

دکتر یحیی حساس یگانه\*

## مقدمه

در دو مقاله پیشین از این سلسله مقالات در دو زمینه‌ی مختلف به توضیح و تشریح مسئولیت حرفه‌ای و ماهیت وظیفه‌ی مراقبت حرفه‌ای حساب‌رسان پرداخته شد؛ زمینه اول، به ایده‌ی تلقی حساب‌رسان در مقام کارشناسان حرفه‌ای محتاطی مربوط می‌شود که عملیات آنان بر اساس استانداردهای رفتاری پذیرفته شده ارزیابی می‌شود؛ و زمینه دوم، شرایط فراگیری را ترسیم می‌کند که مسئولیت حساب‌رسان را در رابطه با ویژگی‌های کیفی پذیرفته شده صورت‌های مالی نشان می‌دهد. باین که تشریح هر یک از این زمینه‌ها برای درک مسئولیت‌های حرفه‌ای حساب‌رسان اهمیت دارد، اما، اطلاعاتی را درباره‌ی مسئولیت‌های حرفه‌ای و وظیفه‌ی مراقبت حرفه‌ای و پاسخگویی حساب‌رسان در ارتباط با افراد و گروه‌های ذی‌نفع و استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی به دست نمی‌دهد. این مقاله، ضمن اولویت دادن به افراد و گروه‌های ذی‌نفع، دامنه‌ی ای‌پرمخاطب‌تر از استفاده‌کنندگان را شامل سایر افراد و سازمان‌هایی که دارای حق منطقی برای دسترسی به اطلاعات حسابداری حسابرسی شده هستند - در برمی‌گیرد. این مقاله، با تعریف دقیق موشکافانه افراد و گروه‌های ذی‌نفع حسابرسی که معمولاً در اثر عدم پیروی حسابداران رسمی از استانداردهای حسابرسی، متضرر می‌شوند، و همچنین دیگر گروه‌هایی که تاوان این کار را می‌دهند، در صدد کالبد شکافی و گسترش موضوع مسئولیت حرفه‌ای حسابداران رسمی است. بنابراین، تعیین افراد و گروه‌های ذی‌نفعی که حسابرسی محسبات در مقابل آن‌ها وظیفه اعمال مراقبت دارد، بسیار مهم است. در این مقاله به این مهم پرداخته می‌شود.



## مسئولیت حساب‌رسان در قبال استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی

### افراد و گروه‌های اصلی ذی‌نفع حسابرسی

فلسفه اصلی و بنیادی که ورای مسئولیت بالقوه حساب‌رسان در مقابل افراد ذی‌نفع قرار دارد اصل قانونی دو جانبه بودن قرارداد است که در قوانین مدنی اکثر کشورها، از جمله ایران مطرح شده است.

بدین معنی که این مسئولیت بالقوه در بطن روابط قراردادی ارائه خدمات حسابرسی به یک ذی‌نفع خاص نهفته است. اگر ذی‌نفع بتواند در محاکم ثابت کند که در اثر اتکاء به کار حسابدار رسمی - در حالی که قوانین و مقررات و استانداردها حرفه‌ای



رعایت نشده باشند - به میزان قابل برآوردی خسارت دیده است، آن گاه حسابرس را می توان مسئول این خسارت دانست. مرور نتایج دعاوی مطرح شده در محاکم مربوطه در آمریکا و انگلیس در اواخر سده نوزدهم و نیز سده بیستم مؤید این ادعا است و قابل تامل و بررسی است. از سوی دیگر، مسئولیت حسابرس در مقابل دیگر ذی نفع ها به موجب قانون خسارات و صدمات و قوانین مدنی (قانون مدنی ایران، بخش تعهدات و قراردادها) ناظر بر قراردادها تعیین شده است.

موارد مذکور، مسائلی را در رابطه با تعیین افراد و سازمان هایی مطرح کرده است که حسابرس در مقابل آنان وظیفه اعمال مراقبت حرفه ای و همچنین مسئولیت بالقوه در خصوص مسامحه های حرفه ای دارد.

