

## محمد شریعتی

عضو هیئت مدیره موسسه حسابرسی هدف نوین نگر



### بار اضافی

### ممنوع

### مسئولیت حسابرس

### ”محدود“ و ”صریح“

#### حسابرس

فشار کار و نگرانی از دامنه تکالیفی که دیر زمانی نیست که بر وسعت آن نیز افزوده شده است موضوع این شماره از حسابرس است. خوانندگان با کلام جناب آقای شریعتی از پنجره گفتگوی حسابرس آشنا هستند. این بار نیز تکالیف اضافه شده به وظایف حسابرس و بازرس قانونی را با ایشان به میز گفتگو آورده ایم. ضمن خوش آمد به ایشان، گفتگو را با بحث راجع به مفهوم ”مسئولیتها“ شروع می کنیم.

#### شریعتی

با در نظر گرفتن هدف گزارشگری مالی با مقاصد عمومی که مهم ترین آن تامین نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگانی است که در شرایط و موقعیتی قرار ندارند تا بتوانند واحد تجاری را ملزم کنند گزارشهایی مطابق با نیازهای اطلاعاتی خاص آنان را تهیه

آثار مالی مستقیم بر صورتهای مالی است و رعایت نشدن آن می‌تواند موجب تحریف بااهمیت در ارائه صورتهای مالی شود. برای مثال قانون مالیاتهای مستقیم، قانون تامین اجتماعی، قانون کار، قانون مالیات بر ارزش افزوده، قوانین حاکم بر مناطق آزاد تجاری و مناطق ویژه اقتصادی، مقررات ارزی در ارتباط با واردات و صادرات و به‌طور کلی آن بخش از قوانین بودجه سنواتی و قوانین توسعه و مقررات بورس و ... که در صورت رعایت نشدن می‌تواند موجب سلب برخی امتیازات شود که متضمن آثار مالی بر صورتهای مالی است. بخشودگیهای مالیاتی مودی، جرائم ناشی از عدم رعایت مقررات محیط زیست برای پالایشگاه‌ها، پتروشیمی‌ها و سایر صنایع آلوده‌کننده محیط زیست از جمله این موارد است.

ب- گروه دوم مقرراتی است که به‌طور عام مرتبط با حوزه فعالیت واحد تجاری است و رعایت نشدن آن می‌تواند موجب محدودیت در فعالیت و یا ابهام در تداوم فعالیت شود و یا ممکن است واحد تجاری را با ریسک شهرت مواجه کند. به‌عنوان مثال رعایت نشدن استانداردهای کنترل کیفیت در تولید محصول یا پایان یافتن مجوز فعالیت از مراجع قانونی ذیربط.

## سپاس

غیر از جنبه‌های مالی، پیامدهای حسابرسی رعایت قوانین و مقررات چیست؟

### شریعتی

صرفنظر از جنبه‌های مالی موثر بر صورتهای مالی، فرض کلی این است که قوانین و مقررات به‌طور عام در جهت حفظ منافع عمومی وضع می‌شود و مراقبت در رعایت آن دارای آثار مثبت در تامین رفاه، آسایش، سلامت، امنیت و عدالت اجتماعی و همچنین انضباط اقتصادی جامعه خواهد بود. به‌طور عموم مسئولیت اجتماعی آحاد جامعه رعایت این مقررات است لذا حسابرس به‌صرف این‌که عهده‌دار مسئولیت حسابرسی و بازرسی قانونی یک واحد تجاری را عهده‌دار است، نباید از او انتظار کنترل رعایت کلیه قوانین در حوزه فعالیت واحد مورد حسابرسی را صرفنظر از اهمیت آن داشت. لذا مسئولیت حسابرس در مواجهه با کنترل رعایت قوانین و مقررات محدود

کند. لذا استانداردهای حسابداری گزارشگری مالی تامین‌کننده چنین شرایطی است و در این راستا جهت اطمینان از قابل‌اتکا بودن گزارشهای مالی که باید با رعایت استانداردهای مذکور تهیه شود، مسئولیت اساسی حسابرس معنی پیدا می‌کند. حسابرس باید بتواند نسبت به این‌که صورتهای مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط تهیه شده است یا خیر یا رعایت استانداردهای حسابرسی اظهارنظر کند و با این هدف، حسابرس باید از نبود تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه، در صورتهای مالی به‌عنوان یک مجموعه کامل قادر به کسب اطمینان معقول شود.

