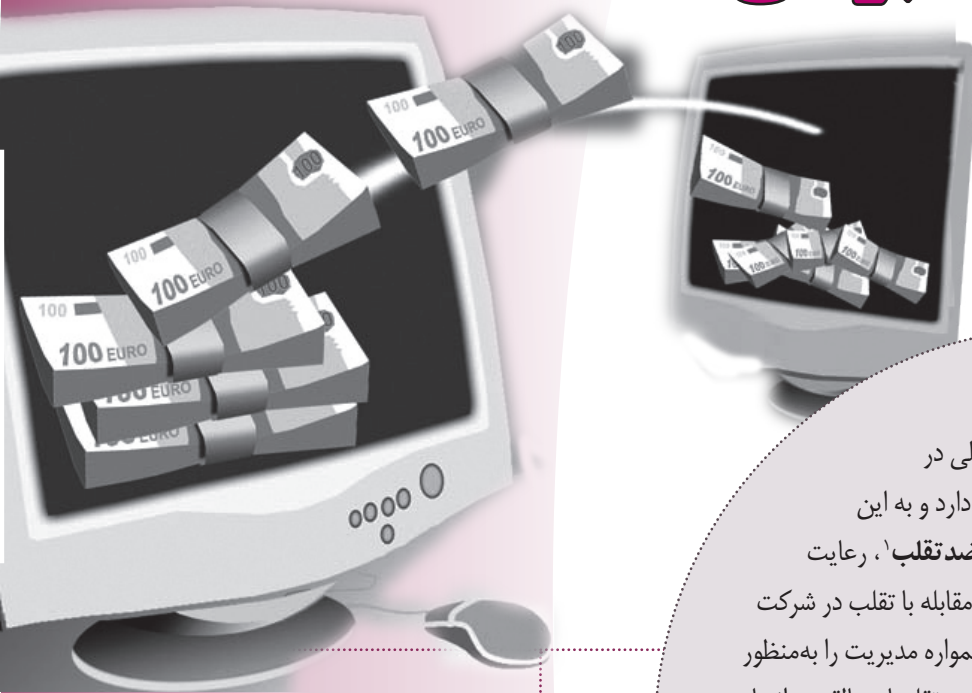


# تقلب و مسؤلیتهای کمیته حسابرسی



## مقدمه

کمیته حسابرسی نقش فعالی در پیشگیری و کشف تقلب بر عهده دارد و به این منظور لازم است از وجود برنامه‌های ضد تقلب<sup>۱</sup>، رعایت قوانین و مقررات و فرهنگ‌سازی موثر برای مقابله با تقلب در شرکت اطمینان حاصل کند. کمیته حسابرسی، باید همواره مدیریت را به منظور اطمینان از وجود کنترل‌های مناسب برای شناسایی تقلب‌های بالقوه و انجام تحقیق و بررسی لازم در صورت بروز تقلب، به چالش کشیده و در نهایت از برخورد با مرتکبین تقلب اطمینان پیدا کند.

این مطلب سعی دارد اعضای کمیته‌های حسابرسی را نسبت به مسؤلیتهایشان در مقابله با تقلب آگاه کند. مسؤلیتهایی که کمیته حسابرسی را بر آن می‌دارد تا بر حوزه‌های خاصی از فعالیت شرکت تمرکز بیشتری داشته و آنها را مورد موشکافی و مذاقه قرار دهد.

حسن حاجیان ✍

نخستین روزهای سال بود که در سوگ از دست دادن یکی دیگر از اساتید دلسوز حرفه حسابداری، استاد فقید، دکتر غلامرضا اسلامی بیدگلی نشستیم. اندیشمندی که طی سالهای فعالیت پژوهشی خود افتخاراتی نظیر استاد نمونه دانشگاه تهران، کسب چندین جایزه کتاب سال و معرفی به عنوان یکی از مشاهیر حسابداری و مدیریت مالی ایران را از آن خود کرد. فرهیخته‌ای که در طول حیات پر ثمر خود از هیچ تلاشی برای ارتقای جایگاه رشته حسابداری دریغ نکرد و حرفه را مدیون خود ساخت.

