

# میزگرد

## چالشهای اضافه کردن تکالیف جدید و متعدد به

### وظایف حسابرسان مستقل و بازرسان قانونی

لازم الاجرا شدن استانداردهای حسابرسی و به طور ویژه استانداردهای سری ۷۰۰ برای حسابرسان از یک طرف و الزامات قانونی همچون الزامات آیین نامه انتظام بخشی و حاکمیت شرکتی برای بازرسان قانونی از سویی دیگر تکالیف متعدد و جدیدی است که بحث درباره آن را ضروری می نماید.

طبق بند ۲ استاندارد حسابرسی ۲۰۰ با عنوان "اهداف کلی حسابرس مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی" (تجدیدنظر شده ۱۳۹۱) استانداردهای حسابرسی به مسؤلیتهایی که ممکن است در قوانین و مقررات برای حسابرسان در نظر گرفته شده باشد، نمی پردازد. این گونه مسؤلیتها ممکن است با مسؤلیتهای مشخص شده در استانداردهای حسابرسی متفاوت باشد. در عین حال، با آنکه استانداردهای حسابرسی ممکن است در چنین شرایطی کمک کننده باشد، لیکن حسابرس باید از ایفای تعهدات قانونی، مقرراتی و حرفه‌ای خود اطمینان یابد.

طبق بند ۵ استاندارد حسابرسی ۲۰۰، استانداردهای حسابرسی به عنوان مبنایی برای اظهار نظر حسابرس، وی را ملزم می کند نسبت به عاری بودن صورتهای مالی، به عنوان یک مجموعه واحد، از تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه اطمینان معقول کسب کند. اطمینان معقول، سطح بالایی از اطمینان است. اطمینان معقول زمانی به دست می آید که حسابرس برای کاهش خطر حسابرسی به یک سطح پایین قابل قبول، شواهد حسابرسی کافی و مناسب کسب کند.

استانداردهای حسابرسی، حسابرس را ملزم به اعمال قضاوت حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای در تمام مراحل برنامه ریزی و اجرای عملیات حسابرسی می کند. حسابرس از جمله ملزم به انجام موارد زیر است: (بند ۷ استاندارد حسابرسی ۲۰۰):

- تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت (ناشی از تقلب یا اشتباه) بر مبنای شناخت حسابرس از واحد تجاری و محیط آن، شامل کنترل‌های داخلی.
- کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره وجود یا نبود تحریفهای با اهمیت، از طریق طراحی و اجرای روشهای حسابرسی مناسب در برخورد با خطرهای ارزیابی شده.
- اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی، بر اساس نتایج به دست آمده از شواهد حسابرسی کسب شده.

طبق بند ۹ استاندارد حسابرسی ۲۰۰، حسابرس همچنین ممکن است در رابطه با موضوعاتی که از حسابرسی ناشی می شود، مسؤلیتهای گزارشگری و اطلاع رسانی خاص دیگری در قبال استفاده کنندگان، مدیران اجرایی، ارکان راهبری یا اشخاص خارج از واحد تجاری داشته باشد. این مسؤلیتها ممکن است در استانداردهای حسابرسی یا قوانین و مقررات مربوط تعیین شده باشد. حسابرس نسبت به این که آیا صورتهای مالی از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط تهیه شده است یا خیر، اظهار نظر می کند. بنابراین، اظهار نظر حسابرس، مواردی از قبیل تداوم فعالیت واحد تجاری یا کارایی و اثربخشی اداره امور واحد تجاری توسط مدیران اجرایی را تضمین نمی کند. برخی قوانین یا مقررات ممکن است حسابرس را ملزم به اظهار نظر نسبت به سایر موضوعات خاص مانند اثربخشی کنترل‌های داخلی یا سازگاری گزارش هیئت مدیره با صورتهای مالی کند. اگرچه استانداردهای حسابرسی مرتبط با اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی، حاوی الزامات و رهنمودهایی در

## شرکت‌کنندگان در این میزگرد عبارتند بودند از:

### مرتضی اسدی

عضو هیئت عامل سازمان حسابرسی  
عضو شورایی عالی جامعه حسابداران رسمی ایران



### فرشاد اسکندریاتی

عضو هیئت عالی انتظامی  
جامعه حسابداران رسمی ایران



### دکتر آزاده مداحی

عضو هیئت علمی دانشگاه الزهرا



### کیومرث داودی

معاون فنی و حسابرسی امور عمومی و  
اجتماعی دیوان محاسبات کشور



### دکتر رضا نظری

سردبیر و عضو شورای مدیریت  
مجله حسابرس



قوانین و مقرراتی که بر واحد تجاری حاکم است، چارچوب قانونی و مقرراتی آن را تشکیل می‌دهد. مفاد برخی قوانین یا مقررات اثری مستقیم بر مبالغ و موارد افشا در صورتهای مالی دارند. سایر قوانین یا مقرراتی که باید توسط مدیران اجرایی رعایت شوند، یا الزاماتی که واحد تجاری مطابق آن مجاز به انجام کسب‌وکار خود می‌باشد، اثری مستقیم بر صورتهای مالی واحد تجاری ندارند.

طبق بند ۳ استاندارد حسابرسی ۲۵۰ با عنوان "ارزیابی رعایت قوانین و مقررات در حسابرسی صورتهای مالی" (تجدیدنظر شده ۱۳۹۴) مسئولیت کسب اطمینان از انجام عملیات واحد تجاری طبق قوانین و مقررات، شامل رعایت قوانین و مقرراتی که مبالغ و موارد افشا در صورتهای مالی واحد تجاری را تعیین می‌کنند، به عهده مدیران اجرایی، با نظارت ارکان راهبری، است.

طبق بند ۵ استاندارد حسابرسی ۲۵۰، مسئولیت حسابرس، کسب اطمینان معقول از عاری بودن صورتهای مالی، به عنوان یک مجموعه واحد، از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه است. حسابرس در انجام حسابرسی صورتهای مالی، چارچوب قانونی و مقرراتی مربوط را مورد توجه قرار می‌دهد. با این توصیف در انجام وظیفه حسابرس مستقل، وظیفه جدیدی بر عهده او گذارده نشده است. لیکن در زمانی که حسابرس

رابطه با چنین موضوعاتی نیز می‌باشد، اما اگر حسابرس برای اظهارنظر نسبت به چنین موضوعاتی مسئولیت داشته باشد لازم است کار بیشتری را انجام دهد.

از حسابرس انتظار نمی‌رود خطر حسابرسی را تا حد صفر کاهش دهد، و حسابرس قادر به انجام این کار نیست، بنابراین، حسابرس نمی‌تواند از وجود یا نبود تحریفهای بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورتهای مالی اطمینان مطلق به دست آورد. این موضوع به دلیل وجود محدودیتهای ذاتی حسابرسی است که باعث می‌شود بیشتر شواهد حسابرسی که مبنای نتیجه‌گیری و اظهارنظر حسابرس قرار می‌گیرد، متقاعدکننده باشد نه قطعی.

طبق بند ۸ استاندارد حسابرسی ۲۰۰، اظهارنظر حسابرس به چارچوب گزارشگری مالی و قوانین و مقررات مربوط بستگی دارد. طبق بند ۹ این استاندارد، حسابرس همچنین ممکن است در رابطه با موضوعاتی که از حسابرسی ناشی می‌شود، مسئولیتهای گزارشگری و اطلاع‌رسانی خاص دیگری در قبال استفاده‌کنندگان، مدیران اجرایی، ارکان راهبری یا اشخاص خارج از واحد تجاری داشته باشد. این مسئولیتهای ممکن است در استانداردهای حسابرسی یا قوانین و مقررات مربوط تعیین شده باشد.

هنگامی که حسابرس مستقل تکالیف قانونی دارد باید به اثر قوانین و مقررات بر صورتهای مالی توجه و تاکید داشت.

## منظور کردن نکات کنترل قوانین و مقررات در گزارش حسابرسی موجب می‌شود گزارش طولانی شود و گاهی اوقات ممکن است نکات اصلی در حسابرسی از دست برود



### ✓ اسکندریاتی

موضوع را از گزارش حسابرسی آغاز کنیم، گزارش حسابرسی کاربران مشخصی دارد، اما علاوه بر آن‌ها استفاده‌کنندگانی هستند که جزو آن کاربران مشخص نیستند، یعنی ذینفعانی هستند که آن‌ها بدون این‌که توسط حسابرس شناسایی شوند از گزارش وی استفاده می‌کنند. به‌طور سنتی بانکها، سهامداران، سازمان بورس و سایر سازمانها را جزء استفاده‌کنندگان تشخیص می‌دهیم. اما استفاده‌کنندگانی هستند که از این گزارش به‌نحو متفاوتی استفاده می‌کنند و ناشناخته هستند. یکی از انتظارات جدی این بقیه استفاده‌کنندگان این است که از دو موضوع اطمینان پیدا کنند ۱- نبود تقلب در صورتهای مالی ۲- رعایت قوانین و مقررات. که این انتظار شکل گرفته است و در مقابل، حسابرسان هم باید از این دو موضوع اطمینان پیدا کنند. یکی اجرای مراقبتهای حرفه‌ای لازم و دوم بتوانند آن چیزی را که گزارش می‌کنند گزارشهایی است قابل اتکا. در قوانین دامنه‌های وسیعی از مسئولیت برای حسابرس و برای بازرسی وجود دارد. مقررات قانون مدنی، مقررات قانون تجارت، مسئولیتهای مدنی، مسئولیتهای جزایی دامنه وسیعی در این مسئولیتهای وجود دارد و همانطور که اشاره شد استانداردهای حسابرسی به این مسئولیتهای افزوده است. مثلاً قانون مبارزه با پولشویی که به‌طور مشخص حسابرسان مسئولیت مشخصی در این زمینه دارند. یا قانون بازار سرمایه که طبیعتاً مسئولیتهای مشخصی برای حسابرس ذکر کرده است. تا زمانی که اینها را به‌طور مشخص تجمیع

وظیفه بازرسی قانونی دارد بسته به این‌که بازرسی یک شرکت دولتی باشد، یا شرکت پذیرفته شده در بورس یا غیر بورس، آیا شرکت در حال انحلال و تصفیه است یا خیر، در هر یک وظایف متفاوتی عهده‌دار است. زیرا قوانین و مقررات ناظر بر هرکدام متفاوت است. آنچه که تاکنون در حیطه وظایف قانونی بوده است شامل گزارش موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه قانون تجارت و مفاد اساسنامه شرکت، پیگیری تکالیف مجمع عمومی عادی سالانه تکلیف شده در سال قبل، معاملات اشخاص وابسته، گزارش فعالیت هیئت‌مدیره به مجمع عمومی صاحبان سهام و نیز گزارش حسابرس در مورد سایر مسئولیتهای قانونی و مقرراتی حسابرس (شامل دستورالعمل افشای اطلاعات و دستورالعمل حاکمیت شرکتی و نیز آیین‌نامه‌های مربوط به قانون مبارزه با پولشویی) است. وظایف قانونی جدید به‌دلیل سرعت تغییر قوانین به خصوص قانون بودجه (آیین‌نامه انتظام‌بخشی شرکتهای دولتی)، آیین‌نامه حاکمیت شرکتی برای شرکتهای دولتی و ... یکی از چالشهای اصلی بازرسان قانونی است.

در میزگرد این شماره به‌منظور آگاهی از نظرات و دیدگاه‌های صاحب‌نظران در خصوص موضوع محوری، پرسشهای مرتبط مورد گفتگو قرار گرفت.

### ✓ دکتر نظری

ممنونم که دعوت مجله را پذیرفتید و در این میزگرد شرکت کردید. استانداردهای حسابرسی در واکنش به شرایط محیطی، شرایط اقتصادی و تحولاتی که در جامعه ایجاد می‌شود و توجه به منافع ذینفعان به‌طور مستمر تجدید نظر می‌شود. در استانداردهای حسابرسی هدف از انجام حسابرسی و چگونگی انجام حسابرسی تعریف و تشریح شده است. در کشور قوانین و مقرراتی هم تدوین می‌شود که انتظار می‌رود حسابرس به این قوانین و مقررات توجه داشته باشد و عدم رعایت قوانین و مقررات در گزارش حسابرسی مورد توجه قرار گیرد. بنابراین اولین سؤال را اینگونه شروع می‌کنیم که در ارتباط با گزارشگری مالی مهمترین قوانین و مقررات کدام هستند؟ چه تاثیری این قوانین و مقررات بر گزارشگری دارند؟ و مسئولیت حسابرس مستقل در این خصوص چیست؟

حسابرس انتظار دارد که به قوانین و مقرراتی توجه شود که بر صورتهای مالی اثر دارند، چه از نظر مندرجات صورتهای مالی یا افشا. قوانینی را که شما برشمردید و انتظار می‌رود که در ایران حسابرس به آنها توجه داشته باشد خیلی فراتر از خواست استانداردهای حسابرسی است. این انتظار از حسابرس در کنترل رعایت قوانین و مقررات می‌تواند مستلزم تهیه و ارائه یک گزارش مستقل باشد؟ زیرا منظور کردن نکات کنترل قوانین و مقررات در گزارش حسابرسی موجب می‌شود گزارش طولانی شود و گاهی اوقات ممکن است که نکات اصلی در حسابرسی از دست برود.

