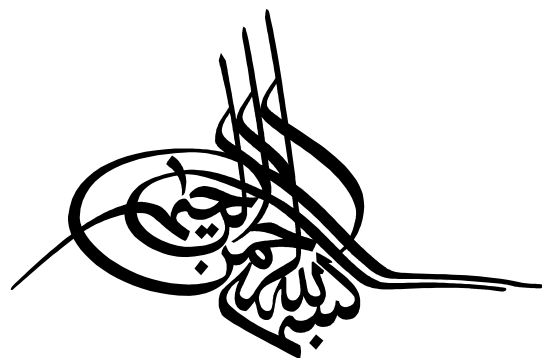




حسابرسی

سری کتابهای کمک آموزشی کارشناسی ارشد و
دکتری

مجموعه حسابداری

مؤلفان: مهدی اتحادفر

آزاده گودرزی معصومی

سرشناسه	: مهدی اتحادفر، آزاده گودرزی معصومی
عنوان	: حسابرسی
مشخصات نشر	: تهران: مشاوران صعود ماهان، ۱۴۰۴
مشخصات ظاهری	: ۲۷۰ ص
فروست	: سری کتاب‌های کمک آموزشی کارشناسی ارشد و دکتری
شابک	: ۹۷۸-۶۰۰-۴۵۸-۷۲۷-۳
وضعیت فهرست نویسی	: فیپای مختصر
یادداشت	: این مدرک در آدرس http://opac.nlai.ir قابل دسترسی است.
رده‌بندی دیویی	: ۳۷۸/۶۶۴
شماره کتابشناسی ملی	: ۳۹۳۵۴۷۲



ناشر:..... مشاوران صعود ماهان
 مدیر مسئول:..... هادی و مجید سیاری
 مولفان:..... مهدی اتحادفر، آزاده گودرزی معصومی
 مدیر تولید محتوا:..... سمیه بیگی
 نوبت و تاریخ چاپ:..... اول / ۱۴۰۴
 شمارگان:..... ۱۰۰۰ جلد
 قیمت:..... ۶/۴۵۰/۰۰۰ ریال
 شابک:..... ISBN: ۹۷۸-۶۰۰-۴۵۸-۷۲۷-۳

انتشارات مشاوران صعود ماهان: خیابان ولیعصر، بالاتر از تقاطع مطهری،
 روبروی قنادی هتل بزرگ تهران، جنب بانک ملی، پلاک ۲۰۵۰
 تلفن: ۸۸۱۰۰۱۱۳-۴

سخن ناشر

«ن والقلم و ما یسطرون»

کلمه نزد خدا بود و خدا آن را با قلم بر ما نازل کرد.

به پاس تشکر از چنین موهبت الهی، موسسه ماهان درصدد برآمده است تا در راستای انتقال دانش و مفاهیم با کمک اساتید مجرب و مجموعه کتب آموزشی خود برای شما داوطلبان ادامه تحصیل در مقطع کارشناسی ارشد گام موثری بردارد. امید است تلاش‌های خدمتگزاران شما در این موسسه پایه‌گذار گام‌های بلند فردای شما باشد.

مجموعه کتاب‌های کمک آموزشی ماهان به‌منظور استفاده داوطلبان کنکور کارشناسی ارشد سراسری و آزاد تالیف شده‌اند. در این کتاب‌ها سعی کرده‌ایم با بهره‌گیری از تجربه اساتید بزرگ و کتب معتبر، داوطلبان را از مطالعه کتاب‌های متعدد در هر درس بی‌نیاز کنیم.

دیگر تالیفات ماهان برای سایر دانشجویان به‌صورت ذیل می‌باشد:

کتاب سوالات و پاسخ‌های تشریحی کنکور سراسری چندسال اخیر می‌باشد.

دانشجویان عزیز و اساتید محترم می‌توانند هرگونه انتقاد و پیشنهاد درخصوص تالیفات ماهان را از طریق سایت ماهان به آدرس entesharatmahan@yahoo.com با ما در میان بگذارند.

موسسه آموزش عالی آزاد ماهان

فصل اول - حسابرسی چیست.....	۵
فصل دوم - آیین رفتار حرفه‌ای	۱۷
فصل سوم - برنامه‌ریزی حسابرسی.....	۲۹
فصل چهارم - کنترل‌های داخلی	۴۸
فصل پنجم - استقلال.....	۵۹
فصل ششم - حسابرسی مبتنی بر ریسک و حسابرسی عملیاتی.....	۶۵
فصل هفتم - نمونه‌گیری در حسابرسی.....	۷۷
فصل هشتم - شواهد حسابرسی	۸۵
فصل نهم - فرضیات بدیهی حسابرسی.....	۹۱
فصل دهم - گزارشگری	۱۰۳
فصل یازدهم - حاکمیت شرکتی.....	۱۴۶
سوالات کنکور سراسری دکتری به همراه پاسخ تشریحی از سال ۹۰ الی ۱۴۰۳.....	۱۵۳
سوالات کنکور سراسری ارشد به همراه پاسخ تشریحی از سال ۹۶ الی ۱۴۰۳.....	۲۳۸

فصل اول

حسابرسی چیست؟

مقدمه

حسابداری از جمله رشته‌هایی است که می‌توان ادعا کرد مدیران کسب و کارها و صاحبان مشاغل به آن بسیار توجه دارند؛ و در نتیجه همین توجه افراد زیادی به دلیل بازار کار خوب حسابداری، این رشته را برای تحصیل در دانشگاه انتخاب می‌کنند. برای آشنایی با هر مبحثی نیاز است که در ابتدا یک تعریف کلی از آن را بدانیم. حسابداری نیز از این قاعده مستثنی نیست و با توجه به اهمیت آن در دنیای کسب و کار امروز، آشنایی با حسابداری و تعریف دقیق آن به ویژه برای صاحبان مشاغل و افرادی که تمایل دارند در این حوزه تحصیل کرده و مشغول به کار شوند، لازم است. برای حسابداری می‌توان تعاریف متعددی بیان کرد که مهم ترین نکته در تعریف آن ضرورت در نظر گرفتن سمت کاری حسابدار برای تمامی مشاغل است. زیرا امروزه بدون حسابداری اصولی و حرفه‌ای امکان موفقیت کسب و کار و رشد هرچه بیشتر در حوزه فعالیت غیرممکن می‌شود.

تعریف حسابداری

حسابداری "سیستم اطلاعاتی است که رویدادهای مالی یک واحد تجاری را شناسایی، ثبت و به ذینفعان گزارش می‌کند." بنابراین حسابداری از سه فعالیت شناسایی، ثبت و گزارش تشکیل شده است. در ادامه نگاهی دقیق تر به این سه فعالیت می‌اندازیم. نقطه شروع فرآیند حسابداری، شناسایی رویدادهای مالی واحد تجاری می‌باشد. نمونه‌هایی از این رویدادهای مالی عبارتند از فروش میلگرد توسط شرکت ذوب آهن، فروش خدمات تلفنی توسط همراه اول و پرداخت دستمزد توسط دیجی کالا. مرحله دوم فرآیند حسابداری، ثبت رویدادهای مالی است. در مرحله ثبت رویدادهای مالی به ترتیب تاریخ در دفاتر ثبت می‌شوند و همچنین رویدادهای مالی همزمان با ثبت، طبقه بندی و خلاصه می‌شوند. در نهایت، اطلاعات جمع آوری شده از طریق گزارش‌های حسابداری به استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری ارائه می‌شوند. رایج ترین گزارش‌های حسابداری، صورت‌های مالی هستند. برای اینکه اطلاعات مالی قابل فهم و قابل مقایسه باشند، گزارش‌های حسابداری (صورت‌های مالی) باید طبق استانداردهای حسابداری تهیه شوند.

اهداف مهم حسابداری چیست؟

- از جمله اهداف مهم حسابداری عبارت اند از:
- کنترل و طبقه بندی صحیح اسناد مالی.
- کمک برنامه ریزی سیاست‌های آینده مجموعه.
- تفسیر و گزارش گیری دقیق اسناد مالی.
- تصمیم گیری در رابطه با استفاده صحیح از منابع مالی محدود مجموعه.
- جلوگیری از به وجود آمدن مشکلات حقوقی.

تعریف حسابرسی

یکی از حساس‌ترین مشاغلی که می‌تواند سلامت اقتصادی یک کشور را تأمین کند، حسابرسی است. حسابرسی را می‌توان ستون یک اقتصاد سالم قلمداد کرد که بدون آن سیستم مالی توان ایستادگی ندارد. با این حال بسیاری از ما نمی‌دانیم که حسابرسی چیست و حسابرس کیست.

مطابق «بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی» که توسط «انجمن حسابداری آمریکا» منتشر شده است، حسابرسی عبارت است از «فرایندی پسمان به شکل جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی، برای تعیین میزان انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین‌شده و گزارش نتایج به اشخاص ذی‌نفع». این بیانیه تلاش کرده است به شکلی جامع و در عین حال کوتاه حسابرسی را تعریف کند، اما شاید فهم این تعریف موجز اندکی برای مخاطبان سخت باشد.

به‌طور ساده حسابرسی فرایندی است که در آن اسناد، صورت‌ها و معاملات مالی یک مجموعه موردبررسی و صحت‌سنجی قرار می‌گیرد و در انتها نتایج این بررسی در قالب یک گزارش به ذینفعان و کسانی که درخواست حسابرسی داده‌اند ارائه می‌شود. بر همین اساس در حسابرسی اسناد مالی ثبت‌شده در حسابداری یک شرکت، مورد واکاوی قرار می‌گیرد تا هرگونه خطا یا تقلب در آن کشف‌شده و از بروز فساد در سیستم جلوگیری شود. حسابرسی بر مبنای استانداردهایی انجام می‌شود که توسط یک موسسه بالادستی ابلاغ می‌شود. از همین رو، در فرایند حسابرسی اسناد مالی از جهت انطباق آن‌ها با استانداردهای حسابداری موردبررسی و تحلیل قرار می‌گیرند. به‌طور خلاصه همان‌طور که گفته شد، حسابرسی فرایندی است جهت تأیید و یا رد صحت اطلاعات و گزارش‌های مالی یک شرکت.

حسابرسی رسیدگی به صورت‌های مالی یک شرکت توسط یک مؤسسه حسابرسی است. این نوع از حسابرسی عبارت است از بازرسی جستجوگرانه مدارک حسابداری و سایر شواهد زیر بنای صورت‌های مالی. حسابرسان از راه کسب آگاهی از سیستم کنترل داخلی و بازرسی مدارک، مشاهده دارایی‌ها، پرسش از منابع داخل و خارج شرکت و اجرای سایر روش‌های رسیدگی، شواهد لازم را برای تعیین اینکه صورت‌های مالی، تصویری مطلوب و به نسبت کامل از وضعیت مالی شرکت و فعالیت‌های آن در طول دوره مورد رسیدگی ارائه می‌کند یا خیر، گردآوری می‌کنند.

در هر حسابرسی، بیان صریح حدود رسیدگی، مهم است. این حدود، واحد مورد رسیدگی و دوره مورد رسیدگی را مشخص می‌کند؛ بنابراین، از حدود رسیدگی برای تعیین و محدودکردن مسئولیت حسابرسان استفاده می‌شود. واحد مورد رسیدگی می‌تواند یک واحد با مالکیت فردی، شرکت تضامنی، شرکت سهامی و شرکت‌های تابع آن، یک آموزشگاه یا هر سازمان دیگری باشد. دوره مورد رسیدگی معمولاً یک سال است؛ اگرچه بعضی حسابرسی‌ها دوره کوتاه‌تری را می‌پوشاند.

رسیدگی حسابرسان مستقل مبنای گزارش حسابرسی را فراهم می‌آورد. هرگز حسابرسان بدون اجرای رسیدگی، نسبت به مطلوبیت ارائه صورت‌های مالی اظهارنظر نمی‌کنند. شناخت حسابرسان از فعالیت صاحبکار، حسابرسی‌های انجام شده در سال‌های گذشته، اعتقاد به درستکاری مالکان و مدیران هیچ‌یک از این عوامل برای اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی توسط حسابرسان کافی نیست. حسابرسان، صورت‌های مالی سال جاری را یا رسیدگی می‌کنند یا نمی‌کنند، اگر رسیدگی نکنند، نسبت به مطلوبیت ارائه صورت‌های مالی نیز اظهارنظر نخواهند کرد.

چه ارتباطی میان حسابرسی و حسابداری وجود دارد؟

برای پاسخ به این سؤال باید گفت که هر دو فرایند از یک علم مشترک استفاده می‌کنند. در حقیقت هر آنچه یک حسابدار بلد است یک حسابرس می‌داند و هر آنچه یک حسابرس می‌داند، یک حسابدار بلد است. هم حسابداری و هم حسابرسی مبتنی بر محاسباتی هستند که در قالب استانداردهایی مشخص باید انجام شوند. از جهت آکادمیک و رشته دانشگاهی، غالباً حسابرسی را به‌عنوان شاخه‌ای از حسابداری قلمداد می‌کنند. درواقع در شاخه حسابرسی، فرد مهارت‌های موردنیاز یک حسابرس را به‌صورت تخصصی آموزش می‌بیند.

مهم‌ترین مباحث آموزش حسابرسی

تفاوت حسابداری با حسابرسی کاملاً مشهود است. مهم‌ترین چیزی که حسابرس باید در آن تسلط داشته باشد، اصول حسابداری است. حسابرس باید از نحوه انجام حسابرسی بیمه یا حسابرسی مالیاتی آگاه باشد. نگاه تیزبین و دقیق، ویژگی است که حسابرس

به آن نیاز دارد. مسیر یادگیری و آموزش حسابرسی، با حسابداری آغاز می‌شود. اما برخلاف رشته حسابداری، آموزش حسابرسی در سرفصل‌های حسابداری متوقف نمی‌شود. پس از گذراندن آموزش‌های اولیه، یک حسابرس باید مباحث زیر را بگذراند:

- کاربرد قوانین و مقررات مالی بانکی و بازرگانی در حسابرسی
- مدیریت رفتار سازمانی پیشرفته و کاربرد آن در حسابرسی
- سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت
- تئوری‌های حسابداری
- حسابرسی سیستم‌های کامپیوتری
- طراحی پژوهش‌های حسابرسی
- بررسی مسائل کاربردی در حسابرسی

با این وجود برای آن که بتوانید به عنوان یک حسابرس شروع به کار کنید، به گواهینامه و مجوز سازمان‌های دولتی نیاز دارید. حتی پس از گذراندن دوره‌های مختلف، باید توانایی شما به عنوان حسابرس مورد ارزیابی قرار بگیرد. به عنوان یک شخص علاقه مند به حسابرسی، باید بدانید که آزمون حسابرسی چیست. در این آزمون، این توانایی و مهارت تمامی متقاضیان شغل حسابرسی مورد بررسی قرار می‌گیرد. پس از قبولی در این آزمون می‌توانید کار خود را به عنوان یک حسابرس مستقل شروع کنید.

