارد و باید محرمانه‌اش را فاش نکند.

بنابراین حسابرس نباید به جزء با افراد فوق الذکر و یا کارمندان رده‌های بالاتر حسابرسی مؤسسه خود در مورد کار صحبت کند.

نوع کار حسابرس ایجاب می‌کند آنها به محرمانه‌ترین روابط مالی صاحبکاران خود دسترسی داشته باشند. بنابراین حسابرسان مستقل ممکن است از داغمان در شرف وقوع شرکت، اعتبارات در شرف اعطاء، تقسیم سهام در آینده یا تغییر در نحوه توزیع سود شرکت، قرار دادهای در شرف انعقاد و سایر اطلاعات محرمانه‌ای آگاه شوند که اگر فاش شود یا ناپدید استفاده گردد، می‌تواند برای حسابرس منافع مالی سریع و زیادی به همراه داشته باشند. البته، اگر حسابرس مستقل چنین اطلاعاتی را فاش سازد، صاحبکار از لحاظ مالی متضرر و همچنین بر آشفتگی خواهد شد.

حسابرسان نه تنها باید در مورد طرح‌های تجاری صاحبکاران خود خاموش باشند، بلکه تا حد امکان، حتی به نام صاحبکار خود در محافل اشاره نکنند. هر گونه سهل انگاری حسابرسان مستقل در حفظ اسرار فعالیت‌های خود، بلافاصله انگ فقدان رفتار حرفه‌ای را به آنان می‌چسباند.

از طرف دیگر، رابطه محرمانه بین حسابرس مستقل و صاحبکار هرگز توجیهی برای مشارکت و همکاری حسابرس در فعالیت‌های متقلبانه صاحبکار نیست. درستکاری شخص حسابرس مستقل لازمه تحقق وظیفه اعتبار دهی به صورت‌های مالی است. ارتباط بین حسابرسان مستقل و صاحبکار به صورت محرمانه است.

همانطوری که بحث شد این رازداری در مقابل صاحبان سهام و مقامات مسئول کشوری نیست، بلکه به موجب ماده ۱۱ قانون اصلاح، قسمتی از قانون تجارت ایران مصوب سال ۱۳۴۷ بازرسان یا بازرسان باید هرگونه تخلف یا تقصیری در امور شرکت از ناحیه مدیران مشاهده کنند به اولین مجمع عمومی اطلاع دهند و در صورتی که ضمن انجام مأموریت خود وقوع جرمی مطلع شوند باید به مراجع قضائی صلاحیت دار اعلام نمایند و نیز جریان را به اولین مجمع عمومی گزارش دهند.

منع تبلیغ

به موجب این اصل، حسابرس نبایستی برای جلب کار بیشتر اقدام به تبلیغ کند، لذا انجمن‌های حرفه‌ای بین المللی مقررات دقیقی در منع تبلیغ توسط اعضای خود وضع نموده اند، بطوری که حسابرس حق ندارد، تغییر آدرس یا تلفن و یا شرکای خود را با حروفی درشت تر یا جلب توجه تر از مطالب متن در جراید منتشر نماید.

بنابراین در حرفه حسابرسی نباید با آگهی یا سایر تبلیغات نادرست، (گمراه کننده یا فریب آمیز) در جستجوی بدست آوردن صاحبکاران باشد. تبلیغ با استفاده از اعمال فشار، اجبار یا ستوح آوری ممنوع است.

تا سال ۱۹۸۷، آئین رفتار حرفه‌ای آگهی کردن توسط حسابرسان را کاملاً ممنوع کرده بود. بیشتر حسابرسان مستقل، آگهی کردن به هر شکل را غیر حرفه‌ای می‌دانستند. اما، به دلیل احتمال زیر پاگذاری قوانین این ممنوعیت برداشته شد. در حال حاضر اعضای حرفه حسابرسی می‌توانند خدمات خود را آگهی کنند به شرطی که آگهی، نادرست، گمراه کننده و یا فریب آمیز نباشد. آگهی مغایر با آئین رفتار حرفه ای، شامل آگهی هایی است که انتظارات بی مورد را درباره نتایج مطلوب بوجود آورد، مقایسه‌های ناپسند با حسابرسان مستقل به عمل آورد یا توانایی تحت تأثیر قرار دادن دادگاه یا سایر ارگان‌های رسمی را نشان دهد.