#### ✓ اسکندریبائی

من فکر می‌کنم که این موضوع از دو بخش تشکیل شده، یک بخش آن مربوط به وظایف حسابرسی در مورد عدم رعایت قوانین و مقرراتی را که در آنها برای حسابرس وظیفه‌ای گزارشگری قایل شده، دوم این‌که کدام بخش از قوانین و مقررات هستند که نقش حسابرس در مورد عدم رعایت آنها و گزارش موارد مرتبط وجود دارد. در کشور درگیر این موضوع هستیم که همه موضوعات را باید در گزارش حسابرس و بازرس قانونی ارائه کرد. طبیعی است که یک همچنین موضوعی باعث مفصل شدن خود گزارش می‌شود و استفاده‌کنندگان که شاید نقش مشخصی هم در این زمینه نداشته‌اند برای آنها هم موضوعیت پیدا می‌کند. یکی از راه‌ها شاید این باشد که بشود با دستگاه‌های مربوط در تدوین مقررات و یا دستگاه‌هایی که استفاده‌کننده مشخص در این زمینه هستند تفاهمی شود که نحوه اطلاع‌رسانی این موضوعات به ضرورت حداقل تبیین شود. مثلاً در قانون مبارزه با پولشویی در تمام گزارشات حسابرس برحسب آیین‌نامه اجرایی ماده ۱۳ یک بندهای طولانی داریم که فرقی هم نمی‌کند که شرکت ما یک شرکت بزرگ بورسی باشد یا یک شرکت خیلی کوچک. حسابرس موظف شده است که این موضوع را در گزارش حسابرسی خود درج کند. اگر این موضوعات را بتوان در زمانی که وظیفه تعیین می‌شود به نوعی مقرر کرد که حسابرس در زمان اطلاع‌رسانی موضوعات را نه در قالب یا چارچوب گزارشات حسابرسی بلکه در چارچوبی دیگر ارائه نماید. به‌عنوان نمونه در این زمینه. عدم رعایتها را حسابرس بانکی به بانک مرکزی

نکنیم، انتظارات را شکل ندهیم، حسابرسان همیشه در معرض این موضوع هستند که چرا یک عدم‌رعایتی را ذکر نکرده‌اید یا چرا یک موضوعی را به‌درستی ذکر نکرده‌ای، به‌ویژه این‌که بعدها توسط دیگران کشف شود. در کشورمان، دستگاه‌های نظارتی هستند که از گزارش حسابرس استفاده می‌کنند و مبنای ورود آنها به یک موضوعاتی می‌تواند باشد که این گزارشهای حسابرسی در بحث رعایت قوانین و مقررات شاید به‌طور کامل موضوعات را پوشش ندهد. نکته بعد که در این زمینه قابل بحث است توجه به قانون بازار است. در قانون بازار، در مواد متعدد، مسئولیت در قبال سرمایه‌گذاران، مسئولیت در قبال تعیین اطلاعات نهانی، تصدیق اطلاعات خلاف واقع، و یا ارائه کردن تمام یا قسمتی از اطلاعات نمونه‌هایی از مسئولیت‌های حسابرس در مجموعه قوانین و مقررات است. اگر این بحث را به دامنه شرکت‌های دولتی هم گسترش دهیم فهرست مجموعه قوانین و مقرراتی که برای حسابرس و بازرس قانونی که مسئولیت تعیین کرده است یک فهرست بسیار طولانی است. من سعی کردم که این فهرست را کمی مشخص‌تر کنم مثلاً قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و اصلاحی بعدی آن، قانون بودجه سنواتی، قانون حداکثر استفاده از توان تولید خدماتی کشور که حمایت از کالای ایرانی است، قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه، قانون برنامه توسعه و اصلاحیه بعدی، قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد، آیین‌نامه انتظام‌بخشی شرکت‌های دولتی، قانون محاسبات عمومی، قانون تجارت، اساسنامه‌های شرکتها، دستورالعمل مبارزه با پولشویی، مقررات سازمان بورس و اوراق بهادار، مقررات بیمه مرکزی، مقررات بانک مرکزی. این فهرست بخشی از مجموعه است و استانداردهای حسابرسی هم در حقیقت حسابرسان را در مقابل آنها اگر بخش دولتی باشند یا بخش غیردولتی باشند در قبال همه اینها مسئول کرده است. همانطور که عرض کردم با توجه به این مجموعه، باید یک راهکاری پیدا شود برای این‌که بدانیم چگونه می‌شود با چنین مجموعه‌هایی مسئولیتها را سامان داد.

#### ✓ دکتر نظری

استانداردهای حسابرسی ایران که مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی است، از



منعکس می‌کنند اما نه در گزارش بلکه در چارچوب جداگانه‌ای اطلاع‌رسانی می‌شود. این الگوی خوبی است. این که در کشور انتظار از حسابرس بسیار زیاد است و بحث درستی است و این که آیا حسابرس براساس شرایط خودش تجهیز شده برای این موضوع، خود قابل بررسی است. تا زمانی که همه چارچوبها و همه اطلاع‌رسانی را در قالب همان گزارش سالانه نسبت به صورتهای مالی سالانه شرکتها ببینیم، گزارش آنقدر طولانی می‌شود که ممکن است به نکات اصلی توجه‌های لازم نشود. حتی بخشی از آن هم تکراری شود. کثرت قوانین باعث می‌شود که گزارش حسابرسی طولانی شود.

### ✓ داودی

تعدد زیاد قوانین و مقررات ابلاغی در کشور، یکی از چالشهای دستگاه‌های اجرایی و نظارتی در انجام وظایف قانونی است. اخیراً معاونت محترم حقوقی رئیس جمهور، در راستای تنقیح قوانین و مقررات، اقدام به تشکیل اداره کل تنقیح و انتشار قوانین و مقررات نموده است تا با شناسایی موارد منقضی شده، نسبت به معرفی قوانین و مقررات حاکم اقدام کنند. در بند ۵ استاندارد حسابرسی ۲۵۰ به‌طور صریح اشاره می‌کند که قوانین دو بُعد دارد. یکی تاثیر مستقیم بر شکل محتوای صورتهای مالی و دیگری آن بخشی از قوانین و مقررات که بر عملکرد مدیران تاثیرگذار هستند. وظایف حسابداران و حسابرسان در گذشته، به صراحتی که در قوانین و مقررات اخیر احصاء شده است، عنوان نمی‌شد. قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد، ماده ۲۹ قانون برنامه ششم توسعه و سایر احکامی که در سنوات اخیر مصوب و ابلاغ شده‌اند، تکالیفی را برای حسابرسان تعیین نموده است که باید مورد توجه خاص قرار گیرد. حسابرس باید عملاً به موضوعات مورد نظر مقنن ورود کند و در گزارش خود، موارد انحراف را درج نماید. موضوعات مهمی از جمله گزارشگری فساد و تقلب، گزارشگری حقوق و مزایای پرداختی غیرقانونی و ... که همواره به‌عنوان موضوعات چالشی کشور مورد مطالبه‌گری قرار گرفته است. این‌طور نیست که بگوییم حسابرس باید عملکرد واحد مورد رسیدگی را با تمامی قوانین و مقررات حاکم تطبیق دهد. یک سری قوانین و مقررات داریم که در حوزه مالیه عمومی و تجاری، به‌طور صریح وظیفه حسابرسان را مشخص نموده است و باید مورد توجه

قرار گیرند. قوانین و مقرراتی که طی آن‌ها حسابرس باید با بررسی سامانه‌های مختلف نظیر سامانه‌های ستاد، سناما، پاکنا و ماده ۲۹ قانون برنامه ششم توسعه و ... در خصوص عملکرد واحد مورد رسیدگی اظهارنظر کند. البته باید توجه داشت که قوانین و مقررات متناسب با ماهیت هر واحد مورد رسیدگی، مورد توجه و ارزیابی عملکرد قرار گیرد. اصل ۴۴ قانون اساسی، اقتصاد کشور را به سه بخش دولتی، تعاونی و خصوصی تقسیم نموده است. هر یک قوانین خاص خود را دارند. در حسابرسی شرکتهای دولتی، قوانین و مقررات دولتی ملاک عمل است. اما وقتی که بحث حسابرسی شرکتهای زیرمجموعه صندوقهای بازنشستگی مطرح می‌شود، باید به قوانین و مقررات مربوط به این بخش توجه کرد. البته این نکته مهم است که در سنوات اخیر شکلهای جدید مالکیتی در کشور به‌وجود آمده است که خارج از دسته‌بندی اصل ۴۴ قانون اساسی است. موسسات و نهادهای عمومی غیردولتی اصلاً در قانون اساسی تعریف نشده است. ما عنوان مالکیت بخش عمومی را داریم که هیچ‌کجا در قوانین و مقررات تعریف نشده است. سهام عدالت که در اختیار دولت است و دولت مدیریت آن را به عهده دارد را نمی‌توانیم به‌عنوان بخش خصوصی بشناسیم. تفکیک این بخش از بخشهای سه‌گانه به شرح اصل ۴۴ قانون اساسی، در محاکم قضایی محل چالش بوده و هست. بنابراین، با توجه به تعدد قوانین و مقررات، حسابرسان سازمان حسابرسی یا اعضای جامعه حسابداران رسمی باید فهرستی از قوانین لازم‌الاجراء را به جهت لحاظ در نظارتها و حسابرسیها توسط حسابرس در ابعاد مختلف مالکیت در کشور تدوین کنند تا حسابرس بدانند در هر یک از واحدهای تحت رسیدگی، چه قوانین و مقرراتی را کنترل و تطبیق نماید. طبق قانون در بودجه سال ۱۴۰۲، تمام شرکتهایی که مدیریت آن‌ها توسط دولت یا موسسات عمومی غیردولتی منصوب شوند سقف خالص حقوق و مزایای مستمر و غیرمستمر ۵۵ میلیون تومان در ماه را باید رعایت کنند. حسابرس حتماً در این خصوص باید اظهارنظر کند. این موضوعات، موضوعات مهمی است که اکنون در کشور مورد توجه قرار می‌گیرد.

با توجه به احکام جدیدی که عرض کردم، نظارت بر عملکرد حسابرسان از ناحیه دستگاه‌های نظارتی از جمله کمیسیون اصل نودم قانون اساسی مجلس شورای اسلامی، بیشتر شده

حسابرسان قرار دهند.

بر اساس قوانین و مقررات جدید، انتظارات از حسابرس خیلی بیشتر شده و این موضوع می‌طلبد تا حسابرس با کار بیشتر، به وظایف قانونی خود عمل نماید و این موضوع باید در متن قراردادها و نرخها مورد توجه قرار گیرد. ما در دیوان محاسبات کشور با توجه به تکالیف مذکور، موضوعات را پیگیری و مستمراً کنترل می‌کنیم و از حسابرس خواسته می‌شود که در ارتباط با موضوعات خاص اظهار نظر کند. ماده ۱۴ قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد می‌گوید حسابرس و بازرس قانونی اگر موارد شناسایی شده مرتبط با تقلب و فساد را گزارش ندهد مسئولیت مدنی دارد. حتماً باید این وظیفه خطیر حسابرس به‌شکلی جبران شود. حسابرس بابت انجام وظایف قانونی به شرح قوانین و مقررات حاکم و تطبیق عملکرد واحد مورد رسیدگی با آنها، قرارداد مستقلی ندارد و کلیه این موارد در قالب گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی گزارش می‌گردد.

#### ✓ اسکندریاتی

این مطلب را باید اضافه‌کنم که کنترل‌هایی هست که در قوانین هم تعریف شده اما کنترل‌هایی است که یک بار انجام می‌شود مثلاً می‌گویند که صورتهای مالی باید ارائه شود، گزارش هیئت‌مدیره باید ارائه شود. اینها فعالیت است که در سال یک بار انجام می‌شود و تشخیص رعایت و عدم رعایت آن هم سخت نیست. اما یک سری وظایف است که در طول سال شرکت باید انجام دهد. برگردم به قانون محاسبات راحتتر است مثلاً شرکت‌های دولتی باید وجوه مربوط را به حساب خزانه واریز کنند به یک حساب مشخصی که خزانه تعیین کرده است. شرکتی که چندین بار دریافت دارد و بخش قابل ملاحظه‌ای به آن حساب واریز کرده و تعداد کمی را واریز نکرده است. حسابرس با این مسئله چگونه برخورد کند؟ موضوع اهمیت چقدر است؟ همچنین فرض کنید که شرکتی برای خریدهای خود در قانون برگزاری مناقصات ۱۰۰ مورد خرید دارد که در خصوص ۹۰ مورد آن قانون برگزاری مناقصات رعایت گردیده و در چند مورد که رقم‌های قابل ملاحظه‌ای هم نبود قانون را رعایت نکرده است. قضاوت در مورد اهمیت اینها چیست؟ آیا حسابرس با تمام عدم رعایتها برخورد کند یا بازرس با آن صرف نظر از تاثیر برخورد کند؟ استانداردهای حسابرسی در این زمینه موضوعات

## حسابرسان باید

نسبت به موضوعات مهم و

اساسی که قوانین و

مقررات بر اجرای آنها

تاکید دارند

به صورت مستقل

اظهار نظر کنند



است. به نظر من حسابرسان باید نسبت به موضوعات مهم و اساسی که قوانین و مقررات بر اجرای آنها تاکید دارند، به صورت مستقل اظهار نظر کنند. قبول دارم که کار حسابرسان اضافه می‌شود و حتماً این باید در قراردادهایی که منعقد می‌کنند دیده شود. چون این کنترلها به جهت ایجاد شفافیت و برقراری انضباط مالی در بخش دولتی، عمومی و تجاری کشور است. حسابرسان قبلاً تمام ظرفیت حسابرسی خود را در بخش رعایت استانداردهای لازم الاجرای حسابداری به‌کار می‌گرفتند و در بخش رعایت قوانین توسط واحد مورد رسیدگی، خیلی مختصر ورود می‌کردند. اما الان دامنه وظایفشان خیلی بیشتر شده و انتظارات از آنان افزایش یافته و بازخواست هم می‌شوند و این وظایف و مسئولیت‌های جدید، حتماً باید به شکلی در قراردادهای مربوط، جبران شود.

#### ✓ دکتر نظری

این قوانین چقدر همپوشانی دارند؟

#### ✓ داودی

خیلی زیاد. این همپوشانی، وظایف حسابرس در تطبیق عملکرد واحد مورد رسیدگی را سنگین تر می‌کند. لذا مجدداً تاکید می‌کنم که سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی حتماً باید به‌طور مستمر فهرستی از قوانین لازم‌الاجراء را به جهت لحاظ در نظارتها و حسابرسیها توسط حسابرس در ابعاد مختلف مالکیت در کشور تدوین، به‌طور مستمر به‌روز رسانی و همراه با برگزاری دوره‌های آموزشی مربوط، در اختیار



**بیشتر مراجع نظارتی**

**تمرکزشان عمدتاً**

**روی رعایت قوانین و مقررات**

**است و کمتر به**

**صحت و کیفیت**

**اطلاعات مالی توجه دارند**

تعداد قوانین و مقررات افزایش می‌یابد و از طرف دیگر مراجع تصمیم‌گیر زمان رسیدگیها را هر روز کوتاه و کوتاهتر می‌کنند. این کوتاه کردن زمان برای انجام حسابرسی و بازرسی قانونی و از آن طرف افزایش حجم قوانین و مقررات به خودی خود اثر روی کیفیت هر دو گذاشته است. یعنی الان به جایی رسیده که ما نه کیفیت صورتهای مالی مان که اصل است در حد و اندازه مطلوب می‌تواند باشد و نه کنترل قوانین و مقررات. من روی کلمه چک لیست هم بحث دارم. چک لیست در تعریف اولیه و اساسی یعنی رئوس مطالبی کوتاه در حد یک یا دو صفحه که یادآوری کند برای انجام امری، کاری، موردی. اما ما چک لیست داریم ۷۰ صفحه، ۸۰ صفحه. گزارشی از فهرست قوانین و مقررات که باید کنترل شوند را تهیه کرده‌ایم که کامل هم نیست. برای یک بانک دولتی باید برای ۴۱ مورد قوانین و مقررات چک لیست پر کنیم که با توجه به تعداد صفحات آن بالغ بر ۶۰۰ صفحه می‌شود. دیگر نمی‌توانیم بگوییم چک لیست. اصلاً با معنی و مفهوم چک لیست در تضاد قرار می‌گیرد اسمش را حتماً باید عوض کنیم. مگر می‌شود ۶۰۰ صفحه را بگوییم چک لیست بعد حسابرس و بازرسی قانونی ما بخواهد ۶۰۰ صفحه چک لیست را برای یک کار تکمیل کند. در بانک ملی که ۴۰۰۰ شعبه دارد و همه این شعبات تراکنش انجام می‌دهند و بسیاری از این تراکنشها بر می‌گردد به قوانین و مقرراتی که وجود دارد. من چه تیم حسابرسی باید داشته باشم، چه ابزاری باید داشته باشم که بتوانم در کل این ۴۰۰۰

مشخصی دارد و حسابرس می‌تواند در چارچوب استانداردهای حسابرسی توجیحات مناسب در زمینه درج یا عدم درج مراتب در گزارش خودش داشته باشد. اما وقتی وارد شأن بازرسی می‌شویم بازرسی آن وقت مسئولیتهای متفاوتی دارد که اشاره شد و همین به پیچیدگی موضوع تاثیر خواهد داشت و آنقدر مطلب قاضی می‌شود که یافتن راه‌حلهایی برای آن کار آسانی نیست. راه‌حلهایی که شاید در استانداردها هم پاسخ آن را نتوان یافت.