استانداردهای‌های پذیرفته شده حسابرسی

حالا که با حسابرسی و تفاوت این حرفه با حسابداری آشنا شدید، باید بدانید که استانداردهای حسابرسی چیست؟ استانداردهای حسابرسی، معیاری برای سنجش کیفیت کار حسابرسان است. انجمن حسابداران رسمی آمریکا برای نخستین بار در سال ۱۹۴۷، استانداردهای ده گانه حسابرسی را معرفی نمود. استانداردهای حسابرسی تاکنون جهت انطباق با تغییرات محیط حسابرسی، تعدیل و تغییر یافته‌اند. وجود استانداردهای‌های پذیرفته شده حسابرسی، نشانه حسابرسان به داشتن کیفیت کار بالا و هماهنگی در بین تمام حسابرسان مستقل است. اگر هر حسابرس مستقل آموزش تخصصی کافی دیده باشد و حسابرسی را با مهارت، دقت و قضاوت حرفه‌ای‌ای اجرا کند بر موقعیت اجتماعی حرفه افزوده می‌شود و جامعه اهمیت روزافزونی را به اظهارنظر حسابرسان که پیوست صورت‌های مالی است، خواهد داد.

چه استانداردهایی را حرفه حسابرسی مستقل وضع کرده است؟ انجمن حسابداران رسمی آمریکا چارچوب اولیه زیر را مقرر داشته است:

استانداردهای حسابرسی همراه با طبقه‌بندی آنها در سه گروه قرار می‌گیرند.

استانداردهای عمومی

استانداردهای عملیات (رسیدگی)

استانداردهای گزارشگری

الف) استانداردهای عمومی

۱- آموزش و تخصص

رسیدگی باید توسط فرد یا افرادی اجرا شود که دارای صلاحیت و آموزش فنی کافی به‌عنوان حسابرس باشند. چگونه حسابرس مستقل به "صلاحیت و آموزش فنی کافی" موضوع اولین استاندارد عمومی دست می‌یابد؟ این ضرورت معمولاً به معنای داشتن تحصیلات دانشگاهی در حسابداری و حسابرسی، تجربه زیادی در حسابرسی، توانایی استفاده از روش‌های مناسب برای سیستم‌های کامپیوتری و شرکت در برنامه آموزش مستمر است. آگاهی فنی از صنعتی که صاحبکار در آن فعالیت می‌کند نیز قسمتی از صلاحیت فردی حسابرس است. نتیجه اینکه یک مؤسسه حسابرسی نباید یک کار حسابرسی را بپذیرد مگر آنکه قبلاً مشخص سازد که کارکنان حرفه‌ای‌ای مؤسسه، صلاحیت و آموزش فنی لازم را برای اجرای مؤثر کار در آن صنعت به‌خصوص دارند.

۲- استقلال - مهمترین استاندارد حسابرسی

حسابرس یا حسابرسان باید استقلال رأی خود را در تمام موارد مربوط به حسابرسی حفظ کنند.

اظهارنظر یک حسابرس مستقل نسبت به مطلوبیت ارائه صورت‌های مالی هنگامی دارای ارزش است که حسابرسی واقعاً مستقل باشد. در نتیجه، استاندارد می‌دارد "حسابرس یا حسابرسان باید استقلال رأی خود را در تمام موارد مربوط به حسابرسی حفظ کنند"، شاید مهمترین عامل بقای حرفه حسابرسی مستقل است.

اگر حسابرسان در شرکت مورد رسیدگی خود سهمی داشته باشند، یا عضو هیأت مدیره آن باشند، ممکن است ناخودآگاه در اجرای وظایف حسابرسی بی‌طرفی خود را از دست بدهند؛ بنابراین، یک حسابرس مستقل باید از هرگونه رابطه‌ای با یک صاحبکار که بتواند در اشخاص خارج از واحد مورد رسیدگی و آگاه از تمام حقایق، نسبت به استقلال حسابرس تردید ایجاد کند، ممانعت ورزد. کافی نیست که حسابرسان، مستقل باشند، بلکه باید چنان جلوه کنند که افراد جامعه، دلیلی برای تردید نسبت به استقلال آنان نیابند.

۳- مراقبت‌های حرفه‌ای

در اجرای رسیدگی و تهیه گزارش باید مراقبت حرفه‌ای لازم به عمل آید.

رعایت سومین استاندارد عمومی مستلزم اعمال مراقبت‌های حرفه‌ای در اجرای حسابرسی و تهیه گزارش است. این استاندارد، حسابرسان را به اجرای ماهیانه و مجدانه هر مرحله از کار حسابرسی ملزم می‌سازد. رعایت کامل این استاندارد احتمال بروز هرگونه کوتاهی یا از قلم افتادگی یا اهمیت را منتفی می‌سازد. البته حسابرسان نیز مانند اعضای حرفه‌های دیگر، گهگاه در قضاوت خود اشتباهات اجتناب‌ناپذیری می‌کنند، اما این ویژگی رفتار انسانی، بی‌تفاوتی یا بی‌توجهی به مسئولیت‌های حرفه‌ای را توجیه نمی‌کند.

ب) استانداردهای اجرای عملیات - گردآوری شواهد

سه استاندارد اجرای عملیات به گردآوری و ارزیابی شواهدی کافی برای اظهارنظر حسابرسان نسبت به صورت‌های مالی مربوط می‌شود. یکی از انواع اصلی شواهد، کنترل‌های داخلی صاحبکار است. حسابرسان با کسب شناخت از ساختار کنترل داخلی، می‌توانند ارزیابی کنند که آیا ساختار مزبور می‌تواند از بری بودن صورت‌های مالی از اشتباهات و تخلفات با اهمیت اطمینان دهد یا خیر؟ نوع دیگری از شواهد اصلی، اطلاعاتی است که مبالغ مندرج در صورت‌های مالی مورد رسیدگی را اثبات می‌کند. نمونه‌هایی از چنین شواهدی عبارت است از تأییدیه‌های کتبی که از اشخاص خارج از شرکت دریافت می‌شود و اطلاعات دست اولی که با مشاهده دارایی‌ها توسط حسابرسان به دست می‌آید.

۱- برنامه‌ریزی و سرپرستی کافی

عملیات حسابرسی باید به میزان کافی برنامه‌ریزی شود و در صورت وجود کارکنان، بر کار آنان به گونه‌ای مناسب نظارت شود. برنامه‌ریزی کافی برای یک حسابرسی رضایت‌بخش، ضروری است. برخی از بخش‌های رسیدگی می‌تواند قبل از پایان سال مورد رسیدگی اجرا شود و بعضی از اطلاعات می‌تواند توسط کارکنان صاحبکار گردآوری گردد و برای بررسی در دسترس حسابرسان قرار گیرد. تعداد مناسب کارکنان از رده‌های مختلف مهارت و مدت مورد نیاز از کار هر رده، باید قبل از شروع کار تعیین شود. اینها تنها چند نمونه از عوامل برنامه‌ریزی حسابرسی است.

بیشتر عملیات یک حسابرسی، توسط کارکنان کم‌تجربه اجرا می‌شود. رمز استفاده موفقیت‌آمیز از کارکنان به نسبت جدید، نظارت از نزدیک بر کار هر رده است. دامنه این نظارت از مرحله تهیه دستورالعمل کتبی خاص برای کارکنان تا مرحله بررسی نهایی توسط شریک مسئول کار رسیدگی، گسترده است.

۲- شناخت کافی از کنترل‌های داخلی

برای برنامه‌ریزی حسابرسی و تعیین نوع، زمان‌بندی و میزان آزمون‌هایی که باید اجرا شود، شناختی کافی از ساختار کنترل داخلی باید کسب گردد.

یک سیستم کنترل داخلی عالی، نسبت به قابل اتکابودن مدارک صاحبکار و محافظت دارایی‌های آن اطمینان زیادی به وجود می‌آورد. حسابرسان هنگامی که با این نوع کنترل‌ها داخلی قوی روبرو می‌شوند، در مقایسه با زمانی که کنترل‌های ضعیف است، به مقدار کمتری از انواع دیگر شواهد نیاز خواهند داشت؛ بنابراین، ارزیابی حسابرسان از کنترل‌های داخلی بر مدت، نوع و ماهیت فرایند حسابرسی تأثیر زیادی دارد.

۳- شواهد کافی و قابل اطمینان

شواهد کافی و قابل اطمینان باید از راه بازرسی، مشاهده، پرس و جو و دریافت تأییدیه کسب شود تا مبنایی معقول برای اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی مورد رسیدگی بدست آید.

سومین استاندارد اجرای عملیات مقرر می‌دارد که حسابرسان شواهد کافی و قابل اطمینان را گردآوری کنند تا مبنایی برای اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی داشته باشند. عبارت قابل اطمینان به کیفیت شواهد مربوط می‌شود، برخی از انواع شواهد، قوی‌تر و متقاعدکننده‌تر از انواع دیگر است.

ج) استانداردهای‌های گزارشگری

چهار استاندارد گزارشگری، دستورالعمل‌های‌های ویژه‌ای را برای تهیه گزارش حسابرسی مقرر می‌دارد. گزارش باید تصریح کند که صورت‌های مالی طبق اصول پذیرفته شده حسابداری تهیه است یا خیر. گزارش باید حاوی اظهارنظر در مورد کلیت صورت‌های مالی یا عدم اظهارنظر باشد. فرض بر یکنواختی کاربرد اصول پذیرفته شده حسابداری و کفایت افشای مطالب در صورت‌های مالی است، مگر اینکه گزارش حسابرسی خلاف آن را بیان دارد.

۱. گزارش باید تصریح کند که صورت‌های مالی، طبق اصول پذیرفته شده حسابداری تهیه شده است یا خیر.
۲. گزارش باید شرایطی را مشخص سازد که در آن چنین اصولی در دوره جاری نسبت به دوره قبل، به‌طور یکنواخت رعایت نشده است.

۳. اطلاعات افشاشده در صورت‌های مالی منطقاً کافی تلقی می‌شود مگر آنکه خلاف آن در گزارش بیان شود.
۴. گزارش باید یا حاوی یک اظهارنظر درباره صورت‌های مالی به‌طور کلی، یا بیانگر این موضوع باشد که نظری نمی‌تواند اظهار شود. هنگامی که نظر کلی نتواند اظهار شود، دلایل آن باید بیان گردد. در تمام مواردی که نام حسابرس به نحوی با صورت‌های مالی ارتباط پیدا می‌کند، گزارش باید به‌طور صریح بیانگر ویژگی هرگونه رسیدگی حسابرس و میزان مسئولیتی باشد که او به عهده می‌گیرد.

البته مراجع حرفه‌ای هر کشوری تفسیرهایی بر انواع استانداردهای حسابرسی ده‌گانه می‌نویسند که به آن بیانیه‌های تفسیری استانداردهای حسابرسی گفته می‌شود. در کشور ما نیز سازمان حسابرسی طبق قانون تشکیل آن، مسئول تدوین این بیانیه‌ها است.

کاربرد استانداردهای‌های حسابرسی

ده استاندارد مقرر شده توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا حاوی معیارهای‌های سنجشی ناملموس و ذهنی مانند برنامه‌ریزی کافی، شناختی کافی از ساختار کنترل داخلی، شواهد کافی و قابل اطمینان و افشای کافی است. تصمیم‌گیری درخصوص اینکه در این شرایط مربوط به هر کار رسیدگی، کافی، مناسب و قابل اطمینان چیست، مستلزم کاربرد قضاوت حرفه‌ای‌ای است. حسابرسی نمی‌تواند به سطح یک کار بدون تفکر تنزل کند و تصمیم‌گیری حسابرس در موارد متعدد هر رسیدگی ضروری است. به هر حال، تدوین و انتشار استانداردهای‌های حسابرسی با این عبارات دقیق کمک بسزایی در بهبود کیفیت کار حسابرسی می‌کند، هرچند که کاربرد این استانداردها مستلزم قضاوت حرفه‌ای‌ای باشد.

حسابرس کیست و چه وظایفی دارد؟

یک حسابرس باید تحصیلات حسابداری داشته و به صورت تخصصی در شاخه حسابرسی علم لازم را داشته باشد. تسلط به اصول و استانداردهای حسابداری، از دیگر ویژگی‌هایی است که یک حسابرس باید داشته باشد. در تعریف کامل‌تر، حسابرس شخصی است که مسئولیت حسابرسی اسناد مالی یک سازمان را برعهده خواهد گرفت. حسابرس باید مستقل از مجموعه تحت حسابرسی باشد و با بخش حسابداری و مالی شرکت و افراد شاغل در آن رابطه نداشته باشد.

ویژگی‌های حسابرس

ویژگی‌های لازم برای یک حسابرس به طور مستقیم تابع شرایطی است که نیاز به حسابرسی را به وجود آورده است و فرآیندی که این نیاز را برآورده می‌سازد:

الف) ویژگی‌های فردی

ویژگی‌های فردی خصوصیتی است که منحصر به حسابرس است. استقلال، صلاحیت حرفه‌ای، صلاحیت اخلاقی و سایر خصوصیات مشابه از جمله ویژگی‌های فردی حسابرس است.

۱- استقلال

تضاد منافع بین دو گروه تهیه کننده و استفاده کننده اطلاعات، مهمترین توجیه برای نیاز به حسابرسی است. در صورت نبود تضاد منافع (چه واقعی و چه متصور) بین این دو گروه، نیاز به خدمات حسابرسی به طور محسوس کاهش میافتد. وجود تضاد منافع، انجام خدمات حسابرسی توسط فردی مستقل از هر دو گروه را اجباری می‌سازد. نتیجتاً یکی از مهمترین ویژگی‌های حسابرس استقلال اوست. اهمیت استقلال برای حسابرس تا حدی است که تمامی ویژگی‌های دیگرش را تحت الشعاع قرار می‌دهد. جایگاه سازمانی، نگرش ذهنی، آزادی عمل در بررسی و گزارشگری و رابطه مالی از جمله عواملی است که بر استقلال حسابرس تاثیر می‌گذارد.

۱-۱ جایگاه سازمانی

رابطه بین حسابرس و تهیه کننده ی اطلاعات محور اصلی بحث استقلال است. انتخاب و تایید حسابرس توسط مجمع صورت می‌گیرد ولی پیشنهاد با کسی است که بیشترین سهم را داراست که همان اعضای هیئت مدیره می‌باشد. تایید حسابرسان توسط سهامداران پایه‌های استقلال حسابرس را مستحکمتر کرده و اطمینان بیشتری به استفاده‌کنندگان اطلاعات می‌بخشد که حسابرس عاملی در دست مدیریت نیست و کاملاً از وی مستقل است. استفاده از کمیته حسابرسی به عنوان پل ارتباطی بین حسابرسان و تهیه کنندگان اطلاعات (مدیران) نشانگر سیر تکاملی جهت برقراری جایگاه سازمانی مناسب برای حسابرسان مستقل و در نتیجه تقویت پایه‌های استقلال آنهاست.

۲-۱ نگرش ذهنی

در هر فرآیند آزمونی و گزارشگری که توأم با قضاوت باشد، یک نگرش ذهنی مستقل ضروری است. اساساً نگرش ذهنی بخشی از اعتقادات و تفکرات حسابرس و بیانگر این است که حسابرسی، با استقلال رای و عمل انجام گرفته است. بیطرفی در دستیابی به قضاوتهای حساس و دقیق الزامی است. یک نگرش بی طرفانه (یک نگرش ذهنی مستقل)، لازمه معتبر بودن حسابرسی است و بر قابلیت اتکای قضاوت حسابرس می‌افزاید. گردآوری و ارزیابی بیطرفانه شواهد از شرایط لازم معتبر بودن قضاوت حسابرس است.