### شرکت یا سهامداران؟

اما سهامداران شرکت حسابرسی شونده، گروه اصلی استفاده کننده از گزارش حسابرسی هستند. با این که شرکت حسابرسی شونده، (و مدیریتش) قانوناً قرارداد حسابرسی را با حسابرس منعقد می کند، اما سهامداران شرکت حسابرسی شونده، گروه اصلی استفاده کننده از گزارش حسابرس هستند. این ارتباط، به طور متعارف، تمایل حسابرسان به ارائه نظر کارشناسی به سهامداران در خصوص کیفیت صورت های مالی را نشان می دهد. به عبارت دیگر، اگرچه قرارداد حسابدار رسمی و صاحبکار، شرکت را به عنوان شخصیت حقوقی جداگانه ای معرفی می کند که ذی نفع اصلی گزارش حسابرسی است، اما سهامداران آن شرکت دریافت کنندگان و اتکاء کنندگان اصلی صورت های مالی و گزارش حسابرس هستند. بنابراین در صورتی که سهامداران از مسامحه حسابرس متضرر شوند، شرکت - از طریق

هیأت مدیره - به عنوان طرف قرارداد و به نیابت از یکایک سهامداران علیه حسابرس برای جبران خسارت اقامه دعوی می کند. بنابراین، روشن است که حسابرس در رابطه با وظیفه اعمال مراقبت حرفه ای، هم در مقابل شرکت و هم در مقابل سهامداران مسئولیت دارد.

هر چند بنا به مطالعات نگارنده، به دلایل متعدد تا کنون دعاوی مهمی علیه هیچ یک از حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی ایرانی در محاکم قضایی اقامه نشده است. اما در سایر کشورها دعاوی قانونی پرشماری علیه حسابداران رسمی برای سالیان متمادی مطرح بوده است. برای اثبات این ادعا می توان پرونده های مختلفی را در انگلستان، آمریکا، و... شاهد آورد. به عنوان مثال در مورد پرونده لندن و بانک عمومی در سال ۱۸۹۵، قاضی حکم کرد که وقتی ترازنامه شرکت ناقص تهیه شده بود، حسابرس باید واقعیت ها را به طور کامل به سهامداران گزارش می کرد. از این تصمیم کلی نیز در پرونده رکس علیه کیلسنت که در سال ۱۹۳۱ دادرسی شد نیز تبعیت شد. در پرونده انبار نفت لندن علیه سی یر، هسلاک و همکاران که در سال ۱۹۰۴ دادرسی شد، حسابرس به عنوان مأموری تعریف شد که وظیفه حفاظت از سهامداران شرکت را نیز به عهده دارد. قضاوتی که در سال ۱۹۵۱ در پرونده کندلر علیه کرن، کریسمس و همکاران صورت گرفت بسیار ویژه بود. قاضی این پرونده حکم کرد که وظیفه مراقبت حرفه ای حسابرسان تنها در مقابل شرکت و سهامداران است نه هر شخص ثالث دیگری که ممکن است به گزارش حسابرس اتکاء کند. این پرونده که در انگلستان مطرح شد با پرونده اولترامارس علیه تاشه که در سال ۱۹۳۱ در آمریکا دادرسی شد قابل مقایسه است. به رغم همسانی آشکار این پرونده های حقوقی، هنوز هم مسئولیت حسابرسان در مقابل اشخاص ثالث،

اگرچه قرارداد حسابدار رسمی  
و صاحبکار، شرکت را به عنوان  
شخصیت حقوقی جداگانه ای  
معرفی می کند که ذی نفع  
اصلی گزارش حسابرسی است،  
اما سهامداران آن شرکت  
دریافت کنندگان و اتکاء کنندگان  
به اصلی صورت های مالی و  
گزارش حسابرس هستند

گزارشگری مالی است. زمان و تلاش های صرف شده در رابطه با چنین نظارتی، قبل از هر چیز، از منظر رفاه اجتماعی قابل ملاحظه است، و منافع شخصی حسابرسان و حرفه آن ها نیز در گرو این است که برای توجیه منافع مالی و اجتماعی حاصل از حسابرسی، مسئولیت خود را وسیع تر تلقی کنند. اما مسئله این است که آیا گشودن بایی برای مسئولیت بالقوه حسابرسان در مقابل هر شخص ثالثی که ممکن است به صورت های مالی حسابرسی شده اتکاء کند، منصفانه است یا نه. هر چند که این موضوع در ایران مسبوق به سابقه نیست، اما، در این رابطه، دادگاه های کشور های مختلف در دهه های گذشته به عوامل کلیدی گوناگونی برای گشودن این معما، استناد کرده اند.