آگهی مقبول آنی است که آگاه کننده و بر مبنای حقایق قابل اثبات باشد. بیان انواع خدماتی که انجام می‌شود، گواهینامه‌ها و مدارک تحصیلی اعضای مؤسسه و حق الزحمه‌های خدمات، همگی انواع قابل قبول آگهی هاست.

اصل افشای حقایق

به موجب این اصل، حسابرسان می‌بایستی آنچه که لازم است به اطلاع سهامداران برسانند و کلیه حقایق را بازگو نمایند. این امر بایستی در درجه اول بوسیله یادداشت‌های ضمیمه صورت‌های مالی که توسط شرکت تهیه می‌شود انجام می‌گیرد. در غیر این صورت حسابرس موظف است این مطالب را در گزارش خود به اطلاع سهامداران برساند.

باید توجه داشت که انجمن‌های حرفه‌ای حداقل مطالبی را که باید در صورت‌های مالی و یادداشت‌های ضمیمه افشاء شود، تعیین کرده اند.

اصل اهمیت

اصل اهمیت از اساسی ترین اصول حسابرسی است که بدون در نظر گرفتن حجم عملیات و میزان دارائی‌ها و بدهی‌های مؤسسات مورد استفاده قرار می‌گیرد. یعنی بزرگی یا کوچکی مؤسسات مانع از رعایت اصول مربوط به اهمیت نخواهد بود. رعایت اصل اهمیت بستگی کامل به موارد خاص دارد و در هر وضعیت با در نظر گرفتن وضع کلی حساب‌ها امکان اجرای این اصل بایستی توسط حسابرسان ماهر مورد بررسی قرار گیرد.

مثلاً اگر مبلغ پیش پرداخت بیمه که در ترازنامه جزء دارائیهها منظور شده است، کمی اشتباه باشد از این اشتباه به علت عدم اهمیت آن باید صرف نظر کرد. یا موجودی نوشت افزار در پایان سال را می‌توان به حساب موجودی منظور نکرد و کلیه نوشت افزار خریداری طی سال را به حساب هزینه منظور نمود. این امر نیز به علت عدم اهمیت قابل اغماض است.

به طور کلی موارد استفاده از اصل اهمیت به شرح زیر است:

- ۱- در شرایطی که نسبت به تشریح نمودن اقلام یا به تفکیک نشان دادن آنها و یا تأکید خاصی شک و منطقی وجود دارد، با رعایت اصول اهمیت ضرورت این اقدامات روشن می‌گردد.
- ۲- در تصحیح اشتباهات و یا تعدیلات مورد نیاز در حساب‌های نهایی اصل اهمیت مورد استفاده قرار می‌گیرد. بدین ترتیب که فقط اشتباهات با اهمیت بایستی اصلاح گردد و یا فقط تعدیلات مهم باید انجام گیرد.

چگونگی استفاده از اصل اهمیت

- ۱- رابطه عدد مورد نظر با وضع کلی حساب‌ها باید سنجیده شود بدین ترتیب که اهمیت عدد مورد نظر که لازم است تصحیح، تعدیل و یا تشریح و تأکیدی در خصوص آن انجام شود با کل حساب‌های آن مؤسسه مورد سنجش قرار می‌گیرد، این بر حسب مورد در مقایسه با حساب سود و زیان با تراز نامه خواهد بود.
- ۲- رابطه عدد مورد نظر با مبلغ کلی که عدد مزبور، جزئی از آن مبلغ کل باشد، مورد سنجش قرار می‌گیرد.
- ۳- رابطه و مقایسه عدد مزبور با اقلام مشابه یا وابسته در ترازنامه و سود و زیان مورد توجه قرار می‌گیرد.
- ۴- رابطه و مقایسه عدد مزبور با اقلام مشابه یا وابسته در حساب‌های سال قبل مورد نظر قرار می‌گیرد.
- ۵- نحوه تصمیم‌گیری بر اساس این مطلب است که آیا در نتیجه عدم تشریح و یا تأکید مطالبی در صورتهای مالی امکان گمراهی یا برداشت ناصحیح از حسابها وجود ندارد یا خیر؟

