

مسئولیت حسابرس در برابر تقلب و اشتباه

سیده نیوشا صفی زاده ۱

چکیده

حسابرسی فرآیندی منظم و باقاعده (سیستماتیک) جهت جمع آوری و ارزیابی بیطرفانه شواهد درباره ادعاهای مدیریت در ارتباط با فعالیتهای و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها و اظهارات با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذینفع است. مهمترین و باارزشترین خدمت در حرفه حسابرسی اظهارنظر مستقل درباره مطلوبیت صورتهای مالی و گزارش نتایج به افراد ذینفع است. در ارتباط با مسئولیت حسابرس لازم به ذکر است که عملیات حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی بایستی به گونهای طراحی شود که از نبود تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورتهای مالی اطمینان معقول به دست آید. اگرچه حسابرسی میتواند عامل بازدارنده محسوب شود اما مسئولیت پیشگیری از تقلب و اشتباه به عهده حسابرس نیست و نمیتواند باشد.

کلمات کلیدی:

حسابرسی، تقلب، شواهد حسابرسی

مقدمه

مسئولیت اصلی پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه با مدیریت واحد مورد رسیدگی است. (استاندارد حسابرسی شماره ۰۹۲، بند ۱۲) و حسابرس مسئول برنامه ریزی و انجام حسابرسی برای کسب اطمینان معقول درباره عاری بودن صورت های مالی از اشتباه های مهمی است که موجب اشتباه یا تقلب میشوند. در سالهای اخیر با توجه به توسعه واحد های اقتصادی تقلب و فساد رشد چشمگیری پیدا کرده و همگان علی رغم مسئولیت مدیران، حسابرسان را مسئول کشف تقلب و فساد می دانند.

روزانه، شاهد گزارش های وسیع تقلب و فساد در شرکت ها که تیتراهای روزنامه و مجلات در رسانه های تصویری را به خود اختصاص داده اند هستیم و همینطور مدیران که به محاکمه قضایی خوانده می شوند. اخیراً SAS، تخمین خود را از هزینه فریب در اقتصاد انگلستان از ۱۴ میلیارد پوند به ۱۸ میلیارد پوند در سال افزایش داده است (بیش از ۳۰۰ پوند برای هر مرد، زن و بچه) این آخرین اطلاعات در حالی است که تقلب و فساد بعنوان یک پدیده کلی محدود ۳۰٪ در سال افزایش می یابد و هنوز نرخ محکومیت طی ۱۰ سال گذشته تغییر نکرده است. در این مقاله سعی، براین است که علاوه بر تعریف علمی و قانونی تقلب و فساد مالی راههای کشف مقابله با این موارد و همینطور نقش حسابرسی را در برخورد با آنها بیان کنیم.

تقلب چیست؟

تقلب عبارت است از هرگونه اقدام عمدی یا فریبکارانه یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث برای برخورداری از مزیتی ناروا یا غیرقانونی. هرچند تقلبی یک مفهوم قانونی گسترده دارد اما آنچه به حسابرس مربوط می شود، اقدامات متقلبانه ای می انجامد (استاندارد های حسابرسی، بخش ۲۴، ۱۳۸۴) انجمن بازرسان تقلب، تعریفی فراگیر از تقلب را پذیرفته و می گوید: "تقلب در برگیرنده تمامی ابزار گوناگونی که ساخته انسان است و یک فرد با استفاده از آن مزیتی را نسبت به دیگری از طریق توصیه های دروغین یا کتمان حقیقت کسب می کند و شامل تمام رویدادهای ناگهانی، ترفندها، حيله گری ها یا مخفی کاری ها و دیگر راه های غیر منصفانه برای فریب دیگری است." (انجمن بازرسان آمریکا ۲۰۰۲)

طبقه بندی انواع تقلب

گزارشگری مالی متقلبانه به معنای تحریف یا حذف مبالغ یا موارد افشا از صورتهای مالی به عمد و به منظور فریب استفاده کنندگان صورتهای مالی که شامل موارد زیر است:

- فریبکاری از قبیل سندسازی و دستکاری یا تغییر سوابق حسابداری یا مدارک پشتوانه تهیه صورتهای مالی.
- ارائه نادرست یا حذف عمدی رویدادها، معاملات یا سایر اطلاعات بااهمیت در صورتهای مالی.
- بکارگیری نادرست استانداردهای حسابداری مرتبط با اندازه گیری، شناسایی، طبقه بندی، ارایه یا افشا به عمد.
- سوء استفاده از دارایی ها که شامل سرقت دارایی های واحد مورد رسیدگی است و میتواند به راه های گوناگون انجام شود و اغلب به منظور پنهان کردن سرقت دارایی ها، یا سوابق یا مدارک ساختگی یا گمراه کننده همراه است و شامل اختلاس دریافت ها، سرقت دارایی های ثابت مشهود یا نامشهود یا پرداخت وجه نقد از بابت کالا و خدماتی که دریافت نشده است، می باشد. (استانداردهای حسابرسی، بخش ۲۴، ۱۳۸۴)