۳-۱ آزادی عمل در آزمون و گزارشگری حسابرسی

انتخاب و ارزیابی شواهد مبنای قضاوت حرفه‌ای حسابرس است. حسابرس در این امر باید آزادی عمل و استقلال داشته باشد. تاکید بر استقلال در اینجا به این دلیل است که فرآیند آزمون و گزارشگری، مسئولیت حسابرس است و نه تهیه کننده اطلاعات. در واقع حسابرس در فرآیند آزمون و گزارشگری می‌باید نقشی بیطرفانه داشته باشد، نه مدافع منافع واحد مورد رسیدگی.

۴-۱ منافع مالی

جهت اطمینان دادن به استفاده‌کنندگان اطلاعات و پذیرش بی طرفانه بودن اظهارنظر حسابرس، وی می‌باید هیچگونه منافع مالی مستقیم (و یا منافع مالی با اهمیت غیرمستقیم) در رابطه با واحد مورد رسیدگی نداشته باشد. در غیر این صورت استفاده‌کنندگان ممکن است قضاوت حسابرس را سودار تلقی کنند. منافع مالی مستقیم حسابرس در موضوع مورد رسیدگی بر مبنای قوانین هیئت نظارت و همچنین دستورالعملهای آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا و سایر قوانین حاکم بر حرفه، تحریم شده است. داشتن چنین روابطی استقلال حسابرس را مخدوش می‌کند و منجر به سلب صلاحیت او می‌شود.

۲- صلاحیت حرفه‌ای

صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان لازمه‌ی رسیدگی موثر به موضوعات پیچیده است. صلاحیت حرفه‌ای از طریق آموزش، تجربه کار حرفه‌ای، آموزش ضمن خدمت و سایر موارد مشابه به دست می‌آید. به عنوان یک شخص با صلاحیت، حسابرسان می‌باید از یک رشته دانش‌های عمومی مربوط به خوردار بوده و همچنین درکی عمیق از فرایند حسابرسی و موضوع مورد رسیدگی که اطلاعات از آن استخراج شده نیز داشته باشد.

۳- صلاحیت اخلاقی و سایر ویژگی‌های شخصی

اعتماد و اعتقاد مردم به خدمات حسابرسی تابع یک رشته ویژگی‌های حسابرسان است. ارزش‌های والای انسانی، صلاحیت اخلاقی و استعداد‌های طبیعی از جمله ویژگی‌های ضروری حسابرسان است. برای کسب اعتماد مردم حسابرسان می‌باید وظایفش را با دقت عمل حرفه‌ای را رعایت کند.

صلاحیت اخلاقی از شرایط لازم استقلال است. حسابرسان نباید اطلاعات مهم را تحریف و یا پنهان کند و یا به گونه‌ای که استقلالش مخدوش شود تحت نفوذ غیر مشروع مدیران سازمان مورد رسیدگی قرار گیرد. اظهار نظر حسابرسان باید بر مبنای شواهدی باشد که در فرایند حسابرسی با استقلال رای و استقلال عمل جمع آوری شده است. حسابرسان جهت ایفای وظایف خویش باید از استعداد‌های طبیعی همانند خلاقیت، کنجکاوی، نکته سنجی، قدرت تجزیه و تحلیل و قضاوت (داوری) خوب نیز برخوردار باشد.

ب) ویژگی‌های ساختاری

برخی از ویژگی‌های حسابرسان به طور غیرمستقیم از طرف استفاده‌کنندگان برون سازمانی اطلاعات به او تفویض شده است.

۱- حدود اختیارات

از آنجا که حسابرسان باید بدون هیچ محدودیتی در جستجوی شواهد مورد نیاز و گزارشگری به استفاده‌کنندگان اطلاعات باشد، می‌باید مجوز و اختیارات کافی جهت جمع آوری هر گونه شواهد لازم برای اعمال قضاوت را داشته باشد. اهمیت قضاوت حسابرسان به لحاظ حمایت از منافع افرادی است که بر قضاوت حسابرسان اتکا می‌کنند و تحت تاثیر آن قرار می‌گیرند.

۲- پذیرش

ارزش نهایی فعالیت حسابرسی در یاری رساندن به استفاده‌کنندگان، بر اساس تشخیص کیفیت اطلاعات دریافت شده نهفته است. از این رو استفاده‌کنندگان اطلاعات می‌باید صلاحیت حسابرسان برای ارائه خدمات حسابرسی را بپذیرد تا بتوانند بر اظهار نظر و قضاوت وی اتکا کنند. پذیرش واجد شرایط بودن و قضاوت حسابرسان متکی بر تصور استفاده‌کنندگان از استقلال، صلاحیت حرفه‌ای، صلاحیت اخلاقی و حدود اختیارات حسابرسان است.

انواع حسابرسان

از جمله انواع شناخته شده حسابرسان، حسابرسان مستقل، حسابرسان داخلی، حسابرسان دیوان محاسبات عمومی و ممیزان دارایی است.

۱- حسابرسان مستقل

هر کشوری در نتیجه اعتماد عمومی به حسابداران رسمی، حرف حسابرسی مستقل را به رسمیت شناخته است و گواهینامه حسابرسی مستقل صادر می‌کند. گواهینامه حسابرسی مستقل تنها جواز کار نیست، بلکه نشانه‌ای از صلاحیت فنی دارنده آن نیز می‌باشد، همچنین به رسمیت شناخته‌شدنی توسط هر کشوری، با موارد مشابه مربوط به حقوق، پزشکی و حرفه‌های دیگر قابل مقایسه است.

حسابرسی مستقل توسط حسابرسانی اجرا می‌شود که مستقل از سازمانی هستند که ادعاها یا گزارش‌های آن مورد حسابرسی قرار می‌گیرد. حسابرسان مستقل، خدمات حسابرسی خود را در قالب قرارداد ارائه می‌دهند. گرچه حسابرسان مستقل می‌توانند انواع مختلف حسابرسی را که در بخش قبلی ذکر شد، اجرا کنند؛ اما حسابرسی صورت‌های مالی، بخش عمده فعالیت این گروه از حسابرسان را تشکیل می‌دهد.

گواهینامه حسابرسی مستقل توسط هر کشور به افرادی اعطا می‌شود که از طریق امتحان کتبی و احراز شرایط تحصیلی و تجربی، صلاحیت خود را برای ورود به حرفه حسابرسی مستقل نشان دهند.

گواهینامه‌دادن به حسابرسان مستقل نشانگر این اعتقاد است که از راه شناسایی رسمی حسابداران حرفه‌ای با صلاحیت که خدمات خود را به عموم عرضه می‌دارند، منافع جامعه بهتر حفظ خواهد شد. اظهارنظر یک حسابرس مستقل دربارهٔ مطلوبیت ارائه یک مجموعه صورت‌های مالی، عاملی برای پذیرش عمومی این صورت‌ها توسط بانک‌ها، سرمایه‌گذاران و سازمان‌های دولتی است. برای حفظ چنین اعتمادی، حسابرس مستقل باید شخص حرفه‌ای با بالاترین سطح صداقت و صلاحیت باشد. در بسیاری از کشورها، داوطلب دریافت گواهینامه حسابرسی مستقل، علاوه بر گذراندن یک امتحان و احراز شرایط تحصیلی، باید از یک تا سه سال نیز تجربه حسابرسی داشته باشد. شرایط مربوط به میزان تحصیل و تجربه حسابرسی در بین کشورهای مختلف، تفاوت قابل ملاحظه‌ای دارد.

۲- حسابرس داخلی

تقریباً هر شرکت بزرگی دارای یک واحد حسابرسی داخلی است. هدف اصلی حسابرسان داخلی، بازرسی و ارزیابی مؤثر بودن نحوهٔ انجام‌شدن وظایف محول به واحدهای مختلف شرکت است. در واقع تعدادی از مدیران برای اینکه بخش مالی سازمان خود را سنجش و راستی‌آزمایی کنند، بخشی کوچک و مستقل از دپارتمان مالی شرکت ایجاد می‌کنند و افرادی را برای حسابرسی مستمر استخدام می‌کنند.

افراد شاغل در پست حسابرسی داخلی به عنوان کارمند واحد رسیدگی شناخته می‌شوند که گزارشات هفتگی، ماهیانه و سالانه خود را به مدیرعامل و هیئت مدیره ارائه می‌کنند. این نوع از حسابرسی درون یا برون سازمانی انجام می‌گیرد. اهداف حسابرسی داخلی در مجموع راستی‌آزمایی بخش مالی شرکت است.

حسابرسان داخلی در استخدام سازمان هستند اما باید مستقل از دوایر مورد رسیدگی باشند که از آن به عنوان استقلال سازمانی یاد می‌شود. به همین دلیل این گروه از حسابرسان در بسیاری از شرکت‌ها به‌طور مستقیم زیر نظر کمیته حسابرسی هیأت مدیره یا مدیرعامل یا مقام ارشد دیگری می‌باشند. این موقعیت بالا در ساختار سازمانی شرکت، اطمینان می‌دهد که حسابرسان داخلی به تمام واحدهای شرکت دسترسی خواهند داشت و مسئولین قسمت‌ها نیز به پیشنهادات آنها توجه فوری خواهند کرد. حسابرسان داخلی لازم است مستقل از روسای قسمت‌ها و سایر مدیرانی می‌باشند که کار آنها را بررسی می‌کنند؛ لذا، برای حسابرسان داخلی، زیرنظر رئیس حسابداری بودن مطلوب نیست. با وجود این، حسابرسان داخلی از استقلالی شبیه حسابرسان مستقل برخوردار نیستند، چون آنان کارکنان شرکتی هستند که در آن کار می‌کنند و قیود ذاتی رابطه کارمند و کارفرما بر کار آنان حاکم است.

بخش زیادی از کار حسابرسان داخلی را حسابرسی‌های عملیاتی تشکیل می‌دهد، اما علاوه بر آن، حسابرسی‌های رعایت متعددی را نیز ممکن است به عمل آورند. تعداد و نوع مأموریت‌های رسیدگی و واگذاری به حسابرسان داخلی از سالی به سال دیگر متفاوت است. برعکس حسابرسان مستقلی که هر ساله تأیید ارقام صورت‌های مالی به آنها محول می‌شود، حسابرسان داخلی مجبور نیستند که رسیدگی‌های خود را هر سال تکرار کنند.

تمایز بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل

هدف حسابرسان مستقل، اظهارنظر درباره صورت‌های مالی صاحبکار است؛ هدف حسابرسان داخلی تأیید صورت‌های مالی نیست، بلکه کمک به مدیریت واحد تجاری در اداره کردن امور شرکت به بهترین وجه است؛ بنابراین، حسابرسان داخلی، مؤثر بودن کنترل‌های داخلی را در دوایر، شعب یا دیگر قسمت‌های مختلف واحد تجاری ارزیابی می‌کنند. کار حسابرسان داخلی به کنترل‌های داخلی حسابداری محدود نمی‌شود، بلکه کنترل‌های داخلی اداری را نیز شامل می‌گردد.

کار حسابرس مستقل با کار حسابرسی داخلی از لحاظ نحوه اجرای رسیدگی مشابه است، هرچند که هدف‌ها و نتایج نهایی آن متفاوت می‌باشد. حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی، هر دو مدارک و روش‌های حسابداری را رسیدگی و کاربرگ‌های حسابرسی را تنظیم می‌کنند، اما دلایل انجام دادن کار و نتایجی که از آن می‌گیرند کاملاً با یکدیگر متفاوت است.

رسیدگی‌های حسابرسان داخلی را اغلب حسابرسی عملیاتی می‌خوانند، زیرا هدف آنان تعیین تأثیر رویه‌ها و روش‌های موجود بر کارایی عملیات واحد تجاری است. برای مثال، حسابرسان مستقل سیاست‌های اعتباری فروش‌های نسیه شرکت را اصولاً به‌منظور تعیین کفایت ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول بررسی می‌کنند، در صورتی‌که حسابرسان داخلی به رعایت رویه‌ها و روش‌های واحد تجاری توسط کارکنان و امکان ایجاد تغییر در رویه‌ها و روش‌های موجود برای بالا بردن کارایی عملیات توجه دارند. نتیجه پایانی حسابرسی عملیاتی گزارشی به مدیریت است که در آن پیشنهادهایی برای بهبود نحوه انجام دادن عملیات ارائه می‌شود. در شرکت‌هایی که گسترش آن بیشتر از طریق تحصیل و ادغام شرکت‌هاست، حسابرسان داخلی احتمالاً تحقیق درباره شرکت‌های مورد نظر برای ادغام را عهده‌دار می‌شوند. در این‌گونه موارد، نقش حسابرسان داخلی همانند نقش حسابرسان مستقل است. این تحقیق شامل گردآوری شواهدی برای تأیید یا رد ادعاهای شرکت مورد نظر درباره قابلیت وصول دریافتی‌ها، ارزیابی موجودی‌های مواد و کالا، زیان‌های احتمالی، حجم فروش، روند سودآوری و دیگر اطلاعات منعکس در صورت‌های مالی است.

استقلال حسابرسان داخلی

از آنجا که حسابرسان داخلی کارمندان شرکتی هستند که برای آن کار می‌کنند، روشن است که نمی‌توانند استقلال واقعی و ظاهری حسابرسان مستقل را داشته باشند. اما اگر حسابرسان داخلی مستقیماً زیر نظر کمیته حسابرسی هیأت مدیره، مدیرعامل یا یک مدیر ارشد باشند، نسبت به زمانی که به مسئول پایین‌تری گزارش می‌کنند ممکن است از آزادی عمل، استقلال و بی‌طرفی بیشتری برخوردار باشند.

۳- دیوان محاسبات عمومی

بخش‌های دولتی کشورهای بزرگ گروه حسابرسی خاص خود را دارند که سرپرستی آن به‌عهده کنترلر عمومی است و به دیوان محاسبات عمومی (GAO) معروف است. کار حسابرسان دیوان، شامل هم حسابرسی‌های رعایت و هم حسابرسی‌های عملیاتی می‌شود. این مأموریت‌ها شامل حسابرسی واحدهای دولتی و حسابرسی‌ها عملیاتی به‌منظور ارزیابی تأثیر و کارایی طرح‌های دولتی انتخاب شده است. حسابرسان دیوان، شرکت‌های طرف قرارداد‌های دولتی را نیز رسیدگی می‌کنند تا صحت پرداخت‌های دولت طبق قرارداد را تأیید کنند.

بزرگی زیاد بسیاری از سازمان‌های دولتی، دیوان را بر آن داشته است تا تکنیک‌های حسابرسی کامپیوتری و طرح‌های نمونه‌گیری آماری را بکار گیرد. پیشگامی دیوان در این زمینه‌ها موجب شده است تا حسابرسان دیوان به‌عنوان یک گروه حسابرسی حرفه‌ای شناخته شوند. تجربه حسابرسی در دیوان محاسبات عمومی، از طرف بسیاری از کشورها جهت احراز شرط تجربه لازم برای دریافت گواهینامه حسابرسی مستقل، پذیرفته شده است.