**✓ داودی**

در بحث وظیفه بازرسی قانونی، بر خلاف وظیفه حسابرس مستقل، ما سطح اهمیت نداریم. در قوانین بودجه عدم رعایت قوانین جرم‌انگاری می‌شود. نگهداری وجه در حساب غیردولتی در بخش دولتی، در حکم تصرف غیرقانونی در وجوه و اموال دولتی بوده و جرم محسوب می‌شود. چه یک ریال باشد و چه میلیاردها ریال. حساب‌برسان باید دقت و توجه داشته باشند که در این موارد خاص که توسط مقنن جرم‌انگاری شده است، دقت بیشتری داشته باشند و همچنین توجه داشته باشند که در تطبیق عملکرد واحد مورد رسیدگی با این قوانین و مقررات، نباید دستورالعملها و استانداردها را حاکم بر قوانین و مقررات بدانند.

**✓ اسدی**

موضوع میزگرد یکی از موضوعات اساسی حرفه حسابرسی است. یکی از چالشهای اصلی حرفه حسابرسی و بازرسی قانونی، قوانین و مقررات است. من از این منظر به موضوع می‌پردازم که ما به‌عنوان حسابرس و بازرسی قانونی، وظایفمان را قانون مشخص کرده و حالا اگر به قانون تجارت توجه کنیم عمده وظایف ما در ماده ۱۴۸ و ۱۵۱ تقریباً گفته شده است. اما چالش اساسی این است که با توجه به حجم قوانین و مقررات، کنترل در زمینه رعایت کردن توسط شرکتها و کنترل آن توسط حسابرسها شده است و مهم هم اینست که ما در حسابرسها و بازرسی قانونی مان اصل اطلاعات مالی است که باید صحت و سلامت باشد (حداقل خودم اعتقاد اینست) چون بیشترین اثر را در تصمیم‌گیری، اطلاعات مالی دارند و درواقع قوانین و مقرراتی که وضع می‌شود به نوعی در جهت صحت آن اطلاعات است. پس ما به‌عنوان حسابرس و بازرسی قانونی قسدمان اینست که کیفیت اطلاعات مالی را تقویت کنیم. در حال حاضر، حجم زیاد قوانین و مقررات باعث شده که کیفیت صورتهای مالی تحت‌الشعاع قرار گیرد چون هر روز حجم و

که در گزارش حسابرس و بازرس قانونی بیاید و این شاید زیاد خوب نباشد زیرا باعث شلوغی صورتهای مالی به خاطر یک مقرراتی می‌شود. مقررات در جای خودش مهم است ولی به نسبتی که اصل صورتهای مالی و اشکال و ایرادات صورتهای مالی مهمتر است. گزارش ریز عدم رعایتها باعث می‌شود اثربخشی گزارش حسابرسی خیلی کم شود و بیشتر توجه به رعایت قوانین و مقررات صورت می‌گیرد.

#### ✓ دکتر نظری

**هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام (PCAOB) در ۶ ژوئن ۲۰۲۳، حدود ۶ ماه قبل، اصلاحیه‌ای نسبت به یکی از استانداردهای حسابرسی به عنوان "عدم رعایت قوانین و مقررات" پیشنهاد کرده است. طبق متن پیشنهادی حسابرس موظف است تمامی قوانین و مقررات را کنترل کند. دونفر از اعضا مخالف اصلاحیه هستند. یک نفر به صراحت می‌گوید اینکار یعنی حسابرس باید یک حقوقدان باشد تا این که بفهمد که این قوانین چیست و چگونه است. در ضمن حجم کار حسابرس زیاد می‌شود و هزینه‌های حسابرسی بالا می‌رود، ارتباطات حسابرس با صاحبکارش تغییر خواهد کرد. چگونه به کنترل رعایت قوانین و مقررات اینگونه توجه می‌شود؟ طبق نظر یکی از موافقین، اگر به رعایت قوانین و مقررات توجه شود ممکن است بر ریسک حسابرسی اثر داشته باشد نظر شما در این مورد چیست؟**

#### ✓ اسدی

حسابرس باید قوانین و مقررات را رعایت کند. من معتقدم که همانطور که استاندارد ۲۵۰ آن قوانین و مقرراتی که حول و حوش صورتهای مالی و تاثیر مستقیم و غیرمستقیم بر صورتهای مالی و اطلاعات مالی دارد قطعاً روی آنها تاکید است نه روی همه قوانین و مقررات و هر آنچه قانون وجود دارد. طبق استاندارد ۲۵۰ قوانینی را که به طور مستقیم یا غیرمستقیم ممکن است بر عملکرد و فعالیت و صورتهای مالی و اطلاعات مالی تاثیر بگذارد به خودی خود باید کنترل کنیم. بسیاری از قوانین و مقرراتی که توسط نهادهای ناظر، وزارتخانه و یا بخشهای بورس، بیمه، بانک مرکزی مطرح می‌شود گاهی بر صورتهای مالی الزاماً اثری ندارند. به عنوان مثال این که مقررات برگزاری مجمع، تشریفات برگزاری مجمع

شعبه تمام موارد این ۴۰-۵۰ چک لیست قوانین و مقررات که هر کدام چندین ماده و بند و تبصره دارند کنترل کنیم. آیا واقعاً امکان رعایت آن وجود دارد؟ یک مشکل اساسی دیگری که ما داریم تاخیر در به کارگیری ابزارهای نوین، فناوری اطلاعات در کشور ما چه در سطح کل و چه در سطح حرفه حسابرسی است. چنانچه زودتر خودمان را به ابزارهای نوین تجهیز کرده بودیم، انجام بخشی از کنترل قوانین وجود می‌داشت اما الان با سیستم و قوانین و مقررات موجود، یک حسابرس و بازرس هر چقدر هم دقیق و حرفه‌ای باشد امکان کنترل این حجم از قوانین و مقررات را ندارد. مجامع و نهادهای مختلف مرتباً مقررات‌گذاری می‌کنند. بیشتر مراجع نظارتی تمرکزشان عمدتاً روی رعایت قوانین و مقررات است و کمتر به صحت و کیفیت اطلاعات مالی توجه دارند. فشار نهادهای ناظر برای رعایت قوانین و مقررات باعث شده که حسابرسان هم یک کم نگرشهایشان تغییر کند و اصل اعتباربخشی صورتهای مالی را کم‌رنگ کنند زیرا می‌دانند که اگر قوانین رعایت نشود بلافاصله باید پاسخگو باشند. اما کیفیت صورتهای مالی و نامناسب بودنش ممکن است دیرترکشف شود و دیرتر هم پاسخگویی خواسته شود. چرا که به طور نمونه‌گیری و یا حسب اعتراض از نظر بحثهای کنترل کیفیت بورس و کنترل کیفیت جامعه مورد بررسی قرار می‌گیرد. این رویه خوبی نیست و شاید لازم باشد که قوانین و مقررات مان اولاً متمرکز شود و ثانیاً حجم آن را کم کنیم. شاید خیلی از موارد را باید از طریق دیگری کنترل کنیم. گزارش طولانی بازرس قانونی، مثلاً ۳۰ صفحه گزارش بازرس قانونی یک بانک، باعث می‌شود که بند گزارش یا آن موضوع مربوط به صورتهای مالی که خیلی هم مهمتر است اصلاً دیده نشود. طبق اصل اهمیت و افشاء، افشای اطلاعات نباید به گونه‌ای باشد که اطلاعات مهم دیده نشود. البته الان این اتفاق افتاده است که در گزارش حسابرس و بازرس قانونی مان گاهی آنقدر این اطلاعات مقرراتی زیاد است که اطلاعات مالی مهم گم شده و دیده نمی‌شود. شاید نحوه گزارشگری را باید تفکیک کنیم همانند آن ۲۶ مورد بخشنامه‌های بانک مرکزی که از طریق نامه جداگانه گزارش می‌شود. رعایت بعضی از مقررات مانند مقررات بورس، قانون الزام کرده است که در گزارش حسابرس و بازرس قانونی گزارش شود. حتی در قوانین و مقررات دولتی خیلی موارد مقررات را الزام می‌کنند



صاحبکار به دادگاه فراخوانده شود، این امر باعث یک تنش بین هیئت‌مدیره و حسابرس می‌شود و باعث می‌شود که انجام حسابرسی و ارتباطات بین مدیریت و حسابرس خدشه‌دار شود و کیفیت حسابرسی و کیفیت اطلاعات مالی را خدشه‌دار کند.

#### ✓ اسکندریاتی

دو نکته اضافه کنم. من تصورم اینست که در آینده نه چندان دور یک همچین جلسه‌ای تشکیل خواهد شد دستور جلسه این باشد که حسابرسها با این سایتهایی مختلفی که باید اطلاعات را چک کنند، چگونه باید برخورد کنند. الان بانکهای اطلاعاتی مشخصی هست که اطلاعات در آن ثبت می‌شود مثلاً اطلاعات حقوقی ثبت می‌شود، معاملات ثبت می‌شود، اموال ثبت می‌شود، اطلاعات مالیاتی در آن وجود دارد، اطلاعات تامین اجتماعی وجود دارد، اطلاعات بانک مرکزی وجود دارد. خوب تکلیف حسابرسها با این مجموعه‌ها چیست؟ همانطور که آقای اسدی هم اشاره کردند ما یک دامنه وسیعی از قوانین و مقررات داریم، دامنه وسیعی از سطح الکترونیکی اطلاعات داریم. شاید هم انتظار اینست که مثلاً چرا نرفتیم در سایت سازمان مالیاتی برگ تشخیص را ببینیم، چرا نرفتیم در سایت حقوق و دستمزد ببینیم این اطلاعات به درستی درج شده یا خیر. اما این که چگونه با کسانی که مسئولیت دارند در این زمینه با این برخورد بکنند مثلاً در مورد بانکها می‌گوییم که برای پرداخت تسهیلات به اشخاص وابسته یک تکلیف مشخصی وجود دارد. بانکی را تصور کنید بیش از ۳۰۰۰ شعبه در سرتاسر کشور دارد. چگونه می‌شود تسهیلات به دامنه وسیعی اشخاص وابسته براساس استاندارد حسابداری ۱۲ را کشف کرد. مثلاً در ابتدای سال پرداخت تسهیلات به اشخاص وابسته انجام می‌شود قبل از پایان سال تسویه شود. تکلیف حسابرس چیست؟ و بعد در این زمینه حسابرس اگر با آن برخورد نمود باید در مقابل چه مرجعی پاسخگو باشد؟ اگر این انتظارات در شرایطی بود که بهره‌مندی از فرایندهای دریافت و کنترل اطلاعات، می‌توانست راهگشا باشد مراتب می‌توانست مورد توجه قرار گیرد. عدم رعایت قوانین و مقررات طبق مفاد قانون و استانداردها تفاوت وجود دارد. عدم یکنواختی باعث می‌شود که مسئولیت حسابرسها یک مسئولیت نامحدود باشد.

#### ✓ دکتر مداحی

به نظر من اگر بخواهیم در مورد موضوع بحث کنیم از ۳ منظر

الزاماً روی صورتهای مالی تأثیری ندارد و این که صورتهای مالی به نهاد ناظر داده می‌شود یا خیر. خود نهاد ناظر می‌داند صورتهای مالی در چه تاریخی داده شده است پس چرا این را باید جزو تکالیف و وظایف و چک لیستهای حسابرس و بازرس قرار گیرد که برود کنترل کند و ببیند که صورتهای مالی به موقع به نهاد ناظر داده شده است یا خیر. بسیاری از مقررات ما شاید ارتباط به اطلاعات مالی و صورتهای مالی و اصلاً شغل حسابرسی ندارد یا خیلی ناچیز دارد آنها را می‌شود به نوعی تفکیک کرد. من معتقدم که مقرراتی که اثرگذار است را می‌توان همانند گزارش بانک مرکزی جداگانه گزارش کرد. اتفاقاً صورتهای مالی خلوت‌تر و گویاتر می‌شود. خیلی از قوانین را هم می‌توانیم خارج کنیم، پولشویی یکی از این موارد است. من ندیده‌ام در کشوری حسابرسان آن موارد عدم رعایت قوانین پولشویی را در گزارش حسابرسی شرکت‌های بورسی گزارش کنند. کنترل قانون و مقررات پولشویی خوب است. اما این که در گزارش حسابرس و بازرس قانونی واقعاً باید انجام شود برای من جای سؤال دارد. این که هم‌زمان حجم زیادی از کنترلها، حسابرسی، بازرسی، رعایت قوانین و مقررات باید در زمان محدود باهم انجام شود، ایجاب می‌کند که زمانبندی گزارشگری قوانین از گزارش حسابرسی تفکیک شود و یک گزارش مستقل باشد. زمان گزارش رعایت قوانین و مقررات باید طوری باشد که حسابرس بتواند تفکیک کند و تیمش را تجهیز کند. موسسه حسابرسی نمی‌تواند برای سه چهار ماه حسابرسی صورتهای مالی یک گروه ۲۰۰-۳۰۰ نفره را اعزام کند تا بتواند همه قوانین و مقررات و صورتهای مالی را کنترل کند و بعد یک دفعه بقیه سال را کار خاصی نداشته باشد یا حداقل انجام کار را داشته باشد. تفکیک کنترل رعایت قوانین و مقررات و انجام حسابرسی باید انجام شود چون قوانینی که واقعاً اثر مستقیم و غیرمستقیم روی اطلاعات مالی ندارد حداقل از صورتهای مالی خارج شود. بعضی از قوانین واقعاً مبهم و قابل تفسیر نوشته می‌شود. یکی از قوانین ما مثلاً ماده ۱۵۱ قانون تجارت اگر حسابرس صاحبکارش را به دادگاه ببرد، یک اثر منفی در فعالیت حسابرسی دارد چون ارتباط بین مدیریت و حسابرس را خدشه‌دار می‌کند. فرض بر اینست که حسابرس می‌خواهد اطمینان بخشی به اطلاعاتی بدهد که هیئت‌مدیره تهیه کرده است. اما جایی که قرار است



**بهترین شخصی که می تواند**

**اطمینان بخشی را برای**

**ذینفعان مختلف ایجاد کند**

**حسابرس مستقل و**

**بازرس قانونی است که همه**

**ویژگیها از قبیل استقلال**

**تخصص و صلاحیت**

**حرفه‌ای را دارد**

در مجموعه قوانین و مقررات نیز یک اولویتهایی وجود دارد که اگر تمرکز بیشتری روی آن شود می تواند به خود حسابرس هم کمک کند. برخی از قوانین و مقررات زیرساختی تر است که تمرکز بیشتر بر آن‌ها به حسابرس در ایفای مسئولیتهای قانونی و مقرراتی کمک می کند. به طور مشخص مثلاً بحث الزامات مربوط به کنترل داخلی که هم در الزامات بورس و بانک مرکزی و هم در بخش دولتی دیده شده است. اگر سیستم کنترل داخلی مناسب در شرکتها حاکم بشود قطعاً زیرساختها تا حد زیادی مانع از این می شود که شرکت مکرراً عدم رعایت مقررات داشته باشد. لازمه اطمینان یافتن از رعایت قوانین و مقررات و رعایت استانداردها در درجه اول این است که در شرکت سیستم کنترل داخلی مناسبی مستقر باشد.