## سپاس

با این وجود مبنای اصلی در تعیین میزان مسئولیت حسابرس به‌خصوص در ارتباط با رعایت قوانین و مقررات چیست؟

### شریعتی

با این توضیح، آنچه مهم و مورد تاکید است این خواهد بود که مسئولیت حسابرس در اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی، باید به‌عنوان مبنای اصلی در تعیین میزان مسئولیت حسابرس در خصوص رعایت قوانین و مقررات قرار گیرد.

در این رابطه الزامات استاندارد حسابرسی ۲۵۰ برای کمک به حسابرس در تشخیص تحریف بااهمیت در صورتهای مالی ناشی از عدم رعایت قوانین و مقررات تدوین شده است. به‌طور کلی واحد تجاری در جریان فعالیت خود با قوانین و مقررات زیادی مواجه است که غالباً تمامی آن‌ها مرتبط با رویدادهای مالی و معاملات واحد تجاری نیستند و اثر بااهمیت بر صورتهای مالی ندارند.

## سپاس

برای خوانندگان حسابرس در برخورد با قوانین و مقررات از لحاظ اثری که بر گزارشگری مالی می‌گذارد حوزه مسئولیت حسابرس را مشخص بفرمایید.

### شریعتی

درکل می‌توان قوانین و مقرراتی را که از لحاظ آثار آن بر گزارشگری مالی در حوزه مسئولیت حسابرس قرار می‌گیرد، به دو گروه به شرح زیر تفکیک کرد.

الف- آن دسته از قوانین و مقرراتی که به‌طور مشخص دارای

از قوانین مربوط در مصوبات، آئین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های دستگاه‌های اجرایی برای حسابرس تعریف می‌شود. در حال حاضر با تعدادی بسیار فزاینده‌ای از چک‌لیست‌های رعایت قوانین و مقررات برای حسابرسان مواجه هستیم، بدون هماهنگی قبلی با مراجع مقررات‌گذاری برای حرفه حسابرسی مانند جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی.

## حسابرس

به برخی از آن‌ها اشاره بفرمایید.

### شریعتی

برای این‌که یک تصویر از حجم بالای مقرراتی که کنترل رعایت آن برای حسابرسان تعیین شده در نظر بگیریم می‌توان به موارد زیر اشاره کرد.

- چک لیست‌های متعدد راجع به رعایت دستورالعمل‌ها و ابلاغیه‌های مختلف سازمان بورس و اوراق بهادار.
- چک لیست قانون مبارزه با پولشویی.
- چک لیست اصلاحیه قانون تجارت.
- چک لیست قوانین بودجه و قوانین توسعه.
- چک لیست‌هایی که عمدتاً مرتبط با مقررات حاکم بر شرکتهای دولتی است، از جمله قانون محاسبات عمومی، قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و الحاق ۲، قانون برنامه و بودجه کشور، قانون احکام دائمی قوانین توسعه، قانون مدیریت خدمات کشوری، قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی کشور، قانون رفع موانع تولید، قانون ارتقای نظام سلامت اداری، قانون برگزاری مناقصات و آئین‌نامه مربوط، آئین‌نامه انتظام بخشی شرکتهای دولتی، آیین‌نامه پیشگیری از انباشت مطالبات غیر جاری بانکی و موارد دیگر.
- چک لیست‌های صنایع خاص از قبیل موسسات مالی و اعتباری، شرکتهای بیمه و.....

## حسابرس

اگر حسابرس رعایت قوانین و مقررات را کنترل نکند با چه پیامدهای قانونی و حرفه‌ای روبه‌رو خواهد شد؟

### شریعتی

باید عرض کنم به‌طور کلی پیامدهای توجه‌نکردن به کنترل رعایت قوانین و مقررات در محدوده مسئولیت‌های حسابرس طبق استاندارد حسابرسی شماره ۲۵۰ و در محدوده اصلاحیه

## قبل از این‌که در

## قانون برای حسابرس تکلیف و

## مسئولیتی در جهت کنترل

## رعایت آن تعیین شود

## باید موضوع با

## جامعه حسابداران رسمی

## و سازمان حسابرسی

## از لحاظ قابلیت انجام

## هماهنگ شده باشد

به مواردی است که به‌عنوان الزامات در استاندارد حسابرسی به‌ویژه استاندارد حسابرسی ۲۵۰ مورد اشاره قرار گرفته و یا سایر مواردی که در قوانین مربوط به صراحت برای حسابرس تکلیف تعیین شده است و از لحاظ اجرایی همسو با مسئولیت حسابرس قرارداد دارد.