وجه تمایز تقلب و اشتباه در چیست؟

عمدی یا غیرعمدی بودن اقدامی است که به تحریف در صورتهای مالی بینجامد. تقلب، برخلاف اشتباه، عمدی است و معمولا با کتمان آگاهانه حقایق همراه است. اگرچه حسابرسان ممکن است بتوانند فرصتهای بالقوه ارتکاب تقلب را شناسایی کنند اما، تشخیص نیت مرتکب، اگر غیر ممکن نباشد،

برای وی بسیار دشوار است، به ویژه، در موضوعاتی که به قضاوت مدیریت برمی گردد (مانند برآوردهای حسابداری و بکارگیری درست و مناسب استانداردهای حسابداری).

تغییر دیدگاه حسابرسان به سمت کشف تقلب

تقلب هزینه بر است. براساس اظهار نظرهای انجمن بررسی تقلب، سالانه مبلغ زیادی به دلیل گزارشگری مالی متقلبانه و استفاده نادرست از دارایی ها از دست می رود. این

هزینه‌ها و زیان‌ها باعث هدر رفتن بخشی از تولید ناخالص داخلی میشوند. افزون بر این تقلب، اعتبار و جایگاه حرفه حسابرسی را خدشه دار می‌کند. زمانی که صورتهای مالی حسابرسی شده به دلیل وجود تقلب دوباره ارائه شوند اعتماد عمومی نسبت به حسابرسی از بین می‌رود. با افزایش ناتوانی حسابرسان در کشف تقلب در طول حسابرسی، نگرانی سهامداران، اعتباردهندگان و تدوین‌کنندگان استانداردها بیشتر می‌شود. در دفاع از حسابرسان باید گفت که آنها بازرسان تقلب نیستند. آنها آموزش دیده‌اند که چگونگی ارائه منصفانه و طبق اصول پذیرفته شده حسابداری بودن صورتهای مالی را از تمام جنبه‌های بااهمیت ارزیابی کنند. کشف تقلب برخلاف حسابرسی صورتهای مالی، نیازمند تدوین و اجرای مهارتها و روشهای منحصر بفردی است که براساس آنها بتوان مدارکی مبنی بر وجود این مهارتها شامل بررسی و تحلیل ثبت‌های حسابداری، جمع‌آوری و ارزیابی شواهد مربوط به تقلب را پیدا کرد.

مسئولیت مدیریت

مسئولیت اصلی پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه با مدیریت واحد مورد رسیدگی است. مدیریت برای پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه نیازمند انجام موارد زیر در واحد مورد رسیدگی است:

- ایجاد جو مناسب.
- ایجاد و حفظ فرهنگ درستکاری و ارزشهای والای اخلاقی.
- رقراری کنترل‌های مناسب.

مسئولیت مدیریت واحد مورد رسیدگی اطمینان یافتن درباره درستی سیستم‌های حسابداری و گزارشگری مالی واحد مورد رسیدگی و برقرار بودن کنترل‌های داخلی مناسب، شامل کنترل‌های مالی، کنترل‌های مربوط به رعایت قوانین و کنترل‌های هشداردهنده خطر است. مدیریت همچنین مسئول ایجاد محیط کنترلی و اتخاذ سیاستها و روشهای لازم برای اطمینان یافتن، تا حد ممکن، از اداره منظم و مؤثر فعالیت واحد مورد رسیدگی است. این مسئولیت شامل برقراری و اطمینان یافتن از کارکرد مستمر سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی طراحی شده برای پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه است.

این سیستمها، خطر تحریف ناشی از تقلب یا اشتباه را از بین نمی‌برد، اما آن را کاهش می‌دهد. از این رو، مسئولیت هرنوع خطر باقیمانده به عهده مدیریت است.

مسئولیت حسابرسی

همان‌گونه که در استاندارد ۲۰۰، آمده، هدف حسابرسی صورتهای مالی این است که حسابرس بتواند درباره انطباق صورتهای مالی تهیه شده، از تمام جنبه‌های با اهمیت، با استانداردهای حسابداری اظهار نظر کند. حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی به‌گونه‌ای طراحی می‌شود که از نبود تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورتهای مالی، اطمینانی معقول بدست آید. اگرچه حسابرسی می‌تواند عاملی بازدارنده محسوب شود، اما مسئولیت پیشگیری از تقلب و اشتباه با حسابرس نیست و نمی‌تواند باشد.

