

فصل دوم : آیین رفتار حرفه ای و مسئولیت های قانونی حسابرسان - بخش دوم - مسئولیت حسابرس در ارتباط با

تقلب و اشتباه و عدم رعایت قوانین و مقررات

الف - مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه : حسابرس هنگام برنامه ریزی و اجرای روش های حسابرسی و ارزیابی و گزارشگری نتایج حاصل باید خطر وجود تحریف بااهمیت در صورت های مالی ناشی از اشتباه یا تقلب را در نظر گیرد.

اشتباه : عبارت است از هرگونه تحریف سهوی در صورتهای مالی (شامل حذف یک مبلغ یا یک مورد افشا) مانند :

۱- اشتباه در گردآوری یا پردازش اطلاعات مبنای تهیه صورتهای مالی

۲- برآورد حسابداری نادرست ناشی از نادیده گرفتن یا تفسیر نادرست حقایق

۳- اشتباه در بکارگیری استانداردهای حسابداری مرتبط با اندازه گیری، شناسایی، طبقه بندی، ارائه یا افشا.

تقلب : هرگونه اقدام عمدی یا فریبکارانه یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث، برای برخورداری از مزیتی ناروا یا غیرقانونی. تقلب ممکن است از طریق جعل، ثبت نکردن عمدی معاملات یا ارائه اطلاعات نادرست صورت پذیرد.

نکته : تقلب برخلاف اشتباه عمدی است و معمولاً با کتمان آگاهانه حقایق همراه است. بنابراین خطر کشف نشدن تحریف های بااهمیت ناشی از تقلب به مراتب بیش از خطر کشف نشدن تحریف های بااهمیت ناشی از اشتباه است.

انواع تقلب (تحریف عمدی)

از نظر انجام دهنده آن : تقلب مدیران : توسط یک یا چند نفر از مدیران واحد مورد رسیدگی روی میدهد. و

تقلب کارکنان : توسط کارکنان واحد مورد رسیدگی صورت می پذیرد.

از نظر نوع آن:

۱- **تحریف ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه :** مانند سندسازی، دستکاری سوابق حسابداری، ارائه نادرست یا حذف عمدی رویدادها، به کارگیری نادرست استانداردهای حسابداری و ...

۲- **تحریف ناشی از سوء استفاده از داراییها :** مانند اختلاس دریافتها، سرقت داراییهای ثابت مشهود یا نامشهود، پرداخت وجه برای معاملات غیروافتی برای پنهان کردن سرقت داراییها و ...

مسئولیت در قبال تقلب و اشتباه :

۱- **مسئولیت مدیریت در قبال تقلب و اشتباه :** مسئولیت اصلی پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه با مدیریت واحد مورد رسیدگی است. مدیریت می تواند با ایجاد جو مناسب، گسترش فرهنگ درستکاری و برقراری کنترل های مناسب این کار را انجام دهد.

۲- **مسئولیت حسابرس در قبال تقلب و اشتباه :** مسئولیت پیشگیری از تقلب و اشتباه با حسابرس نیست و نمیتواند باشد. حسابرسی حتی اگر طبق استانداردهای حسابرسی برنامه ریزی و اجرا شود باز هم به دلیل محدودیتهای ذاتی حسابرسی، این خطر وجود دارد که برخی از تحریف های بااهمیت در صورتهای مالی کشف نشود.

روشهای لازم در شرایط احتمال وجود تحریف :

در مواردی که حسابرس با شرایطی مواجه می شود که احتمال وجود تحریف بااهمیت در صورتهای مالی (ناشی از تقلب یا اشتباه) وجود دارد، باید با اجرای روشهای کافی تردید خود را در این خصوص تایید یا رفع نماید. در صورت برطرف نشدن تردید حسابرس باید اثر آن را بر گزارش خود مورد بررسی قرار دهد. همچنین باید احتمال اینکه این تحریف نشانه تقلب است را بررسی نموده و قابلیت اطمینان شواهد حسابرسی، احتمال تبانی بین کارکنان، مدیران یا اشخاص ثالث را بررسی نماید.