**نخستین عامل**، ترکیبی از عواملی است که تحت عنوان قابل پیش بینی بودن و نزدیک بودن به طور منصفانه و معقول، مورد اشاره قرار می گیرد و عبارت است از این که حسابرس بتواند در شرایطی که بین شرکت و اشخاص ثالث، قرابتی قابل ملاحظه برای اتکاء به صورت های مالی وجود دارد، مسئولیت خود را در مقابل این اشخاص به گونه ای منصفانه و معقول تعریف کند. این اصل عمومی و پیچیده، طی مجموعه ای از احکام و تصمیم های حقوقی در آمریکا مطرح شده و تکامل یافته است. به عنوان مثال در پرونده های شرکت راش فکتورز علیه لوین، و ربان علیه کین که در سال ۱۹۶۸ دادرسی شدند، مسئولیت حسابرس تا آن جا بسط یافت که اشخاص ثالثی را که عضو یکی از گروه های ذی نفع حسابرسی هستند شامل می شود. در پرونده روزنبلوم علیه آدلر که در ۱۹۸۳ دادرسی شد، دامنه مسئولیت حسابرس به شمول گروههایی بسط یافت که ذی نفع بودن آن ها برای حسابرس قابل پیش بینی و تعریف باشد.

نمونه های دیگر، عبارت اند از پرونده گروه اسکات

روشن نیست و رویکرد دادگاه ها در طول زمان تغییر یافته است.

در دوران اخیر وضعیت فوق با طرح پرونده صنایع کاپارو علیه دیکمن که در سال ۱۹۹۰ در انگلستان دادرسی شد، بغرنج تر شده است. قاضی این پرونده بین گروه سهامداران و تک تک سهامداران تفاوت گذاشت. طبق حکم این قاضی، حسابرس در مقابل گروه سهامداران مسئولیت دارد، نه در مقابل فردی از آنان که ممکن است به گزارش حسابرسی اتکاء کند (کدسل، ۱۹۹۱، صص ۲ - ۴۱).

### مسئولیت در مقابل اشخاص ثالث

مجموعه صورت های مالی، موضوع حسابرسی حسابرسان است که در هر سال برای ارائه مستقیم به سهامداران تهیه می شود. اما این صورت ها، به مثابه یک کالای عمومی در دسترس طیف های مختلفی از دیگر استفاده کنندگان قرار دارد. در این زمینه مسئله ی اساسی حسابرسان این است که آیا آنان در مقابل اشخاص ثالث دیگر که ممکن است در اثر اتکاء به صورت های مالی حسابرسی شده - در صورتی که عملیات حسابرسی یا مسامحه انجام شده باشد زبان ببینند یا به عبارت دیگر در رابطه با اعمال مراقبت حرفه ای، مسئولیت دارند یا خیر؟ طی سالیان متمادی، دادگاه های کشورهای دیگر تلاش کرده اند که با تلقی مراقبت حرفه ای به عنوان وظیفه نانوشته غیر قابل انکار، پاسخ این سؤال را بدهند. البته هیچ گاه توافق همگانی در مورد این مسئله وجود نداشته است.

این موضوع به ویژه برای حسابرسان و به طور کلی برای حرفه حسابداری و حسابرسی مشکلاتی را ایجاد کرده است. در حقیقت، پای مسئله منافع عمومی به میان آمده است. حسابرس قانوناً ملزم به حراست از شرکت و سهامداران آن در مقابل کیفیت ضعیف



علیه مک فارلین و آنور و پرونده ی جب فاستنر علیه مارکز بلوم و همکاران که در سال ۱۹۸۱ دادرسی شدند و پرونده ی توماکس علیه دیکسون، مک فارلین و رابینسون که در سال ۱۹۸۳ دادرسی شد. این پرونده ها در نیوزلند مطرح شدند. این پرونده ها که در کشورهای مختلف و زمان های متفاوت مطرح شده اند و آثار مختلفی را به دنبال داشته اند همگی مؤید مفهوم قابلیت پیش بینی اتکاء اشخاص ثالث به گزارش حسابرسی و تحمل خسارت از سوی آنان - در صورت مسامحه حسابرسان - بوده اند. لذا بر این اساس حسابرس وظیفه دارد تا در اعمال مراقبت حرفه ای این افراد را نیز در نظر بگیرد.