محدودیت‌های ذاتی حسابرسی

حسابرس نمی‌تواند اطمینان قطعی حاصل کند که تحریفهای با اهمیت در صورتهای مالی، کشف خواهد شد. حسابرسی حتی اگر طبق استانداردهای حسابرسی برنامه‌ریزی و اجرا شود، باز هم به دلیل محدودیت‌های ذاتی حسابرسی، این خطر اجتناب‌ناپذیر وجود دارد که برخی تحریفهای با اهمیت صورتهای مالی، کشف نشود. حسابرسی به‌دلیل عواملی مانند بکارگیری قضاوت، استفاده از رسیدگی نمونه‌ای، محدودیت‌های ذاتی سیستم کنترل داخلی و این واقعیت که بیشتر شواهد در دسترس حسابرس ماهیت متقاعدکننده دارد نه قطعی، کشف همه تحریفهای با اهمیت را تضمین نمی‌کند.

به‌همین دلایل، حسابرس می‌تواند تنها از کشف تحریفهای با اهمیت در صورتهای مالی، اطمینانی معقول بدست آورد.

از آنجا که برای کتمان تقلب ممکن است از طرحهای پیچیده و سازمان یافته‌ای چون جعل، ثبت نکردن عمدی معاملات یا دادن اطلاعات نادرست به حسابرس استفاده شود، خطر کشف نشدن تحریفهای با اهمیت ناشی از تقلب، به‌مراتب بیش از خطر کشف نشدن تحریفهای با اهمیت ناشی از اشتباه است.

تردید حرفه‌ای

حسابرس طبق بند ۶ استاندارد ۲۰۰، حسابرسی را با تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا می‌کند. حسابرس برای شناسایی و ارزیابی مناسب مواردی چون نمونه‌های زیر به چنین نگرشی نیاز دارد:

- موضوعاتی که خطر تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورتهای مالی را افزایش می‌دهد (برای مثال، ویژگیهای مدیریت و نفوذ آن بر محیط کنترلی، وضعیت صنعت و ویژگیهای عملیاتی و ثبات مالی).
- شرایطی که شک حسابرس را درباره وجود تحریفهای با اهمیت در صورتهای مالی برمی‌انگیزد.
- شواهد بدست آمده (شامل شناخت حسابرس از حسابرسیهای قبلی) که قابلیت اعتماد اظهارات کتبی و شفاهی مدیران را مورد شک قرار می‌دهد.

در هر صورت، حسابرس مجاز است اسناد و مدارک را به عنوان درست و واقعی بپذیرد، مگر آن‌که شواهد حسابرسی خلاف آن را نشان دهد. از این رو، حسابرسی اجرا شده طبق استانداردهای حسابرسی به ندرت به اثبات اصالت مستندات می‌پردازد؛ حسابرسان نیز برای این کار آموزش ندیده‌اند و از آنان انتظار نمی‌رود که متخصص انجام چنین کاری باشند.

بحثهای برنامه‌ریزی

حسابرس در برنامه‌ریزی حسابرسی باید درباره آسیب پذیری واحد مورد رسیدگی از تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورتهای مالی، با سایر اعضای گروه حسابرسی بحث کند. چنین بحثهایی شامل توجه به زمینه‌هایی است که احتمال بیشتری برای رخداد اشتباه وجود دارد یا ممکن است تقلبی رخ دهد.

اعضای گروه حسابرسی برپایه این گفتگوها می‌توانند در مورد زمینه‌های خاصی که حسابرسی آن به عهده آنان گذاشته شده است، شناخت بهتری از احتمال وجود تحریفهای ناشی از تقلب یا اشتباه در صورتهای مالی و چگونگی تاثیر نتایج حاصل از روشهای حسابرسی آنان بر سایر جنبه‌های حسابرسی بدست آورند. در این گفتگوها ممکن است

درباره این که کدامیک از اعضای گروه، پاره‌ای از پرس و جوها یا انجام روشهای خاص حسابرسی را به عهده داشته باشد و نتایج حاصل از این پرس و جوها و روشها چگونه به آگاهی سایر اعضا برسد نیز تصمیم‌گیری شود.

پرس و جو از مدیریت

حسابرس هنگام برنامه‌ریزی حسابرسی باید برای دستیابی به موارد زیر از مدیریت پرس و جو کند:

الف - کسب شناخت از:

- ۱- ارزیابی مدیریت از خطر این که صورتهای مالی ممکن است در نتیجه تقلب به میزان بااهمیتی تحریف شده باشد.
- ۲- سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی که مدیریت برای تشخیص چنین خطری برقرار کرده است.