پرسش‌های فصل دوم

- ۱- هدف از آئین رفتار حرفه‌ای برای یک حرفه چیست؟
- ۲- مهمترین موازین رفتار حرفه‌ای حسابرسی را نام ببرید؟
- ۳- اصل درستکاری و بی طرفی را شرح دهید؟
- ۴- مواردی که استقلال حسابرس را نقص می‌کند را شرح دهید؟
- ۵- «اصل رازداری» را در حسابرسی را شرح دهید؟
- ۶- آقای «الف» سه ماه قبل به عنوان حسابرس مستقل شرکتی استخدام شد که دیروز پدر آقای «الف» به عنوان مدیر مالی شرکت استخدام شد آیا استقلال صاحبکار از بین رفته است؟
- ۷- ویژگی هر حرفه را توضیح دهید؟
- ۸- اصل بی طرفی را شرح دهید؟
- ۹- کلیه حرفه‌های شناخته شده ویژگی مشترکی دارند و مهمترین این ویژگی‌ها شامل چه چیزی است؟

سوالات چهار گزینه‌ای فصل دوم

- ۱ - کدامیک از موارد زیر از ویژگی مشترک حرفه هاست؟
(الف) مسئولیت خدمت به جامعه
(ب) مجموعه پیچیده‌ای از دانش
(ج) نیاز به اعتماد مردم
(د) هر سه مورد صحیح است
- ۲ - کدامیک از موارد زیر جزء مهم موازین رفتار حرفه‌ای نمی باشد؟
(الف) درستکاری و بی طرفی
(ب) استقلال
(ج) پرداخت حق کمیسیون برای جلب مشتری
(د) عدم پرداخت حق کمیسیون برای جلب مشتری
- ۳ - رعایت اصل استقلال در انتخاب کدام افراد رعایت می‌شود؟
(الف) اعضای هیات مدیره
(ب) حسابرسان داخلی
(ج) حسابرسان مستقل و بازرس قانونی
(د) مدیر عامل
- ۴ - حسابرسان به خاطر کدام دلیل زیر، در حین رسیدگی کوشش می‌کنند که مستقل به نظر رسند؟
(الف) از بین بردن احتمال خطرها و مسئولیت‌ها
(ب) رسیدن به استقلال واقعی
(ج) حفظ اعتبار حرفه نزد جامعه
(د) رعایت استانداردهای اجرای عملیات
- ۵ - تصمیم نهایی در مورد این که حسابرسان نسبت به صاحبکاران خود مستقل به نظر رسند باید توسط کدام مرجع زیر اتخاذ کرد؟
(الف) حسابرسان
(ب) صاحبکار
(ج) کمیته حسابرسی
(د) جامعه
- ۶ - طبق آئین رفتار حرفه‌ای کدام یک از موارد زیر حکم استقلال حسابرس را از بین می‌برد؟
(الف) داشتن منافع مالی مستقیم و با اهمیت به صورت غیر مستقیم در واحد مورد رسیدگی
(ب) ارائه خدمات مشاوره به مدیریت واحد مورد رسیدگی
(ج) سرمایه گذاری مشترک با واحد مورد رسیدگی
(د) هیچکدام از موارد فوق
- ۷ - کدام یک از شرایط زیر، حسابرس مستقل در حسابرسی شرکت سهامی علیرضا استقلال ندارد؟

الف) حسابرس مستقل و مدیرعامل شرکت علیرضا عضو هیات مدیره شرکت امین هستند

ب) حسابرس مستقل و مدیرعامل شرکت علیرضا مالک ۲۵٪ از سهام شرکت

حامد(شرکت سهامی خاص هستند)

ج) حسابرس مستقل یک وام اتومبیل از شرکت علیرضا اخذ نموده است(شرکت علیرضا

یک صندوق تعاونی و رهنی است)

د) بدلیل شرایط مالی نامطلوب، حسابرس مستقل حق الزحمه حسابرسی از شرکت علیرضا را تا ۴۰٪ کاهش میدهد

۸ - یک موسسه حسابرسی برای دستیابی به اهداف کنترل کیفیت در مؤسسه ممکن است که مدارکی را نگهداری کند که نشان دهد کدامیک از شرکا یا کارکنان مؤسسه قبلا در استخدام کدام صاحبکار مؤسسه حسابرسی بوده اند، این کار به احتمال زیاد برای رعایت کدامیک از هدفهای کنترل کیفیت صورت می‌پذیرد؟