به نظر من یک موضوعی که متأسفانه مغفول واقع می شود، فرض حکمت و عقلانیت قانونگذار است. مهم است که باور داشته باشیم اگر قانونگذار یک قانونی را می گذارد، هدفش صرفاً رعایت یکسری الزامات خشک و دست و پاگیر نیست، بلکه به دنبال تحقق انضباط مالی، شفافیت، جلوگیری از سوءجریان یا سوءاستفاده است. مثلاً وقتی در بورس دستورالعمل کنترل داخلی تنظیم می شود هدف استقرار یک سیستم اثربخش است. حال اگر بررسی حسابرس محدود به چک لیستی‌هایی که لزوماً هم متناسب با فعالیت شرکت نیستند شود، کمتر به محتوای رعایت قوانین و مقررات توجه می شود و صرفاً هدف رعایت ظاهری مقررات مدنظر قرار می گیرد. در حالی که اگر بررسی و سپس پاسخ‌خواهی درست باشد، نتیجه

قابل بررسی است. اول این که به طور کلی آیا مسئولیتهایی که در قوانین و مقررات مختلف برعهده حسابرس گذاشته می شود و چنین انتظاری از حسابرس، که عدم رعایت آن‌ها را گزارش کند انتظار درستی هست یا نه؟ دوم این که اگر این انتظار درست است نحوه تحقق آن چگونه است؟ سوم این که شیوه گزارشگری آن موارد چگونه باید باشد؟ در گزارش حسابرس یا گزارش جداگانه یا اعلام به نهاد ناظر و شیوه‌های دیگر.

در مورد منظر اول که آیا چنین انتظاری از حسابرس درست هست یا نه؟ وقتی به مجموعه تعاملات و نقشهای حسابرس و بازرس قانونی و همچنین ساختار مالکیت و راهبری شرکتی توجه می کنیم می بینیم که طبق قانون تجارت، سازوکار به گونه‌ای دیده شده که هر سال و در کل سال، شخص مستقلی نقش بازرس را برعهده داشته باشد که علاوه بر بررسی صورتهای مالی، رعایت قانون و اساسنامه را کنترل کند و در موارد لزوم به مجمع یا نهادهای ذیربط گزارش کند.

از سوی دیگر، حسابرس شخص مستقل با صلاحیتی است که برای ایفای وظیفه حسابرسی و بازرسی فرض بر این است که در طی سال هم با شرکت تعاملات مختلفی دارد. یعنی انتظار بر این نیست که صرفاً در بازه زمانی کوتاهی قبل از این که گزارش را ارائه کند با شرکت ارتباط داشته باشد. علاوه بر این باصلاحیت است و تخصصهای لازم اعم از تخصص حقوقی و فناوری اطلاعات را دارد یعنی حتی اگر مسئولیتهای قانونی هم نبود در موسسه حسابرسی باید این تخصصها وجود داشته باشد تا حسابرس بتواند مسئولیت اطمینان بخشی در خصوص گزارشگری مالی را به خوبی ایفا کند. بنابراین، چنین انتظاری از سوی قانونگذاران و سیاستگذاران، که نه تنها در کشور ما بلکه در سایر کشورها هم به اشکال مختلف ملاحظه می شود، دور از واقع نیست و بهترین شخصیتی که می تواند اطمینان بخشی را برای ذینفعان مختلف ایجاد کند، حسابرس مستقل و بازرس قانونی است که همه ویژگیهایی از قبیل استقلال، تخصص و صلاحیت حرفه‌ای که لازمه این اطمینان بخشی هست را دارد. ما باید این را بپذیریم که این انتظار از سوی سیاستگذاران و از سوی ذینفعان مختلف وجود دارد که حسابرس نظر خود را در مورد رعایت قوانین و مقررات اعلام کند. وقتی این را به عنوان یک حقیقتی بپذیریم که وجود دارد، حالا برای این که این موضوع به بهترین شکل ممکن محقق شود، چه باید کرد؟

مضمون که در چارچوب روابط خاص گروه انجام شده است اظهار نظر می‌کند. با این جمله اصلاً مشخص نیست مشکلی وجود داشته یا خیر؟ تفاوت بااهمیتی با معاملات حقیقی وجود داشته یا خیر؟ و اگر بوده مشکل چیست؟ بنابراین، عملاً امکان تصمیم‌گیری وجود نخواهد داشت. در چنین مواردی وقتی هدف اصلی و فلسفه ماده ۱۲۹ که اتفاقاً می‌تواند خیلی کمک‌کننده باشد، مورد توجه قرار نمی‌گیرد و رعایت حقوق و منافع ذینفعان انجام نمی‌شود. به نظر من این‌گونه عمل کردن باعث می‌شود که حرفه حسابرسی آن جایگاه اطمینان‌بخشی را که قرار است داشته باشد را تنزل می‌دهد.

این مسئولیتهای قانونی نشان‌دهنده اینست که ذینفعان، سیاستگذاران و قانونگذاران، به حرفه حسابرسی اعتماد دارند و این یک فرصت خیلی خوبی است که حرفه حسابرسی مورد اعتماد ذینفعان و سیاستگذاران است. برای پاسخ به این اعتماد، حرفه حسابرسی باید خود را تجهیز کند.

اگر حرفه حسابرسی خود را تجهیز کند اتفاقاً باعث می‌شود که ریسک حسابرسی پایین بیاید و حرفه حسابرسی بزرگتر شود، سطح درآمدها بالا رود. الان حق‌الزحمه حسابرسی در جمع هزینه‌های شرکتها عملاً نزدیک به صفر است. حرفه حسابرسی ما باید حق‌الزحمه مناسب خود را بگیرد که بدون شک هزینه خاصی برای شرکت در مقابل کل هزینه‌های آن نمی‌شود و در مقابل اطمینان‌بخشی لازم و پاسخگویی مناسب را فراهم کند.

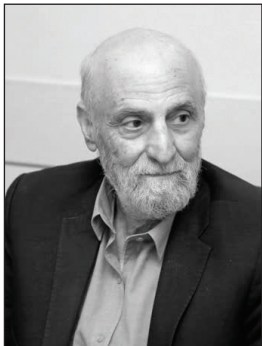
ما نیروی انسانی با صلاحیت و فارغ‌التحصیلان کارآمد را برای ایفای مسئولیتهای مختلف داریم. چنانچه زیرساختهای لازم فراهم شود به نظر من امکان انجام این مسئولیت هست، مشروط به این‌که سازوکارها در نظر گرفته شود. دسترسی به سامانه‌ها می‌توانند به حسابرس در شناسایی خیلی از موارد کمک کند و ریسک حسابرسی را پایین بیاورد. بهره‌گیری از فناوری اطلاعات و همچنین کارشناسان متخصص نیز موضوع مهم دیگری است که به ایفای این مسئولیتهای کمک خواهد نمود.

#### ✓ دکتر نظری

**در دستورالعمل حاکمیت شرکتی بورس آمده است که معاملات ۱۲۹ قبل از این‌که در هیئت‌مدیره تصویب شود باید در کمیته حسابرسی بررسی شده و گزارش آن به هیئت‌مدیره ارائه شود. کمیته حسابرسی که طبق**

این می‌شود که مجری هم کار را درست انجام دهد. اگر این الزامات به درستی توسط شرکت رعایت شود خودبه‌خود باعث می‌شود که حسابرس هم ریسک کارش پایین بیاید و عملاً نتیجه کار نتیجه مطلوبی باشد. بنابراین، با یک اولویت‌بندی و با یک زمانبندی مشخص حرفه و نهادهای ناظر و قانونگذار می‌توانند با کمک یکدیگر به محیط عملیاتی مناسب شرکتها از بُعد سیستمهای کنترل داخلی برسند. یک مثال دیگر از ضوابط زیرساختی، دستورالعمل حاکمیتی شرکتی است که اگر درست رعایت شود، خود ابزارهایی برای اطمینان از رعایت مقررات در شرکت فراهم می‌کند. مقررات نهادهای مالی و قانون بازار اوراق بهادار و الزامات اظهار نظر در خصوص گزارشهای افزایش سرمایه یا انتشار اوراق نیز مهم است. قانون مبارزه با پولشویی هم جنبه‌های مالی بسیار زیادی دارد.

موضوع مهم دیگر بحث ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت و دستورالعمل معاملات با اشخاص وابسته است. ماده ۱۲۹ ظرفیت خیلی خوبی را برای جلوگیری از سوءجریانها، ارتقای شفافیت و حفظ حقوق سرمایه‌گذاران و ذینفعان ایجاد می‌کند. در اکثر مواردی که تخلفهایی در محیط بورس صورت گرفته بسترش همین معاملات با اشخاص وابسته بوده است. وقتی معامله با اشخاص وابسته اینقدر مهم است که استاندارد ۵۵۰ حسابرسی، استاندارد ۱۲ حسابداری، ماده ۱۲۹ قانون تجارت، دستورالعملهای بورس، سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران به آن می‌پردازند، باید این توجه وجود داشته باشد که هدف از این الزامات و ماده ۱۲۹ چه بوده است؟ هدف این نبوده که صرفاً حسابرس در گزارش خود یک جمله بنویسد که معاملات در روال روابط خاص فیما بین بوده است. نوشتن این جمله نیازی به بررسی ندارد. هدف این بوده که واقعاً معاملاتی که انجام می‌شود این معاملات در روال معمول باشد و در آن انتقال منافع صورت نگیرد، ولی وقتی که ما می‌بینیم که بعضاً یک معامله‌ای با قیمتها و شرایط بسیار متفاوت با معاملات حقیقی انجام می‌شود، یا مثلاً در معاملات بین شرکت اصلی و فرعی قیمت معامله به‌گونه‌ای است که منافع بااهمیتی از شرکت بورسی به نفع سهامداران اقلیت شرکت فرعی که از اشخاص وابسته هم هستند خارج می‌شود، حسابرس چنین موضوعات بسیار مهمی را که اتفاقاً در آن می‌تواند سوءجریان یا حتی تقلب وجود داشته باشد، با یک جمله مختصر با این



## قوانین و مقررات

پیچیدگیهای خاص خود را دارد

و گاهی برخی قوانین با هم در

تناقض هستند

حسابرسان از انجام وظایفشان

با این پیچیدگیها باید مقابله کنند

است که در منشور کمیته ذکر شده است. به عبارت دیگر از کمیته به عنوان بازوی تخصصی هیئت مدیره، خواسته شده که این معاملات را به طور تخصصی بررسی کنند که طبیعتاً کمیته با استفاده از ظرفیت حسابرسی داخلی بررسیهای بیشتری را انجام می‌دهد، و با داشتن اطلاعات کافی نهایتاً نظر خود را می‌دهد. کمیته حسابرسی باید به موقع، قبل از برگزاری جلسه کمیته حسابرسی کلیه اطلاعات لازم را در اختیار داشته باشد. در مورد معاملات با اشخاص وابسته اطلاعاتی که برای تصمیم‌گیری باید در اختیار هیئت مدیره گذاشته شود، در اختیار کمیته نیز باید قرار گیرد اعم از اطلاعات شیوه قیمت‌گذاری و گزارش کارشناسی، مدیر ذینفع در معامله اعم از اطلاعات ذینفع بودن مستقیم و غیرمستقیم و سایر اطلاعات ذکر شده در دستورالعمل، در اختیار کمیته قرار گیرد. فرض بر اینست که کمیته حسابرسی یا هیئت مدیره وقتی می‌خواهد در مورد معاملات ماده ۱۲۹ و معاملات با سایر اشخاص وابسته تصمیم‌گیری کند با داشتن تمامی مستندات و دانش و اطلاعات و بررسی کافی تصمیم می‌گیرد. اگر شرکتی این موضوع را به درستی رعایت نمی‌کند مستندات را به طور کامل و یا در زمان مناسبی قبل از جلسه کمیته جهت بررسی ارائه نمی‌کند، اینها به معنی این است که در مورد چنین معاملات مهمی، اطلاعات کافی به موقع در اختیار کمیته قرار نگرفته است و باید موضع‌گیری مناسب داشته باشد. اگر کمیته حسابرسی که بازوی تخصصی هیئت مدیره است، در مورد این معاملات نظر ندهد و به هیئت مدیره در تصمیم‌گیری درست کمک نکند، چه کسی می‌خواهد نظر بدهد؟ مسلماً کسی باید

دستورالعملهای سازمان بورس، حداقل ۶ بار در سال یعنی هر دو ماه یکبار تشکیل شود و اعضا هم عمدتاً خارج از شرکت هستند و اساساً اطلاعات کاملی از شرکت ندارند چگونه می‌تواند در خصوص منصفانه بودن معاملات ۱۲۹ اظهار نظر کند؟ سازمان بورس می‌داند که کمیته حسابرسی شکلی است. با این وجود، موضوع مهم معاملات ۱۲۹ قبل از تصویب در هیئت مدیره باید به تایید کمیته حسابرسی برسد. اجرای دستورالعملها بایستی فکر شده باشد. اینطور نباشد که بدون توجه به محتوای دستورالعمل در گزارشی نوشته شود که معاملات در چارچوب روابط خاص فی مابین بوده است. در حال حاضر چاره‌ای جز این نیست. به نظر شما چه فرایندی برای تدوین قوانین از جمله رابطه بین سازمان تدوین‌کننده و مجری باید وجود داشته باشد تا بتوان مطمئن شد قوانین و مقررات تدوین شده به خوبی اجرا می‌شود؟

## ✓ دکتر مداحی

در مورد این که چه فرایندی برای تصویب مقررات باید وجود داشته باشد بهترین شیوه رویکرد تعاملی است. هر قدر قبل از تصویب مقررات تعامل با متخصصان حرفه بیشتر باشد ضعفها برطرف می‌شود. سازمان بورس قاعده کلی‌اش برای تدوین مقررات این است که علاوه بر بررسی کمیته‌های تخصصی، نظرسنجی می‌کند و در سایت سازمان بورس فراخوان اخذ نظرات در خصوص پیش‌نویس مقررات، قابل مشاهده است. بعد از آن فرایند بررسی در کمیته قوانین و مقررات و تصویب هیئت مدیره سازمان انجام می‌شود. دستورالعمل حاکمیت شرکتی هم چندین بار از طریق کدال یا سایت بورس یا جلسات با حضور صاحب نظران به نظرسنجی و تبادل نظر گذاشته شده است. با این فرایندهایی که ذکر شد تلاش می‌شود که تا حد امکان استفاده از ظرفیت خبرگان و صاحب نظران صورت گیرد؛ و البته همچنان اگر پیشنهادات اصلاحی وجود داشته باشد، سازمان استقبال کرده و مورد بررسی قرار خواهد داد.