۴- ممیزان مالیاتی

اداره دارایی مسئول اجرای قانون مالیات‌های مستقیم است. ممیزان آن اداره به حسابرسی رعایت اظهارنامه‌های مالیاتی افراد و شرکت‌ها می‌پردازند تا انطباق محاسبه درآمد و پرداخت مالیات را با قانون مالیاتی تعیین کنند؛ اگرچه اداره دارایی برخی از اظهارنامه‌های ساده مالیاتی افراد را حسابرسی می‌کند که می‌تواند ظرف حدود یک ساعت در یکی از دفاتر اداره دارایی انجام می‌شود، اما حسابرسی‌های آنان شامل رسیدگی‌هایی در محل بزرگترین شرکت‌ها و مسائل بسیار پیچیده مالیات نیز می‌شود.

حسابرس دولتی

با توجه به معیارها و رویه‌ها و مبانی (طیف نقدی تا تعهدی) موجود در حسابداری بخش دولتی (بودجه و ...) حسابرسی موارد صورت می‌پذیرد.

عوامل توجیه‌کننده تقاضا برای حسابرسی

۱. تغییر هدف به تعیین مطلوبیت ارائه صورت‌های مالی.
۲. افزایش مسئولیت حسابرس در برابر اشخاص ثالث، مانند سازمان‌های دولتی، بورس اوراق بهادار و میلیون‌ها نفر مردم سرمایه‌گذار.

۳. تغییر در روش‌های حسابرسی، از رسیدگی مفصل تک‌تک معاملات به استفاده از فنون نمونه‌گیری، از جمله نمونه‌گیری آماری.
۴. تشخیص ضرورت ارزیابی سیستم کنترل داخلی برای نمایاندن جهت و میزان آزمون‌ها و نمونه‌گیری‌هایی که باید به عمل آید.
۵. تهیه روش‌های جدید حسابرسی برای استفاده در سیستم‌های کامپیوتری و استفاده از کامپیوتر به‌عنوان یک ابزار حسابرسی.

۶. تشخیص حساب‌رسان به ضرورت پیدا کردن راهی برای حفاظت خود در برابر موج اخیر دعاوی حقوقی.
۷. افزایش تقاضا برای افشای به‌موقع اطلاعات مطلوب و نامطلوب مربوط به هریک از شرکت‌های سهامی عام.

در اینجا به تشریح ۴ مورد از عوامل توجیه‌کننده تقاضا برای حسابرسی می‌پردازیم:

۱- تضاد منافع بالقوه بین مدیران و مالکان:

وقتی استفاده‌کننده اطلاعات تصور می‌کند که بین او و تهیه‌کننده اطلاعات تضاد منافع بالفعل یا بالقوه وجود دارد، احتمال تحریف (عمدی و یا سهوی) اطلاعات دریافت شده برایش مطرح می‌شود.
از این رو کیفیت اطلاعات دریافت شده مظنون تلقی می‌شود و انجام حسابرسی توسط شخصی مستقل و عاری از تصور تضاد منافع را لازم می‌شمارد. تضاد منافع بین کارگماران (مالکان) و کارگزاران (مدیران) باعث می‌شود حساب‌رسان مستقل با حضور در ایت‌مندان، هرگونه حرکات سوء مدیریت را پیشگیری یا کشف کند.

۲- توسعه دامنه مبادلات اقتصادی:

در مواردی که استفاده‌کننده گان از صورت‌های مالی احساس نمایند که تصمیماتی که می‌گیرند آینده اقتصادی و یا ثروت آتی آن‌ها را به طور عمده تحت تاثیر قرار خواهد داد تلاش می‌کنند قبل از اتخاذ تصمیم، از درست بودن و کیفیت اطلاعات موجود، اطمینان منطقی حاصل نمایند.

کیفیت اطلاعات اطلاعات صورت‌های مالی محرز نمی‌شود مگر اینکه شخص مستقلی به نام حساب‌رسان مستقل آنها را حسابرسی کرده باشد (پیامدهای با اهمیت اقتصادی)

۳- پیچیدگی صورت‌های مالی:

با توسعه شرکت‌های سهامی و گسترش دامنه فعالیت‌های آنها و پیچیده شدن معاملات تجاری، اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی پیچیده می‌شود، ولیکن استفاده از صورت‌های مالی این توان را پیدا نمی‌کنند که از تمام اطلاعات در راستای منافع خود استفاده نمایند. زیرا پیچیدگی صورت‌های مالی سبب می‌گردد مدیران شرکت به سادگی بتوانند آثار تحریف در صورت‌های مالی را پنهان سازند. لذا مکانیزمی لازم است تا با استفاده‌کننده گان از صورت‌های مالی اطمینان منطقی داد که صورت‌های مالی عاری از هرگونه تحریف و اشتباهات عمده می‌باشند. و این مکانیزم چیزی جز حسابرسی صورت‌های مالی نمی‌باشد

۴- عدم دسترسی مستقیم استفاده‌کننده گان به اطلاعات مالی و تهیه‌کننده گان اطلاعات:

به علت تعداد زیاد مالکان واحدهای اقتصادی، امکان نظارت و بازرسی اطلاعات و اسناد و مدارک شرکت برای تک‌تک مالکان میسر نیست و سرمایه‌گذاران به صورت مستقیم به اطلاعات اولیه مورد نیاز دسترسی ندارند و نمیتوانند شخصا از کیفیت اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی اطمینان منطقی، حاصل کنند. لذا از یک شخص ثالث به عنوان حساب‌رسان مستقل دعوت می‌شود تا نسبت به صورت‌های مالی شرکت اظهار نظر نموده و صحت و سقم اطلاعات صورت‌های مالی را تایید نماید.

نقش اعتباردهی حسابرسی

دلیل اصلی وجود حرفه حسابرسی مستقل، وظیفه اعتباردهی است. اجرای این نقش، حساب‌رسان را در موقعیتی منحصر به فرد و بسیار اساسی در جامعه قرار می‌دهد. تعجب‌آور نیست که اعتباردهی به موضوعاتی فراتر از صورت‌های مالی نیز گسترش یابد. امروزه حساب‌رسان مستقل به انواع گسترده‌ای از اطلاعات دیگر نیز اعتبار می‌بخشند. در اینجا، بر نقش اعتباردهی در مورد صورت‌های مالی تأکید می‌گردد.

اعتبار دادن به صورت‌های مالی، به معنای ایجاد اطمینان از مطلوبیت ارائه و قابلیت اتکای آنهاست.

اعتباردهی شامل دو مرحله مجزا است. در مرحله اول، حساب‌رسان مستقل باید یک رسیدگی (حسابرسی) را اجرا کند، این رسیدگی شواهدی را تأمین می‌کند تا حساب‌رسان بتوانند نسبت به صورت‌های مالی، نظر کارشناسی اظهار کنند.

مرحله دوم نقش اعتباردهی، ارائه گزارش حسابرسی است که نظر حسابرسان دربارهٔ مطلوبیت ارائه و قابلیت اتکای صورت‌های مالی را به استفاده‌کنندگان استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی انتقال می‌دهد.

طرح این پرسش مفید است: چه کسی صلاحیت اجرای نقش اعتباردهی را دارد؟ به‌عنوان پاسخی مختصر می‌توان گفت، افرادی که به‌صورت‌های مالی اعتبار می‌بخشند باید هم دارای صلاحیت فنی لازم برای اجرای یک رسیدگی و هم مستقل از شرکت مورد رسیدگی باشند تا جامعه نسبت به‌واقع بینی و بی‌طرفی آنان اطمینان حاصل کند.

اعتبار - سهم حسابرس مستقل در گزارشگری مالی

سهم حسابرس مستقل در گزارشگری مالی، اعتباربخشیدن، به صورت‌های مالی است. در این کاربرد، اعتبار، یعنی اینکه صورت‌های مالی می‌تواند باور شود، به عبارت دیگر، اشخاص خارج از شرکت مانند سهامداران، اعتباردهندگان، دولت و سایر اشخاص ثالث علاقه‌مند، می‌توانند به آن اتکا کنند.

امروزه ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده، روش پذیرفته‌شده‌ای است برای شرکت‌های تجاری تا نتایج عملیات و وضعیت مالی خود را به‌وسیله آن گزارش کنند. استفاده از عبارت حسابرسی شده در مورد صورت‌های مالی به این معناست که ترازنامه، صورت‌های سود و زیان، سود (زیان) انباشته و صورت گردش وجوه نقد شرکت همراه یک گزارش حسابرسی است که توسط حسابرسان مستقل تهیه شده که در آن نظر حرفه‌ای‌ای خود را نسبت به مطلوبیت ارائه صورت‌های مالی شرکت اظهار کرده‌اند.

انواع حسابرسی

انواع حسابرسی از نظر نوع رسیدگی

۱- حسابرسی صورت‌های مالی

حسابرسی صورت‌های مالی که (هدف اصلی این کتاب است) معمولاً حسابرسی صورت وضعیت مالی، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و گردش وجوه نقد مربوط به آن را شامل می‌شود. هدف، تعیین مطابقت نحوهٔ تهیه صورت‌های مالی با اصول پذیرفته مالی با اصول پذیرفته شده حسابداری است. حسابرسی صورت‌های مالی معمولاً توسط مؤسسات حسابرسی انجام می‌شود و استفاده‌کنندگان استفاده‌کنندگان از آن شامل مدیریت؛ سرمایه‌گذاران، بانک‌ها، اعتباردهندگان، تجزیه و تحلیلگران مالی و سازمان‌های دولتی است.

به عبارتی هرگاه از حسابرسی بدون قید و شرط اضافی یاد شود، منظور همان «حسابرسی صورت‌های مالی» یا به اختصار «حسابرسی مالی» است. هدف اصلی این حسابرسی اعتباردهی به صورتهای مالی است. منظور از اعتباردهی، اظهار عقیده یا قضاوت شخص یا اشخاص مستقل و ذیصلاح نسبت به مطابقت تمامی جنبه‌های با اهمیت ادعاهای منعکس در صورت‌های مالی با معیارهای تعیین شده یعنی اصول حسابداری است. البته چنین اظهار نظر یا قضاوتی باید مبتنی بر شواهد معتبر و کافی باشد.

۲- حسابرسی رعایت

مقصود از حسابرسی رعایت، تعیین میزان رعایت احکام، سیاست‌ها، پیمان‌ها، قوانین و مقررات دولتی و کنترل‌های داخلی توسط شرکت‌های مورد رسیدگی است. برای مثال، شرکت‌ها می‌توانند تعیین میزان رعایت احکام و سیاست‌های داخلی توسط بخش‌های مختلف سازمان را از حسابرسان خود درخواست نمایند.

اجرای حسابرسی رعایت به وجود اطلاعات قابل اثبات و ضابطه یا استاندارد شناخته‌شده‌ای بستگی دارد که توسط مقامات مجاز مقرر شده است. نمونه شناخته شده‌ای از این نوع، رسیدگی اظهارنامه مالیاتی توسط ممیزان اداره دارایی است که خود نوعی حسابرسی به‌شمار می‌آید. این حسابرسی به‌منظور تعیین مطابقت داشتن یا نداشتن اظهارنامه مالیاتی با قوانین مالیاتی و مقررات اداره دارایی انجام می‌شود. یافته‌های ممیزان دارایی از طریق برگ تشخیص مالیات به پرداخت‌کننده مالیات منتقل می‌شود.

مثال دیگری از حسابرسی رعایت، رسیدگی بانک‌ها توسط بازرسان اداره بازرسی کل در بانک‌های ایرانی می‌باشد. این حسابرسی‌ها که متفاوت از حسابرسی داخلی و رسیدگی حسابرسان مستقل است، رعایت قوانین و مقررات بانکی و رعایت استانداردهای متداول بانکداری، از جمله دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌های سازمان‌های ناظر سیستم بانکی را می‌سنجد.

۳- حسابرسی عملیاتی

تعریف حسابرسی عملیاتی از دیدگاه کمیته ویژه حسابرسی عملیاتی و مدیریت (وابسته به انجمن حسابداران رسمی آمریکا) البته با اندکی دخل و تصرف به شرح زیر است: حسابرسی عملیاتی عبارت است از بررسی بسامان فعالیت‌های سازمان یا بخش معینی از آن در ارتباط با اهداف تعیین شده. هدف اصلی حسابرسی عملیاتی، ارزیابی رعایت «صرفه اقتصادی» هنگام تهیه منابع و ارزیابی «کارایی» عملیات هنگام استفاده از منابع و «اثربخشی» عملیات برای نیل به اهداف از قبل تعیین شده، تشخیص فرصت‌های بهبود عملیات و ارائه پیشنهادهای اصلاحی به مدیران سازمان است.

در واقع حسابرسی عملیاتی عبارت از بررسی قسمت‌های خاصی از سازمان به منظور سنجش نحوه عمل آنهاست. برای مثال، عملیات قسمت دریافت کالای یک شرکت تولیدی می‌تواند براساس میزان مؤثر بودن عملیات آن قسمت یا به عبارتی موفقیت آن در رسیدن به هدف‌ها و مسئولیت‌های تعیین شده، ارزیابی شود. نحوه اجرای عملیات قسمت نیز می‌تواند با معیار کارایی، یعنی میزان موفقیت در بهترین استفاده از منابعی که در اختیار قسمت بوده است سنجیده شود.

حدود حسابرسی عملیاتی اغلب از روی نمودار سازمانی تعیین می‌شود. اگر فعالیت‌های مورد بررسی، زیر نظر یک مقام اداری متمرکز شود، گزارشگری یافته‌های حسابرسی و اجرای پیشنهادهای حسابرسان آسان‌تر می‌شود. وسعت حدود حسابرسی عملیاتی اغلب ایجاب می‌کند که تیم رسیدگی شامل متخصصان مختلفی چون مهندسان، حسابرسان، حقوقدانان و کارشناسان کامپیوتر باشد. عملیات مورد بررسی می‌تواند در محل قسمت حسابداری، قسمت حقوقی، کارخانه، قسمت بازاریابی یا هر قسمت دیگر سازمان انجام شود.

چون معیار مؤثر بودن و کارایی به روشنی اصول پذیرفته شده حسابداری یا مقررات مالیاتی، مشخص نشده است، حسابرسی عملیاتی در مقایسه با حسابرسی صورت‌های مالی یا حسابرسی رعایت، مستلزم کاربرد قضاوت بیشتری است. محصول نهایی حسابرسی عملیاتی معمولاً گزارشی به مدیریت است که شامل پیشنهادهایی برای بهبود عملیات نیز است. تا کنون در ایران حسابرسی عملیاتی به شکل گسترده انجام نمی‌پذیرد در صورتیکه امکانات اجرای این نوع حسابرسی فراهم آید، انتظار می‌رود مزایای زیر که نتیجه این نوع حسابرسی است فراهم آید:

- ۱- شناسایی آن دسته از هدف‌ها، سیاست‌ها و روش‌های سازمانی که تا کنون تعریف نشده باقی مانده اند.
- ۲- ارزیابی اثر بخشی سیستم‌های کنترل مدیریت.
- ۳- ارزیابی میزان قابلیت اطمینان و فایده گزارش‌های مدیریت.
- ۴- شناسایی تواناییها و فرصت‌های بالقوه به منظور بهبود سودآور، افزایش درآمد و کاهش هزینه‌ها.
- ۵- ارزیابی میزان رعایت هدف‌ها، سیاست‌ها و رویه‌های سازمانی.
- ۶- شناسایی معیارهای اندازه‌گیری میزان نیل به هدف‌های سازمان.
- ۷- شناسایی راهکارهای جایگزین.
- ۸- ارزیابی مستقل و بیطرفانه عملیات مشخص.
- ۹- شناسایی اشکالات نقاط ضعف و دلایل بروز آنها.