اما در سال های اخیر در انگلستان، در پرونده صنایع کاپارو علیه دیکمن که در سال ۱۹۹۰ دادرسی شد، عامل دوم احراز مسئولیت در مقابل اشخاص ثالث معرفی شده است. در این پرونده چنین مطرح شد که حسابرس از قبل، در خصوص این که صورت های مالی به منظور خاصی به اشخاص معینی ارائه خواهد شد، آگاهی داشته است (کدسل، ۱۹۹۱، ص ۴۲). عاملی که قضاوت دادگاه را تحت تأثیر قرار داد این بود که قاضی اعتقاد داشت هدف اصلی از تهیه صورت های مالی ادای وظیفه مباشرت است نه تصمیم گیری برای سرمایه گذاری. لذا باید شرایط فردی و اصلاً ظرافت پیش بینی و تعریف میزان قرابت به گونه ای معقول و منصفانه نیز مورد ملاحظه قرار گیرد.

بنابراین، علائمی وجود دارد که نشان دهنده رجوع قضات به احکام صادر شده در پرونده اولترامارس که در سال ۱۹۳۰ در آمریکا دادرسی شد، و پرونده کندلر که در سال ۱۹۵۰ در انگلستان دادرسی شد است. این حکمی است که برای حسابرسان بسیار پیچیده و دردسرافرین است. به ویژه این که حکم مزبور، نقش پر ددرسری را برای حسابرسان در فرایند پاسخ گویی

قائل است و این واقعیت را که صورت های مالی در بازارهای متفاوت، توسط استفاده کنندگان مختلف قابل دسترسی و تصمیم گیری است نادیده می گیرد. هم چنین، این مورد مغایر با توصیه های چارچوب مفهومی استاندارد های حسابداری اکثر کشورها است که تأکید می کنند صورت های مالی باید عموماً در تصمیم گیری مفید باشند و از میان کیفیت های مفید بودن خصوصاً مربوط و اتکاء پذیر باشند. بنابراین، - اگر عادلانه قضاوت کنیم منطقی است که بگوییم حسابرسان برای مسامحه و سهل انگاری های بالقوه در اموری که - انجام آن ها به عهده شان نیست، مورد سؤال قرار نمی گیرند. اما، از سوی دیگر باید مطلوبیت اجتماعی صورت های مالی و نقش های مختلف اقتصادی و اجتماعی اظهار نظر حسابرس در مورد این صورت ها را در نظر گرفت که خود حدیث مفصلی است و پرداختن به آن فرصت دیگری را می طلبد. به هر طریق، تعریف وظیفه اعمال مراقبت حرفه ای حسابرسان در این محیط گسترده اولویت خاصی دارد. زیرا هم منافع حسابرسان حفظ می گردد و هم انتظارات جامعه برآورده می شود. اگر حسابرسی به گونه ای مناسب و کامل انجام شود، هیچ کدام از این منافع و انتظارات از بسین نخواهد رفت. در این زمینه، کدسل (۱۹۹۱، صص ۱۰ - ۹) نیاز به نوآوری و قانونگذاری و استانداردگذاری را گوشزد می کند، به گونه ای که با شناخت تهیه کنندگان و نیاز استفاده کنندگان از صورت های مالی، لازم است حسابرسان و استفاده کنندگان اطلاعات مالی، به جای پیشنهاد راه حلی ایده آل برای حل این مشکل، راه حلی عملی ارائه کنند.

### پاسخگو دانستن حسابرسان

در دو مقاله قبلی و تا کنون، وضعیت مسئولیت حرفه ای حسابرسان از منظر خاصی مورد بحث قرار

اما مسئله این است که آیا  
گشودن بانی برای مسئولیت  
بالتوجه حسابرسان در مقابل  
هر شخص ثالثی که ممکن است  
بر صورت های مالی حسابرسی  
شده اتکاء کند، منصفانه است  
یا نه. هر چند که این موضوع  
در ایران مسبوق به سابقه  
نیست، اما، در این رابطه،  
دادگاه های کشورهای  
مختلف در دهه های گذشته  
به عوامل کلیدی گوناگونی برای  
گشودن این معما، استناد  
کرده اند

رانمی توان افرادی قائم  
به ذات و مستقل از  
مؤسسه و سایر همکاران  
فرض کرد. بنابراین تک تک  
حسابرسان باید روش ها  
و ضوابط داخلی مؤسسه  
را، که برای حفظ کیفیت  
حسابرسی وضع شده اند،  
رعایت کنند