در خصوص بررسی معاملات با اشخاص وابسته و مشمول ماده ۱۲۹ در کمیته حسابرسی هم باید عرض کنم که طبق اصول و الزامات حاکمیت شرکتی، کمیته حسابرسی به عنوان بازوی تخصصی هیئت مدیره برای بررسی اثربخشی کنترل داخلی و بررسی معاملات اشخاص وابسته و سایر موضوعاتی



نظر دهد که نگاه تخصصی دارد. در غیراین صورت چنین موضوعات مهمی بدون بهره‌گیری از ظرفیت تخصصی کمیته ذریب در هیئت‌مدیره مطرح و تصمیم‌گیری می‌شود.

#### ✓ دکتر نظری

**بورس آیین‌نامه حاکمیت شرکتی را ابلاغ می‌کند دیگر هیچ کنترلی نمی‌کند. بورس بر عملکرد کمیته‌های حسابرسی نظارت و کنترل ندارد. بنابراین تمامی مسایل و مشکلات بر دوش حسابرس و بازرسی می‌افتد.**

#### ✓ اسدی

بورس کمیته حسابرسی، حسابرسی داخلی، حاکمیت شرکتی را برای تقویت ساختار کنترل داخلی الزامی کرد. اما بعد از آن خوب ادامه پیدا نکرد. از کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی یک ارزیابی انجام نمی‌شود که اطمینان حاصل شود حتی آنچه را که بورس الزامی کرده است رعایت می‌شود. ارزیابی می‌تواند در درون شرکت باشد یا ارزیابی مستقل باشد. اگر این ارزیابیها انجام شود شاید مشکلات خیلی کمتر شود. زیرا، افرادی که عضو کمیته‌های تخصصی هیئت‌مدیره یا حسابرسی داخلی می‌شوند، اگر بدانند که ارزیابی می‌شوند سعی می‌کنند خودشان را مقید به انجام وظایفشان بدانند. انجام نشدن ارزیابی باعث شده که فقط واحدهای حسابرسی داخلی و کمیته‌ها طبق الزامات نهادهای ناظر، بانک مرکزی و بورس تشکیل شود. شروع خیلی خوبی بود و مخصوصاً برای حرفه حسابرسی مستقل فوق‌العاده خوب بود چون هرچه سیستم کنترل داخلی و حاکمیت شرکتی تقویت شود قطعاً هزینه حسابرسی مستقل پایین می‌آید. اینها شکل گرفت اما چون ارزیابی بعدی انجام نشد، اثربخشی و کارایی لازم و هدف تقویت سیستم کنترل داخلی حاصل نشد. اکنون زمان آن فرا رسیده که بعد از چندین سال از شکل‌گیری کمیته‌ها و واحدهای حسابرسی داخلی ارزیابیها انجام شود. هم یک نوع خدمت به‌عنوان کار برای حسابرسی ایجاد می‌شود هم این که کمیته‌های حسابرسی و واحدهای حسابرسی داخلی شرکتها می‌فهمند که باید پاسخگویی داشته باشند و مورد ارزیابی قرار می‌گیرند.

#### ✓ دکتر مداحی

اگر مقرراتی گذاشته شود و آن مقررات به‌طور اثربخش اجرا نشود، عملاً فایده‌ای ندارد. ما در بحث کنترل داخلی، حاکمیت شرکتی و کمیته حسابرسی به دنبال محتوا هستیم. به دنبال این

هستیم که کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی اثربخش داشته باشیم. در سال ۱۳۹۱ کار با تصویب دستورالعمل و منشورهای کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی شروع شد و سازمان بورس و اوراق بهادار این الزامات را با مشارکت و همکاری صاحب‌نظران حرفه در سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی تدوین کرد و برای شروع هم عالی بود. اگر در اجرا و در گامهای بعدی هم تعامل و هماهنگی بیشتری بین متولیان حرفه در سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس صورت می‌گرفت، به نتایج بهتری می‌رسیدیم. درخواست اصلی بورس، اظهار نظر حرفه‌ای حسابرس درخصوص اثربخش بودن سیستم کنترل داخلی و نه صرفاً بررسی جنبه مقرراتی دستورالعمل بود و در این راستا نیز ترجمه استاندارد شماره ۵ PCAOB با عنوان حسابرسی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی و رهنمودهایی را به منظور آشنایی با ضوابط سایر کشورها در این خصوص به چاپ رسانید و از سازمان حسابرسی نیز درخواست کرد که استاندارد یا ضوابط حسابرسی لازم را با توجه به شرایط و محیط اقتصادی کشور تدوین نماید. با توجه به نظر صاحب‌نظران سازمان حسابرسی و متولیان حرفه از آنجا که فضا برای اجرای کامل این الزام فراهم نبود مقرر شد در گام اول، چک‌لیستی تهیه شود و حسابرس بر اساس آن نظر دهد که البته سوالات چک‌لیست هم کمتر و محدودتر شد؛ و متعاقباً به تدریج الزامات قوی‌تری برای رسیدگی و اظهار نظر حسابرس در این خصوص گذاشته شود. اکنون با گذشت ده سال، با توجه به تشکیل کمیته‌های حسابرسی و استقرار حسابرسی داخلی در شرکتها و اقدامات انجام شده جهت ارزیابی کنترل داخلی توسط شرکتها و حساب‌رسان، اما با هدف غایی استقرار سیستم کنترل داخلی اثربخش در شرکتها فاصله داریم.

در حال حاضر در بسیاری از موارد حسابرس در گزارش خود اعلام می‌کند که به مورد بااهمیتی در خصوص عدم رعایت الزامات کنترل داخلی برخورد نشد یا موارد محدودی اعلام می‌شود، و موضوعاتی که حاکی از بررسی اثربخشی سیستم کنترل داخلی باشد بسیار محدود است. البته باید در مواردی هم که اعلام می‌شود، پیگیری و پاسخ‌خواهی لازم برای برطرف کردن آنها از شرکت صورت گیرد. اگر بخواهیم به هدف اصلی این الزامات برسیم، تمامی حلقه‌های این زنجیره

و شکلی انجام خواهد شد و اثربخشی نخواهد داشت.

#### ✓ اسکندریاتی

قوانین و مقررات پیچیدگیهای خاص خود را دارد و گاهی برخی قوانین با هم در تناقض هستند. حسابرسان در انجام وظایفشان با این پیچیدگیها باید مقابله کنند. حسابرسان صاحب نظر حقوقی نیستند اما چون کار را پذیرفته اند باید از ابزار مناسب استفاده کنند. وقتی یک حکم می آید، قانون و مقررات توجه نمی کند که برای اجرا زمان نیاز است تا مجریان خود را برای انجام وظایف جدید آماده کنند. به رویکرد استانداردها توجه کنیم استاندارد جدید از دو سال بعد اجرایی می شود یعنی واحدهای تجاری تا دو سال فرصت دارند که خودشان را منطبق کنند. اما در بحث کنترلهای داخلی، در آن سال بالاخره آن پرسشها یک کمی فشرده و محدود شد. امروز که ده سال از آن تاریخ می گذرد آیا نباید آن سئوالات را فشرده تر کنیم؟ یا باید گسترده تر بکنیم؟ چکار کردیم برای آمادگی به این موضوع؟ الگو را در نظر بگیرید که یک سازمان مقررات گذار یک سری انتظارات تدوین کرده است. شاید در زمان خودشان انتظارات خیلی سخت بوده اما با توجه به گذشت زمان، مجریان آن سیاستها یا کسانی که نقش مسئولیت اطلاع رسانی عدم رعایتها را داشته اند چقدر نقش به درستی انجام شد. شرکتهایی که در مرحله پذیرش در بورس بودند باید از حسابرس در زمینه کنترلهای داخلی و نظام بهایابی خود تاییدیه می گرفتند. اینگونه تاییدیهها چقدر اثربخش بوده؟ بحث من اینست که وقتی زمان می گذرد و یک کنترلی به نحو مناسب اعمال نمی شود، باز خوردش اینست که دفعات بعدی هم اثربخشی را از دست می دهد. در این بین وظایف جدیدی مانند بحث پایداری یا بحث حسابداری زیست محیطی به وظایف حسابرس اضافه می شود که اظهار نظر در مورد آنها نیاز به زمان دارد. در فهرست قوانین کشور، موضوع تبصره بودجه وجود دارد. تبصره بودجه چه زمان مصوب و ابلاغ می شود و کنترل کننده چقدر فرصت دارد که خود را با این وظایف جدید منطبق کند؟ ساختار ایجاد کند و چقدر می تواند از تخصصهای جدید استفاده کند؟ چون فرصت و ساختار نداریم صرفاً در حد مسئولیت گزارشگری باقی می مانیم و انجام وظیفه به صورت شکلی محدود می شود و وقتی هم کار شکلی شد محتوای خودش را از دست داده است.

#### ✓ داودی

همانطوریکه اشاره شد، بعضی قوانین و مقررات مستقیماً بر

باید کار خود را به نحو مناسب انجام دهند. علاوه بر این، باید جلساتی را با حسابرسان مستقل و داخلی و اعضای کمیته های حسابرسی برگزار کرد و چالشهایی که در این مدت ده ساله با آن مواجه بوده اند و راهکارهای پیشنهادی برای بهبود را بررسی کرد. در حال حاضر نیز اهتمام سازمان بورس بر این است که پیگیریها و حمایتهای جدی تری برای اثربخش تر کردن مجموعه الزامات حاکمیت شرکتی که هدفش هم همان شفافیت، سلامت مالی و پاسخگویی است، به عمل آید که خود از منظر حسابرسی، کاهش ریسک را در پی خواهد داشت.

#### ✓ اسدی

بارها پیشنهاد داده ام که برای قوانین و مقرراتی که به حرفه حسابرسی و بازرسی قانونی مربوط می شود، نهادهای ناظر نظیر بورس، بانک مرکزی، سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی و وزارت دارایی، یک هیئتی تشکیل شود که هر قانون و مقرراتی که قرار است وضع شود در آن هیئت مطرح و هماهنگیها به عمل آید تا تناقضهای احتمالی پیش نیاید. گاهی اوقات در قوانین یا مقررات، مقررات پیش بینی می شود که رعایت یا عدم رعایتی نیست. اطمینان بخشی نیازمند رسیدگی کامل، جمع آوری و ارزیابی شواهد است. در قانون یا مقررات گفته می شود که حسابرس اظهار نظر کند. اظهار نظر حسابرس جزئی از رسیدگی به صورتهای مالی تلقی نمی شود بلکه یک کار و وظیفه جدید برای حسابرس است که باید شواهد جمع آوری و ارزیابی شوند و اظهار نظر حرفه ای کرد. در حال حاضر موضوع گزارشگری پایداری را داریم اینکه گزارشگری پایداری را در قالب بازرسی قانونی و در قالب چک لیست بررسی کنیم خیلی خوب نیست. زیرا در همه دنیا که گزارشگری پایداری انجام می شود، اعتماد بخشی معقول یا محدود نسبت به آن طی گزارشی مستقل انجام می شود. برای اظهار نظر کردن باید یک فرایند که از ابتدا شامل شناخت و جمع آوری و ارزیابی شواهد و گزارشگری است صورت گیرد. در قوانین و مقررات گاهی تمامی کارهایی که باید انجام شود به نوعی به حسابرسی صورتهای مالی وصل می شود، و این باعث می شود که شکل را داشته باشیم اما عمل و محتوا را نداشته باشیم. همین اتفاق در مورد کنترلهای داخلی هم رخ داده است که خوب نیست. گزارش در مورد کنترلهای داخلی هم یک کار است، کاری سخت. این که همه کارها در قالب یک گزارش حسابرسی و صورتهای مالی خواسته شود ایراد دارد چون صوری

اطلاعات صورتهای مالی تاثیرگذارند بعضی هم بر فعالیت مدیران تاثیر دارند. صرفاً بحث تاثیر قوانین بر اطلاعات مندرج در صورتهای مالی نیست چرا که ممکن است انجام فعالیتی به موجب قانون ممنوع شده باشد. هرچند اگر این فعالیت خاص به صورت غیرقانونی انجام شده باشد، اثرات آن طبق استانداردها در دفاتر ثبت خواهد شد، ولیکن موضوع اصلی ممنوعیت آن عملکرد است. با توجه به تعدد قانون و مقررات و ورودیهای این بخش، حسابرسان باید خود را به این قوانین تجهیز کنند. طبق بند "ج" تبصره (۲) قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور و جزء (۱) بند "م" تبصره (۲) قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور، سازمان حسابرسی و دیوان محاسبات باید در مقاطع چهارماهه صورتهای مالی میان دوره‌ای "شرکتهای دولتی از جمله شرکتهای مستلزم ذکر یا تصریح نام و شرکتهای و یا سازمانهای توسعه‌ای و شرکتهایی که دولت یا شرکتهای تابعه و ذریب موسسات و نهادهای عمومی غیردولتی مستقیماً یا با یک یا دو واسطه بیش از ۵۰ درصد سهام آن را در اختیار دارند" را رسیدگی کرده و عملکرد خود را به مجلس ارائه دهند. این تکلیف جدیدی است که اهمیت ورود دستگاههای نظارتی بر عملکرد این شرکتهای که به شرکتهای شبه‌دولتی معروف هستند را می‌رساند. با توجه به این احکام، باید در مقاطع چهارماهه، گزارش تهیه و ارسال شود. مشکل اینجاست که شرکتهای مشمول، در حال حاضر گزارشهای میان دوره‌ای در مقاطع چهار ماهه را تهیه نمی‌کنند. این تکلیف قانونی لازم‌الاجراء است و باید انجام شود. این موضوعات اهمیت جایگاه حسابرسی در کشور را نشان می‌دهد.