این مقاله را برای گرامیداشت یاد و فعالیت‌های ماندگارشان در عرصه تحقیق و پژوهش آن استاد گرانقدر به ایشان تقدیم می‌دارم. "زندگی صحنه‌ی یکتای هنرمندی ماست هرکسی نغمه‌ی خود خواند و از صحنه رود صحنه پیوسته به جاست.

خترم آن نغمه که مردم بسپارند به یاد." روحش شاد.

## نقش کمیته حسابرسی در پیشگیری، مهار، تحقیق و بررسی، کشف یا ردیابی تقلب

اعضای کمیته حسابرسی باید از مسئولیت خود در رابطه با اطمینان از وجود برنامه‌های مدیریت برای مقابله با تقلب و استقرار کنترل‌های ضروری جهت جلوگیری از آن آگاه باشند و در صورت بروز تقلب، مدیریت را در کشف آن کمک کنند. برای ایفای چنین وظیفه‌ای که موجب اطمینان بخشی است، کمیته باید:

- بر فرایند گزارشگری مالی نظارت و ممیزی اعمال کند.
- سیستم کنترل داخلی را تحت واکاوی و نظارت مستمر خود قرار دهد.
- بر نحوه ایفای وظایف و عملکرد حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی نظارت کند، و
- یافته‌های خود را به هیئت مدیره گزارش کند.<sup>۲</sup>



مدیریت شرکت باید درباره درستی سیستم‌های حسابداری و گزارشگری مالی و برقرار بودن کنترل‌های داخلی مناسب شامل کنترل‌های مالی، کنترل‌های مربوط به رعایت قوانین و مقررات و کنترل‌های هشداردهنده خطر، اطمینان کسب کند. مدیریت همچنین مسئول ایجاد محیط کنترلی و اتخاذ سیاستها و روشهای لازم برای کسب اطمینان معقول از اداره منظم و موثر فعالیت شرکت 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. لذا برقراری منشور اخلاقی موثر در شرکت و نیز برنامه‌های اطمینان از رعایت و بازنگری مستمر آن، از جمله موضوعهایی

## تعریف و طبقه‌بندی تقلب

کمیته حسابرسی باید درک و شناخت مناسبی از ماهیت تقلب داشته باشد. اصطلاح تقلب در فرهنگ لغات حقوقی بلک (Black's Law Dictionary) به شرح زیر تعریف شده است:

«وارونه جلوه دادن عمدی<sup>۲</sup> حقیقت به قصد وادار کردن دیگری به واگذاری شیء بالارزش یا حق قانونی که متعلق به اوست. بیان دروغین یک حقیقت یا ادعاهای گمراه‌کننده خواه از طریق بیان یا انجام کاری، یا از طریق پنهان کردن هر آنچه که افشای آن ضرورت داشته است. فریب دادن عمدی دیگری که موجب ورود صدمه حقوقی به وی شود. معنی عام این اصطلاح عبارت است از توسل به هر روش ابتکاری که فرد از طریق پیشنهادهای کذب یا کتمان حقیقت، برتری یا مزیتی بر فرد دیگر پیدا کند. تقلب شامل روشهای حقه‌بازی، حيله‌گری، پنهان کاری یا سایر روشهای ناجوانمردانه برای فریب دادن شخص دیگر است.»

در بخش ۲۴۰ استانداردهای حسابرسی ایران با عنوان «مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه در صورت‌های مالی»، تقلب به عنوان هرگونه اقدام عمدی یا فریبکارانه یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث برای بر خورداری از یک مزیت ناروا یا غیرقانونی، تعریف شده است. با توجه به تعریف تقلب، می‌توان آن را به سه طبقه تقسیم کرد:

- تقلب مدیران: تحریف عمدی صورتهای مالی، سرقت یا سوءاستفاده از اموال شرکت توسط مدیران ارشد.
- تقلب کارکنان: سرقت یا سوءاستفاده کارمندان غیرارشد از اموال شرکت.
- تقلب اشخاص برون سازمانی: سرقت یا سوءاستفاده از اموال شرکت توسط افرادی غیر از مدیران و کارکنان.