فصل دوم

آیین رفتار حرفه‌ای

مقدمه

نقش، وظیفه و مسئولیت حسابداران حرفه‌ای در قبال جامعه، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذی حق و ذی نفع ایجاب می‌کند که آنان اصول عمومی اخلاق حسنه را در همه جنبه‌ها رعایت و به آیین رفتار حرفه‌ای مدّون و منسجمی پایبند باشند تا پذیرش، اعتبار و احترام اجتماعی را که لازمه فعالیت در هر حرفه تخصصی است، به دست آورند. حرفه حسابداری نیز از این قاعده مستثنی نیست و به تعبیری تنها فلسفه ادامه حیات حرفه حسابداری، جلب اعتماد عمومی است. ضوابط رفتاری و اخلاقی هر حرفه، مهمترین خط مشی‌های آن را تشکیل می‌دهد. این خط مشی‌ها مواردی چون ویژگی‌های اصلی حرفه، روابط اعضای حرفه با جامعه، روابط اعضای حرفه با یکدیگر و بالاخره روابط هر عضو با جامعه حرفه‌ای را در بر می‌گیرد. این ضوابط در حرفه حسابداری "آیین رفتار حرفه‌ای" خوانده می‌شود. تمام حرفه‌های‌های شناخته شده، برای خود یک آیین رفتار تهیه کرده‌اند. هدف اساسی از چنین آیین‌های رفتاری، ارائه رهنمود لازم به اعضا برای حفظ تشخیص حرفه‌ای و اعمال رفتار به گونه‌ای است که کیفیت ضوابط حرفه آنها را بهبود بخشد.

تمام حرفه‌های‌های شناخته شده چندین ویژگی مشترک دارند. مهمترین این ویژگی‌ها عبارت‌اند از:

الف. مسئولیت خدمت به جامعه.

ب. مجموعه‌ای‌ای پیچیده از دانش.

پ. استانداردهای‌های ورود به حرفه.

ت. نیاز به اعتماد جامعه.

مهمترین مسئولیت حسابداری به عنوان رشته‌ای از دانش بشری، تهیه اطلاعات مالی به عنوان مبنایی برای فراهم ساختن امکان پاسخگویی مدیران و مباشران سازمان‌ها و بنگاه‌های عمومی و خصوصی به اشخاص ذی حق، ذی نفع و ذی علاقه است. نقش حسابداران رسمی، اعتباربخشی به اطلاعات مالی فوق، در قالب گزارش‌های مختلف حسابرس مستقل و بازرس قانونی، بررسی اجمالی و غیره می‌باشد. حسابداران رسمی که چنین خدماتی را ارائه می‌دهند در صورتی نتایج کارشان قابل اعتماد و اتکا خواهد بود که علاوه بر دانش، مهارت، تجربه و آموزش مستمر از فضیلت‌های اخلاقی چون درستکاری و صداقت، واقع بینی، استقلال و بی طرفی و حفظ منافع عمومی برخوردار باشند و خدمات حرفه‌ای خود را با رعایت آیین رفتار پذیرفته شده‌ای، انجام دهند. تدوین آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی با پیدایش و گسترش تشکلات حرفه‌ای حسابداران رسمی در پهنه جهان قرین بوده است. در مواردی نیز مراجع دولتی یا عمومی، راسا آیین رفتار حسابداران حرفه‌ای را تدوین و یا آیین رفتار تهیه شده توسط تشکلات حرفه‌ای را تأیید یا تصویب نموده‌اند. این امر، در مورد ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران رسمی در خصوص حسابرسی اطلاعات و صورت‌های مالی شرکت‌های سهامی عام پذیرفته شده در سازمان بورس و اوراق بهادار، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار می‌باشد.

آیین رفتار حرفه‌ای در حسابرسی مستقل

یکی از عوامل اساسی وجود استانداردهای خوب حرفه‌ای‌ای برای کار، تهیه آیین رفتار حرفه‌ای زیر نظر انجمن حسابداران رسمی آمریکا بوده است. بی‌دقتی یا فقدان بی‌طرفی هر حسابرس مستقل، به حساب عملکرد حرفه گذاشته می‌شود. در نتیجه، اعضای حرفه از طریق سازمان ملی خود یک آیین رفتار حرفه‌ای تدوین کرده‌اند. این آیین رفتار رهنمودهایی عملی برای هریک از اعضا فراهم می‌کند تا بتواند طرز فکری حرفه‌ای داشته باشد. به علاوه، چنین آیینی صاحبکاران و جامعه را مطمئن می‌سازد که حرفه می‌خواهد استاندارد عمل خوبی داشته باشد و هریک از اعضا را به رعایت آن وا دارد.

شواهد رسیدن حسابرسی مستقل به موقعیت حرفه‌ای‌های فعلی را در اشتیاق اعضای آن به پذیرش استانداردهای وضع شده توسط حرفه می‌توان یافت که بیشتر از استانداردهای مقرر در قوانین است. این استانداردها، مسئولیت‌های اصلی حساببران مستقل را در برابر جامعه، صاحبکاران و دیگر اعضای حرفه مشخص می‌سازد. آیین رفتار حرفه‌ای باید دست‌یافتنی و قابل اجرا باشد تا مؤثر افتد و نباید تنها شامل ایده‌های ذهنی بوده، بلکه باید دارای هدف‌های دست‌یافتنی و مقررات عملی و قابل اجرا برای کار باشد.

آیین رفتار حرفه‌ای‌ای دارای دو بخش است: بخش اول، باب اصول هدف‌گراست و مسئولیت حرفه را در قبال جامعه، صاحبکاران، و اعضای حرفه بیان می‌دارد. باب اصول، چارچوبی برای احکام، یعنی بخش دوم آیین رفتار حرفه‌ای است. احکام، کاربردهای عملی اصول است که رفتار قابل قبول را تعریف می‌کند و مراجع تصمیم‌گیری را برای استانداردهای کار مشخص می‌سازد.

باب ۱- اصول

در این اصول آیین رفتار حرفه‌ای، حرفه مسئولیت خود را در قبال جامعه، صاحبکاران و همکاران به رسمیت شناخته است. این اصول اعضا را در اجرای مسئولیت‌های حرفه‌ای راهنمایی می‌کند و باورهای زیر بنایی مربوط به رفتار و عملکرد حرفه‌ای‌ای را بیان می‌دارد. این اصول تعهد بی‌چون‌وچرا و رفتار شرافتمندانه را حتی به زیان منافع شخصی، ایجاب می‌کند.

ماده ۱- مسئولیت‌ها

اعضا در اجرای مسئولیت‌های خود به‌عنوان افراد حرفه‌ای‌ای باید قضاوت‌هایی اخلاقی، حرفه‌ای و دقیق را در تمام فعالیت‌های خود اعمال کنند. حساببران مستقل، به‌عنوان اعضای حرفه، نقشی اساسی در جامعه بازی می‌کند. اعضای انجمن حسابداران رسمی آمریکا در اجرای این نقش، در برابر تمام اشخاصی که از خدمات حرفه‌ای آنان استفاده می‌کنند، مسئولند. اعضای انجمن همچنین، برای همکاری با یکدیگر جهت بهبود فن حسابداری، حفظ اعتماد جامعه و ایفای مسئولیت خاص حرفه برای خود نظم، مسئولیت مستمر دارند. حفظ و بهبود سنت حرفه مستلزم تلاش جمعی تمام اعضاست.

ماده ۲- منافع جامعه

اعضا باید متعهد شوند به‌نوعی عمل کنند که در جهت منافع جامعه باشد، به اعتماد جامعه ارج نهاد شود، و نشانه‌ای از تعهدات حرفه‌ای باشد. نشانه مشخص یک حرفه، پذیرش مسئولیت در قبال جامعه است. جامعه برای حساببران مستقل عبارت است از صاحبکاران، اعتباردهندگان، مقامات دولتی، کارفرمایان، سرمایه‌گذاران، جوامع تجاری و مالی و سایرینی که برای حفظ نظام تجاری مطلوب بر بی‌طرفی و درستکاری حساببران مستقل اتکا می‌کنند. چنین اتکایی، مسئولیت منافع جامعه را بر دوش حساببران مستقل می‌نهد. منافع جامعه، خیر و منافع مجموعه افراد و مؤسساتی تعریف می‌شود که حرفه به آنها خدمت می‌کند. اعضا هنگام ایفای مسئولیت‌های حرفه‌ای خود، ممکن است با فشارهای متضادی از جانب هریک از گروه‌های مزبور مواجه شوند. اعضا برای فائق‌آمدن بر چنین تضادهایی باید صادقانه عمل کنند و پیرو این حکم اخلاقی باشند که هرگاه مسئولیت خود را در قبال جامعه ادا کنند، منافع صاحبکاران و کارفرمایان بهترین نحو حفظ شده است.

آنهایی که بر حساببران مستقل اتکا می‌نمایند انتظار دارند حساببران مسئولیت‌های خود را با درستکاری، بی‌طرفی، دقت حرفه‌ای و علاقه صادقانه به خدمت به جامعه ادا کنند. از حساببران انتظار می‌رود خدماتی با کیفیت خوب ارائه دهند، قراردادهای حق‌الزحمه خدمات خود را منعقد کنند و انواع خدمات را عرضه دارند و همه این کارها را به‌گونه‌ای انجام دهند که نشان دهد میزان مورد نظر این اصول آیین رفتار حرفه‌ای از حرفه‌ای بودن را رعایت کرده‌اند.

ماده ۳- درستکاری

اعضا برای حفظ و گسترش اعتماد جامعه باید تمام مسئولیت‌های حرفه‌ای را با نهایت درستکاری ایفا کنند.

ماده ۴- بی‌طرفی و استقلال

هر عضو در ایفای مسئولیت‌های حرفه‌ای خود باید بی‌طرف بوده و تضاد منافع نداشته باشد. هر عضو شاغل در حسابرسی هنگام ارائه خدمات حسابرسی و سایر خدمات اعتباردهی باید واقعاً مستقل باشد و مستقل به‌نظر رسد.

ماده ۵- دقت حرفه‌ای

هر عضو باید استانداردهای فنی و رفتار حرفه‌ای‌ای را رعایت کند، برای بهبود کیفیت و قابلیت اعتماد خدمات خود پیوسته تلاش کند و مسئولیت‌های حرفه‌ای‌ای را در بالاترین حد توانایی خود ایفا کند.

ماده ۶- دامنه و نوع خدمات

هر عضو شاغل در حسابرسی مستقل، هنگام تعیین دامنه و نوع خدمات قابل ارائه باید اصول آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت کند. اعضا باید تک‌تک این اصول را هنگام تصمیم‌گیری در مورد ارائه کردن یا نکردن خدماتی خاص در هر وضعیت به‌خصوص، مورد توجه قرار دهند. در برخی شرایط، اصول مزبور ممکن است محدودیتی کلی را در مورد ارائه خدمات غیر حسابرسی به یک صاحبکار خاص ایجاد کند. احکام قرص و محکمی برای کمک به اعضا برای رسیدن به چنین قضاوت‌هایی نمی‌تواند ارائه شود، اما آنها باید قانع شوند که در این زمینه مفاد اصول را رعایت کرده‌اند.

باب ۲- احکام (کاربرد)

اساسنامه انجمن حسابداران رسمی آمریکا مقرر می‌دارد که اعضا باید آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت کنند. اعضا باید بتوانند عدول از این مقررات را توجیه کنند.

شکل زیر فهرست کاملی از احکام است که در زیر ارائه و تجزیه و تحلیل می‌شود.

احکام آیین رفتار حرفه‌ای

۱) استقلال
۲) درستکاری و بی‌طرفی
۳) استانداردهای عمومی
۴) رعایت استانداردها
۵) اصول حسابداری
۶) اطلاعات محرمانه صاحبکار
۷) حق الزحمه مشروط
۸) اعمال بدنام‌کننده
۹) آگهی و سایر انواع تبلیغات
۱۰) کمیسیون
۱۱) نوع و نام سازمان

حکم ۱۰۱- استقلال

هر عضو شاغل در حسابرسی باید به گونه مقرر در استانداردهای وضع شده توسط ارگان‌هایی که شورای عالی انجمن مشخص کرده است، در اجرای خدمات خود مستقل باشد.

استقلال دو مفهوم دارد: استقلال رای یا استقلال باطنی، استقلال ظاهری یا استقلال از منظر دیگران
استقلال رای یا استقلال باطنی: وضعیت ذهنی است که در آن، رای شخص درباره یک موضوع، فقط بر مبنای قضاوت حرفه‌ای اظهار شود، تا با درستکاری و واقع بینی و تردید حرفه‌ای کار خود را انجام دهد.

استقلال ظاهری یا استقلال از منظر دیگران: به معنی دوری از هرگونه شرایط یا روابط با اهمیتی است که هر شخص سوم ذیصلاح و با اطلاع از تمام اطلاعات مربوط، به این نتیجه برسد که آن شرایط یا روابط، ممکن است بر درستکاری، واقع‌بینی یا تردید حرفه‌ای مؤسسه یا عضوی از اعضای گروه حسابرسی یا خدمات اطمینان بخش صدمه وارد کند. نمونه‌هایی از این موارد نقض استقلال آیین رفتار حرفه‌ای‌ای حاوی نمونه‌هایی از معاملات، منافع و روابطی است که به عدم استقلال ظاهری منجر می‌شود. این تفسیر به‌طور مشخص موارد زیر را ناقض استقلال حسابرسی می‌داند:

الف. اگر عضو یا مؤسسه او در طول دوره قرارداد حرفه‌ای، یا هنگام ارائه نظر:

۱. دارای هرگونه منافع مالی غیرمستقیم با اهمیت یا منافع مستقیم در واحد مورد رسیدگی باشد یا متعهد به کسب آن باشد.
۲. امین، وسیع یا قیم یک موقوفه یا میراثی باشد که آن موقوفه یا میراث، متعهد به تحصیل هرگونه منافع غیرمستقیم با اهمیت یا مستقیم در واحد مورد رسیدگی باشد.
۳. سرمایه‌گذاری مشترکی با واحد مورد رسیدگی یا هریک از رؤساء، مدیران یا سهامداران اصلی آن داشته باشد که آنان از سهامداران بوده و سهام نیز قابل انتقال نباشد و این سرمایه‌گذاری در رابطه با ارزش ویژه حسابرس یا ارزش ویژه مؤسسه حسابرسی او با اهمیت باشد.
۴. هرگونه وامی به واحد تجاری، به روسای آن، هیئت‌مدیره 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، نمی‌شود.

- وام‌هایی که توسط عضو یا مؤسسه عضو دریافت شود و در مقایسه با ارزش ویژه وام‌گیرنده با اهمیت نباشد.

- وام‌های مسکن.

- سایر وام‌های وثیقه‌دار، به استثنا وام‌هایی که وثیقه آن، ضمانت مؤسسه حسابرسی یک عضو باشد که بدون چنین ضمانتی، آن وام، وثیقه‌دار تلقی نشود.