## حسابرس

قوانین در ایران تا چه حد از حسابرس انتظار دارد نسبت به رعایت‌نشدن قوانین و مقررات واکنش نشان دهد؟

### شریعتی

در مورد این پرسش باید بگوییم که در ایران صرف‌نظر از مواردی که در قوانین مصوب مجلس مسئولیت رعایت برای حسابرس تعیین شده باشد، اصولاً نزد عموم به‌ویژه مسئولان و حتی برخی ارگانهای ناظر یک مسئولیت نانوشته در خصوص رعایت قوانین و مقررات برای حسابرس قائلند و حتی در مواردی مواجه هستیم که در این مورد برخی تکالیف فراتر

به‌نظرم در این مورد لازم است چند نکته مورد توجه قرار گیرد: الف- باید به‌ظرفیت و توان حرفه‌ای موجود در خصوص واگذاری مسئولیت رعایت قوانین و مقرراتی که خارج از مسئولیت اصلی حسابرس از لحاظ رسیدگی و اظهار نظر نسبت به‌صورت‌های مالی با مقاصد عمومی است به‌ویژه مقرراتی که فاقد آثار بااهمیتی بر صورت‌های مالی است، توجه شود.

ب- در نظر گرفتن محدودیت‌های زمانی که طبق قانون حسابرس برای ارائه گزارش حسابرسی نسبت به‌صورت‌های مالی با آن مواجه است. این محدودیت طبق مقررات مالیاتی، قانون تجارت و اساسنامه عموماً برای واحدهای تجاری یک مهلت ۴ ماهه در نظر گرفته شده و در مورد شرکت‌های بورسی و دولتی حسب مورد مهلت کمتری در نظر گرفته شده است. این محدودیت زمانی در ارتباط با برخی تکالیف که خارج از مسئولیت اصلی واگذار شده به‌عهده حسابرسان است می‌تواند مشکل‌ساز شود، به‌گونه‌ای که اجرای وظیفه اصلی حسابرس که انجام حسابرسی در چارچوب استانداردهای حسابرسی می‌باشد با اشکال مواجه شود و آن را تحت شعاع قرار دهد. به‌عنوان نمونه می‌توان به رعایت مقررات بانک مرکزی در موسسات مالی و اعتباری و یا مقرراتی که در شرکت‌های دولتی بر اساس مصوبات، آئین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌هایی که توسط دولت و یا مراجع سطوح پایین‌تر وضع و به‌عهده حسابرسی قرار داده می‌شود اشاره نمود. لذا در جهت رفع این مشکل می‌توان مهلت ارائه گزارش در خصوص کنترل رعایت قوانین و مقررات را، به زمان بعد از مهلت ارائه گزارش حسابرس و به‌صورت ارائه گزارش جداگانه در نظر گرفت؛ به‌ویژه این‌که نتایج مربوط به کنترل رعایت قوانین و مقررات لزوماً نیاز اطلاعاتی عموم استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی نیست.

ج- در مواردی به‌لحاظ حجم زیاد و تکراری بودن رویدادها و گستردگی فعالیت واحد مورد رسیدگی، کشف تمامی موارد رعایت‌نشده ناممکن است. به‌عنوان مثال در موسسات مالی و اعتباری، انبوهی از ضوابط و مقررات لازم‌الاجرا وجود دارد، از جمله ضوابط گشایش حساب جاری و یا اعطای تسهیلات و یا کنترل رعایت مقررات مبارزه با پولشویی، نمونه‌هایی از این دست است. در این‌گونه موارد باید آنچه که از حسابرسی انتظار می‌رود، به‌جای احصای تمامی موارد رعایت‌نشده، که

قانون تجارت مطابق مفاد ماده ۱۵۴ اصلاحیه قانون تجارت که مقرر می‌دارد "بازرس یا بازرسان در مقابل شرکت و اشخاص ثالث نسبت به تخلفاتی که در انجام وظایف خود مرتکب می‌شوند طبق قواعد عمومی مربوط به مسئولیت مدنی مسئول جبران خسارت وارده خواهند بود"

حسب مورد توسط مراجع حرفه‌ای و قانونی عملکرد حسابرس مورد قضاوت و صدور حکم قرار خواهد گرفت. در سایر موارد قاعدتاً باید مطابق ترتیباتی باشد که به‌طور مشخص در قانون مصوب مجلس پیش‌بینی شده است.

