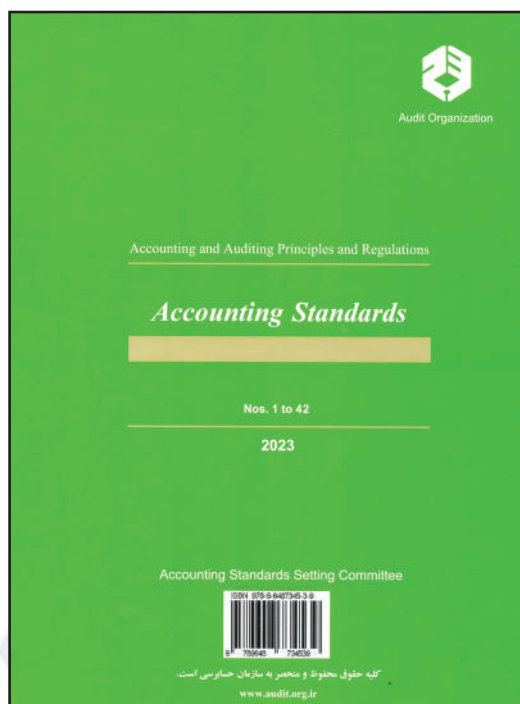


سازمان حسابرسی جدیدترین نشریه
استانداردهای حسابداری را منتشر کرد:
جدیدترین نسخه نشریه استانداردهای حسابداری
(سال ۱۴۰۲)، استانداردهای شماره ۱ الی ۴۲ منتشر شد



موضوع محوری این شماره فصلنامه حسابرس با عنوان «چالشهای اضافه کردن تکالیف جدید و متعدد به وظایف حسابرسان مستقل و بازرسان قانونی»، یکی از موضوعات اساسی حرفه حسابرسی است. یکی از چالشهای حرفه حسابرسی، قوانین و مقررات است. البته در خصوص وظایف بازرسان قانونی، به نظر اینجانب، چالش و اختلاف نظری وجود ندارد و درج عبارت «بازرسان قانونی» در کنار «حسابرسان مستقل» در موضوع محوری فصلنامه، شاید به دلیل تجمیع گزارش بازرسان قانونی و گزارش حسابرس مستقل از زمان تشکیل سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران باشد.

طبق استانداردهای حسابرسی:

۱- هدف حسابرس، افزایش میزان اطمینان استفاده کنندگان به صورت‌های مالی است. این هدف با اظهار نظر حسابرس نسبت به این که آیا صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق چارچوب گزارشگری مربوط تهیه شده است یا خیر، تامین می‌شود. انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی و رعایت الزامات آیین رفتار حرفه‌ای، مبنای لازم را برای اظهار نظر حسابرس فراهم می‌کند. استانداردهای حسابرسی به عنوان مبنایی برای اظهار نظر حسابرس، وی را ملزم می‌کند 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 به منزله اطمینان مطلق نیست، چرا که به دلیل محدودیتهای ذاتی حسابرسی بسیاری از شواهد حسابرسی که حسابرس از آن‌ها برای نتیجه‌گیری و اظهار نظر استفاده می‌کند، قطعی نیست بلکه متقاعد کننده می‌باشد. حسابرس از مفهوم اهمیت در برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی و در ارزیابی اثر تحریفهای شناسایی شده بر حسابرسی و نیز اثر تحریفهای اصلاح نشده (در صورت وجود) بر صورت‌های مالی، استفاده می‌کند (استاندارد حسابرسی ۲۰۰).

۲- حسابرس ممکن است در اجرای عملیات حسابرسی صورت‌های مالی ملزم به رعایت الزامات قانونی و مقرراتی علاوه بر الزامات استانداردهای حسابرسی باشد. استانداردهای حسابرسی، اجرای قوانین و مقررات حاکم بر حسابرسی صورت‌های مالی را منتفی نمی‌کند. در این استانداردها، مسئولیتهای حسابرس در ارتباط با رعایت دو گروه مختلف از قوانین و مقررات به شرح زیر، متمایز شده است:

الف- قوانین و مقرراتی که اثری مستقیم بر مبالغ و موارد افشای با اهمیت در صورت‌های مالی دارند، مانند قوانین و مقررات مالیاتی، کار و تامین اجتماعی.