گرفت. اما این، تنها روش بررسی وظیفه مراقبت حرفه ای حسابرسان نیست. زیرا آنان در مقام اعضای یک حرفه مهم، مسئولیت اخلاقی نیز دارند. به عبارت دیگر، آنان به عنوان اعضای نهادهای حرفه ای شناخته شده، موضوع و هدف قانونگذاری نهادهای خود قرار دارند تا اطمینان حاصل شود که عملیات حسابرسی آنان براساس استانداردهای رفتاری پذیرفته شده در حرفه انجام می شوند. بنابراین، حسابرسان باید نسبت به مسئولیت هایشان در مقابل حرفه حسابرسی و صاحبکاران (و احتمالاً سایر افراد و سازمان هایی که در شرکت صاحبکار ذی نفع هستند) آگاه باشند.

حسابرسان را می توان به روش های مختلف، نسبت به کیفیت عملیاتی که انجام می دهند پاسخ گو دانست.

**روش نخست.** آنان باید الزامات و روش های تدوین شده در حرفه را رعایت کنند، و گرنه با مجازاتی مانند اخراج از جامعه حرفه ای مواجه خواهند شد. در این حالت، نهادهای حرفه ای با ایفای تعهدات و میثاق های حرفه ای، از عدول تک تک اعضا از استانداردهای وضع شده جلوگیری خواهند کرد.

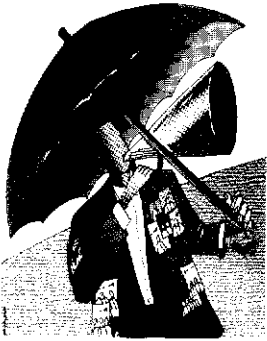
**روش دوم.** همان گونه که در دو مقاله قبلی و ابتدای این مقاله مورد اشاره قرار گرفت دادخواهی های حقوقی در مواقعی است که اشخاص در اثر سهل انگاری و مسامحه حسابرسان متضرر شده باشند. همان گونه که قبلاً ذکر شد، این نکته هم می تواند از سوی شرکت و با درج در قرارداد- و بنابراین با تأکید بر انجام عملیات حسابرسی به نیابت از طرف سهامداران، به نحوی مؤثر- مورد تأکید قرار گیرد و هم- اگر چه به ندرت- با اقامه دعوی از سوی هر کدام از سهامداران یا اشخاص ثالث مطرح شود. چنین عمل قانونی بر مبنای ماهیت خاص هر ماده

قانونی که می توان بر علیه حسابرسان مطرح کرد، صورت بندی می شود. حتی اگر احساس شود که کار حسابرس نوعی فریب یا تقلب عمدی بوده است، ممکن است جرم تلقی شود و در صورتی که اگر انحراف از استاندارد سهوی و در اثر سهل انگاری قلمداد شود، تابع قوانین مدنی خواهد بود.

**روش سوم،** تحقق پاسخ گویی حسابرسان است که متأسفانه خیلی کم به آن پرداخته شده است. در حقیقت این روشی داخلی است که در آن، مؤسسه حسابرسی روش هایی را برای کنترل کار هر کدام از شرکاء وضع می کند. حسابرسان مؤسسه حسابرسی را نمی توان افرادی قائم به ذات و مستقل از مؤسسه و سایر همکاران فرض کرد. بنابراین تک تک حسابرسان باید روش ها و ضوابط داخلی مؤسسه را، که برای حفظ کیفیت حسابرسی وضع شده اند، رعایت کنند. این رویکرد ممکن است روشی مشخص برای بررسی ها و رسیدگی های دقیق حسابرسان باشد یا فشارهای غیرمستقیم و یکنواختی برای رعایت استانداردهای رفتاری خاص باشد. در این زمینه، تک تک شرکاء حسابرسی و همکارانشان باید خود را در مقابل فشارهایی حفظ کنند که به خاطر منافع کوتاه مدت اقتصادی، به کیفیت حسابرسی لطمه می زند.