ارزیابی تحریف و اثر آن بر حسابرسی:

- در صورتی که حسابرسان اطمینان می یابد صورتهای مالی در اثر تقلب یا اشتباه به گونه ای بااهمیت تحریف شده است، باید اثر آن را بر صورتهای مالی بسنجد. ممکن است با توجه به تحریف یا موارد مشکوک به تحریف قادر به ادامه کار نباشد. در این صورت باید موضوع را به هیئت مدیره، مجمع عمومی و یا سایر اشخاص منصوب کننده وی با ذکر دلایل کناره گیری از کار مطرح نموده و همچنین به حسابرسان جانشین نیز حقایق مربوط به این موضوعات (و نه نتیجه گیری های خود) را بیان کند.
- در صورتی که حسابرسان تحریف بااهمیت ناشی از اشتباهی را شناسایی کند، باید آن را به موقع به سطح مناسبی از مدیران اجرایی گزارش دهد.
- در صورتی که حسابرسان شواهدی را که بیانگر امکان وجود تقلب است را بدست آورد یا از تقلبی آگاه شود، حتی اگر موضوع بر صورتهای مالی تاثیر بااهمیتی نداشته باشد، باید آن را به موقع به سطح مناسبی از مدیران اجرایی اطلاع داده و آن را به هیئت مدیره یا مجمع عمومی گزارش دهد.

ب - مسئولیت حسابرسان در قبال عدم رعایت قوانین و مقررات : حسابرسان باید شواهد کافی در مورد رعایت آن دسته از قوانین که دارای آثار بااهمیت بر صورتهای مالی است به دست آورد.

۱- **مسئولیت مدیریت در رعایت قوانین و مقررات:** مسئولیت پیشگیری و کشف موارد عدم رعایت قوانین و مقررات با مدیریت واحد اقتصادی است. مدیریت میتواند با راهکارهایی مانند مطالعه و بررسی مستمر قوانین و مقررات، استقرار سیستم کنترل داخلی مناسب، تدوین و اجرای مقررات انضباطی و نظارت بر اجرای آن، استفاده از مشاوران حقوقی و ... در اجرای بهتر عملیات شرکت مطابق با قوانین و مقررات موفق تر باشد.

۲- **مسئولیت حسابرسان در قبال عدم رعایت قوانین و مقررات:** حسابرسان مسئولیت پیشگیری از عدم رعایت قوانین و مقررات را نداشته و نمیتواند داشته باشد اما اجرای حسابرسانی سالانه میتواند نقش یک عامل بازدارنده را ایفا نماید.

ارزیابی آثار موارد عدم رعایت بر صورتهای مالی توسط حسابرسان :

حسابرسان هنگام ارزیابی آثار احتمالی موارد عدم رعایت بر صورتهای مالی، نکات زیر را در نظر می گیرند:

- ۱- آثار بالقوه مالی، مانند جریمه نقدی، مجازات، خسارت، مصادره داراییها، توقف اجباری عملیات و دعاوی حقوقی.
- ۲- ضرورت افشای آثار بالقوه مالی
- ۳- میزان اهمیت آثار بالقوه مالی از لحاظ مطلوبیت ارائه صورتهای مالی

گزارشگری موارد عدم رعایت :

حسابرسان باید در اولین فرصت ممکن درباره موارد عدم رعایتی که با آنها برخورد میکند (به جز موارد بی اهمیت یا ناچیز) با هیئت مدیره و کمیته های هیئت مدیره (به ویژه کمیته حسابرسانی) و مدیریت ارشد مذاکره نموده و شواهدی را دال بر آگاهی آنها از این موضوع به دست آورد.