ب- سایر قوانین و مقرراتی که اثری مستقیم بر مبالغ و موارد افشا در صورت‌های مالی ندارند، لیکن رعایت آن‌ها ممکن است برای جنبه‌های عملیاتی واحد تجاری، توانایی واحد تجاری در ادامه کسب و کار، یا اجتناب از جرائم با اهمیت، اساسی باشد (برای مثال رعایت شرایط پروانه فعالیت، یا رعایت مقررات زیست محیطی). عدم رعایت چنین قوانین و مقرراتی ممکن است اثر با اهمیتی بر صورت‌های مالی داشته باشد (استاندارد حسابرسی ۲۵۰).

با توجه به مراتب فوق، مشخص می‌شود که از نظر استانداردهای حسابرسی، مسئولیت اصلی حسابرس، رسیدگی به صورت‌های مالی با هدف اظهار نظر نسبت به این که صورت‌های مالی مزبور از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط تهیه شده است یا خیر، می‌باشد و در همین راستا کنترل رعایت قوانین و مقررات توسط حسابرس، محدود به مواردی است که اثر بالفعل یا بالقوه بر مبالغ و موارد افشای با اهمیت در صورت‌های مالی دارند.

چنانچه کنترل رعایت مواردی از قانون و مقررات که اثر مالی بالفعل یا بالقوه بر صورت‌های مالی ندارد از حسابرسان خواسته شود، برای این که لطمه‌ای به کیفیت و زمان انجام کار اصلی حسابرسان نخورد و حسابرسی صورت‌های مالی تحت الشعاع کنترل رعایت قوانین و مقررات قرار نگیرد، پیشنهاد می‌شود این حسابرسی طبق قرارداد و گزارش جداگانه پس از پایان حسابرسی صورت‌های مالی انجام شود. در حال حاضر حجم مقرراتی که کنترل رعایت آن از طریق چک لیستهای متعدد توسط مراجع مختلف از حسابرسان مطالبه می‌شود و باعث افزایش بی‌رویه صفحات گزارش حسابرسی شده، بسیار بالاست. به عنوان نمونه می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- قانون، آئین‌نامه و دستورالعملهای مبارزه با پولشویی،

- دستورالعملها و ابلاغیه‌های متعدد سازمان بورس و اوراق بهادار،

- قوانین سالانه بودجه و قوانین توسعه ۵ ساله،

- قوانین و مقررات حاکم بر شرکتهای دولتی از قبیل قانون محاسبات عمومی، قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، قانون مدیریت خدمات کشوری، قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی کشور، قانون رفع موانع تولید، قانون ارتقای نظام سلامت اداری، آئین‌نامه انتظام بخشی شرکتهای دولتی، آئین‌نامه پیشگیری از انباشت مطالبات غیر جاری بانکی و موارد دیگر،

- ضوابط و مقررات صنایع خاص نظیر موسسات مالی و اعتباری، شرکتهای بیمه و غیره.

چندسالی است که رعایت ضوابط و مقررات بانک مرکزی در بانکها و موسسات اعتباری به صورت گزارش جداگانه ارائه می‌شود و می‌توان این کار را از طریق اخذ موافقت و هماهنگی مراجع مربوط، به سایر موارد فوق نیز تسری داد.

محمد پور برای



<p>مدیر امور اجرایی: محمود مجدی</p> <p>صفحه آرایی: زهرا نجفی</p> <p>تایپ و حروف چینی: مهناز زریو</p> <p>طراح جلد: آذین رستمی</p>	<p>ویراستار فنی: دکتر رافیک باغومیان</p> <p>دبیر بخش اخبار: معصومه امیری مقدم</p> <p>دستیار سردبیر: دکتر محمد صیادی</p>	<p>شورای مدیریت: قدرت اله اسماعیلی دکتر موسی بزرگ اصل اکبر سهیلی پور محمود پور بهرامی محمد جواد صفار هوشنگ نادریان دکتر رضا نظری لطفعلی لطفعلیان صارمی دکتر بدالله مکرمی</p>	<p>صاحب امتیاز: سازمان حسابرسی</p> <p>مدیر مسئول: اکبر سهیلی پور</p> <p>سردبیر: دکتر رضا نظری</p>	<p>فصلنامه تحلیلی، اطلاع رسانی، پژوهشی</p> <p>سال بیست و پنجم</p> <p>شماره ۱۲۴</p> <p>پاییز ۱۴۰۲</p> <p>شمارگان: ۱۵۰۰ نسخه</p>
--	--	---	--	---