باید در نظر داشت که اگر چه این نحوه طبقه‌بندی روش به نسبت مفیدی است، اما مطلق نیست؛ چرا که مدیران میانی نیز ممکن است اطلاعات معاملات منعکس در صورتهای مالی را به عمد و با هدف بزرگنمایی ظواهر عملکرد خویش تحریف کنند و یا افراد برون سازمانی از طریق تبانی با مدیریت یا کارکنان شرکت، به عملیات متقلبانه اقدام کنند.

است که باید برای کمیته حسابرسی احراز شود.

کمیته حسابرسی همچنین باید اطمینان حاصل کند همه سطوح کارکنان:

• دارای شناخت کامل از تقلب بوده و نسبت به علائم هشداردهنده آن هوشیار هستند،

• نقش خود را در رابطه با چارچوب کنترل‌های داخلی می‌شناسند و درک کرده‌اند که چگونه روش‌های کاری خود را برای اداره خطرهای تقلب طراحی کنند و در چه مواقعی عدم رعایت کنترل‌ها ممکن است موجب ایجاد فرصتی برای بروز تقلب و یا پنهان کردن آن شود،

• خط‌مشی‌ها و رویکردهای شرکت در رابطه با تقلب (مانند خط‌مشی مدیریت تقلب، آیین‌رفتار و خط‌مشی برخورد با اطلاع‌دهندگان) را مطالعه و درک کرده‌اند،

• نسبت به نقش مشارکتی خود در فرایند خلق محیط کنترلی قوی و طراحی و اجرای فعالیتهای کنترل تقلب، در شرایط ممکن، واقف هستند،

• نسبت به گزارشگری فعالیتهای مشکوک و مظنون به تقلب متعهد هستند، و

• در بررسیهای تقلب همکاری می‌کنند.

سوابق متعدد حاکی از آن است که تقلب‌های بزرگ به دلیل زیر پا گذاشتن کنترل‌های داخلی روی داده؛ لذا نقش کمیته حسابرسی در کسب اطمینان از طراحی مناسب کنترل‌های داخلی در هدفگیری حوزه‌های برخورد از خطر و برقرار بودن کنترل‌ها طبق طراحی انجام‌شده، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است.

اگر چه مسئولیت اصلی پیشگیری و کشف تقلب با مدیریت شرکت است، ولی حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل می‌توانند در کمک به مدیریت در این زمینه نقش حیاتی از خود نشان دهند. کارکنان حسابرسی داخلی و حسابرسان مستقلی که در زمینه پیشگیری و مهار تقلب از آموزشهای لازم برخوردار و دارای تجربیاتی باشند، می‌توانند در کسب اطمینان از موارد زیر یاری‌رسان باشند:

• ریسکها به‌نحو اثربخشی شناسایی و نظارت می‌شوند،

• فرایندهای سازمانی به‌نحو اثربخشی کنترل شده و به‌صورت دوره‌ای مورد آزمون قرار می‌گیرند، و

• ضعفهای موجود در کنترل‌های داخلی به‌نحو مناسبی ردیابی،

کشف و حل و فصل می‌شوند.

کمیته حسابرسی باید اطمینان یابد که حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل مسئولیتهای حرفه‌ای خود را در رابطه با تقلب بالقوه نیز انجام می‌دهند.

### استفاده از مشاوران رسمی حسابداری دادگاهی

در برخی وضعیتها، ممکن است استفاده از تجربیاتی فراتر از حوزه کاری حسابرسان مستقل شرکت در زمینه تقلب، ضرورت داشته باشد. در این حالتها، حسابداران رسمی امور دادگاهی<sup>۴</sup> می‌توانند فراهم‌کننده اطمینان بیشتر یا تجربه کارآمدتری باشند؛ زیرا آنها از آموزشهای خاص و کسب تجربه وافر در زمینه پیشگیری، مهار، تجسس و کشف تقلب برخوردار هستند. مشاوران مذکور ممکن است بینشهای تازه‌تری نسبت به عملیات شرکت، سیستمهای کنترل و نیز ریسکها فراهم آورند؛ ولی باید توجه داشت که ایشان نمی‌توانند مانند یک بیمه‌گر، کشف تقلب