ب - کسب شناخت از میزان آگاهی مدیریت از سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی که برای پیشگیری و کشف اشتباه برقرار شده است.

پ - این که مدیریت از تقلب شناخته شده‌ای که واحد مورد رسیدگی را تحت تاثیر قرار داده یا از موارد مشکوک به تقلب که واحد مورد رسیدگی در حال بررسی آن است، آگاهی دارد.

ت - این که مدیریت اشتباه با اهمیت را کشف کرده است.

خطر ذاتی و خطر کنترل

حسابرس هنگام برآورد خطرهای تحریف بااهمیت طبق استاندارد ۳۱۵، باید به این موضوع توجه کند که چگونه صورتهای مالی ممکن است در نتیجه تقلب یا اشتباه، به‌گونه‌ای با اهمیت تحریف شود. حسابرس در بررسی خطر تحریفهای با اهمیت ناشی از تقلب باید به احتمال وجود عوامل خطر تقلبی که نشان‌دهنده احتمال گزارشگری مالی متقلبانه یا سوء استفاده از داراییهاست نیز توجه کند.

خطر عدم کشف

حسابرس باید براساس برآورد خطرهای ذاتی و کنترل (شامل نتایج حاصل از انجام هرگونه آزمون کنترلها)، آزمونهای محتوا را به گونه‌ای طراحی کند که خطر عدم کشف تحریفهای با اهمیت ناشی از تقلب و اشتباه در صورتهای مالی را به سطح قابل قبولی کاهش دهد. حسابرس باید عوامل خطر تقلب شناسایی شده در واحد مورد رسیدگی را در طراحی آزمونهای محتوا مورد توجه قرار دهد.

نتیجه گیری

با توجه به مطالب یاد شده درباره تقلب و رسوایی مالی، حرفه و قانون گذاران سعی کردند در سالهای ابتدایی با این مسئله مقابله کنند و قوانین و مقررات وضع کنند که شاید این قبیل موارد تقلب به حداقل برسد، تصویب قانون ساربینز اکسلی یکی از این موارد بود. تقلب امری هست که همیشه هست، میتواند وجود داشته باشد و احتمال بروز آن هنگامی کاهش میابد که همه عوامل موجود در سازمان در مبارزه با این مورد ضدارزشی و ضد اخلاقی همسوس شوند. مدیریت و سپس حسابرسان مستقل در این مبارزه نقش مهم و اساسی را دارند. شواهد تجربی بیانگر این است که درصد تقلبهای کشف شده در صورتهای مالی توسط حسابرسان در سالهای اخیر کاهش یافته است. ناتوانی در کشف تقلب، بازتاب نبود تعهد های حسابرسی نیست؛ بلکه ناشی از عدم کفایت استاندارد های حسابرسی وضع شده است. هیچ استاندارد حسابرسی نمیتواند اطمینان کاملی را مبنی بر کشف تقلب ها به وسیله حسابرسان را فراهم آورد. برای بهبود توانایی کشف تقلب حسابرسان، لازم است که رویه های قانونی و متخصصان کشف تقلب در تمام فعالیتهای حسابرسی با هم ادغام شوند. حسابرسان نسبت به پذیرش مسئولیت اضافی در رابطه با تقلب ناراضی هستند با این وجود حرفه حسابرسی خود را متعهد به بهبود روش های حسابرسی برای کشف تقلب و نیز افزایش کارایی می داند. آنچه که حایز اهمیت است در مبارزه با تقلب، مدیریت بهترین گزینه برای جلوگیری و پیشگیری از تقلب می باشد.

منابع

- ۱- مسئولیت حسابرسان برای کشف تقلب براساس بیانیه شماره ۴۴ استاندارد های حسابرسی امریکا - ترجمه قاسم بولو
- ۲- ماهنامه حسابرسان شماره ۹۷
- ۳- الماس تقلب و مسئولیت مدیران و حسابرسان در قبال پیشگیری از تقلب - دکتر علی اکبر عرب مازار، دکتر محمود صمدی لرگانی، محسن ایمنی
- ۴- حسابرسی صورتهای مالی و نقش آن در کشف، پیشگیری از تقلب و فساد مالی - سمانه سلیمی
- ۵- تاثیر عوامل خطر تقلب بر تعديل برنامه حسابرسی - محمود نجف لو، زنگی آبادی، غلامی
- ۶- بررسی سودمندی استفاده از چک لیست راهنمای کشف تقلب در ارزیابی خطر تقلب مدیریت- امید پورحیدری، بذرافشان
- ۷- کیفیت حسابرسی و تقلب در صورتهای مالی - حسین اعتمادی، لیلا عبدلی
- ۸- اهمیت بستر های خطر تقلب از دیدگاه حسابرسان مستقل - امید پورحیدری، سعید بذرافشان