آدرس: تهران، میدان آرژانتین، بلوار بیهقی، نبش کوچه ۱۲ غربی، پلاک ۱۲ کد پستی: ۱۵۱۴۷۴۶۴۱۷ صندوق پستی: ۱۴۳۳۵/۴۷۹ تلفن: ۸۸۵۰۳۴۴۵ نامبر: ۸۸۵۰۲۶۰۲

www.hesabras.org E-mail: editor@hesabras.org

چاپ و صحافی نوید نواندیش: تهران - خیابان دماوند- بین وحیدیه و سیلان- بعد از خیابان بخت آزاد- پلاک ۸۷۵- تلفن: ۷۷۰۳۴۱۴۰

در این شماره می خوانیم:

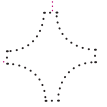
موضوع محوری:

چالشهای اضافه کردن تکالیف جدید و متعدد
به وظایف حسابرسان مستقل و بازرسان قانونی



میزگرد

۶ چالشهای اضافه کردن تکالیف جدید و متعدد به وظایف حسابرسان مستقل و بازرسان قانونی

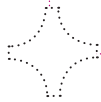


مصاحبه‌ها

۲۸ بار اضافی ممنوع مسئولیت حسابرس "محدود" و "صریح"..... گفتگو با: محمد شریعتی

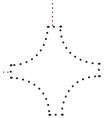
۳۴ افزایش پیچیدگی و تنوع فعالیتهای اقتصادی عامل افزایش قوانین و مقررات..... گفتگو با: دکتر محمدجواد شریفزاده

۳۸ سیل انتظارات از حسابرس..... گفتگو با: حسن حاجیان



رویدادها

۴ فراتر از اخبار: رویدادهای ایران و جهان



چاپ مقاله‌ها الزاماً به معنای همسویی مجله با نظرهای نویسندگان نیست.

حسابرس در ویرایش ادبی مقاله‌ها و یکدست کردن رسم الخط آنها آزاد است، اما در مورد ویرایش اساسی

با نویسندگان مشورت خواهد کرد.

و هو اسرع الحاسبين (انعام ۲۶)
و او سریع ترین حسابرسان است

حسابرس

شماره ۱۲۴

پاییز

سال ۱۴۰۲

همکاران محقق و پژوهشگر

در این شماره به ترتیب حروف الفبا:

معصومه امیری مقدم

فروزان جانمردی

زهرا نوری

آدرس: تهران، میدان آرژانتین، بلوار

بیبهقی، نبش کوچه ۱۲ غربی، پلاک ۱۲

کدپستی: ۱۵۱۴۷۴۶۴۱۷

صندوق پستی: ۴۷۹/ ۱۴۳۳۵

تلفن: ۸۸۵۰۳۴۴۵

نمابر: ۸۸۵۰۲۶۰۲

E-mail: editor@hesabras.org

www.hesabras.org

مقاله‌ها

- ۴۵ سخنرانی رئیس هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری: ارتباط با ...
- ۵۰ چالشها در حسابداری شناخت درآمد دکتر سیده سمانه شاهرخی
- ۵۶ هوش مصنوعی مولد و ریسک آن برای موسسات حسابداری
- ۶۰ سخنرانی آندریاس بارکو در کنفرانس جهانی استانداردها: استانداردهای جدیدی ...
- ۶۶ سخنرانی افتتاحیه سولویید در مورد دستور کار فعلی
- ۷۰ پیشنهاد الزامهای بازنگری شده حسابداری در زمینه ...
- ۷۴ پیشنهاد هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام: گسترش مسئولیتهای ...

مقاله‌های منتشر شده در

مرکز اطلاع‌رسانی الکترونیکی مجله حسابداری

- مورد پژوهی فرایند تعیین صلاحیت حسابدار رسمی در ایالات متحد امیرهادی معنوی مقدم
- اهمیت حسابداری سیستمهای اطلاعاتی و تاثیر آن بر کیفیت حسابداری مرتضی فخاری
- مزایای ارزیابی مستقل کیفیت حسابداری داخلی
- نحوه اجرای استانداردهای مدیریت کیفیت مبتنی بر ریسک
- انتشار جزئیات اولویتهای بازرسی حسابداری
- بهبود کارایی حسابداری با افزونه حل‌کننده در نرم افزار اکسل
- روش وارد کردن داده‌های موجود در یک عکس در اکسل
- مدیریت روابط با حسابرسان
- ارائه دیدگاههایی در مورد اقتصاد جریان نقد
- زبان مشترک جدید برای ایجاد اقتصاد مقاوم‌تر
- ده نکته در مورد اولین استانداردهای هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری
- رسانه‌های اجتماعی و سلامت روان
- افشای موارد رعایت نشدن قوانین و مقررات: چه محافظت‌هایی برای حسابداران افشاگر وجود دارد؟
- برخورد با موارد رعایت نشدن قوانین و مقررات
- رعایت نشدن قوانین و مقررات
- نظرات شورای کمیته حسابداری در خصوص استاندارد عدم رعایت قوانین و مقررات
- حسابداری پایداری

فراتر از اخبار



📌 برگزاری آزمون جامعه حسابداران رسمی ایران

رئیس مرکز عالی دادخواهی مالیاتی و تشخیص صلاحیت حرفه‌ای وزارت امور اقتصادی و دارایی از برگزاری آزمون داوطلبان عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران در ۱۷ اسفند ۱۴۰۲ خبر داد.

