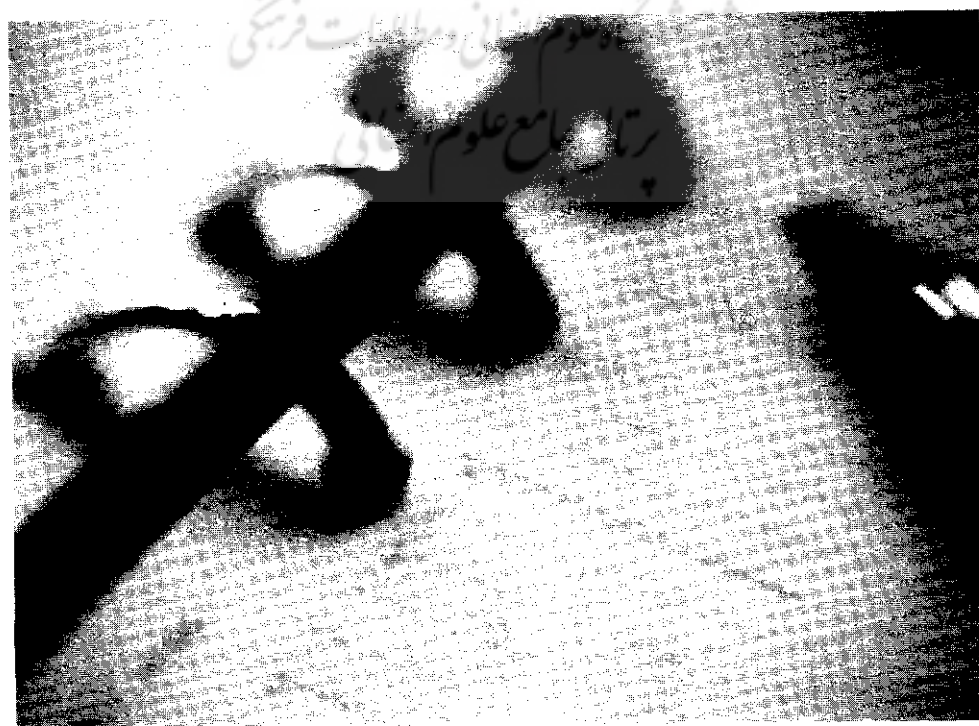


مسئولیت حرفه‌ای حسابداران رسمی

■ دکتر یحیی حساس یگانه - عضو هیأت علمی دانشگاه علامه طباطبائی - حسابدار رسمی - حسابدار مستقل

آغاز سخن

این روزها موضوع مسئولیت حرفه‌ای حسابداران از موارد بسیار با اهمیت مطرح در جامعه حرفه‌ای در ایران است. این موضوع به نوبه خود بیمه مسئولیت حرفه‌ای حسابداران رسمی برای ایجاد پوشش مناسب برای آنها را مطرح کرده است. اواخر تابستان جامعه حسابداران رسمی با تشکیل گرد همایی در باشگاه وزارت امور اقتصادی و دارایی و با حضور اعضا و نمایندگان شرکت‌های بیمه به این مهم پرداخت. در این گردهمایی، همکاران محترم جناب آقای لطفعلیان، جناب آقای دکتر کبوتره و جناب آقای شکری، برخی از موارد بسیار با اهمیت مرتبط با مسئولیت حرفه‌ای بازرسان قانونی و حسابداران رسمی را بررسی کردند. مطالب مطرح شده در گردهمایی مذکور، نگارنده را بر آن داشت تا موضوع را در چند مقاله ارائه کند. در نوشته حاضر، به "مسئولیت حرفه‌ای حسابداران رسمی" پرداخته شده است و در مقالات بعدی "مسئولیت حسابداران رسمی در زمینه وظایف خاص"، "مسئولیت حسابداران رسمی در مقابل استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی" و "پاسخ‌گو دانستن حسابداران"، بررسی خواهد شد.