### مسئولیت حسابرسان و تغییر استانداردهای حسابرسی

آنچه در بخش های قبلی تشریح شد، دشواری ها و مشکلات قانونی و حقوقی بود که حسابرسان را در رابطه با وظیفه خاص ارائه اظهار نظر کارشناسی و عینی نسبت به کیفیت صورت های مالی در معرض اتهام قرار می داد. روشن است که چنین وظیفه ای ماهیتاً بیش تر پیوسته تا این که ایستا باشد. به ویژه، این که صورت های مالی یاد شده، برای طیف های



حکم مهم است، این است که دادگاه در حقیقت فراتر از نحوه عمل تعیین شده از سوی حرفه حسابداری، دست به تدوین استاندارد زد. به عبارت دیگر، توسل به این استدلال که این نحوه عمل در حسابداری پذیرفته شده است، برای دادگاه کافی تلقی نشد و دادگاه استدلال کرد که چنین نحوه عملی منافع شرکت و سهامداران آن را حفظ نکرده است. بنابراین، صرف نظر از استانداردهای حسابداری و حسابرسی تجویز شده، حسابرسان باید از استانداردها فراتر بروند و شرایطی را که با منافع اشخاص ذی نفع گره خورده است به دقت بررسی کنند.

در پرونده اسکات و همکاران علیه شرکت ساختمانی بارکرایس که در ۱۹۶۸ در آمریکا دادرسی شد، حسابرس به دلیل عدم مرور حسابرسی سال قبل برای تعیین دوام اعتبار اظهار نظر اولیه اش در مورد صورت های مالی، مجرم شناخته شد. این مورد مربوط به بروشوری بود که براساس مدارکی که بعد از حسابرسی صورت های مالی به دست آمده، تهیه شده بود. در این پرونده چنین حکم شد که: وظیفه مراقبت حرفه ای ایجاب می کند که حسابرسان بعد از ارائه گزارش حسابرسی، کار را تمام شده تلقی نکنند و اگر اظهار نظر آنان در آینده نیز معتبر تلقی می شود و مورد استناد قرار می گیرد، آنان وظیفه دارند که مدارک و شواهد جدید را نیز به گونه ای مناسب بررسی کنند.

در پرونده دیگری که در سال ۱۹۶۹ در آمریکا مطرح شد، حسابرس اعطای وام مشخصی را که یک شرکت به شرکتی وابسته داده بود رسیدگی کرد، اما چگونگی پرداخت وجه مربوطه و از آن مهم تر، قابلیت بازپرداخت آن را بررسی نکرده بود. حسابرس اعتقاد داشت که رسیدگی، روشنی صحیح است، اما دادگاه استاندارد بالاتری را ارائه کرد که حسابرس انتظار نداشت. طبق حکم دادگاه از حسابرس انتظار می رود

مختلفی از افراد و سازمان ها قابل دسترسی است، بی آن که آنان قراردادی را با حسابرس امضاء کرده باشند. به علاوه، صورت های مالی از این قابلیت برخوردارند که به طرق مختلف، در زمان های مختلف و توسط افراد و سازمان های مختلف بررسی و تفسیر شوند. بنابراین تشخیص انتظارات و منافع مورد نظر اشخاص در هر مقطع زمانی و براساس شرایط ویژه هر فرد و سازمان برای حسابرسان بسیار دشوار است. اوضاع و احوال، همواره در حال تغییر است و لذا شگفت آور نیست که می بینیم حرفه حسابرسی به عنوان نهادی اجتماعی در صدد چارچوب بندی و محدودسازی مسئولیت اعضای خود است.

یک توجیه برای چنین رویکرد محتاطانه ای می تواند مراجعه به تعدادی از احکامی باشد که در دادگاه ها، در مقاطع زمانی مختلف علیه حسابرسان، و به طور کلی حرفه حسابداری صادر شده است. برخی از این موارد به شرح زیر است:

در ۱۹۳۲ در آمریکا پرونده رکس علیه کیلسنت دادرسی شد. در این پرونده، حسابرس به کمک و همدستی در انتشار صورت های مالی گمراه کننده ای متهم شد که زیان های هنگفتی را به سهامداران شرکت وارد کرد. صورت های مالی، به خاطر بیش نمایی قدرت سودآوری و وضعیت مالی شرکت در اثر عدم افشاء ارقامی انتقالی از اندوخته ها و ذخیره ها، گمراه کننده تلقی شد. در زمان طرح این پرونده، تنها شرکت رکس نبود که این عمل را برگزیده بود، بلکه روش عمومی پذیرفته شده ای در حرفه حسابداری بود. با این حال، قاضی حکم کرد که چون این انتقال برای فریب استفاده کنندگان در زمینه سودآوری شرکت بوده و هدف، گزارش صادقانه وضعیت مالی و سودآوری شرکت نبوده است، حسابرس وظیفه داشته است این عملکرد را گزارش کند. آنچه در مورد این

انجمن حسابداران رسمی آمریکا در سال ۱۹۷۵ مطرح کرد نزدیکی بیش از حد حسابرس به مدیریت واحد مورد رسیدگی بود و ضرورت اصلاح و بهبود مراقبت حرفه ای برای گزارشگری فعالیت های متقلبانه مدیریت به سهامداران و مراجع قانونی و ضرورت کسب مهارت حسابرسان در رسیدگی به سیستم های رایانه ای بود.