#### ✓ دکتر مداحی

در بحث مسئولیت اظهارنظر در مورد رعایت قوانین به نظر می‌رسد که باید رجحان محتوا بر شکل را مدنظر قرار دهیم. محتوا چیست؟ محتوای اصلی این است که قانون‌گذار از حسابرس می‌خواهد کمک کند که از رعایت قوانین و مقررات وضع شده اطمینان حاصل شود و حسابرس را به عنوان شخص مستقل و با صلاحیت برای بررسی این موضوع می‌داند. حال لازم است حرفه حسابرسی با درک این انتظارات، تمهیدات لازم را اتخاذ کند. مثلاً در بحث کنترل‌های داخلی و سایر خدمات اطمینان‌بخشی، کسی نمی‌گوید که قرارداد جدید وجود نداشته باشد یا الزاماً شکل گزارشگری در این خصوص به چه شکلی باشد. حرفه حسابرسی، سازمان حسابرسی به عنوان

مرجع استانداردگذار، جامعه حسابداران رسمی به عنوان مرجعی که در کنار تدوین ضوابط و رهنمودها، مسئولیت نظارتی را دارد، با در نظر داشتن این انتظارات شیوه رسیدگی خاص و شیوه گزارشگری خاص آن را با تعامل مراجع نظارتی و قانونی مربوطه تعیین کنند.

#### ✓ دکتر نظری

به هر حال در خود قانون تنظیم قرارداد جدید برای کارهای جدید، تصریح شود.

#### ✓ دکتر مداحی

قانون‌گذار می‌خواهد در مورد رعایت کنترل‌های داخلی، قانون مبارزه با پولشویی و موارد دیگر اطمینان داشته باشد و تعیین جزئیات حرفه‌ای انجام کار، این که یک قرارداد جدید باید بسته شود، نیروهای جدید گرفته شود، تخصص حقوقی می‌خواهد، نرم‌افزار می‌خواهد و سایر موضوعات حرفه‌ای که شیوه انجام کار است، متولیان حرفه نقش کلیدی و تعیین کننده‌ای دارند. در خصوص این موضوع که قانون‌گذاران خدمات و مسئولیتهای قانونی و مقرراتی جدیدی بر عهده حسابرس و بازرسی می‌گذارند، اما به حق الزحمه آن توجه نمی‌کنند، من فکر می‌کنم از آنجا که این تکالیف و الزامات در درجه اول برای شرکتهای گذاشته شده و متعاقب آن حسابرس مسئولیت بررسی رعایت آن‌ها را بر عهده دارد، به صورت پیش فرض محدودیتی برای این که حسابرس، این مسئولیتهای جدید را با قراردادهای یا حق الزحمه متناسب انجام دهد وجود ندارد.

به عبارتی می‌توان گفت بدیهی است که حق الزحمه کار و خدمات جدید باید پرداخت شود؛ و از آنجا که تکالیف بر عهده شرکت هم گذاشته شده، اگر به طور منسجم و نظام‌مند دنبال شود، پذیرش آن از سوی شرکتهای نیز وجود خواهد داشت. حال اگر حرفه حسابرسی، و متولیان حرفه، به صورت فعالانه و کنشگرانه نحوه تعیین حق الزحمه این خدمات را مشخص و ابلاغ نکنند و یا مفاد لازم در متن قراردادها گنجانده نشود و با همان مبالغ قبلی کار انجام شود، موضوعی است که ریشه حل آن در درون حرفه است و با تدوین و ابلاغ ضوابط لازم، این موضوع قابل رفع است. چنانچه پیشنهاد مشخصی نیز برای رفع این مشکل و چالشهای حرفه حسابرسی وجود دارد، سازمان بورس آمادگی خود را برای بررسی و اتخاذ راهکارهای لازم اعلام نموده است هم‌افزایی و تعامل همه متولیان و اعضای حرفه،

در نظام بانکی فرض کنیم که شخصی امروز مثلاً ۳۰٪ از سهام بانک الف را می‌خرد و یک وام دریافت می‌کند و تا بهمن ماه هم واریز می‌کند و سهامش را هم در اسفندماه می‌فروشد. خوب ما چه سیستمی داریم که این نوع تسهیلات را کشف کنیم. اشخاص وابسته متأسفانه باعث آسیبهای متعدد بوده‌اند و به دفعات از آن محل آسیب دیده‌ایم.

#### ✓ داودی

محدود کردن حسابرسی واحدهای مورد رسیدگی در قالب یک سری چک لیست، جوابگو نیست. با توجه به شرح وظایف و تنوع فعالیت دستگاه‌ها، هر دستگاه باید با سازوکار خاص خود، مورد نظارت و حسابرسی قرار گیرد.

#### ✓ دکتر نظری

**به سوال دوم بپردازیم. در مورد ماده ۱۵۱ قانون اصلاح قسمتی از قانون تجارت وظیفه حسابرس و بازرس قانونی به موجب این ماده قانونی چیست؟ و گستره این ماده قانونی دربرگیرنده چه قانون و مقرراتی است و ضمانت اجرایی آن چیست؟**

#### ✓ داودی

طبق مفاد حکم ماده ۱۵۱ لایحه اصلاح قسمتی از قانون تجارت سال ۱۳۴۷ مصوب کمیسیونهای مشترک مجلسین، بازرسان و حسابرسان می‌بایست هر تخلفی را که از ناحیه عملکرد مدیران مشاهده کردند به مجمع عمومی گزارش دهند و در صورتی که ضمن انجام مأموریت خود به جرم برخوردند آن را به مرجع قضایی صلاحیتدار گزارش دهند. این حکم لازم‌الاجراء بوده و هنوز هم به قوت خود پایدار است. با توجه به اهمیت این موضوع، قانونگذار محترم، در سال ۱۳۸۷ و در ماده ۱۴ قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد، این حکم را به شکل دیگری مورد تاکید قرار داده است. طبق این حکم، بازرسان و کارشناسان رسمی، حسابرسان، حسابداران، ممیزین، ذیحسابها، ناظرین (در ماده ۱۵۱ فقط بازرس و بازرسین) و سایر اشخاصی که مشمول ثبت یا رسیدگی به اسناد و دفاتر و فعالیت‌های اشخاص حقیقی و حقوقی در حیطه وظایف خود می‌باشند موظفند در صورت مشاهده هرگونه فساد، مراتب را به مرجع نظارتی یا قضایی ذیصلاح گزارش کنند. متخلفین به محرومیت یا انفصال از خدمات در دستگاه‌های مشمول این قانون یا جزای نقدی محکوم می‌شوند. این اهمیت موضوع را

شاهد تحقق اهداف نهایی قوانین و مقررات که شفافیت، سلامت مالی، پاسخگویی و رعایت حقوق ذینفعان است، باشیم.

#### ✓ داودی

محدود کردن رسیدگیها و حسابرسیها به یک سری چک لیستهای محدود و مشخص، برای حرفه حسابرسی با توجه به وظایف خطیری که دارند، یک آسیب است و باید حتماً مورد توجه و بازنگری قرار گیرد. حسابرس نباید خود را محدود به چک لیستها بداند. شاید در گذشته اقدامات حسابرسان صرفاً بر اساس چک لیستها، مفید بوده باشد ولیکن در حال حاضر و با توجه به وظایف و اختیارات وسیعی که در این حوزه تدوین می‌شود، باید راه و رویه دیگری را تعیین کنیم خصوصاً با تغییر کسب‌وکارها، تغییر فناوریها، تغییر نحوه عمل حسابرسی و فناوریهای جدید، چک لیست جوابگو نیست و در فرایند حسابرسی در لحظه باید تصمیم بگیریم. استفاده از چک لیست عملاً اصل رعایت شدن موضوع رسیدگی را شکلی می‌کند و محتوا کنار می‌رود.

#### ✓ اسکندریاتی

توجه کنیم الان فرایند چگونه است. یک مقررات قانونی تنظیم می‌شود. وظایفی برای حسابرس تعیین می‌شود. حسابرس متوجه می‌شود که نمی‌تواند وارد شود. اجرای قانون را که نمی‌توان متوقف کرد، بنابراین حسابرس به شکل اجرا متمرکز می‌شود، شکل هم آرام و به تدریج اثربخشی‌اش را از بین می‌برد. حرفه حسابرسی هیچگاه این موضوع را با کسانی که این وظایف را تدوین می‌کنند مطرح نکرده است که موانع چیست؟ افزایش مبلغ قراردادهای حسابرسان مستقل با شرکتها خود یکی از مشکلات است. چون انتظارات واحدهای مورد رسیدگی به مبالغ بسیار ناچیز عادت کرده است. جامعه حسابداران رسمی به‌عنوان نظارت سقف افزایش حق الزحمه را تعیین می‌کند. در این شرایط یک فهرست پرسشهایی وجود دارد که خیلی از این پرسشها برای پاسخ گفتن نیاز به یک تبصره جداگانه‌ای دارد. در این فهرست وظایف مرتبط با قوانین زیست‌محیطی، قوانین بهره‌وری هم داریم، همه اینها جزو وظایفی است که بازرس و یا حسابرس باید در مورد رعایت یا عدم رعایت آنها اظهار نظر کند. کمیته‌های حسابرسی معاملات اشخاص وابسته را بدون این‌که ساختار وجود داشته باشد تصویب می‌کنند و اعلام می‌کنند که همه منصفانه است. اظهار نظر در مورد معاملات با اشخاص وابسته اما کار پیچیده‌ایست و نیاز به یک ساختار دارد.



نشان می‌دهد که از سال ۱۳۴۷ تا الآن این موضوع دامنگیر کشور بوده و مجدد قانونگذار به شکل دیگری این حکم را مورد تاکید قرار داده است.

در مورد این که چه قوانینی بر عملکرد دستگاه، روی اعداد و ارقام، و افشای به موقع و شفافیت صورتهای مالی تاثیرگذار است؟، باید گفت که "تمامی قوانین" از جمله قوانین بودجه سنواتی، قوانین الحاق ۱ و ۲، قانون برنامه پنجساله توسعه، قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور و سایر قوانین و مقررات عمومی و محاسباتی. در رعایت این احکام، چنانچه دستگاه‌های اجرایی و واحد مورد رسیدگی ترک فعلی داشته باشند، در حوزه مالی و محاسباتی، حسابرس باید موارد را گزارش کند. در غیر این صورت باید به این موضوع هم توجه داشت که قانونگذار برای این ترک فعل حسابرسان نیز ضمانت اجرایی لازم دیده است.

#### ✓ اسدی

در مورد اطلاع‌دهی حسابرس در خصوص ماده ۱۵۱ این بحث وجود دارد؛ تخلف یا تقصیر. تقصیر اگر اثبات شده باشد یا هر قضاوت و کوتاهی که من دارم می‌توانم گزارش کنم، جای تفسیر دارد. برداشت من اینست که برای تقصیر بایستی رای صادر شده باشد که مدیری مقصر بوده و بعد بازرس گزارش کند. حسابرس و بازرس قانونی در جایگاه تشخیص این که رای بدهند مدیر مقصر بوده یا نبوده نیست و اظهار نظر در این خصوص سخت است. ولی تخلف به معنی عدم رعایت قوانین و مقررات را حسابرس می‌تواند تشخیص دهد. من این ماده را برای حرفه حسابرسی خیلی مناسب نمی‌دانم. زیرا بین مدیریت و حسابرس فاصله ایجاد می‌کند. حسابرس باید مسئول گزارشدهی باشد و طرح دعوی بایستی جای دیگر و توسط نهادهای نظارتی انجام شود. ضمانت اجرای این ماده قانون تجارت و اعلام به دستگاه قضایی توسط حسابرس با روح حرفه حسابرسی سازگاری ندارد و انجام عملیات و کار حسابرسی را خدشه‌دار می‌کند و مانع روابط و ارتباطات دوسویه بین مدیریت و حسابرس برای گزارشدهی صورتهای مالی می‌شود.

#### ✓ اسکندریاتی

همانطور که در ماده ۱۵۱ ذکر شده این ماده دو بُعد دارد یک بُعد این که چگونه تخلف روی داده و برای تشخیص آن چه دانشی مورد نیاز است. آیا هر موضوعی را می‌توان به عنوان

تخلف طرح کند؟ نکته بعد نکته قصور هست اگر قصور را این‌گونه تفسیر کنیم که قصور تخلفی عمدی است. عمد بودن آن چگونه احراز می‌شود. توجه داشته باشیم که تخلف و قصور را باید به مجمع گزارش کرد. طبق قانون مسئولیت مدنی، اگر کسی موضوع غلطی را علیه دیگری طرح کند آن فرد حق دارد که علیه او اقامه دعوا کند. به نظر می‌رسد که ماده ۱۵۱ در سال ۴۷ که موضوع تدوین شده به‌خاطر ساختار در آن دوره، شاید برای آن سال لازم بوده است. به نظر من تشخیص موضوعات ماده ۱۵۱ نیاز به یک آگاهی‌های حقوقی دارد و کسی که برای اینها آموزش ندیده باشد به صرف بازگرددن اتفاق و آثار آن ممکن است که درگیر مشکلات دیگری شود. از طرف دیگر اگر اتفاق افتاده باشد و بازرس گزارش نکرده باشد هم مسئولیت دارد. حفظ تعادل بین این دوجنبه بسیار مهم است، فکر می‌کنم که ماده ۱۵۱ از جمله مواردی است که تاکید آن بر اینست که حسابرسان باید با حقوقدانانی که به مفاد قانون تجارت و بقیه قوانین اشراف دارند در ارتباط باشند تا بتوانند موضوعات را از صافی یک نظر حقوقی معتمد عبور دهند و بعد موضوعات را در صورت لزوم در گزارش خود درج کنند. در استانداردهای حسابرسی هم استفاده از نظر کارشناس و مشاوره و مشاوران حقوقی و بقیه مشاوران پیش‌بینی شده است. بدون اتکا به مشاوران به نظر می‌رسد خطایی مهملک است. بازرس همانند هیئت‌مدیره یکی از ارکان شرکت است. ماده ۱۵۱ محدودیتی برای بقیه قوانین ذکر نکرده است. آیا مثلاً فرض کنید اگر موارد مالیاتی در مورد حقوق و دستمزد باشد، رعایت نشده این تخلف است؟ این تخلف را بازرس باید به چه کسی گزارش کند در استانداردهای حسابرسی ساختار داریم که چه نوع عدم‌رعایتها را چگونه باید برخورد کرد و مسئولیت هیئت‌مدیره در زمینه ساختار و ارکان راهبری را به‌طور مشخص طرح کرده است. جرم براساس ماده ۱۵۱ باید به مراجع قضایی گزارش شود. جرم نیاز به حکم دارد اگر هنوز از مرجع باصلاحیتی حکم صادر نشده است که جرمی را تایید کند، بازرس چگونه می‌تواند و با کدام پشتوانه قضایی می‌تواند وارد این موضوع شود. دوم که مهمتر است و در خود قانون سال ۸۲ هم وجود دارد نبود محدودیت ذکر در مقررات و قوانین ساده تا مقررات پیچیده مثلاً در قانون برگزاری مناقصات، یا قانون محاسبات یا اساسنامه یا بقیه است. هیچ محدودیتی

کمی وسیعتر شود طبیعی است که حرفه حسابرسی هم طراحی الگوی لازم برای دفاع را شروع می‌کند.