ب. اگر عضو یا مؤسسه او در طول دوره مالی، در طول دوره قرارداد یا زمان اظهارنظر:

۱. در نقش ناشر سهام، ضامن انتشار سهام، یا امین با حق رأی، مدیر یا از مسئولین واحد مورد رسیدگی باشد یا به‌عنوان کارمند واحد تجاری، در نقشی معادل عضو مدیریت فعالیت کند.
۲. مدیریت صندوق بازنشستگی با سایر موارد مشابه آن در واحد تجاری باشد.

تجزیه و تحلیل استقلال

اولین حکم آیین رفتار به موضوع بسیار مهم استقلال حسابرسان مربوط می‌شود. در مفهوم استقلال، دو ایده نهفته است. اول، حسابرس مستقل، درواقع مستقل از واحدی باشد که آن را حسابرسی می‌کند. استقلال واقعی یعنی توانایی حسابرسان مستقل برای حفظ بی‌طرفی فکری در طول دوره قرارداد. دوم اینکه، رابطه حسابرسان با صاحبکار باید گونه‌ای باشد که از دید اشخاص ثالث حسابرسان مستقل به نظر برسند.

برای اینکه نقش اعتبار دهی حسابرسان بتواند اعتبار صورت‌های مالی را افزایش دهد، لازم است که استفاده‌کنندگان استفاده‌کنندگان این صورت‌ها، حسابرسان را اشخاصی درستکار و بی‌طرف ببینند؛ بنابراین، نه تنها حسابرسان باید مستقل باشند، بلکه باید به نظر اشخاص ثالثی که در جریان روابط بین حسابرسان مستقل و صاحبکار قرار می‌گیرند نیز مستقل به نظر رسند.

کاربرد حکم استقلال

حکم استقلال در مورد تمام خدماتی که حسابرسان مستقل ارائه می‌دهد، کاربرد ندارد. حسابرسان خدمات بسیاری را انجام می‌دهند که صاحب کار، تنها ذینفع آن است، مانند خدمات مشاوره مدیریت، مالیاتی و حسابداری. حسابرسان با اجرای این گونه خدمات، اطلاعاتی را برای اشخاص ثالث تهیه و تأیید نمی‌کنند و لذا رعایت حکم استقلال ضرورتی ندارد. بدیهی است که حکم استقلال در مورد حسابرسی کاربرد دارد، اما در مورد سایر خدمات اعتباردهی مانند بررسی صورت‌های مالی، رسیدگی به پیش‌بینی‌های مالی و اعمال روش‌های قراردادی درباره گزارش‌های مالی نیز مصداق دارد. مطالبی که در زیر راجع به استقلال

حسابرس زمان حسابرسی ارائه می‌شود، در مورد هرگونه خدمات دیگر حساب‌برسان که به‌منظور افزایش اعتبار اطلاعات مندرج در گزارش‌های‌های به اشخاص ثالث ارائه می‌گردد نیز صدق می‌کند.

استقلال شرکا و کارکنان

آیا حکم ۱۰۱ شامل حال تمام کارکنان یک مؤسسه حسابرسی می‌شود؟ عبارت عضو یا مؤسسه مربوط به عضو در تفسیر ۱-۱۰۱ شامل (۱) تمام شرکا (یا سهامداران) مؤسسه، (۲) تمام کارکنان رده مدیریت که در دفتری از مؤسسه شاغلند که به میزان قابل ملاحظه‌ای در اجرای قرارداد نقش دارند و (۳) تمام کارکنان حرفه‌ای که شخصاً در اجرای کار مشارکت دارند، می‌شود؛ بنابراین، استقلال یک مؤسسه حسابرسی بزرگ صرفاً به دلیل اینکه یکی از کارکنان مؤسسه نسبت به صاحب کار مستقل نیست از بین نمی‌رود. اگر این کارمند مسئولیتی در رده مدیریت نداشته باشند، مشکل با گماشتن این فرد به کاری (قراردادی) دیگر به‌سادگی حل می‌شود. اگر کارمند مزبور مسئولیت‌هایی در رده مدیریت داشته باشد، لازم است او را به دفتری از مؤسسه منتقل کرد که مسئولیتی در قبال این قرارداد نداشته باشد.

منافع مالی در واحد صاحبکار حسابرسی

اگر حسابداران دارای منافع مالی در واحد مورد رسیدگی باشند، طبیعی است که بی‌طرفی حساب‌برسان برای افراد دیگر سؤال‌برانگیز باشد. هنگامی که یک مؤسسه حسابرسی با صاحبکار جدیدی برای حسابرسی قرارداد می‌بندد، مؤسسه از شرکا و کارکنان خود می‌خواهد هرگونه سهامی در واحد مذکور دارند را باید قبل از شروع کار بررسی و به دیگران واگذار کنند. حساب‌برسان با واگذاری چنین سرمایه‌گذاری‌هایی، از سؤال‌برانگیز شدن استقلال خود نسبت به شرکت صاحبکار جدید پرهیز می‌کنند.

منافع مالی مستقیم و غیرمستقیم

تفسیر ۱-۱۰۱، منافع مالی مستقیم را از غیرمستقیم متفاوت می‌داند. هرگونه منافع مالی مستقیم در واحد صاحبکار، مانند داشتن سهام صاحبکار، با اهمیت باشد یا نباشد، استقلال را از بین می‌برد، اما حسابرس می‌تواند منافع غیرمستقیم در واحد صاحبکار حسابرسی داشته باشد، به شرطی که سرمایه‌گذاری وی در مقایسه با ارزش ویژه حسابرس با اهمیت نباشد. چنین تفاوتی حساب‌برسان را قادر می‌سازد تا در شرکت‌ها یا مؤسساتی سرمایه‌گذاری کنند که به‌نوبه خود می‌توانند منافع اندکی در واحد صاحبکار حسابرسی داشته باشند.

رابطه استخدامی قبل با صاحبکار

مشکلات استقلال ناشی از منافع مالی می‌تواند به‌سادگی با واگذاری منافع مالی بیش از شروع کار حسابرسی، چاره شود، اما این موضوع در مورد روابط مندرج در قسمت ب تفسیر مزبور مصداق ندارد. حساب‌برسان مستقل هرگز نمی‌توانند نسبت به دوره‌های گزارش حسابرسی ارائه دهند که در آن دوره، به هر مدت در سطح مدیریت در استخدام صاحبکار بوده‌اند. چنین کاری این مفهوم زیربنایی که افراد نمی‌توانند در ارزیابی نتایج تصمیمات خود مستقل باشند را نقض می‌کند.

منافع بستگان حسابرس

پرسش دیگری که اغلب در مبحث استقلال ممکن است مطرح شود این است: منافع مالی یا پست سازمانی خویشاوندان یک حسابرس چگونه در استقلال او اثر می‌گذارد؟ پاسخ، به نزدیکی رابطه خانوادگی و به شاغل بودن یا نبودن حسابرس در دفتری از مؤسسه که در اجرای کار مشارکت دارد مربوط می‌شود. منافع مالی و پست‌های سازمانی همسر حسابرس مستقل، فرزندان تحت سرپرستی او یا وابستگان تحت تکفل حسابرس، مستقیماً به حسابرس مستقل منتقل می‌شود؛ بنابراین، اگر همسر حسابرس حتی یک سهم از سهام صاحبکار را داشته باشد، مانند آن است که حساب‌برسان، خود مالک سهم باشد و استقلال از بین می‌رود.

ابهام استقلال می‌تواند از منافع مالی یا شغل سایر بستگان نزدیک حسابرس، مانند والدین، برادران، خواهران و فرزندان مستقل حسابرسی نیز ناشی شود، اما منافع مالی این‌گونه بستگان مستقیماً به حسابرس مستقل نسبت داده نمی‌شود و استقلال تنها در صورتی از بین می‌رود که میزان سرمایه‌گذاری آنان نسبت به ارزش ویژه فرد وابسته، با اهمیت باشد. ابهام استقلال در ارتباط با وابستگان نزدیک می‌تواند این‌گونه مرتفع شود که حسابرس مستقل از نظر جغرافیایی جدا از بستگان باشد و حسابرس در دفتری که در اجرای کار حسابرسی مشارکت دارد، به کار گمارده نشود. گاهی یک مؤسسه حسابرسی لازم می‌بیند برای اجتناب

از خدشه دار شدن استقلال خود، یک شریک یا کارمند حرفه‌ای خود را به دفتر دیگری منتقل کند که در اجرای یک قرارداد خاص حسابرسی، نقشی ندارد.

استقلال در اثر سرمایه‌گذاری یا رابطه کاری یک خویشاوند دور حسابرس از بین نمی‌رود، مگر اینکه وابستگی‌های مالی نزدیکی بین حسابرس و خویشاوند وجود داشته باشد. دعاوی حقوقی بین صاحب کار و حسابرسان می‌تواند بر استقلال حسابرسان اثر گذارد. حسابرسی که مدیریت مالی و نقش تصمیم‌گیرنده در فعالیت‌های صاحبکار را به عهده بگیرد در موقعیتی نیست که حسابرسی مستقلی از صورت‌های مالی به عمل آورد. از طرف دیگر، مؤسسات حسابرسی مدت‌هاست که همزمان با اجرای حسابرسی مستقل که در جهت منافع جامعه است برخی خدمات صرفاً مشاوره‌ای را به مدیریت صاحبکاران خود ارائه می‌کنند. خدمات مشاوره عمومی می‌تواند از مدیریت به معنای واقعی کلمه تمیز داده شود. کار مشاور یا راهنما شامل وظایفی مانند اجرای مطالعات و تحقیقات خاص، ارائه پیشنهاد به مدیریت، تذکر وجود نقاط ضعف و انواع ممکن اقدامات اصلاحی و ارائه رهنمود است.

استقلال نسبی

کم‌وبیش مفهوم استقلال مطلق نیست؛ هیچ حسابرسی نمی‌تواند مدعی باشد که نسبت به صاحبکار خود استقلال کامل دارد بلکه، استقلال یک موضوع نسبی است و کم‌وزیاد دارد. مادامی‌که حسابرسان از نزدیک با مدیریت صاحبکار کار می‌کنند و حق الزحمه آنها توسط صاحبکار آنان پرداخت می‌شود، استقلال کامل تنها می‌تواند یک موضوع ایده‌آل باشد. حسابرسان باید تلاش کنند تا بیشترین میزان استقلالی را به‌دست آورند که با محیط آن سازگار است.

حکم ۱۰۲- بی‌طرفی و درستکاری

هر عضو در اجرای خدمات حرفه‌ای خود باید بی‌طرف و درستکار باشد، باید از هرگونه جانبداری و تضاد به منافع مبری باشد و نباید آگاهانه حقایق را نادرست ارائه دهد یا قضاوت خود را به دیگران محول کند. حسابدار رسمی باید در همه روابط حرفه‌ای و کسب و کار خود، صادق و صریح باشد.

تجزیه و تحلیل بی‌طرفی و درستکاری

حکم ۱۰۲ شامل حال تمام اعضای انجمن و کلیه خدماتی می‌شود که توسط آنان ارائه می‌گردد. این حکم می‌پذیرد که گاه صاحبکاران 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 حسابرس مستقل این قسمت از حکم ۱۰۲ را رعایت کرده و یا نکرده است، 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 حکم ۱۰۲ توسط یک حسابرس، بیشتر بر مبنای شواهدی است که نشان دهد حسابرس می‌بایست از حقوق آگاه می‌بوده باشد.

حکم ۲۰۱- استانداردهای عمومی

حکم ۲۰۱ هر عضو باید استانداردهای زیر و تفسیرهای آن را که توسط ارگان‌های تعیین شده توسط شورای عالی انجمن وضع می‌شود رعایت کند.

الف. صلاحیت حرفه‌ای: تنها خدماتی پذیرفته می‌شود که عضو یا مؤسسه عضو بتوانند منطقاً انتظار داشته باشد آن را با کفایت حرفه‌ای انجام بدهد.

ب. مراقبت حرفه‌ای: در اجرای خدمات حرفه‌ای، مراقبت حرفه‌ای به عمل آورد.

پ. برنامه‌ریزی و سرپرستی: اجرای خدمات حرفه‌ای را به میزان کافی برنامه‌ریزی و سرپرستی کند.

ت. اطلاعات کافی و مربوط: برای تأمین مبنای منطقی جهت نتیجه‌گیری‌ها و ارائه پیشنهادات در رابطه با خدمات حرفه‌ای اجراشده، اطلاعات کافی و مربوط را کسب کند.

تجزیه و تحلیل استانداردهای عمومی

حسابرسان مستقل علاوه بر امور حسابرسی، خدماتی چون حسابداری، بررسی، مالیاتی و مشاوره مدیریت را نیز ارائه می‌کنند. صاحبکاران و عموم مردم انتظار دارند این خدمات با کاردانی و مراقبت حرفه‌ای‌ای اجرا شود؛ بنابراین، استانداردهای رفتاری که در گروه استانداردهای عمومی وضع شده است در مورد تمام خدمات حسابرسان کاربرد دارند.

حکم ۲۰۲- رعایت استانداردها

حکم ۲۰۲ هر عضوی که خدمات حسابرسی، بررسی، تنظیم صورت‌های مالی، مشاوره مدیریت، مالیاتی یا سایر خدمات حرفه‌ای‌ای را می‌پذیرد باید استانداردهایی را رعایت کند که توسط ارگان‌های تعیین شده از سوی شورای عالی وضع شده است.

تجزیه و تحلیل رعایت استانداردها

حکم ۲۰۲ رعایت استانداردهای حرفه‌ای که توسط ارگان‌های فنی دیگر وضع شده است را از حسابرسان مستقل می‌خواهد. شورای عالی انجمن تا به امروز چهار ارگان را مشخص کرده و به آنها برای وضع استانداردهای کاری زیر اختیار داده است:

ارگان فنی	اختیار	استانداردهای کاری
هیأت استانداردهای حسابرسی	وضع استانداردهایی درباره نحوه ارتباط حسابرسان با صورت‌های مالی و اطلاعات مکملی که هیأت استانداردهای حسابداری مقرر داشته است.	بیانیه‌های استانداردهای حسابرسی
کمیته عالی خدمات مشاوره	وضع استانداردهایی برای خدمات مشاوره مدیریت	بیانیه‌های استانداردهای خدمات مشاوره مدیریت
کمیته خدمات بررسی	وضع استانداردهای مربوط به خدمات اطلاعات مالی حسابرسی نشده شرکت‌های غیر سهامی عام	بیانیه‌های استانداردهای خدمات بررسی و حسابداری
هیأت استانداردهای حسابداری مالی	وضع استانداردهای افشای اطلاعات مکمل و خارج از صورت‌های مالی	بیانیه‌های استانداردهای حسابداری مالی و تفسیرهای مربوط به آنها

حکم ۲۰۳- اصول حسابداری

اگر صورت‌های مالی یا سایر اطلاعات مالی شامل انحرافی از اصول حسابداری وضع شده توسط ارگانی باشد که شورای عالی انجمن برای وضع چنین اصولی تعیین کرده است و اثر این تخطی بر صورت‌های مالی یا اطلاعات مالی به صورت کلی با اهمیت باشد، هیچ عضوی نباید (۱) نسبت به آن صورت‌ها یا اطلاعات مالی اظهارنظر کند یا درباره صورت‌های مالی یا سایر اطلاعات مالی یک واحد به گونه‌ای مثبت اظهار دارد که طبق اصول پذیرفته شده حسابداری ارائه شده است یا (۲) بیان کند که او از اصلاحات عمده‌ای آگاهی ندارد که می‌بایست در چنین صورت‌ها یا اطلاعات به عمل آید تا طبق اصول پذیرفته شده حسابداری گردد.