هر کدام از این موارد، مسائلی را برای جامعه حسابرسی به جای گذاشته است. کارآیی حسابرسی مستقل به درجه بالایی از همکاری و ارتباط مطلوب بین حسابرس و مدیریت بستگی دارد. اما این که همکاری و رابطه مطلوب به چه میزان باید باشد تا استقلال حسابرس زیر سؤال نرود، بستگی به شرایط خاص دارد. ضرورت گزارش موارد ناشی از تقلب به افرادی غیر از مدیریت چندان روشن نیست، بالاخص زمانی که مدیریت دستی در این تقلب داشته باشد - وظیفه رازداری حسابرسان نیز اغلب مهم به شمار می آید - و از طرف دیگر، فن آوری رایانه نیز به طور مستمر در حال تغییر است و به دانش کارشناسی بیش تری نسبت به آنچه از حسابرسان انتظار می رود نیاز دارد.

### مسئولیت در مورد شواهد حسابرسی

موضوعی که به طور مکرر در دو مقاله قبلی و مقاله حاضر مورد اشاره قرار گرفته است، نقش حسابرس در فرایند اداره شرکت و پاسخ گویی مدیریت است. به طور دقیق تر، نقش مزبور به عنوان بررسی مستقل و کارشناسانه کیفیت اطلاعات مالی گزارش شده تلقی می شود. بنابراین توصیف وظیفه مراقبت حرفه ای حسابرسان بدون اشاره به آنچه حسابرسان برای تکمیل حسابرسی نیاز دارند، نارسا خواهد بود. به ویژه، باید به مسئولیت حسابرسان در جمع آوری و ارزیابی شواهد و مدارک کافی برای اظهار نظر، و متعاقباً

در جایگاهی فراتر از شرکت حسابرسی شونده باشد و کیفیت اطلاعاتی را که گواهی می کند به طور دقیق بررسی کند. این که چگونه باید حسابرس این انتظار را برآورده کند همچنان مبهم است. اما آنچه مشخص است حسابرسان باید با هر موضوعی که بررسی می کنند برخوردی در حد ارزش آن داشته باشند - بدون توجه به این که استانداردهای موجود چه می گویند - و با ذهنی پرسشگر، به بررسی موضوع بپردازند.

### پرونده شرکت گواهی حوالجات سیفیک علیه

فورسیث و همکاران که در سال ۱۹۷۰ در استرالیا دادرسی شد حکمی مشابه گزارش کمیسیون سلطنتی کانادا در مورد شرکت گواهی حوالجات آتلانتیک داشت که چند سال قبل از آن دادرسی شد. احکام دادگاه در هر دو مورد حاکی از این بود که حسابرسان شرکت ها با اتکاء بر صحت نظرات و تأییدیه های دریافتی از منابع بیرون از سازمان در مورد اوراق بهادار - اما نه از طریق بازرسی - اظهار نظرهای مشروط حسابرسی در مورد صورت های مالی شرکت های فرعی - از روش های پذیرفته شده موجود تبعیت کرده اند. اثر این قضاوت ها رهنمون ساختن حسابرسان آمریکا و انگلستان به اصلاح رویکردهایشان در اتکاء به کار سایر متخصصان و حسابرسان بود که آثار آن را می توان در بیانیه های انجمن حسابداران رسمی آمریکا در سال ۱۹۹۱ و در واکنش انجمن حسابداران رسمی انگلستان، در سال ۱۹۸۶ ملاحظه کرد.