مفهوم

مسئولیت حسابداران رسمی

تعیین محدوده‌های مسئولیتی یک حرفه، مشکل و پیچیده است. نقش مهم قضاوت و اظهار نظر در عملکرد حرفه‌ای و انجام قضاوت که در برخی از موارد می‌تواند نادرست باشد، به این پیچیدگی کمک می‌کند. سازگاری مستمر یک حرفه و تغییرات محیط اجتماعی آن با روش‌ها و رویه‌های مورد عمل، نیاز به تغییر، اصلاح و به‌هنگام رسانی مستمر روابط آن حرفه با صاحبکاران و دیگران دارد. مشکل افراد غیرحرفه‌ای در درک امکانات و محدودیت‌های یک حرفه نیز نقش مهمی در دشوار ساختن و استمرار تعیین مسئولیت‌های مشخص دارد. عامل دیگری که به این مشکل کمک می‌کند و در بسیاری از موارد ممکن است مهم‌تر از عوامل دیگر باشد، عدم تمایل کارورزان در توجه به این مشکل است. کارورزان که فرصت‌های خوبی برای ارائه خدمات به اجتماع و صاحبکاران دارند و ممکن است در همان زمان با دادخواهی بسیار وقت‌گیری در مورد نتایج کار حرفه‌ای خود با ذی‌نفعان روبه‌رو شوند. هنگامی که یک حرفه‌ای با افراد مذکور در مورد یک موضوع پیچیده و انتزاعی وارد یک دادخواهی می‌شود، از او انتظار می‌رود که با همکاری خود در کمال خونسردی همفکری کرده و مشکل مذکور را به صورتی واقع‌بینانه و منطقی حل و فصل کند، به ویژه در مواردی که نتایج دادخواهی، مستقیماً به زیان او باشد. در این رابطه، حسابرسان همانند اعضای حرفه‌های دیگر، همین مشکلات و گرایش‌ها را دارند. آنها به عنوان یک گروه حرفه‌ای نسبتاً جدید، فرصت‌های زیادی برای ارائه خدمات به جامعه دارند.

در ضمن آنها در معرض دادخواهی‌های احتمالی قرار دارند. جای تعجبی نیست که حسابرسان مستقل در برخی موارد از اظهار نظرهای مقبول خودداری و به جای آن اظهار نظرهایی را ارائه کرده‌اند که آنها را از هر نوع مسئولیت احتمالی مبرا کند.

هر چند انگیزه‌هایی که منجر به این نوع نگرش و اظهار نظرها در یک حرفه، مثل حسابرسی می‌شود، قابل درک است، لکن تأثیر آن در تأمین یک راه‌حل نهایی برای مشکل مورد نظر، همچنین اثر نامطلوبی که بر اعتبار یک حرفه دارد، باید زیر سؤال برود. این موضوعی است که نیازمند طرح و بررسی مفهوم مسئولیت حرفه‌ای و مراقبت حرفه‌ای در حرفه حسابرسی است.

عملیات حسابرسی به عنوان فرآیند فنی و پیچیده‌ای برای رسیدگی، تأیید و گواهی کیفیت صورت‌های مالی تهیه شده توسط مدیریت برای گزارشگری برون‌سازمانی است. هدف‌های این فرآیند، ترکیبی از عوامل اقتصادی، روان‌شناختی و اجتماعی طرح‌ریزی شده را به منظور کاهش تردیدهای موجود درباره کیفیت اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی و اطمینان بخشیدن به ذی‌نفعانی که به این صورت‌ها اتکا می‌کنند و به‌طور کلی، یاری رساندن در جهت ایفای کارآمد و وظیفه پاسخ‌گویی مدیریتی را، در برمی‌گیرد.

برای تبیین هنجاری مبانی نظری، فرآیند حسابرسی مستقل براساس سه فرض بدیهی ذیل قابل طرح و بررسی است:

- ذی‌نفعان سازمان‌ها و شرکت‌ها در وضعیتی نیستند که بتوانند شخصاً کیفیت اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی را گواهی کنند.

- حسابرس برای گواهی کیفیت اطلاعات

مندرج در صورت‌های مالی دارای مهارت و تجربه کافی است.

- حسابرس به عنوان یک کارشناس حرفه‌ای نسبت به کیفیت کار خود، پاسخ‌گو است.