حکم ۲۰۳- تجزیه و تحلیل اصول حسابداری

حکم ۲۰۳، صلاحیت برخی ارگان‌های معین شده را برای انتشار اصول حسابداری به رسمیت شناخته است. انجمن حسابداران رسمی آمریکا، براساس این حکم، مصوبات هیأت استانداردهای حسابداری مالی و تشکیلات پیشین آن، یعنی هیئت اصول حسابداری، و هیئت استانداردهای حسابداری دولتی را به عنوان منابع اصلی اصول پذیرفته شده حسابداری شناخته است.

حسابرسان مستقل نباید نسبت به یک سری صورت‌های مالی که انحراف با اهمیتی از یکی از این اصول دارد، به نظر مقبول اظهار کند، به استثنای شرایطی نادر که در آن کاربرد این اصول منجر به گمراهی‌کنندگی صورت‌های مالی شود.

حکم ۳۰۱- اطلاعات محرمانه صاحبکار

حکم ۳۰۱ عضو شاغل در حرفه حسابرسی نباید اطلاعات محرمانه صاحبکار را بدون اجازه شخصی صاحبکار، فاش سازد. اعضای یک ارگان رسمی بازرسی یا انضباطی و بررسی‌کنندگان فعالیت‌های حرفه‌ای‌ای نباید از اطلاعات محرمانه مربوط به صاحبکار عضو که در جریان رسیدگی‌ها رسمی خود به‌دست می‌آورد به نفع خود استفاده کند یا آنها را فاش سازد، اما این ممنوعیت نباید مبادله اطلاعات با یک تشکیلات رسمی بازرسی یا انضباطی دیگر را محدود سازد یا به‌گونه‌ای بر اجابت احضاریه‌های دادگاهی معتبر و قابل اجرا اثر گذارد.

تجزیه و تحلیل اطلاعات محرمانه صاحبکار

حکم ۳۰۱ محرمانه بودن ماهیت اطلاعات دریافتی حسابرسان از صاحبکاران خود را مورد تأکید قرار می‌دهد. نوع کار حسابرسان ایجاب می‌کند آنها به محرمانه‌ترین روابط مالی صاحبکاران خود دسترسی داشته باشند؛ بنابراین، حسابرسان مستقل ممکن است از ادغام در شرف وقوع شرکت، اعتبارات در شرف اعطاء، تقسیم سهام در آینده یا تغییر در نحوه توزیع سود شرکت، قراردادهای مالی در شرف انعقاد اطلاعات محرمانه آگاه شوند که اگر فاش شود یا نابجا استفاده گردد، می‌تواند برای حسابرس منافع مالی سریع و زیادی به همراه داشته باشد. البته اگر حسابرس مستقل چنین اطلاعاتی را فاش سازد، صاحبکار از لحاظ مالی متضرر و همچنین برآشفته خواهد شد. حسابرسان نه‌تنها باید در مورد طرح‌های تجاری صاحبکاران خود خاموش باشند، بلکه تا حد امکان حتی به نام صاحبکاران خود نیز در محافل اشاره نکنند.

هرگونه سهل‌انگاری حسابرسان مستقل در حفظ اسرار فعالیت‌های صاحبکاران خود، بلافاصله انگ فقدان رفتار حرفه‌ای‌ای 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 لازم تحقق وظیفه اعتباردهی به صورت‌های مالی است. محرمانه بودن در برابر مصونیت ارتباطات بین حسابرسان مستقل و صاحبکاران آنان محرمانه است، اما به‌موجب عرف جاری (آمریکا) همانند ارتباطات وکلای حقوقی، روحانیون یا پزشکان مصون نیست. تفاوت در این است که دادگاه‌ها قانوناً نمی‌توانند افشای ارتباطات مصون خواستار شوند. در نتیجه، حسابرسان ممکن است مجبور شوند ارتباطات خود با صاحبکاران را در برخی از موارد رسیدگی‌های دادگاهی فاش سازد، اما برخی از ایالات قوانینی را وضع کرده‌اند که به‌موجب آن دادگاه‌های آن ایالات نمی‌توانند اطلاعاتی را از حسابرسان مستقل بخواهند که آنان به‌طور محرمانه از صاحبکار خود دریافت داشته‌اند.

حکم ۳۰۲- حق الزحمه مشروط

حکم ۳۰۲ خدمات حرفه‌ای‌ای نباید تحت قراردادی ارائه یا اجرا شود که در آن احتساب حق الزحمه موکول به کسب یافته‌ها یا نتایج خاصی شده باشد یا حق الزحمه به‌نوعی موکول به یافته‌ها یا نتایج چنین خدماتی باشد، اما حق الزحمه یک عضو می‌تواند برحسب مورد، مثلاً به نسبت پیچیدگی خدمات ارائه شده تغییر کند که حق الزحمه توسط دادگاه یا مقامات صلاحیت‌دار دیگر تعیین شود یا در مورد مسائل مالیاتی، بر مبنای نتایج رسیدگی‌های حقوقی یا یافته‌های سازمان‌های دولتی تعیین گردد، مشروط تلقی نمی‌شود.

تجزیه و تحلیل حق الزحمه‌های مشروط

حسابرسان به‌موجب حکم ۳۰۲ از اجرای خدمات معینی بر حق الزحمه‌های مشروط منع شده‌اند. برای مثال، شرکتی که گزارش حسابرسان را برای پشتوانه درخواست وامی از یک بانک می‌خواهد ممکن است پیشنهاد کند که حق الزحمه حسابرس منوط به تأیید وام توسط بانک باشد.

چنین قرار و مداری شرایط وسوسه‌انگیز نامطلوبی را برای حسابرس به‌وجود می‌آورد تا از نقطه‌نظرهای مستقل خود دست بردارد و مطالبی که توسط مدیریت تهیه شده است را تأیید کند.

حکم ۵۰۱- اعمال بدنام کننده

حکم ۵۰۱ یک عضو نباید عملی مرتکب شود که حرفه را بدنام کند.

تجزیه و تحلیل اعمال بدنام کننده

حکم ۵۰۱ توبیخ اعضای را مجاز می‌شمارد که اعمال آنها به اعتبار حرفه لطمه می‌زند. این حکم مشخص نمی‌سازد که چه چیز عمل بدنام کننده است و آن را به تعبیر و تفسیر موکول کرده است. در گذشته، اعمالی چون امضای یک متن یا گزارش حاوی اظهارنظری نادرست یا گمراه کننده، ارتکاب جنایت، مشارکت در امور استخدامی تبعیضانه، تخطی از حکم ۵۰۱ تعبیر شده است. کار قابل توجهی که بدنام کننده تفسیر شده است، کوتاهی در استرداد مدارک صاحبکار است. این گونه شرایط عموماً هنگامی ایجاد می‌شود که حسابرس مستقل عزل شده و حق الزحمه خدمات ارائه شده وی پرداخت نگردیده است. امتناع از استرداد دفاتر حسابداری صاحبکار آشکارا غلط است، اما اگر حسابرس مستقل کاربرگ‌هایی را پیش خود نگه دارد که صاحبکار به آنها نیاز دارد چه؟ برخی حسابرسان مستقل به منظور اعمال فشار برای وصول حق الزحمه خود، اجازه نداده‌اند که صاحبان با حسابرس جانشین به کاربرگ‌های آنان دست یابند. چون کاربرگ‌ها، اموال حسابرسان مستقل هستند، چنین کاری درست است و تخطی از حکم ۵۰۱ تلقی نمی‌شود، اما گاه تعریف کاربرگ، مشکل است. مدارکی که تنها پشته‌ای یا تجزیه و تحلیل ثبت‌های دفاتر صاحبکارند، بخشی از مدارک صاحبکار تلقی می‌شوند. حتی اگر توسط حسابرسان مستقل تهیه شده باشند. عدم اجازه دستیابی صاحبان به چنین مدارکی تخطی از حکم ۵۰۱ محسوب می‌شود.

حکم ۵۰۲- آگهی و سایر انواع تبلیغات

حکم ۵۰۲ یک عضو شاغل در حرفه حسابرسی نباید با آگاهی یا سایر انواع تبلیغات نادرست، گمراه کننده یا فریب آمیز در جستجوی بدست آوردن صاحبکاران باشد. تبلیغ با استفاده از اعمال فشار، اجبار یا به ستوه آوری ممنوع است.

تجزیه و تحلیل آگهی و سایر انواع تبلیغات

تا سال ۱۹۷۸، آیین 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 یا فریب آمیز نباشد آگهی مغایر با آیین رفتار حرفه‌ای، شامل آگهی‌هایی است که انتظارات بی‌موردی را درباره نتایج مطلوب به وجود 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 ارائه می‌شود، گواهی‌نامه‌ها و مدارک تحصیلی اعضای مؤسسه و حق الزحمه‌های خدمات همگی انواع قابل قبول آگهی است.

حکم ۵۰۳- کمیسیون

حکم ۵۰۳ قبول هرگونه وجهی بابت معرفی محصولات یا خدمات دیگران به صاحبکار توسط یک عضو ممنوع است. چنین عملی به عنوان تضاد منافع تلقی می‌گردد که به از دست رفتن دست کاری و استقلال عضو منجر می‌شود. یک عضو نباید برای بدست آوردن صاحبکار، وجهی بپردازد این حکم پرداخت بابت خرید یک مؤسسه حسابرسی یا مزایای پایان خدمت و بازنشستگی به افرادی که قبلاً در کار حسابرسی مستقل بوده‌اند یا پرداخته به وراث او را منع نمی‌کند.

تجزیه و تحلیل کمیسیون

صاحبکاران از راهنمایی‌های حسابرسان مستقل برای خرید محصولات و خدمات استفاده می‌کنند. برای مثال، حسابرسان مستقل اغلب در مورد سخت افزار و نرم افزار کامپیوتری که نیازهای محاسباتی صاحبکاران آنان را به بهترین شکل رفع کند، بررسی و پیشنهاد عرضه می‌کنند. طبق اولین بند حکم ۵۰۳، حسابرسان مستقلی که از فروشندگان این گونه محصولات و خدمات کمیسیون دریافت می‌کنند، نمی‌توانند بی طرف و مستقل به نظر آیند.

حکم ۵۰۵- نوع شخصیت حقوقی و نام

حکم ۵۰۵ یک عضو می‌تواند تنها به شکل مؤسسه فردی، شرکت تضامنی یا شرکت حرفه‌ای که ویژگی‌های آن با مصوبات شورای عالی مطابقت باشد، به کار حسابرسی مستقل بپردازد. هیچ عضوی نباید تحت نام مؤسسه‌ای که گمراه کننده است به حسابرسی

مستقل پردازد. نام یک یا چند شریک یا سهام‌دار قبلی می‌تواند در نام شرکت تضامنی با حرفه‌ای جانشین، باقی بماند. همچنین تنها شریک یا سهام‌دار باقیمانده بعد از مرگ با خروج سایر شرکا یا سهام‌داران می‌تواند تا دو سال بعد از فردی شدن مؤسسه، تحت نامی که شامل نام شرکا یا سهام‌داران قبلی است به فعالیت‌های حرفه‌ای خود ادامه دهد.

تجزیه و تحلیل نوع شخصیت حقوقی و نام

شرکت‌های سهامی مزایای مالیاتی خاصی دارند که به شرکت‌های تضامنی تعلق نمی‌گیرد. مانند معافیت مالیاتی هزینه طرح‌های بازنشستگی و سهام شدن در سود؛ بنابراین، بسیاری از قوانین و همچنین آیین رفتار حرفه‌ای انجمن، تشکیل شرکت‌های حرفه‌ای را توسط حساب‌برسان مستقل مجاز می‌دارند، اما انجمن نمی‌خواست اجازه دهد که از شکل شرکت سهامی برای محدود شدن تعهدات حساب‌برسان مستقل استفاده شود یا به حساب‌برسان اجازه دهد به فعالیت‌های مغایر با آیین رفتار حرفه‌ای پردازند. به این دلیل، شرایط بسیار ویژه‌ای را برای تشکیل شرکت حرفه‌ای وضع کرده است. علاوه بر تأمین لازم برای تعهدات مالی، تمام سهام شرکت سهامی و کنترل بر تمام مطالب حرفه‌ای باید متعلق به افرادی باشد که مجوز کار حساب‌رسی مستقل داشته باشند.

متن قبلی حکم ۵۰۵، حساب‌برسان مستقل را از کار تحت نامی که ساختگی یا نشانه تخصص باشد منع می‌کرد. از آنجاکه چنین منعی در ارتباط با قانون ضدتر است مشکلاتی را به وجود می‌آورد. متن تجدیدنظر شده حکم ۵۰۵ نام‌های ساختگی را مادامی‌که نادرست، گمراه‌کننده یا فریب‌آمیز نباشد، مجاز می‌شمارد. نمونه‌ای از نام گمراه‌کننده در مواردی است که شریک باقیمانده بعد از خروج تمام شرکای دیگر، بیش از دو سال تحت نام آن شرکت تضامنی به فعالیت ادامه دهد. همچنین فعالیت یک مؤسسه انفرادی تحت نام شرکت تضامنی گمراه‌کننده است.

مسئولیت حساب‌برسان در برابر صاحبکاران

هرگاه حساب‌برسان انجام کاری را به‌عهده می‌گیرند باید آن را با رعایت مراقبت‌های حرفه‌ای انجام دهند. این وظیفه برعهده حساب‌برسان است اعم از آنکه مشخصاً در قرارداد ذکر شده یا نشده باشد. بدین ترتیب، حساب‌برسان براساس عرف موجود، مسئول هرگونه زیانی هستند که به دلیل اعمال نکردن مراقبت‌های حرفه‌ای به صاحبکار وارد کنند. خلاصه، سهل‌انگاری میزانی کافی از خلاف است که می‌تواند حساب‌برسان را مسئول جبران خساراتی قرار دهد که به صاحبکاران خود وارد کرده‌اند.

سهل‌انگاری، عبارت است از تخطی از وظایف قانونی در مورد اعمال آن میزان از دقت که هر شخص صالحی در شرایط مشابه آنچه به خسارت انجامیده است، اعمال می‌کرد. در مورد حساب‌برسان، سهل‌انگاری عبارت است از انجام‌ندادن وظایف برطبق استانداردهای حرفه‌ای. عملاً، سهل‌انگاری را می‌توان اعمال نکردن مراقبت‌های حرفه‌ای تفسیر کرد.

قصور، عبارت است از نبود کمترین دقت. نشانه‌هایی از بی‌توجهی کامل فرد نسبت به مسئولیت‌های حرفه‌ای خود. بی‌توجهی عمده یک حساب‌برس نسبت به استانداردهای پذیرفته‌شده حساب‌رسی می‌تواند به‌عنوان قصور تفسیر شود.

تقلب، عبارت است از تحریف حقایق با اهمیت توسط کسی که می‌داند مطلبش حقیقت ندارد یا ارائه حقایقی با کمال بی‌توجهی نسبت به صحت یا سقم آن با قصد فریب‌دادن دیگران و یا این نتیجه که طرف مقابل زیان ببیند. ماده ۱۰۲ آیین رفتار حرفه‌ای مقرر می‌دارد هیچ‌یک از اعضای انجمن نباید حقایقی را آگاهانه تحریف کنند. حساب‌برس مستقل که از این قاعده تخطی کند ممکن است توسط صاحبکار یا هر شخص زیان‌دیده دیگری به‌خاطر تقلب تحت پیگرد قانونی قرار گیرد.