#### ✓ داودی

در متن ماده ۱۵۱ لایحه اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷/۱۲/۲۴ کمیسیون خاص مشترک مجلسین، عبارت تقصیر به‌کار رفته است. یعنی ترک فعل و عدم انجام تکالیف و وظایف قانونی از ناحیه کارگزاران. آقای اسدی می‌فرماید که ۱۵۰ مورد عدم رعایت قوانین و مقررات به قوه قضاییه ارسال شده است. دیوان محاسبات کشور طی سه سال اخیر طی مکاتباتی به‌عنوان مدیران عامل سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی، موارد شناسایی شده توسط حسابرسان را درخواست نمود و اجرای این وظیفه قانونی را به‌طور مستمر پیگیری می‌نماید. در راستای رسیدگی به موارد اعلامی به قوه قضاییه، پیشنهاد می‌شود طی نشست با مسئولین قوه قضاییه، درخواست ایجاد شعب خاصی بابت بررسی این موضوعات باشیم. درخواست اصلاح قانون و حذف این وظیفه خطیر، به معنی محدود کردن وظایف حسابرسان و ایجاد محدودیت در شفافیت و انضباط مالی است و بنده با این موضوع مخالفم.

در بخش سئوال اول عرض کردم که موضوع حق الزحمه حسابرسان حتماً باید بازنگری شود. توسعه دامنه وظایف حسابرسان و اجرای موضوعات جدید در رسیدگیها، حتماً برنامه و کنترل جدید می‌خواهد و مستلزم جبران نرخ خدمات آنهاست. در این خصوص، موضوع باید توسط سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی از وزارت امور اقتصادی و دارایی پیگیری شود. در این مسیر می‌توان از ظرفیت شورای نظارت مالی نیز استفاده کرد.

#### ✓ اسدی

در رابطه با سامانه‌ها که اسم آنها در قوانین و مقررات ذکر شده است ولی به‌طور کامل عملی و اجرایی نشده‌اند و دسترسها هم اغلب با مشکل مواجه است، ضمن اینکه افزایش تعداد سامانه‌های مستقل در دستگاه‌های مختلف کم‌کم خود دارد به یک چالش تبدیل می‌شود، هم از لحاظ ورود اطلاعات در این سامانه‌ها و هم از لحاظ اطلاعات‌گیری از آنها. یکی از مشکلات اساسی ما عدم تجهیز به فناوریها و ابزار نوین برای کشف تقلب و کنترل‌های قوانین و مقررات است. اگر حسابرس به فناوریهای نوین مجهز باشد بسیاری از کنترلها را می‌تواند

در این زمینه تعیین نشده و روش اجرای ماده ۱۵۱ را به‌شدت درگیر مشکل می‌کند. اشاره شد که اگر بازرس شرکتی علیه هیئت‌مدیره شرکت به یک مرجع قضایی شکایت کند و بعد هیئت‌مدیره تبرئه می‌شود فکر می‌کنید که هیئت‌مدیره باز هم با آن حسابرس همکاری خواهد داشت؟ اگر حسابرسی از این موضوع آگاه شود که در صورت طرح کردن موضوع معیشت موسسه‌اش ممکن است به مشکل بخورد آیا به‌راحتی این کار را انجام خواهد داد؟ اینها موضوعاتی است که برای اجرای یک هم‌چنین مجموعه‌ای نیاز به توجه دارد و بدون طراحی آن هم حرفه حسابرسی را درگیر مشکل می‌کند و هم مسایل حقوقی ایجاد می‌کند و هم واحدهای تجاری از ارائه آسان و سریع اطلاعات به بازرس باز می‌دارد و دچار مشکل خواهند شد.

#### ✓ اسدی

حسابرس بیش از ۱۵۰ مورد مرتبط با ماده ۱۵۱ گزارش کرده است و هر ۱۵۰ مورد تبرئه شده‌اند و هیچ رأیی صادر نشد. حالا روابط ما با صاحبکارانمان قطعاً خدشه‌دار شده است.

#### ✓ اسکندربياتی

تصور کنید صاحبکارانی که به این ترتیب تبرئه شده‌اند برای انتخاب ادامه فعالیتشان با سازمان حسابرسی یا غیر سازمان حسابرسی چه تصمیمی خواهند گرفت؟ به‌نظر می‌رسد پاسخ مشخص است. ماده ۱۵۱ در سال خودش طراحی بسیار خوبی است اما مستلزم اینست که ساختارهای مورد لزوم آن نیز طراحی شود.

#### ✓ دکتر نظری

با توجه به مطالب بیان شده، به هر حال توجه به ماده ۱۵۱ در مسئولیت حسابرس و بازرس است اگر چه که در قوانین بعدی این مسئولیت و مفهوم به شکل‌های مختلف بیان شده است. به‌نظر شما چرا در این چند دهه هیچ اقدامی برای شفاف شدن یا اصلاح این ماده قانونی نشده است؟

#### ✓ اسکندربياتی

من فکر می‌کنم چون تاکنون درگیریهای حقوقی حسابرسان به‌طور گسترده نشر نیافته، حرفه حسابرسی هنوز احساس نکرده که با چه خطری در این زمینه مواجه است. اگر نظرات قضایی مربوط نشر پیدا کند، حرفه حسابرسی هم از پی طراحی ساختار مناسب خواهد بود، موضوع حق الزحمه، موضوع مخاطره، موضوع کاهش ریسک حسابرسان از جمله مطالب قابل توجه در این زمینه است. وقتی که تهدید بالقوه

انجام دهد. چون منابع و سرمایه‌گذاری در اختیار حسابرس قرار نگرفته، حسابرس به فناوریهای نوین تجهیز نشده است. دولت و سازمان بورس باید کارهایی را برای ایجاد زیرساختهای فناوری اطلاعات و سامانه‌ها انجام دهد تا حرفه حسابرسی بتواند از آنها استفاده کند. در حال حاضر حتی اگر حسابرس مجهز به فناوریهای نوین باشد و بخواهد حسابرسی کند، باز مشکل دسترسی وجود دارد زیرا اجازه دسترسی به بانکهای اطلاعاتی و سیستمهای اطلاعاتی به حسابرس داده نمی‌شود و هم این‌که تنوع زیاد در فرم و ساختار سامانه‌های اطلاعاتی برای موضوعات همسان در واحدهای اقتصادی و سازمانها نیز یکی از مشکلات است. دولت و وزارت دارایی یا نهادهای ناظر مثل بانک مرکزی و بورس بایستی همسان‌سازی در ساختارهای اطلاعاتی شرکتها را الزامی کنند. زیرا در حال حاضر، در صورت بهره‌مندی از فناوری و استفاده از حسابرسی کامپیوتری، برای هر شرکت باید به‌طور مشخص و جداگانه عملیات و دستورات خاص انجام شود. یا سازمان امور مالیاتی از هر شخصی که کد مالیاتی دارد بخواهد سیستم گزارشگری برای حسابداری و مالیاتها حداقلهایی را باید داشته باشد. وقتی همسانی وجود داشته باشد هزینه حسابرسی کاهش می‌یابد. یکی از مشکلات اینست که سیستمها و پایگاه‌های اطلاعاتی خیلی متنوع است و هر سازمان برای اطلاعات مالی سامانه خاص خود را دارد. یکی دیگر از مشکلات این است که بخشی از اقتصاد و فعالیتهای اقتصادی ما در هیچ یک از سامانه‌ها نیست و هیچ دسترسی به آن وجود ندارد. حسابرس وقتی می‌تواند اطلاعات را به‌طور صحیح تحلیل داده کند که از اطلاعات بیرونی همه استفاده کند و کل اطلاعات اقتصادی در دسترس باشد و بعد به نتایج صحیح برسد.

#### ✓ داودی

در حکم جزء (۲) بند "ک" تبصره (۲) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور، سازمان برنامه و بودجه کشور مکلف شده است تا نسبت به ارائه وبگاه (کدینگ) استاندارد نظام آمارهای مالی دولتی به‌منظور گزارشگری مالی و تفریح بودجه دستگاههای اجرایی برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی و همچنین اعمال نظارت عملیاتی (دستگاههای اجرایی فرعی) متناسب با سامانه بهای تمام شده و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به‌منظور ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی، اقدام نماید. این سامانه می‌تواند دسترسی به موقع

به اطلاعات مورد نیاز حسابرسان را فراهم کند. دسترسی به سامانه‌های دستگاههای اجرایی، یکی از الزامات فعلی حسابرسی است. اجرای سامانه‌های قابل دسترسی، منجر به ایجاد شفافیت در موضوعات مالی و محاسباتی خواهد شد.

یکی از پیش‌نیازهای ایجاد شفافیت، افشای صحیح و به موقع اطلاعات توسط دستگاههای اجرایی است که این موضوع از طریق دسترسی به سامانه‌ها قابل اجرا است. متأسفانه در حال حاضر، هر دستگاهی یک مرکز داده و اطلاعات دارد و با نصب یک دیوار مجازی بلند دور آن همراه با یک رشته سیم خاردار، اطلاعات این سامانه‌ها را محدود به خود دانسته و از در اختیار گذاشتن آن به دستگاههای نظارتی خودداری می‌کند. البته این تفکر مدیران دستگاههای اجرایی با ابلاغ قوانین اخیر، در حال فرو ریختن است و امکان دسترسی به این اطلاعات برای دستگاههای نظارتی و حسابرسان در دست پیگیری و اجرا است.

#### ✓ اسدی

محرمانگی با فساد رابطه مستقیم دارد. هر چقدر محرمانگی و محدودیت دسترسی افراد به اطلاعات بیشتر شود قطعاً فساد بیشتر خواهد شد. افشای صحیح و به موقع اطلاعات و شفافیت عملکرد، اعتماد مردم و بهبود کیفیت و در نهایت توسعه را می‌آورد. برعکس آن هم هست که از توسعه می‌شود به شفافیت رسید و هم از شفافیت به توسعه. ما فعلاً می‌خواهیم از شفافیت به توسعه برسیم.

#### ✓ اسکندریاتی

در حرفه حسابرسی براساس یک کار سنتی، حق‌الزحمه حسابرسی از حاصلضرب ساعات مورد نیاز برای حسابرسی برای هر رده در نرخ هر رده محاسبه می‌شود. اما آن چیزی که در محاسبه مدنظر قرار نمی‌گیرد مخاطره‌ایست که حسابرس درگیر آن است. این فرمول برای شرکت بزرگ تولیدکننده، بانک، شرکت بیمه بزرگ اعمال می‌شود. عاملی که به آن توجه نمی‌شود ابتکاری است که حسابرس می‌تواند برای دسترسی مناسبتر به اطلاعات به‌کار برد. اگر عوامل بهره‌مندی از فناوریهای جدید و مخاطرات حسابرسی که بر عهده حسابرس است هنگام تعیین حق‌الزحمه حسابرسی مورد توجه باشد. حق‌الزحمه واقعی حسابرسی تعیین می‌شود و یک تناسبی بین فعالیتهای واحدهای تجاری و مسئولیتهای حسابرسی و همچنین قراردادهای وجود خواهد داشت.

## برای کنترل قوانین و مقررات آیا می‌شود این گستره را محدود کرد، اگر می‌شود چگونه؟

### ✓ اسدی

خود استانداردها دگزار به‌نوعی از طریق استانداردهای حسابرسی گستره مسئولیتهای حسابرسی را گسترش داده است. استاندارد ۷۰۱ برای حسابرس خیلی خوبست اولاً دنبال شفافیت است دوماً تردید حرفه‌ای حسابرسها را بالا می‌برد و چون تردیدشان بالا می‌رود مجبورند کار بیشتری انجام دهند. اما از طرف دیگر جامعه هم باید بپذیرد که برای بالا بردن تردید حرفه‌ای، شفافیت، کیفیت و مسئولیت حسابرس، که حسابرس را در معرض دعاوی و پاسخگویی بیشتر قرار می‌دهد، هزینه حسابرسی آن را افزایش دهد و بپردازد. به‌نوعی خود استانداردها دگزار حسابرسی مسئولیتهای حسابرس، مسئولیت پاسخگویی در قبال ذینفعان را افزایش داده است. قوانین و مقررات ما هر روز توسط نهادهای مقررات‌گذار و قانونگذار گسترش می‌یابد و حیطة مسئولیت حسابرسها نیز گسترش یافته است. این اتفاق که همه به حسابرس روی آورده‌اند و از او خدمات می‌خواهند، خیلی خوب است اما به شرط آنکه امکانش فراهم شود و هزینه اطلاع‌گیری هم به‌نحو مناسبی پرداخت شود. یک چالش اصلی حسابرسی الان همین است که قانون‌گذار قانون را می‌گذارد اما هزینه کنترل این قانون و گزارشگری رعایت قانون را دیگری باید پرداخت کند که در این خصوص مقاومت وجود دارد. با توجه به این‌که به کارهای مختلف از جمله مسئولیتهای قوانین و مقررات، گزارشگری و حسابرسی گسترش پیدا می‌کند، اگر بخواهیم همه مسئولیتهای در قالب یک کار ببینیم و یک گزارش ارائه کنیم امر خیلی معقولی نیست. فعالیت یک موسسه را با توجه به نوع کارها می‌توان تفکیک کرد و گزارشگریهای مختلف موسسه حسابرسی می‌تواند تیمها را با همان شکل تجهیز کند و قوانین و مقرراتی که نیازمند مباحث حقوقی است کارشناس حقوقی هم جذب کند. ارائه نتیجه رسیدگیها در یک گزارش، گزارشی که محدودیت زمانی دارد، اثربخشی و کارایی لازم را نخواهد داشت و مفید نخواهد بود.