فرضیات بدیهی مذکور در مجموع حاکی از این هستند که حسابرسان، بر اساس استانداردهای مربوط به شایستگی حرفه‌ای، کارشناسان حرفه‌ای هستند که عملیات حسابرسی و اظهار نظر آنها می‌تواند مورد قضاوت قرار گیرد. این فرضیات، انتظارات اجتماعی روشن و گسترده‌ای را مبنی بر این نکته ایجاد کرده است که حسابرسان وظایف خود را بر اساس مراقبت‌هایی که برای هر کار حرفه‌ای و کارشناسی ضروری است، به انجام می‌رسانند (فلینت، ۱۹۸۸، ص ۱۴۴). همچنین، فرضیات بدیهی پیش گفته، با استانداردهایی که توسط مجامع حرفه‌ای برای حسابرسان ارائه شده، سازگارند (به عنوان مثال، در AICPA، ۱۹۹۱، صص ۷ و ۸).

بدین ترتیب، از حسابرسان مستقل انتظار می‌رود که نه تنها به عنوان افرادی حرفه‌ای، به نحوی کارآمد و مسئولانه عمل کنند بلکه، قادر به توجیه عملیات رسیدگی خود در انطباق با استانداردهای مربوط به کارایی و مراقبت حرفه‌ای نیز باشند. لذا آگاهی از این استانداردها و به‌کارگیری آنها به نحو مناسب ضرورت دارد. به علاوه، آنان باید نسبت به تغییراتی که در انتظارات جامعه از حسابرسان رخ می‌دهد و انجام تغییراتی در استانداردهای حسابرسی که در طول زمان به وجود می‌آید، حساس باشند. برحسب تغییر در نیازها، دانش و انتظارات جامعه، کارشناسان حرفه‌ای که حسابرسان نیز از آن جمله‌اند، باید به تناسب، عملکرد خود را با توجه به آثار



قضایات های دادگاه ها در خصوص دعاوی و یا سوالات مطرح شده از سوی حسابرسان (نگاه کنید به گادسل، ۱۹۹۱) - بنابراین مسئولیت حسابرسان در خصوص مراقبت حرفه ای در هر مقطعی از زمان براساس ترکیبی از استانداردهای رفتاری قانونی و حرفه ای در چارچوبی از تغییرات انتظار عمومی قابل تفسیر است (فلینت، ۱۹۸۸، ص ۱۴۶).

مفهوم حسابرس محتاط

براساس تلقی "موتز و شرف" (۱۹۶۱، ص ۱۳۱)، مفهوم مراقبت حرفه ای بر محتاط بودن افراد شاغل در حسابرسی مبتنی است. این نکته، رویکردی است که مورد اقبال "فلینت" (۱۹۸۸، صص ۱۴۹ - ۵۰) نیز قرار گرفته و برای تشریح موضوع مورد نظر، در این متن نیز مورد اقتباس واقع شده است. براساس استدلال "موتز و شرف" در خصوص حسابرسان مستقل، مفهوم حسابرس محتاط، تصویری است از یک کارشناس که قضایات حسابرسی خود را حتی المقدور براساس هنجارهای حرفه و انتظارات زمان خود و همچنین بر مبنای تجارب حسابرسی پیشین

در خصوص کیفیت صورت های مالی گزارش شده از نظر اصول و استانداردهای حسابداری است (AICPA، ۱۹۹۱، ص ۵) ویژگی و روح این رویکرد نسبت به مراقبت حرفه ای، قابل بحث است - به ویژه در رابطه با آثار بلندمدت اقتصادی و اجتماعی ظهور یافته به منظور از بین بردن یا تضعیف حوزه کارشناسی که به طور سرسختانه و تاریخی به عملیات حسابداری وابسته است، انکار خدمتی که می تواند منافع اقتصادی و اجتماعی قابل ملاحظه ای را ارائه کند و مردود شمردن حل مسائل دشوار و مخاطره انگیز مربوط به منافع عمومی (موتز و شرف، ۱۹۶۱، ص ۱۳۰). بدون تردید، نیاز به حفظ اعتبار حسابداری به عنوان فعالیتی حرفه ای که منافع اجتماعی و مالی معقولی را تأمین می کند مستلزم داشتن رویکرد مثبت تری نسبت به وظیفه مراقبت حرفه ای از سوی حسابرسان است. از طرف دیگر، استدلال های منطقی اقتصادی، بیان می کنند که حسابرسان تنها هنگامی به مسئولیت های حسابداری خود توجه می کنند که منافع اقتصادی این توجه، از هزینه های اقتصادی آن (از جمله هزینه های دادخواهی) بیشتر باشد. آن گونه که "موتز و شرف" (۱۹۶۱، ص ۱۱۶) بحث می کنند، توسعه و رشد حرفه حسابداری در ارتباط نزدیک با مسئولیت های حسابداری است. به ویژه، تا زمانی که توافق اجتماعی بر این مسئله وجود دارد، ضرورت کنترل استانداردهای مربوط به مسئولیت که در حال حاضر از سوی حرفه حسابداری به کار گرفته می شود غیر قابل انکار است. این قبیل توصیه های عملی در اشکال مختلفی ظهور می یابند - مانند رهنمودها و استانداردهای نوشته شده و مقررات