اگر تقلب کشف شود یا

مبنای منطقی و مستدلی

دال بر احتمال وقوع آن

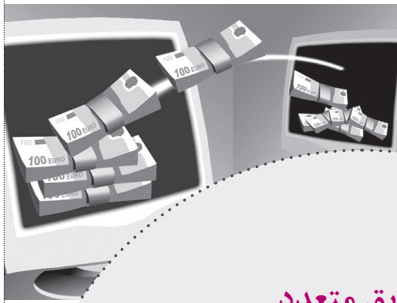
وجود داشته باشد

کمیته حسابرسی وظیفه دارد

اطمینان پیدا کند که

تحقیق و بررسی لازم

در این رابطه صورت گرفته است



سوابق متعدد

حاکمی از آن است که

تقلبهای بزرگ به دلیل

زیر پا گذاشتن

کنترل‌های داخلی روی داده

برخورداری از پایبندی کمیته به همکاری با آنها، ارتباط صادقانه و به دور از ملاحظات ایشان با کمیته را مورد تاکید قرار دهند. این ارتباط شامل گفتگوی صریح و شفاف دو طرف راجع به هرگونه تقلب یا احتمال وجود تقلب در شرکت و نیز معرفی اقدامهای نظارتی کمیته حسابرسی برای ارزیابی خطرهای تقلب، برنامه‌ها و کنترل‌های شرکت برای کاهش این خطرها است.

کمیته حسابرسی باید از وجود فرایندهای مناسب برای ارزیابی ادعاهای تقلب<sup>۵</sup> در شرکت اطمینان کسب کند. این اطمینان بر پایه وجود افراد دارای اختیارات و مهارتهای لازم برای ارزیابی ادعاها و تعیین اقدامهای اصلاحی مطلوب، میسر می‌شود. فرایند ارزیابی ادعاهای تقلب باید شامل سازمان اداری لازم برای ثبت، پیگیری و مدیریت ادعاهای مطرح شده باشد.

اگر تقلب کشف شود یا مبنای منطقی و مستدلی دال بر احتمال وقوع آن وجود داشته باشد، کمیته حسابرسی وظیفه دارد اطمینان پیدا کند که تحقیق و بررسی لازم در این رابطه صورت گرفته است. معیار تشخیص میزان درگیری کمیته

و جلوگیری از آن را تضمین کنند.

### چه وقت تقلب کشف می‌شود

تقلب می‌تواند از طریق اشخاص مختلفی، از جمله حسابداران داخلی و حسابداران مستقل، حسابداران رسمی امور دادگاهی، کارکنان، فروشندگان و غیره کشف شود. ایجاد یک مجرای ارتباط محرمانه نیز می‌تواند منبع مهمی برای دستیابی به اطلاعات هدایتگر برای کشف تقلب باشد؛ ضمن اینکه این ارتباط به‌عنوان بخشی از آیین رفتار فراگیر سازمانی، کسب اطمینان از رعایت ضوابط و برنامه‌های پیشگیری از تقلب را هم پشتیبانی خواهد کرد. هر چند مجرای ارتباطی محرمانه چیزی است که باید در داخل شرکت ایجاد شود، ولی ارائه‌دهندگان خدمات متنوعی در این خصوص وجود دارند که می‌توان از خدمات آنها استفاده نمود.

اگر تقلب یا سوءرفتاری<sup>۵</sup> ادعا یا کشف شود، لازم است کمیته حسابرسی به‌وسیله حسابداران مستقل، حسابداران داخلی یا حسابداران رسمی امور دادگاهی، (هر کدام که مناسبتر باشد) تحقیقها و بررسیهای لازم را به‌عمل آورد و اگر لازم باشد از وکیل حقوقی بخواهد تا ادعاهایی را از طرف شرکت نسبت به متقلب تنظیم کند. در چنین شرایطی به‌ویژه لازم است حسابداران رسمی امور دادگاهی مهارتهای خاص خود را برای تجسس پیرامون تقلب به اجرا در آورند و اگر ضرورت ایجاد کرد، ارزیابی مستقل خود از موضوع را نیز به‌عمل آورند. کمیته حسابرسی تنها نباید بر کار حسابداران برای کشف تقلب اتکا کند، بلکه باید بیشتر نسبت به اقدامهایی متمرکز شود که به‌وسیله مدیریت برای جلوگیری از تقلب انجام می‌شود. اعضای کمیته حسابرسی باید آگاه باشند که حسابداران مستقل، مسئولیت طراحی و اجرای حسابرسی صورتهای مالی شرکت را به‌عهده دارند تا اطمینانی معقول نسبت به نبود تحریف بااهمیت چه به‌دلیل اشتباه و چه ناشی از تقلب، کسب کنند. حدود رسیدگی و دامنه کار حسابداران مستقل در رابطه تقلب، به‌طور کلی در استانداردهای حسابرسی تعیین شده است. کمیته حسابرسی باید در مقابل انتظار حسابداران نسبت به