در مواردی که حسابرسان علاوه بر وظیفه حسابرسانی، وظیفه بازرسی قانونی را نیز بر عهده دارد و در ضمن انجام مأموریت خود از وقوع جرمی مطلع می شود، باید آن را به مراجع قضایی صلاحیت دار اعلام نموده و نیز موضوع را به اولین مجمع عمومی شرکت گزارش دهد.

- ۱- هدف اصلی رعایت آیین رفتار حرفه‌ای توسط حساب‌برسان عبارت است از: (کنکور ارشد آبان ۱۳۸۸)
- (۱) مسئولیت خدمت به جامعه
 - (۲) آشنایی با استانداردهای حسابرسی و رعایت آنها
 - (۳) بهبود کیفیت ضوابط حرفه‌ای
 - (۴) یکنواخت نمودن گزارشات حسابرسی صادره توسط کلیه حساب‌برسان
- ۲- اهداف حرفه حسابداری از دیدگاه آیین رفتار حرفه‌ای عبارتند از: (آزمون حسابدار رسمی ۱۳۸۶)
- (۱) درستکاری - رازداری - صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای
 - (۲) اعتبار - حرفه‌ای بودن - کیفیت خدمات - اطمینان
 - (۳) دستیابی به اصول و ضوابط حرفه‌ای - اعتبار - حرفه‌ای بودن
 - (۴) دستیابی به بهترین اصول و ضوابط حرفه‌ای - اجرای عملیات در بالاترین سطح ممکن و تأمین منافع مردم
- ۳- تحقق اهداف حرفه حسابداری مستلزم تأمین کدامیک از موارد زیر است؟
- (۱) اعتبار، اطمینان، استقلال، رازداری
 - (۲) اعتبار، اطمینان، حرفه‌ای بودن، کیفیت خدمات
 - (۳) بی طرفی، درستکاری، استقلال، رازداری
 - (۴) برنامه‌ریزی، استقلال، حرفه‌ای بودن، کیفیت خدمات
- ۴- کدامیک از موارد زیر، لازمه دستیابی به اهداف حرفه حسابداری توسط حسابداران رسمی است؟
- (۱) پایبندی به اصول آیین رفتار حرفه‌ای
 - (۲) حفظ استقلال رأی در تمام مراحل حسابرسی
 - (۳) اجرای عملیات حسابرسی با بالاترین کیفیت ممکن
 - (۴) به دست آوردن مهارت‌های تخصصی از طریق آموزش و تجربه
- ۵- کدام مورد جزء اصول آیین رفتار حرفه‌ای حاکم بر مسئولیت حرفه‌ای حساب‌برسان است؟ (کنکور ارشد سراسری ۸۰)
- (۱) صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رفتار حرفه‌ای، استقلال و امانتداری
 - (۲) استقلال، رازداری، بی طرفی، درستکاری و امانتداری
 - (۳) رفتار حرفه‌ای، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، درستکاری، استقلال و رازداری
 - (۴) استقلال، درستکاری، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، امانتداری و رازداری

۱- در آگهی و تبلیغات حساب‌برسان مستقل، اطلاعات لازم باید به گونه‌ای واقع بینانه و به طور صحیح، کامل و شایسته در اختیار عموم قرار گیرد. کدامیک از موارد زیر نشان‌دهنده وضعیت‌هایی است که در آن اطلاع‌رسانی به عموم قابل قبول است؟

- (۱) بیان مطالبی حاکی از مقایسه با سایر حساب‌برسان مستقل
- (۲) درج نام حساب‌برسان مستقل در مدارک منتشر شده توسط صاحبکار
- (۳) ارائه شواهد یا گواهی از مراجع غیرحرفه‌ای در تأیید صلاحیت خود
- (۴) القا و تظاهر به داشتن توانایی اعمال نفوذ بر دادگاه‌ها و سایر نهادهای قانونی

مسئولیت حسابرس در خصوص موارد تقلب در صورت‌های مالی این است که: (آزمون حسابدار رسمی ۱۳۸۹)

- ۱) تنها در صورت برخورد با تقلب آن را گزارش کند.
- ۲) تنها تحریف‌های ناشی از گزارشگری متقلبانه را کشف و گزارش کند.
- ۳) کلیه موارد تقلب ناشی از سوء استفاده از دارایی‌های واحد مورد رسیدگی را کشف کند.
- ۴) هنگام برنامه‌ریزی و اجرای روش‌های حسابرسی و ارزیابی و گزارشگری نتایج حاصل، خطر وجود تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی را در نظر بگیرد.