است. اما از سوی دیگر نیز، نمی توان آنها را برای اعمال مهارت هایشان از هرگونه مسئولیت میرا دانست. بنابراین مسئله اصلی، برقراری موازنه ای منطقی و منصفانه بین این نقاط متضاد است. هنگامی که رویدادهای جداگانه قادر به تغییر وضع موجود باشند، برقراری چنین موازنه ای فرآیندی مستمر خواهد بود، فرآیندی که در آن غیر از حسابرسان و مجامع حرفه ای ذی ربط، جامعه نیز استانداردهایی را که اعمال آنها از سوی حسابرسان مورد انتظار است، تعیین می کند. این مهم، از طریق قانونگذاری دولتی، تصمیمات دادگاه ها و سایر روش های اعمال قدرت عمومی (از قبیل اظهارنظرها و انتقادهای رسانه ای) تحقق می یابد.

شواهد گردآوری شده در خصوص رویکرد حسابرسان به مسئله مسئولیت حرفه ای، یکی از نکاتی است که توجه ویژه ای را ایجاب می کند، این شواهد حاکی از این است که حسابرسان یا تحت فشار شدید و تهدید به این مسئولیت اقبال نشان داده اند و یا بدون در نظر گرفتن این فشارها، توجه آنها به این مسئله اساساً ناچیز و حتی صفر بوده است. یک پاسخ متعارف به این انتقاد روشن، انتشار بیانیه ای به منظور محدود کردن مراقبت حرفه ای به چیزی است که برای حسابرسان و نهادهای مقررات گذار حسابداری قابل قبول باشد، نه برای انتظارات عمومی که در انتقادات مطرح می شود. نمونه ای از این امر، موضع گیری کنونی صاحب نظران حسابداری و مجامع حرفه ای اکثر کشورهای است که براساس آن، به رغم انتظار عموم مبنی بر اهمیت جست و جو برای کشف تقلب ها و اشتباه ها، وظیفه اصلی حسابرسان تمرکز بر اظهار نظر



خویش اعمال می کند (موتز و شرف، ۱۹۶۱ صص ۱۲۲ - ۳). چنین توصیه ای در رابطه با مسئولیت، به احتمال هم در مورد حسابرسان و هم در مورد افراد ذی نفع در حسابرسی مستدل تلقی می شود. انتظار می رود که حسابرسان در فعالیت هایشان متبحر و کارآمد باشند، اما نه کارشناس تر از متوسط افرادی که در جامعه حسابرسی حضور دارند و او نیز عضوی از آن است. به عبارت دیگر، از حسابرسان انتظار نمی رود که از نظر مهارت و کارآمدی در سطحی غیرقابل دسترس فعالیت کنند و با دستیابی به سطحی مطلوب از عملکرد، گروه های ذی نفع می توانند انتظار داشته باشند که در مقابل انحراف از استانداردهای گزارشگری مالی ایمن هستند (موتز و شرف، ۱۹۶۱، ص ۱۳۴). بنابراین طبیعی است که منافع همه افراد، انجام عملیات حسابرسی را از نظر مهارت و مراقبت در سطحی معقول و کارآمد ایجاب کند. اگر چنین نباشد، عملیات حسابرسی مستقل، عملیاتی خواهند بود که هیچ گاه انتظارات گروه های ذی نفع را برآورده نخواهند ساخت. این وضعیت، به طور بالقوه آغاز ناکامی، تردید و از بین رفتن اعتبار حسابرسی خواهد بود.