پیامد پرونده ای که در سال ۱۹۷۵ در آمریکا دادرسی شد برای حرفه حسابرسی این بود که کمیته ویژه ای در سال ۱۹۷۵ برای بررسی مسائل اصلی در این زمینه تشکیل شد. این پرونده که مربوط به تأمین وجه سرمایه بود، اختصاص به تقلب بزرگی داشت که توسط حسابرس کشف نشده بود. آنچه کمیته مربوط





دست آمده از منابع قابل اتکاء تحت تأثیر قرار داده است. سایر پرونده های مطرح شده در این مقاله (مانند بارکرایس، فروش قاره‌ای، گواهی حوالجات پس‌سیفیک و تأمین وجوه سرمایه) تنها نکته آخر را مورد تأکید قرار داده اند. به عبارت دیگر، وظیفه مراقبت حرفه ای حساب‌رسان در زمینه شواهد حسابرسی تنها به مقدار شواهد کسب شده محدود نمی شود. حساب‌رس باید بیش تر از مقدار، به کیفیت شواهد و به ویژه، کیفیت منبع کسب شواهد اهمیت دهد. امروزه مسئله اصلی تعیین قابلیت اعتماد منابع شواهد گردآوری شده برای فراهم آوردن مبنای اظهار نظر در مورد کیفیت مورد انتظار صورت های مالی تهیه شده است. این موضوع، می تواند مباحث بعدی برای بررسی باشد.

\* عضو هیات علمی دانشگاه علامه طباطبائی

1-Flint,D.(1988)"Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction", Macmillan, London.

2-Gwilliam,D.(1991)"The auditor's Liability to third parties," in M.shere and S.Turley(eds.) Current Issues in auditing, paul Chapman, London.

3-Mautz, R.K. and Sharaf,H.A. (1961) "The Philosophy of Auditing American Accounting Association."

4- Kedslye, M. J. M. (1990) Firm Foundation: " The Development of Professional Accounting" Scotland 1850-1900, University of hull Press.

5-Kedslye.M.J.M.(1991) Firm Foundation: The Development of Professional Accounting , Scotland 1850-1900, University of Hull Press .

وظیفه گزارش قابل فهم این اظهار نظر، توجه داشت. مجامع حرفه ای به این وظایف به روشنی توجه کرده اند.

تعدادی از پرونده های مطرحه در دادگاه ها، این اصول را در رابطه با حسابرسی تقویت می کنند. ضرورت جستجوی شواهد کافی، فراتر از رسیدگی محاسباتی به صورت های مالی در پرونده های قدیمی تری مانند پرونده ی شرکت سرمایه گذاری و املاک و مستغلات لیدز علیه شیفر د(۱۸۸۷)، شرکت انبارهای نفت لندن علیه مؤسسه سی بر، هسلاک و همکاران(۱۹۰۴) و مؤسسه آر تور. ئی. گرین و همکاران علیه شرکت مرکزی اعتبارهای مالی(۱۹۲۰) نیز مورد تأکید قرار گرفته است. ضرورت عدم تلقی حسابرسی به عنوان عمل کنترل محاسبات، در پرونده شرکت بیمه آتش سوزی شهری(۱۹۲۴) - با تأیید ارزش دارایی ها و بدهی ها توسط افراد مستقل بیرونی- و پرونده شرکت مهندسی و راه سازی وست مینستر(۱۹۳۲) در ارتباط با کشف شواهدی فراتر از مدارک حسابداری و مدارک رسمی اداری بسیار مهم تلقی شد.

در بازرسی سال ۱۹۴۱ کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا از مؤسسه مک کیسون و رایبنز، نیاز به شواهد حسابرسی کافی مورد توجه حسابداران و حساب‌رسان قرار گرفت. این وضعیت حسابرسی، وظیفه مراقبت حساب‌رسان را در ارتباط با جمع آوری شواهد مستقل از بیرون از سازمان (به عنوان مثال از طریق بازرسی عینی موجودی های کالا یا دریافت تأییدیه بدهکاران) برای تأیید یا عدم تأیید ارقام حسابداری مندرج در صورت های مالی، روشن می کند. این وضعیت، بیش از هر وضعیت دیگری در تاریخ حسابرسی تدوین روش های پذیرفته شده حسابرسی را به ویژه در ارتباط با ارزیابی شواهد به

ضرورت عدم تلقی حسابرسی

به عنوان عمل کنترل محاسبات،

در پرونده شرکت بیمه

آتش سوزی شهری(۱۹۲۴)-

با تأیید ارزش دارایی ها و

بدهی ها توسط افراد

مستقل بیرونی- و پرونده

شرکت مهندسی و راه سازی

وست مینستر(۱۹۳۲)

در ارتباط با کشف شواهدی

فراتر از مدارک حسابداری

و مدارک رسمی اداری

بسیار مهم تلقی شد