الف) روابط حرفه‌ای (ب) نظارت و سرپرستی (ج) استقلال (د) ترفیع

۹ - در صورتی که حسابرس وامی را از یک اعضای هیات مدیره شرکت مورد رسیدگی گرفته باشد، کدامیک از موازین رفتار حرفه‌ای را زیر پا گذاشته است؟

الف) درستکاری و بی طرفی (ب) رعایت استانداردهای حسابرسی

ج) استقلال (د) هیچکدام از موارد فوق

۱۰ - در صورتی که حسابرس دارای منافع با اهمیتی در مؤسسه تحت رسیدگی باشد کدامیک از موازین رفتار حرفه‌ای را نقض کرده است؟

الف) استقلال (ب) بی طرفی و درستکاری

ج) عدم افشای اطلاعات محرمانه صاحبکار (د) هیچکدام از موارد فوق

۱۱ - اصل رازداری در حسابرسی به معنای آن است که حسابرس (که منتخب مجمع عمومی است) می‌باید اسرار کار شرکت را:

الف) تنها در اختیار هیات مدیره قرار دهد

ب) تنها در اختیار کسانی قرار دهد که دارای مبادلات بازرگانی با شرکت باشند

ج) تنها در اختیار کسانی قرار دهد که به نوعی در شرکت مورد رسیدگی ذینفع هستند

د) تنها در اختیار صاحبان سهام یا مراجع ذی صلاح قانونی قرار دهد

۱۲ - طبق آئین رفتار حرفه‌ای، حسابرس مستقل نسبت به کدام یک از موارد زیر منع می‌شود؟

الف) تأیید پیش بینی نتایج معاملات و رویدادهای آتی صاحبکار

ب) بیان اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی موقت

ج) نگهداری مدارک صاحبکار تا پرداخت حق الزحمه حسابرسی

د) بیان اظهار نظر نسبت به سیستم کنترل داخلی

۱۳ - کوتاهی در استرداد مدارک صاحبکار موجب زیر پا گذاشتن کدامیک از موازین رفتار حرفه‌ای می‌شود؟

ب) بیطرفی

الف) استقلال

د) هیچکدام از موارد فوق

ج) پرهیز از اعمال بد نام کننده

۱۴ - سهم حسابرس مستقل از پیشگیری از تقلب کارکنان کدام است؟

الف) ارزیابی سیستم کنترل داخلی و ارائه پیشنهاداتی جهت بهبود آن

ب) ارزیابی کنترل‌های داخلی برای ارزیابی ریسک کنترل

ج) رسیدگی به معاملات رویدادهای مالی به نحوی که تمام تقلب‌های ممکن را کشف کند

د) رسیدگی به معاملات به نحوی که اکثر تقلب‌های ممکن را کشف کند

۱۵ - در صورت با اهمیت بودن، کدامیک از موارد زیر بر اساس استانداردهای حسابرسی تخلف (سوء جریان) محسوب می‌شود؟

الف) سوء استفاده از یک دارایی یا گروهی از دارایی

ب) اشتباهات دفتری در اطلاعات حسابداری مبنای تهیه صورت‌های مالی

ج) اشتباهات در به کار گیری اصول متداول حسابداری

د) تفسیر نادرست حقایق موجود در تاریخ تهیه صورت‌های مالی

۱۶ - چنانچه در قرار داد حسابرسی درباره حق الزحمه حسابرسی موازین حرفه‌ای را در صورتی رعایت نکرده است که حق حرفه‌ای را نقص کرده است؟

ب) حق الزحمه حسابرسی قبلی

الف) اوقات صرف شده

د) نوع کار

ج) قطعیت درآمد مشمول مالیات

۱۷ - چنانچه در قرار داد حسابرسی میزان حق الزحمه مشروط به کسب نتایجی خاص باشد حسابرس کدامیک از موازین نقص کرده است؟

ب) بیطرفی

الف) استقلال

د) هیچکدام از موارد فوق

ج) مشروط نبودن حق الزحمه به کسب نتایج خاص