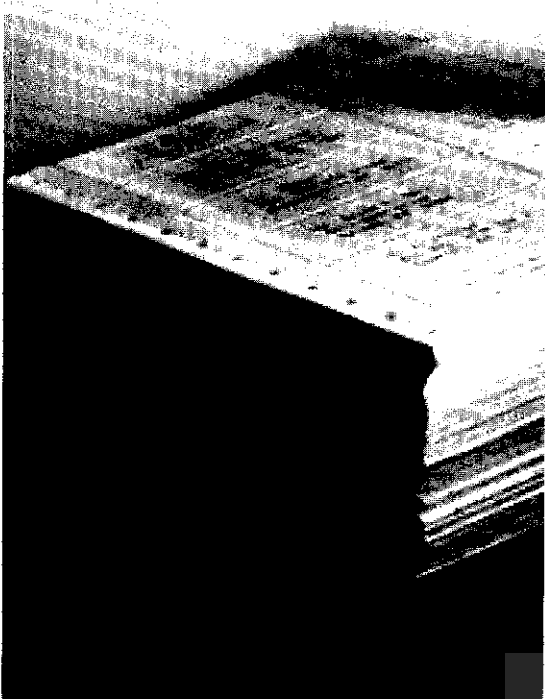
برای از بین بردن ریسک ناشی از نادیده گرفتن نیازهای استفاده کننده ای خاص که ممکن است در اثر عدم کفایت ضوابط و مقررات حسابرسی ایجاد شود کافی باشد.

به علاوه، حسابرسان باید نسبت به شرایطی که در آن ریسک های غیرعادی ظهور می کند، توجه خاصی مبذول دارند - مانند شرایطی که در آن کنترل های داخلی شرکت بسیار ضعیف یا اصلاً صفر است - به منظور انجام عملیات حسابرسی به نحو مناسب، حسابرسان باید برای از بین بردن و یا به حداقل رساندن تردیدهایشان که در اثر عدم اطمینان قابل ملاحظه ایجاد می شود، تلاش کنند. چنانچه به رغم چنین عملکرد مناسبی، مسائل همچنان حل نشده باقی بمانند، حسابرسان باید آن را گزارش کنند.

دست آخر این که حسابرسان باید کارآیی حرفه ای خود را هماهنگ با اهداف مربوط به ارتقای مهارت های حسابرسی توسعه دهند. به ویژه، آنان باید اطمینان حاصل کنند که بررسی های کافی نسبت به تمام روش های حسابرسی به منظور نظارت بر مطلوب بودن و برخورداری از بهترین عملکرد، صورت می گیرد. در صورت عدم موفقیت در ارتقای مهارت ها به تناسب تغییر شرایط، آنان با مخاطره عدم رعایت استانداردهای عملیاتی تدوین شده مواجه خواهند شد. آخرین مرحله برای تشخیص این که آیا وظیفه مراقبت حرفه ای توسط حسابرس در مقابل گروه های ذی نفع انجام شده است یا نه، در دادگاه های قانونی طی می شود (فلینت، ۱۹۸۸، ص ۱۴۸). حتی در عمل، اگر استانداردهای مربوط به حسابرسان محتاط شخصاً و به کمک رهنمودها و دستورالعمل های تنظیم

شده توسط مجامع حرفه ای و نهادهای قانون گذاری تعیین شوند، باز هم این پرسش که مسئولیت حسابرسان چیست و در مقابل چه کسی است، تا آن زمان که مورد مشخصی در دادگاهی در معرض قضاوت و تصمیم گیری واقع نشود، بدون پاسخ خواهد ماند (فلینت، ۱۹۸۸، صص ۱۴۵ - ۸).