تحقیق‌های مربوط به تقلب از موسسه‌های حسابدار رسمی دارای صلاحیت انجام خدمات حسابداری امور دادگاهی نیز دعوت به همکاری کند.

### نتیجه‌گیری

جامعه خواستار کنترل و نظارت هر چه بیشتر نسبت به همه اشخاص درگیر در فرایند اداره سازمانها و شرکتها است؛ به همین دلیل نباید نسبت به عزم جدی در مبارزه با تقلب تردید کرد. در این مسیر این انتظار از کمیته‌های حسابرسی وجود دارد که نقش محوری در پیشگیری و مهار تقلب و اقدامهای درخور و مناسب جهت کشف آن ایفا کنند. حساب‌برسان مستقل به کار گمارده شده از سوی کمیته‌های حسابرسی و نیز حساب‌برسان داخلی، تداوم بخش فرایندهای ضد تقلب هستند و حسابداران رسمی امور دادگاهی که متخصصینی نوپدید در این عرصه هستند، می‌توانند کمکهای اساسی و شایانی به کمیته‌های حسابرسی در ایفای مسئولیتهای اطمینان بخشی در مبارزه علیه تقلب ارائه کنند. 

### پانوشته‌ها:

- 1- Anti-fraud Programs
- 2- Intentional Perversion
- ۳- انجمن حسابداران رسمی امریکا (AICPA) به منظور راهنمایی هیئت‌مدیره‌ها، متولیان، کمیته‌های حسابرسی و مدیران در پیشگیری، مهار و کشف تقلب، منابع مفیدی تحت عنوان «مسئولیت شرکت و برنامه‌های ضد تقلب» منتشر نموده است که از طریق تارنمای «[www.aicpa.org/antifraud/homepage.htm](http://www.aicpa.org/antifraud/homepage.htm)» قابل دستیابی است.
- 4- CPA Forensic Accounting Consoltants
- 5- Improprieties
- 6- Fraud Allegations
- 7- Ethics Hotlines

### منابع:

- استانداردهای حسابرسی ایران، بخش ۲۴۰، سازمان حسابرسی، لازم‌الاجرا از ابتدای سال ۱۳۸۴
- نظام‌الدین رحیمیان، رهنمود عملی مدیریت خطر تقلب در کسب‌وکار، موسسه حسابرسی مفید راهبر، ۱۳۸۹
- The AICPA Audit Committee Toolkit, Copyright 2005



تقلب به عنوان هرگونه

اقدام عمدی یا

فریبکارانه یک یا چند نفر از مدیران

کارکنان یا اشخاص ثالث برای

برخورداری از یک مزیت

ناروا یا غیرقانونی

تعریف شده است

حسابرسی با موضوع تقلب بر مبنای شدت جرم مرتکب تقلب تعریف می‌شود و به همین دلیل کمیته‌های حسابرسی باید همواره خواهان دستیابی به اطلاعاتی درباره موارد نقض قوانین و سیاستهای شرکت باشند.

حسابداران رسمی امور دادگاهی، می‌توانند خدمات مشاوره متعددی را به کمیته‌های حسابرسی ارائه کنند؛ از جمله:

- ارزیابی طراحی کنترلهای داخلی و اثربخشی عملیات از طریق بررسیهای رعایتی،
- مشاوره در ایجاد واحدهای رسیدگیهای ویژه،
- مشارکت در کمیته‌های فرعی مدیریت،
- افشای کنترلهای ریسک،

• همکاری در برقراری خط ارتباطی ویژه برای مسائل اخلاقی<sup>۷</sup> برای گزارشگری موارد مغایر با آیین رفتار، و مشارکت در تبیین آیین رفتار و سایر اقدامهای ضد تقلب.

کمیته حسابرسی می‌تواند برای دریافت خدمات مذکور یا