## سپاس

به نظر شما چه تمهیداتی باید برای ارتقاء نقش حسابرس در زمینه رعایت قوانین و مقررات در نظر گرفته شود؟

## شریعتی

در مورد ارتقای نقش حسابرس در رعایت قوانین و مقررات اول، قبل از این‌که در قانون برای حسابرس تکلیف و مسئولیتی در جهت کنترل رعایت آن تعیین شود، باید موضوع با جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی از لحاظ قابلیت انجام هماهنگ شده باشد. دوم قانون مورد کنترل از لحاظ رعایت در چارچوب صلاحیت‌های حرفه‌ای حسابرس باشد. سوم این‌که موضوع کنترل رعایت، از شفافیت لازم برخوردار باشد به‌نحوی که رعایت یا رعایت‌نشده آن نیازمند اعمال قضاوت نباشد. یعنی به‌سهولت و قطعیت رعایت و عدم رعایت آن قابل تشخیص باشد. به‌عنوان نمونه عمده مواد قانون تجارت از چنین ویژگی برخوردار است. در غیر این صورت در مورد تشخیص موضوع رعایت یا رعایت‌نشده به‌ناچار به‌صورت سلیقه‌ای عمل خواهد شد و در این‌گونه موارد نیازمند این است که حسابرس با اجرای فرایندهای پیچیده‌تر رسیدگی نسبت به رعایت موضوع اقدام نماید که در این صورت پاسخ لزوماً بله یا خیر نخواهد بود و این خواسته تدوین‌کنندگان مقررات نیست.

## سپاس

اضافه‌کردن تکالیف، نگرانی و دغدغه مهمی برای حسابرس شده است. آیا این‌طور نیست؟ فشار کاری برای حسابرس در حال افزایش است؟

## شریعتی

اغلب امری دست نیافتنی است. ارائه اظهارنظر در خصوص استقرار کنترل‌های داخلی قابل اتکا در مورد رعایت قوانین و مقررات باشد.

د- از دیگر سو، در این مورد قراردادهای حسابرسی که در حال حاضر طبق نمونه‌های مصوب جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی منطبق با استانداردهای حسابرسی تنظیم می‌شود پاسخگوی کنترل گسترده رعایت قوانین و مقررات در واحدهایی مانند بانکها و سایر دستگاه‌های مشابه نیست لذا توصیه این است که در این‌گونه موارد قرارداد ارائه این‌گونه خدمات مستقل از قرارداد حسابرسی نسبت به صورتهای مالی تنظیم شود.

## سازمان

نظر شما در مورد وظایف گسترده حسابرس و بازرس قانونی به موجب ماده ۱۵۱ قانون اصلاح قسمتی از قانون تجارت چیست؟ ماده ۱۵۱ دربرگیرنده کدام قوانین و مقررات است؟ ضمانت اجرایی این ماده چیست؟

### شریعتی

در ماده ۱۵۱ اصلاحیه قانون تجارت، انجام دو وظیفه برای بازرسی تکلیف شده است. وظیفه اول این‌که بازرس یا

بازرسان باید هرگونه تخلف یا تقصیری در امور شرکت از ناحیه مدیران و مدیرعامل شرکت مشاهده کنند، به اولین مجمع عمومی اطلاع دهند. در این مورد همانگونه که در قانون تصریح شده، محدود به مشاهده تخلف یا تقصیر از ناحیه مدیران در اداره امور شرکت است و عموماً شامل مواردی است که در نتیجه نادیده گرفتن ضوابط و مقررات داخلی شرکت و یا بی‌توجهی در انجام صحیح وظایف مدیریت ممکن است ضرروزیانی متوجه شرکت شود. در این رابطه در گزارشهای حسابرس مستقل و بازرس قانونی حسابرسان، نمونه‌های زیادی از این دست به چشم می‌خورد، لیکن در خصوص تکلیف مقرر در ذیل ماده ۱۵۱ اصلاحیه قانون تجارت که مقرر می‌دارد بازرس یا بازرسان در صورتی که ضمن انجام مأموریت خود از وقوع جرمی مطلع شوند، باید به مرجع قضایی صلاحیت‌دار اعلام نموده و نیز جریان را به اولین مجمع عمومی گزارش دهد لازم به توضیح است که به لحاظ حقوقی برای این‌که عملی به‌عنوان جرم قلمداد شود باید واجد ویژگیهایی باشد که همان عناصر یا ارکان تشکیل‌دهنده جرم است و شامل: ۱- عنصر قانونی یعنی فعل یا ترک فعلی که در قانون برای آن مجازاتی در نظر گرفته باشد؛ ۲- عنصر مادی یعنی ظهور پدیده مجرمانه در عالم واقع و ۳- عنصر معنوی یا روانی به‌معنی احراز قصد سوء فاعل جرم (این‌که با علم و اختیار اتفاق افتاده باشد).

در این رابطه با توجه به اهمیت احراز و اثبات عناصر مذکور برای تشخیص یک عمل مجرمانه به نظر اینجانب تشخیص جرم از لحاظ عملی خارج از توان، امکانات و صلاحیت بازرس است و این امر قانوناً در صلاحیت و اختیار مراجع قضایی و ضابطین قضایی است به‌همین دلیل است که انجام تکلیف ذیل ماده ۱۵۱ عموماً از سوی بازرس عملی نشده است.