مفهوم عملی حسابرس محتاط، به تدریج از طریق به کارگیری استانداردهای حسابرسی مشخص توسط نسل های مختلف حسابرسان در شرایط گوناگون، شکل گرفته است. اما، از آنجا که انتظارات جامعه از حسابرسان در طول زمان تغییر یافته و لزوماً در استانداردهای تدوین شده نیز انعکاس پیدا نکرده، ممکن است حسابرسان شغل خود را همواره در معرض چالش در دادگاه ها تلقی کنند. به ویژه زمانی که از طرف فردی زیان دیده شکایتی مطرح می شود. در این زمینه، همان گونه که بعداً شرح داده خواهد شد، کاربرد صحیح



کاربرد - قدرت کافی برای رعایت کردن برخوردارند، اما آنها را نباید به عنوان شواهدی قاطع و مسلم برای کارآیی عملیات حسابرسان تلقی کرد (فلینت، ۱۹۸۸، ص ۱۵۶). بدین ترتیب، حسابرسان باید به عنوان افراد حرفه‌ای و کارشناس توجه داشته باشند که در محیطی تخصصی فعالیت می‌کنند که استانداردها ثابت نبوده و کم و بیش از پویایی برخوردارند و نهایتاً در دادگاه‌ها، که متولی منافع عمومی هستند، تعیین می‌شوند.

پایان سخن

به طور خلاصه آنچه در مبحث پیشین گفته شد، به تعیین آنچه در عمل مسامحه حسابرس تلقی می‌شود و لذا باید اساساً در مقام تصمیم‌گیری و عمل از آن اجتناب کرد، اختصاص داشت. حسابرس، به طور مشخص، باید همواره در فعالیت‌هایش، در هر شرایطی مهارت و مراقبت معقولی را به کار گیرد. بر این مبنا و همان‌گونه که در مبحث قبلی اشاره شد، در تعیین آنچه به عنوان مهارت و مراقبت معقول تلقی می‌شود باید به رویکردهای قضایی و احکام صادره در این رابطه، وظایف

استانداردهای موجود نیز ممکن است برای برآورده ساختن انتظارات جامعه کافی نباشد. در نتیجه، ممکن است یک دادگاه در جریان یک قضاوت، به عنوان دارنده بیشترین صلاحیت در این زمینه، استانداردهایی بالاتر از آنچه در حال حاضر کاربرد دارد و به نظر حسابرسان و مجامع حرفه‌ای مربوطه کافی به نظر می‌رسد، تجویز کند. به عبارت دیگر، چنین دادگاهی ملزم به پذیرش این استانداردها در قضاوت و تصمیم‌گیری خود نیست (فلینت، ۱۹۸۸، ص ۱۴۸). در مقابل، به نظر می‌رسد که عملکرد حسابرسان باید در پرتو شناخت نیازها و انتظاراتی که از آنان وجود دارد تفسیر شود.

بدین ترتیب، تمرکز مستمر حسابرسان بر وظیفه مراقبت حرفه‌ای در رابطه با انتظارات جامعه از آنان ضروری به نظر می‌رسد (فلینت، ۱۹۸۸، ص ۱۴۸). در چنین شرایطی، استانداردهای صریح حسابرسی برای افراد شاغل در حسابرسی که باید مراقبت حرفه‌ای کاملی داشته باشند، چیزی بیش از رهنمودها به شمار نمی‌روند. اگرچه استانداردها از صلاحیت - و در صورت

خاص حسابرسی براساس قرارداد فی‌مابین، استانداردهای صریحی که توسط مجامع حرفه‌ای و سایر نهادهای قانونی تدوین شده‌اند، درجه اعتماد به مدیریت صاحبکار، احتمال عملیات متقلبانه، قابلیت و کفایت شواهد و آزمون‌های حسابرس و بالاخره نقاط قوت و ضعف موجود در کنترل‌های داخلی نیز توجه داشت. هر کدام از این موارد به نحو مقتضی در مقالات بعدی تشریح خواهند شد.

منابع فارسی:

- ۱- حساس یگانه، یحیی (۱۳۷۸)، "تأثیر گزارش حسابرسی بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان"، رساله دکتری، دانشگاه علامه طباطبائی، ۱۳۷۸
- ۲- حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۴)، "فلسفه حسابرسی"، انتشارات علمی و فرهنگی.

منابع انگلیسی:

- 1-AICPA, "The objective of financial statements and Qualitative"(1991)Accounting standards Board
- 2-Flint,D,(1988)"Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction", Macmillan, London.
- 3-Mautz, R.K.and Sharaf,H.A.(1961)"The Philosophy of Auditing", American Accounting Association.