حسابرس در کدام مرحله یا مراحل حسابرسی باید خطر وجود تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی را در نظر بگیرد؟

برنامه‌ریزی	اجرای روش‌های حسابرسی	ارزیابی و گزارشگری نتایج حاصل
بله	بله	بله
بله	بله	خیر
بله	خیر	بله
خیر	بله	بله

طبق استاندارد حسابرسی، کدام مورد زیر به عنوان اشتباه تلقی می‌شود؟ (کنکور ارشد آزاد ۱۳۸۹ د)

- ۱) سوء استفاده از دارایی‌ها در جهت منافع شخصی مدیران
 - ۲) بکارگیری نادرست رویه‌های حسابداری
 - ۳) ارائه نادرست آثار مالی معاملات یا حذف آن‌ها از اسناد و مدارک
 - ۴) نادیده گرفتن حقایق موجود یا برداشت نادرست از آن‌ها
- کدام مورد زیر به عنوان تقلب تلقی نمی‌شود؟
- ۱) ارائه نادرست آثار مالی معاملات
 - ۲) اختلاس ناشی از ضعف برنامه‌های کامپیوتری
 - ۳) سوء استفاده از یک دارایی یا گروهی از دارایی‌ها
 - ۴) تفسیر نادرست حقایق موجود در تاریخ تهیه صورت‌های مالی
- خطر کشف نشدن تحریف‌های با اهمیت ناشی از تقلب در مقایسه با اشتباه:
- ۱) کمتر است.
 - ۲) بیشتر است.
 - ۳) برابر است.
 - ۴) برابر یا کمتر است.

کدامیک از گزینه‌های زیر مسئولیت حسابرس در خصوص رعایت قوانین و مقررات را در حسابرسی صورت‌های مالی صحیح‌تر بیان می‌کند؟ (آزمون حسابدار رسمی ۱۳۹۰)

۱) حسابرس باید روش‌های مناسبی را برای شناسایی موارد عدم رعایت قوانین و مقررات توسط واحد مورد رسیدگی اجرا نماید.

۲) حسابرس در صورت برخورد با هرگونه موارد عدم رعایت قوانین و مقررات که به نحو مناسب در صورت‌های مالی افشا نشده است، نظر مشروط یا مردود اظهار می‌کند.

۳) حسابرس همواره فرض می‌کند واحد رسیدگی، قوانین و مقررات را رعایت نمی‌کند.

۴) حسابرس باید شواهد کافی در مورد رعایت آن دسته از قوانین و مقررات که دارای آثار با اهمیت بر صورت‌های مالی است، به دست آورد.

کدام عبارت درست است؟ (آزمون حسابدار رسمی ۱۳۸۵)

۱) حسابرس مستقل در رسیدگی‌های خود رعایت قوانین و مقررات را بررسی نمی‌کند.

۲) حسابرس مستقل عدم رعایت قوانین و مقررات حاکم بر فعالیت واحد مورد رسیدگی را بررسی و گزارش می‌کند.

۳) حسابرس مستقل فقط هنگامی که بازرس قانونی هم هست رعایت قوانین و مقررات را در واحد مورد رسیدگی بررسی و گزارش می‌کند.

۴) حسابرس مستقل فقط هنگامی که عدم رعایت قوانین و مقررات اثر با اهمیتی بر صورت‌های مالی می‌گذارد، آن را گزارش می‌کند.