## سازمان

قوانین و مقررات در راستای حفاظت از منافع عمومی تصویب و ابلاغ می‌شود و انتظار می‌رود حسابرس و بازرس قانونی رعایت آن‌ها را کنترل کند. آیا می‌توان انتظار داشت حسابرس تمامی موارد را کنترل کند یا

## در صورت حجم زیاد

این تکلیف بدون شک می‌تواند

با توجه به محدودیت وقت و بودجه

مسئولیت اصلی حسابرس را که

اظهار نظر نسبت به

صورتهای مالی است

تحت شعاع قرار دهد

حسابرسان و بازرسان چه تاثیری بر گزارش حسابرسی و بازرسی قانونی دارد؟

#### شریعتی

در این مورد همانگونه که پیش از این اشاره شد هدف کلی حسابرسی صورتهای مالی این است که حسابرس بتواند نسبت به این که صورتهای مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط تهیه شده است یا خیر اظهار نظر کند و لذا بر اساس استاندارد حسابرسی ۲۵۰ مسئولیت حسابرس محدود به رعایت قوانین و مقرراتی که اثر بااهمیتی بر اقلام صورتهای مالی دارد و یا قوانین و مقررات حاکم بر خود فعالیت شرکت که ممکن است رعایت نشدن آنها موجب بروز محدودیت و یا ابهام در تداوم فعالیت و یا متحمل جریمه واحد تجاری شود؛ لذا کنترل رعایت سایر قوانین و مقررات در صورت تصریح در قانون تکلیفی مجزا از مسئولیت حسابرسی است که در صورت حجم زیاد این تکلیف بدون شک می‌تواند با توجه به محدودیت وقت و بودجه، مسئولیت اصلی حسابرس را که اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی است، تحت شعاع قرار دهد. به‌ویژه این که تعیین مبلغ حق الزحمه حسابرسی یکی از چالشهای حسابرسان از یک طرف با واحد مورد رسیدگی و واحدهای بالادستی و از طرف دیگر بعضی مواقع با ارگانهای کنترل کننده نرخ در کشور می‌باشد.

#### سپاس

وظیفه و نحوه برخورد و گزارش حسابرس نسبت به رعایت نشدن قوانین و مقررات، هنگامی که حسابرس مسئولیت بازرسی قانونی ندارد چگونه است؟

#### شریعتی

در این مورد به جز حذف وظیفه بازرسی قانونی که ناظر بر رعایت مقررات قانونی تجارت و اساسنامه واحد تجاری است، در سایر موارد تفاوت معناداری با حالتی که حسابرس عهده‌دار وظیفه بازرسی قانونی نیست، ندارد.

#### سپاس

از حضور جنابعالی در این مصاحبه سپاسگزاریم.

باتوجه به اهمیت احراز و

اثبات عناصر تشکیل دهنده جرم

به نظر اینجانب

تشخیص جرم از لحاظ

عملی خارج از توان

امکانات و

صلاحیت بازرسی است

این که وظیفه حسابرس افشای بخشهایی از قوانین و مقررات است که بر گزارش حسابرس تاثیر می‌گذارد؟

#### شریعتی

همانگونه که قبلا نیز اشاره گردید، وظیفه حسابرسی طبق استاندارد حسابرسی ۲۵۰ به‌طور خلاصه بررسی رعایت قوانین و مقرراتی است که رعایت نشدن آن به‌طور مستقیم دارای اثر بااهمیت بر صورتهای مالی است و یا آن دسته از قوانین و مقررات مرتبط با حوزه فعالیت شرکت است که رعایت نشدن آن می‌تواند موجب محدودیت در فعالیت و یا ابهام در تداوم فعالیت شرکت شود یا این که بر اساس قضاوت حسابرس، رعایت نشدن آن می‌تواند شرکت را با ریسک شهرت مواجه سازد. همچنین رعایت مفاد قوانینی که به‌صراحت برای حسابرس و بازرسی تکلیف تعیین شده باشد. لذا خارج از محدوده فوق، در سایر موارد ولو به جهت حفظ منافع عمومی قطعا در توان حسابرسی نیست که رعایت کلیه قوانین و مقرراتی که واحد تجاری با آن مواجه می‌شود را کنترل کند. در این مورد باید یک رویه مشخص را برای این هدف تعریف کرد.

#### سپاس

انبوه قوانین و مقررات و تاکید بر گزارشگری آنها توسط