### ✓ اسکندریاتی

تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی برخی از مسئولیتهای حسابرسان را گسترش داده‌اند. حرفه حسابرسی برای پاسخگو

## ✓ دکتر مداحی

فلسفه ماده ۱۵۱ با درنظر داشتن سایر مواد قانون تجارت این است که بازرس قانونی یک فرد حرفه‌ای مستقل و باصلاحیت است که قرار است نسبت به سلامت مالی شرکت اطمینان بخشی کند. بدیهی است که یک فرد حرفه‌ای نمی‌تواند وقوع تخلف یا سوء جریانی را مشاهده کند و در مقابل آن سکوت کند و لذا در این ماده ذکر شده که بازرس هرگونه تخلف یا تقصیری در اداره امور شرکت از سوی هیئت‌مدیره و مدیرعامل مشاهده کرد به‌مجمع عمومی اطلاع دهد یا اگر در ضمن انجام وظایف و ماموریت خود از وقوع جرمی مطلع شد گزارش دهد. بنابراین به‌نظر می‌آید که فلسفه ماده ۱۵۱ قانون تجارت این است که من بازرس قانونی، یکسری ماموریتهایی را طبق قانون تجارت دارم که البته در قوانین بعدی هم توسعه پیدا کرده که در راستای انجام آن ماموریتها و نیز در راستای بررسی صورتهای مالی و گزارش توجیهی افزایش سرمایه و اطلاعات مهم شرکت، به جزییات اسناد و مدارک مالی، سیستمهای مالی و اطلاعاتی شرکت، کلیه صورتجلسات هیئت‌مدیره و ... دسترسی دارم و به‌بررسی آنها می‌پردازم، اگر یک تخلف یا جرمی را می‌بینم نباید سکوت کنم و این حداقل انتظار است که می‌توان از یک فرد حرفه‌ای داشت. البته گاهی اوقات ملاحظه می‌شود که متأسفانه تخلفها یا سوء جریانهای مهمی در قالب یک بند تاکید بر مطلب خاص یا سایر بندهای توضیحی و یا در بخش الزامات گزارشگری و قانونی به‌صورت خیلی مبهم و کلی اشاره می‌شود که اساساً نمی‌توان از آن به واقعیت مطلب یا سوء جریانی که واقع شده پی‌برد و وقتی به طریق دیگری موضوع مشخص شده و از حسابرس سوال می‌شود که چرا در مورد آن موضوع مهم موضع‌گیری نداشته، به این بند اشاره کرده و بیان می‌کند که این بند را برای پوشش خودم گذاشتم. یعنی عملاً بندی که نوشته شده، به حدی مبهم و کلی است که خاصیت اطلاع‌رسانی خود را از دست می‌دهد و طبیعتاً هدف قانونگذار محقق نمی‌شود. بدیهی است که همه حسابرسان چنین نیستند و در موارد زیادی کار به‌صورت حرفه‌ای انجام می‌شود اما به هر حال، چالشی است که وجود دارد.

### ✓ دکتر نظری

در مورد سؤال آخر هم کم‌وبیش صحبت شد. اما بفرمایید با توجه به این خواسته گسترده از حسابرس



بودن نیاز به تجهیز دارد و در این خصوص از نظر تامین نیروی انسانی مورد نیاز باید به آموزشهای توجه شود. تا زمانی که این آموزشها مشخص نگردد، و صرفاً به تکالیف حسابرسی اضافه شود، بسیاری از وظایف حسابرس انجام نمی‌شود یا اگر هم انجام شود، شکلی خواهد بود و فاقد محتوا. این واکنش برای افزایش مسئولیتهای حسابرس در استاندارد به‌طور مشخص وجود دارد. اگر حسابرسان آگاه باشند که چه مسئولیت بیشتری را دارند، قبول می‌کنند بدون تجهیز مناسب و آموزش لازم و بسنده کردن به همان آگاهیهای حسابرسی صورتهای مالی، جوابگوی مسئولیتهای نخواهد بود.

### ✓ دکتر مداحی

با توجه به صحبت‌های قبلی به نظر می‌آید که نمی‌توان گستره خواسته از حسابرس و بازرس قانونی برای کنترل رعایت قوانین و مقررات را محدود کرد. البته بحث بهبود و تنقیح قوانین و رفع مشکل قوانین و مقررات متعددی که شاید در جاهایی باهم همپوشانی یا گاهی تناقض داشته باشند، موضوع مهمی است که باید پیگیری شود. همچنین تجهیز حرفه جهت پاسخگویی به این انتظارات و ایفای مسئولیتهای مذکور هم امری ضروریست. با پذیرش این مسئولیت، یکی از چالشهای مهم دیگری که مطرح می‌شود بحث نحوه گزارش‌دهی است که با ساز و کار فعلی، گزارش حسابرس بعضاً تبدیل به یک گزارش طولانی با بندهای متعدد شده که علاوه بر بندهای شرط و توضیحی و تاکیددی، موارد متعددی نیز به‌عنوان الزامات قانونی و مقرراتی در آن ذکر می‌شود. در این مورد هم من فکر می‌کنم که اگر هدف اصلی را مدنظر داشته باشیم و به‌تحقق آن التزام داشته باشیم، راهکارهای مناسب برای حل این موضوع قابل پیگیری و دستیابی است. اگر در نظر داشته باشیم که هدف اصلی، صرفاً گزارش دادن موارد عدم رعایت قوانین نیست، بلکه هدف اصلی این است که قوانین و مقررات، به‌طور اثربخش و نه فقط شکلی، رعایت شود، سازوکار لازم آن را هم می‌توان ایجاد کرد. اگر این موضوع به‌عنوان هدف اصلی قرار گرفت، از یکسو حسابرس و بازرس قانونی باید خودش را از جهات مختلف اعم از منابع انسانی، تخصص حقوقی، تخصص و بسترهای فناوری اطلاعات و منابع مالی، تجهیز کند تا بتواند موارد عدم رعایت را شناسایی کند و سپس آن موارد را به‌طور مشخص و مناسب گزارش کند؛ و از سوی

دیگر ضمانت اجرایی قوی برای رعایت قوانین و مقررات وجود داشته باشد تا موارد عدم رعایت هر سال تکرار نشود. نهادهای نظارتی باید بندهایی را که هر سال یا در شرکت‌های متعددی تکرار می‌شوند را آسیب‌شناسی کنند که ریشه مشکل چیست. آیا موضوع ناشی از بی‌توجهی مدیریت و شرکت است یا اساساً ضعف در مقررات مربوطه یا سازوکارهای خارج از کنترل شرکت است. به‌عنوان مثال، موضوع مالیات در اکثر شرکتهای یک مسئله است که در قالب بند شرط یا تاکید بر مطلب خاص ذکر می‌شود، طولانی شدن فرایند رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی خود یک آسیب ایجاد می‌کند که باعث می‌شود در بسیاری از گزارشهای حسابرسی بندی در مورد مالیات وجود داشته باشد، گزارشهای حسابرسی طولانی شود و در نهایت، شفافیت هم به‌نحو مناسب محقق نشود. در حالی که اتخاذ راهکارهای لازم برای تسریع در رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی، برخورد با دارندگان با موارد فرار مالیاتی یا کمتر از واقع اظهارکردن مالیات و به‌نوعی ریشه کن کردن چانه‌زنی مالیاتی، باعث حذف یا کمتر شدن چنین بندی در گزارشهای حسابرسی می‌شود.

یک مشکلی که در بسیاری از قوانین و مقررات وجود دارد، این است که معمولاً الزامات و مقررات خوبی تنظیم می‌شود اما ضمانت اجرایی آن‌ها پایین است یا نظارت کافی و اثربخش بر اجرای آن‌ها صورت نمی‌گیرد و در نتیجه برخورد با دارندگان با موارد تخلف صورت نمی‌گیرد. این موضوع باعث می‌شود که عملاً الزاماتی که تدوین شده به‌طور کامل اجرا نشود و اهداف تدوین الزامات محقق نشود، از منظر گزارشگری حسابرس هم نتیجه این می‌شود که بندهای متعددی به‌عنوان عدم رعایت مقررات ذکر شود و بعضاً در چندین سال متوالی هم تکرار شود. بنابراین، اگر قوانین و مقررات موجود، با رویکرد آسیب‌شناسانه بررسی و ضمانت اجرایی آن هم تقویت شود، متولیان مربوطه هم پیگیر موضوع باشند و نظارت، حمایت و پاسخ‌خواهی لازم را داشته باشند، سرمایه‌گذاران نهادی و هلدینگها در شرکتهای سرمایه‌پذیر با حساسیت و کنشگری بالاتری پیگیر رفع موارد باشند، همه این موارد باعث می‌شود که کلاً موارد عدم رعایت مقررات کاهش پیدا کند و شاهد گزارشهای طولانی حسابرس و بازرس قانونی نباشیم. مسئله تعدد بندهای گزارش حسابرس و بازرس قانونی را هم در بندهای الزامات قانونی و مقرراتی داریم و هم در بندهای

و مقرراتی که حسابرسان را مکلف به انجام یک سری اقدامات نظارتی می‌کند را به‌عنوان یک فرصت ببینیم نه تهدید. این موارد می‌تواند نقطه قوتی باشد برای حسابرسان در بسط دامنه رسیدگی و کمک به ایجاد شفافیت و انضباط مالی در کشور. بنابراین محدود کردن حسابرسان را کنار بگذاریم. جامعه حسابداران و حسابرسان کشور را حمایت کنیم. حمایت به چه شکل؟

- حسابرسان را از طریق جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی، به قوانین و مقررات حاکم مسلط کنیم.

- حسابرسان را از طریق آموزشهای دوره‌ای و ضمن خدمت، با ابعاد مختلف قوانین و مقررات و موضوعات حقوقی آشنا کنیم، لازم نیست که حسابرس حقوقدان باشد. حسابرسان باید از خدمات مشاورین حقوقی بهره‌مند باشند.

- در انجام وظایف قانونی توسط حسابرسان و گزارشگری موارد انحراف از قوانین و مقررات و همچنین گزارشگری فساد و تقلب و جرم، از حسابرسان حمایت کنیم.

- اصلاح نظام پرداخت حسابرسان می‌بایست توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی انجام شود.

- در کنار مواردی که اشاره شد، حتماً باید نظارت لازم و کافی بر عملکرد حسابرسان داشته باشیم و در صورت ترک فعل حسابرسان، برخورد قانونی صورت گیرد.

#### ✓ اسکندریاتی

موضوع مسئولیت حسابرسان در زمینه قوانین و مقررات اینقدر ارزش دارد که تعاملی بین قوه مقننه، ارکان حرفه، سازمان بورس، بانک مرکزی، بیمه مرکزی و سایر دستگاه مقررات‌گذار وجود داشته باشد و مسئولیتها مشخص شوند و بی‌دلیل افزایش پیدا نکند و وظایفی که قابل انجام نیست، حذف شود و ساختاری تدوین شود که در نهایت حسابرسان بدانند با چه مجموعه‌ای روبرو هستند. اگر کسی امروز کار حسابرسی را آغاز کند و بپرسد که من کدام قوانین و مقررات را باید از رعایتش اطمینان پیدا کنم ارائه فهرست جامعی از این قوانین و مقررات به سادگی امکانپذیر نیست. خوب وقتی که این مجموعه به سادگی قابل انجام نیست طبیعی است که رسیدگی هم تجهیز نمی‌شود.

#### ✓ دکتر نظری

از حضور و همراهی شما در برگزاری این میزگرد



سپاسگزارم.

گزارش حسابرسی. به‌عبارت دیگر، وجود بندهای شرط متعدد در گزارش برخی از شرکتها، که متأسفانه در موارد زیادی نیز آثار مالی آنها به‌طور مشخص بیان نشده، باعث می‌شود که حتی از منظر مطابقت با استانداردهای حسابداری نیز صورتهای مالی حسابرسی شده این شرکتها از شفافیت لازم برخوردار نباشد. نکته دیگری که در خصوص طولانی بودن گزارشهای حسابرسی، قابل ذکر است، تفصیلی تر شدن گزارش بر اساس استانداردهای حسابرسی ۷۰۰ و ۷۰۱ اخیر است، که در این رابطه به‌نظر می‌رسد در بخش مسئولیتهای حسابرس، این موضوع قابل اجتناب باشد؛ چرا که در متن اصلی استاندارد بین‌المللی ۷۰۰ برای ذکر مسئولیتهای حسابرس (که با تغییرات اخیر، با توضیح و تشریح بیشتری در یک قالب تعریف شده، ارائه می‌شود)، این اختیار داده شده که توضیحات در متن گزارش حسابرس ارائه شود یا به صورت پیوست ضمیمه گزارش شود و در متن گزارش به آن ارجاع داده شود. در این خصوص، استاندارد حسابرسی ۷۰۰ ما گزینه درج توضیحات تفصیلی مذکور در متن گزارش را الزامی کرده است در حالی که انتخاب گزینه دوم یعنی درج تفصیلی توضیحات در پیوست گزارش (به‌عنوان بخش لاینفک گزارش حسابرس)، و ارجاع دادن به آن در متن گزارش نیز همان کارکرد را دارد و باعث طولانی تر شدن گزارشهای حسابرسی نمی‌شود.

در خصوص نحوه گزارشگری موارد عدم رعایت مقررات، و این که چطور گزارش شوند آیا در همان گزارش حسابرس باشد یا به‌صورت گزارش پیوست باشد، موضوعی است که نهادهای متولی حرفه می‌توانند شیوه مناسبی که هدف اصلی قانونگذار را فراهم کند، مشخص کنند و در مورد اجرای آن با مراجع ذیربط به توافق برسند. هدف اصلی قانونگذاران از این گزارشگری حسابرس، در درجه اول اطمینان از رعایت مقررات است و پس از آن اعلام عمومی موارد عدم رعایت، با هدف شفافیت، بهره‌گیری از ظرفیت نظارت عمومی، و فراهم کردن امکان تصمیم‌گیری ذینفعان است. حال بهترین شیوه‌ای که این هدف را محقق سازد و در عین حال به لحاظ حرفه‌ای مناسب باشد، موضوعی است که با مشارکت فعالانه متولیان حرفه می‌تواند مشخص و پیگیری شود.

#### ✓ داودی

هیچ‌گاه دنبال محدود کردن وظایف حسابرسان نباشیم، قوانین