معادل تقلب از این نظر با تقلب به شرح بالا متفاوت است که معادل تقلب، یک تحریف با قصد فریب‌دادن نیست. قصور حساب‌برسان می‌تواند در دادگاه به‌عنوان معادل تقلب محسوب شود.

سهل‌انگاری متقابل، عبارت است از سهل‌انگاری است که شاکی مرتکب شده و به زیان وی تمام شده است. سهل‌انگاری متقابل می‌تواند در دفاع مورد استفاده قرار گیرد، زیرا دادگاه می‌تواند ادعای خسارت کسی که با سهل‌انگاری خود سبب زیان خویش شده است را رد یا محدود کند.

سهل‌انگاری نسبی، مفهومی است که برخی از دادگاه‌ها برای تخصیص خسارت بین طرف‌های سهل‌انگار و براساس میزان سهل‌انگاری هریک مورد استفاده قرار می‌دهد.

عرف، قانون نانوشته‌ای که براساس آرای صادره دادگاه‌ها به وجود آمده است و معرف تفسیر حقوقی عدالت توسط جامعه است. برای مثال، حق پیگرد قانونی شخص متقلب یک حق عرفی است.

قانون موضوعه، قانونی است که توسط یک نهاد دولتی، مانند مجلس، وضع شده است. حسابرسان باید به‌ویژه قوانین اوراق بهادار و قوانین دولتی حمایت از سرمایه‌گذاران در اوراق بهادار را همواره مدنظر داشته باشند. این قوانین، انتشار و معاملات خرید و فروش اوراق بهادار را تنظیم می‌کنند.

توجه نمایید که تعاریف اصطلاحات سهل‌انگاری، قصور و تقلب هریک نشانگر میزانی از عملکرد نادرست حسابرسان است. مسئولیت حسابرسان نسبت به اشخاصی که مستقیماً به‌دلیل عملکرد نادرست آنان زیان دیده‌اند را میزان نادرستی عملکرد حسابرسان تعیین می‌کند. مسئولیت می‌تواند بر اثر عملکرد نادرست در هر کاری، مانند حسابرسی، خدمات مالیاتی، خدمات حسابداری یا مشاوره مدیریت پدید آید، اما چنانچه حسابرسان خدمات خود را با رعایت مراقبت‌های حرفه‌ای انجام دهند، هرگز نسبت به کسی مسئولیت نخواهند داشت. رعایت مراقبت‌های تخصصی و حرفه‌ای دفاع کاملی است در برابر هرگونه ادعای عملکرد نادرست.

مسئولیت حسابرسان نسبت به کشف اشتباهات و تخلفات

مسئولیت حسابرسان نسبت به صاحبکاران بیشتر در اثر قصور آنان در کشف اختلاس‌ها یا حساب‌سازی‌هایی به‌وجود می‌آید که کارکنان صاحبکار علیه صاحبکار مرتکب شده‌اند. صاحبکاری که این‌گونه خسارت دیده است می‌تواند حسابرسان را به سهل‌انگاری در کشف توطئه متهم کند و آنان را برای جبران خسارت خود تحت پیگرد قانونی قرار دهد. عامل اصلی در تعیین مسئول بودن یا نبودن حسابرسان، قصور حسابرسان در کشف تقلب نیست. بلکه، موضوع این است که آیا قصور از سهل‌انگاری حسابرسان ناشی شده‌است یا خیر.

استانداردهای حسابرسی، اصلاح اشتباهات را از قلم افتادگی یا خطاهای سهوی در صورت‌های مالی، شامل کاربرد نادرست اصول حسابداری تعریف کرده است. از طرف دیگر، اصلاح تخلفات را برای توصیف تحریف عمدی صورت‌های مالی تقلب مدیریت و سرقت دارایی‌ها تقلب کارکنان تعریف می‌کند. استانداردهای حسابرسی مقرر می‌دارد حسابداران اولاً، حسابرسی خود را به‌گونه‌ای طراحی کنند که از کشف اشتباهات و تخلفات دارای اثر با اهمیتی بر صورت‌های مالی اطمینانی منطقی کسب کنند، ثانیاً در برنامه‌ریزی و انجام رسیدگی‌های خود، مراقب‌های حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای را به‌کار گیرند و ثالثاً، هرگونه تخلف کشف شده و اصلاحات پیشنهادی خود را به کمیته حسابرسی هیئت‌مدیره صاحبکار گزارش کنند.

این مقررات بدان معنا نیست که اگر اشتباه یا تخلفی در صورت‌های مالی حسابرسی شده کشف شود حسابرسان سهل‌انگاری کرده‌اند. حسابرسی، محدودیت‌های خاصی دارد و شامل رسیدگی کامل و مفصل به‌تمامی مدارک و معاملات نمی‌شود. یک رسیدگی مفصل و کامل، هزینه‌ای را می‌طلبد که در شرایط عادی تجاری مجاز شمرده نمی‌شود. هرگز نمی‌توان به‌طور صددرصد اطمینان یافت که اشتباه یا تخلفی در معاملاتی که در آزمون‌های حسابرسان نیامده است، وجود ندارد. همچنین، همواره این احتمال وجود دارد که مدارک واحد تجاری آنچنان ماهرانه جعل شده یا تخلفات به‌گونه‌ای منتشر شده باشد که تکنیک‌های عادی حسابرسی نتواند آنها را کشف کند. هنگامی که رسیدگی‌های یک مؤسسه حسابرسی طبق استانداردهای پذیرفته‌شده حسابرسی انجام شده باشد، نباید مؤسسه حسابرسی را مسئول کشف نکردن اشتباهات و تخلفات موجود دانست.

دادخواهی صاحبکاران

برای آنکه صاحبکار خسارت‌دیده‌ای بتواند حسابرسان خود را در دادگاه محکوم کند باید ثابت نماید که زیان وی ناشی از سهل‌انگاری حسابرسان بوده است. حسابرسان متهم شده می‌تواند با اثبات اینکه (۱) در رسیدگی‌های خود سهل‌انگاری نکرده‌اند یا (۲) سهل‌انگاری آنان علت اصلی زیان صاحبکار نبوده است، اتهام را رد کنند. اثبات سهل‌انگاری حسابرسان، علت اصلی (تنها دلیل) زیان صاحبکار نبوده است. در برخی حوزه‌های قضایی، دفاع سهل‌انگاری متقابل، مسئولیت جبران خسارت صاحبکاران را کاملاً از عهده حسابرسان برمی‌دارد. در دادگاه‌های دیگر سهل‌انگاری نسبی به‌منظور سرشکن کردن زیان بین صاحبکار و حسابرس و به نسبت تقصیر هریک استفاده می‌شود.

برخورداری اشخاص ثالث ذینفع از حقوقی مشابه حقوق صاحبکار

حق بازیافت خسارت ناشی از سهل‌انگاری حسابرسان توسط صاحبکاران از رویه‌های قضایی مربوط به قراردادهای نشأت می‌گیرد. اشخاص ثالث ذینفع نیز دارای حقوقی در قراردادهای بین حسابرسان و صاحبکاران اند و می‌توانند خسارت ناشی از سهل‌انگاری حسابرسان را بازیافت کنند.

در برخی از حوزه‌های قضایی، اشخاص ثالث ذینفع تنها کسانی هستند که برای حساب‌رسان بنام مشخص باشند، اما در سایر حوزه‌ها، در گروه منطقاً محدودی از اشخاص ثالث که احتمال برود بر گزارش حسابرسی اتکا کنند، اشخاص ثالث ذینفع محسوب می‌شوند. حتی اگر نام آنان برای حساب‌رسان معلوم نباشد.

مسئولیت حساب‌رسان در برابر سایر اشخاص ثالث

صاحبکاران و اشخاص ثالث ذینفع به‌دلیل داشتن حقوق قراردادی برای جبران خسارت وارده می‌تواند حساب‌رسان را برای رسیدگی‌های نامناسب آنان تحت پیگرد قرار دهند.

فصل سوم

برنامه ریزی حسابرسی

مقدمه

خصلت‌های‌های انسانی چون لیاقت، قضاوت و قدرت تصمیم‌گیری و درستکاری کارکنان، بزرگترین سرمایه یک مؤسسه حسابرسی است.

رده‌های سازمانی در موسسات حسابرسی

در ابتدا بهتر است با رتبه‌های شغلی حسابرسان آشنا شویم. بر اساس آیین نامه سقف مجاز ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای، حسابرسان بر حسب میزان تحصیلات دانشگاهی و همچنین مهارت شغلی و تجربه کاری آنها در رتبه‌های شغلی زیر قرار می‌گیرند:

- کمک حسابرس

- حسابرس

- حسابرس ارشد

- سرپرست حسابرسی

- سرپرست ارشد حسابرسی

- مدیر حسابرسی

- شریک حسابرسی

همان گونه که مشاهده می‌نمایید، رتبه‌های شغلی حسابرسان کاملاً مجزا از کارکنان بخش حسابداری است؛ حتی حسابدار رسمی نیز در گروه حسابرسان قرار ندارد. حقوق متعارف یک حسابدار در ماه به صورت متفاوت و بر اساس حداقل قانون کار محاسبه می‌شود.

کمک حسابرس

اولین سمت یک فارغ‌التحصیل دانشگاهی در بدو ورود به حرفه حسابرسی، کمک حسابرس است. کمک حسابرسان معمولاً به وظایف گوناگونی گمارده می‌شوند تا از توان تجزیه و تحلیل و پیشرفت آنان به نحوی کامل استفاده شود. بدیهی است برای انجام هر کار حسابرسی، مقداری کارهای روزمره وجود دارد که باید انجام شود، اما فارغ‌التحصیلان دانشگاهی که آموزش کافی در زمینه حسابداری دارند نباید تصور کنند پس از ورود به حرفه، برای مدت‌های طولانی به این گونه وظایف گمارده خواهند شد. بیشتر مؤسسات حسابرسی مایلند به مجرد پیدایش توان پذیرش مسئولیت توسط کمک حسابرسان جوان، مسئولیت بیشتری را به آنان واگذار کنند. در سال‌های اخیر، تقاضا برای خدمات مالی به قدری بیش از وجود و توان افراد با لیاقت است که هر گونه امکانی برای پیشرفت یک کمک حسابرس علاقه‌مند وجود دارد.

کمک حسابرسان کلیه مؤسسات حسابرسی در برنامه‌های آموزشی با کیفیت بالایی شرکت می‌کنند که توسط مؤسسه آنان ارائه و اجرا می‌شود یا زیر نظر مراکز آموزشی حرفه‌ای ای برگزار می‌گردد. یکی از جالب‌توجه‌ترین کیفیت‌های حرفه حسابرسی، پرمایگی و تنوع تجربیاتی است که حتی کمک حسابرسان تازه‌کار از آن برخوردار می‌شوند. به خاطر کیفیت ممتاز تجربیاتی که حسابرسان از حسابرسی‌های گوناگون به‌دست می‌آوردند، بیشتر واحدهای تجاری برای پرکردن پست‌های مدیریت اجرایی مانند مدیر مالی و رئیس حسابداری، افراد مورد نیاز خود را از بین کارکنان رشته حسابرسی انتخاب می‌کنند.

حسابرس

حسابرس اعم از حسابرس داخلی یا مستقل، مأمور ارزیابی اسناد و مدارک و گزارشات مالی یک مجموعه است. اهداف حسابرس در بررسی اسناد و گزارشات عبارتند از:

- تایید درستی انجام امور حسابداری یک مجموعه
- تطبیق اسناد و مدارک و گزارشات مجموعه با اصول و استانداردهای حسابداری
- کشف اشتباه یا تقلب
- در واقع حسابرس (مستقل) به وام دهندگان و سرمایه گذاران از صحت صورت‌های مالی اطمینان می‌دهد.

حسابرس ارشد

حسابرس ارشد به واسطه تجربه بالاتر و تخصص بیشتر نسبت به سایر حسابرسان، مسئولیت اجرای کامل عملیات حسابرسی مجموعه‌های کوچک یا متوسط را بر عهده دارد. از مهم‌ترین مسئولیت‌های او می‌توان به موارد زیر اشاره نمود:

- برنامه‌ریزی جهت رسیدگی به قسمت‌های مختلف صورتهای مالی در زمان مقرر.
- بررسی کاربرگ‌های تکمیل شده توسط حسابرسان و کمک حسابرسان.
- ارائه آموزش ضمن کار به حسابرسان و کمک حسابرسان و نظارت بر عملکرد آنان.

سرپرست

سرپرست تیم رسیدگی کسی است که صلاحیت برنامه‌ریزی و اجرای یک رسیدگی را دارد و گزارش حسابرسی آن را برای تأیید مدیر و شریک، تنظیم می‌کند. سرپرست در اجرای هر حسابرسی، بیشتر کارهای حسابرسی را با توجه به ارزیابی خود از توان هر یک از کمک حسابرسان نسبت به اجرای بخشی خاص از کار، بین آنان تقسیم می‌کند. یک فارغ‌التحصیل خوب دانشگاهی در رشته حسابداری می‌تواند ظرف دو تا سه سال، یا حتی کمتر، از کمک حسابرسی به سرپرستی ارتقا یابد.

دادن آموزش ضمن کار به کارکنان، یکی از مسئولیت‌های عمده سرپرستان است. سرپرست هنگام واگذاری کار به کمک حسابرسان باید هدف نهایی از آن بخش از رسیدگی را به‌روشنی برای آنان توضیح دهد. سرپرست باید با واگذاری کارهای مختلف حسابرسی به کمک حسابرسان و انتقادات سازنده از نحوه اجرای کار آنان کوشش کند هر رسیدگی به‌منزله یک تجربه آموزشی قابل ملاحظه برای آنان باشد.

بررسی کاربرگ‌ها به‌محض تکمیل شدن، یکی دیگر از وظایف سرپرست تیم رسیدگی است. این بررسی سبب می‌شود سرپرست بتواند کار را کنترل و کفایت رسیدگی در هر مرحله را تعیین کند. سرپرست در پایان عملیات حسابرسی، یک بررسی نهایی انجام می‌دهد. در این بررسی، کلیه اقلام تک‌تک کاربرگ‌ها به صورت‌های مالی ردیابی می‌شود.

سرپرست، همچنین، پیوسته حساب ساعات کارکرد تمام کارکنان را برای هر مرحله از رسیدگی نگهداری می‌کند. سرپرست علاوه بر مسئولیت اعمال استانداردهای اجرای عملیات، مسئول پیشگیری از صرف زمان بیش‌ازحد کارکنان روی مسائل کم‌اهمیت و در صورت امکان، تکمیل رسیدگی‌ها در چارچوب بودجه زمانی است.

از وظایف سرپرست عبارتند از:

- تقسیم امور قابل اجرا بین حسابرسان ارشد، حسابرسان و کمک حسابرسان.
- بررسی و رفع اشکال کاربرگ‌های تکمیل شده.
- نظارت بر اعمال صحیح استانداردهای حسابرسی حین اجرای عملیات حسابرسی.
- ارزیابی کارایی کارکنان حسابرسی.