تاجمیر ریاحی اظهار داشت: «آزمون سال ۱۴۰۲ جامعه حسابداران رسمی ایران با تغییراتی در اسفندماه سال جاری برگزار خواهد شد.»

وی اشاره کرد: مواد آزمون شامل دروس حسابداری، حسابرسی، قوانین مالیاتی و سایر قوانین است که به صورت پرسشهای چهارگزینه‌ای خواهد بود.

تاجمیر ریاحی خاطر نشان کرد: آزمون تشریحی دروس قوانین مالیاتی و حسابداری حذف گردیده و صرفاً درس حسابرسی علاوه بر سوالات تستی سوالات تشریحی هم خواهد داشت. علاقه‌مندان برای اطلاع از جزئیات این خبر به مرکز اطلاع‌رسانی وزارت اقتصاد سر بزنند:

<https://www.mefa.ir>

📌 انتشار استاندارد جدید برای حسابرسی واحدهای تجاری دارای

پیچیدگی کمتر

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی (IAASB) به‌تازگی «استاندارد بین‌المللی حسابرسی برای صورتهای مالی واحدهای تجاری دارای پیچیدگی کمتر (ISA for LCE)» را منتشر کرد. این یک استاندارد جهانی حسابرسی خاص است که به‌طور ویژه برای کسب‌وکارها و سازمانهای کوچکتر و دارای پیچیدگی کمتر طراحی شده است. با اتکا به استانداردهای بین‌المللی حسابرسی (ISAs)، حسابرسیهایی که با استفاده از این استاندارد اجرا می‌شوند، سطح یکسانی از اطمینان‌بخشی، یعنی اطمینان‌بخشی معقول را برای حسابرسیهای واجد شرایط ارائه می‌کنند. این استاندارد

رویدادهای **ایران و جهان** روزانه

در مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی

حسابرس منتشر می‌شود.

با مراجعه به مرکز اطلاع‌رسانی

اینترنتی **حسابداری** به آدرس

www.hesabras.org

از مشروح خبرهای حرفه در این

بخش آگاه شوید.

برای حسابرسی‌هایی که از ۱۵ دسامبر ۲۰۲۵ یا پس از آن شروع می‌شوند، برای حوزه‌های گزارشگری که استاندارد را به‌کار گرفته یا استفاده از آن را مجاز می‌دانند، اجرایی خواهد شد.

● مشورتخواهی درباره الزامهای حسابداری بهبودیافته برای ابزار مالی دارای ویژگیهای مشترک بدهی و حقوق مالکانه

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری به‌تازگی اصلاحات پیشنهادی برای رسیدگی به چالشهای گزارشگری مالی شرکتها در زمینه ابزاری که هم ویژگیهای بدهی و هم حقوق مالکانه دارد، منتشر کرده است.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۲ (IAS 32) با عنوان «ابزار مالی: ارائه» مشخص می‌کند که شرکتی که ابزار مالی منتشر می‌کند، باید بین ابزار بدهی و ابزار حقوق مالکانه تمایز قایل شود. این تمایز مهم است زیرا طبقه‌بندی ابزار مالی بر ارائه وضعیت مالی و عملکرد مالی شرکت اثر می‌گذارد.

فرصت ارسال نظرها درباره این پیش‌نویس پیشنهادی با عنوان «ابزار مالی با ویژگیهای حقوق مالکانه - اصلاحات پیشنهادی در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۲، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۷ (IFRS 7) و استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ (IAS 1)» تا ۲۹ مارس ۲۰۲۴ تعیین شده است.

برای مطالعه این پیش‌نویس، به صفحه اول مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرس، پیوند «منابع جدید» سر بزنید.

● انتشار فصلهای به‌روز رسانی شده چارچوب مفهومی

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSASB) تدوین‌کننده استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بر مبنای تعهدی برای استفاده از سوی دولتها و سایر موسسات بخش عمومی در سراسر جهان، فصل به‌روز رسانی شده چارچوب مفهومی خود را منتشر کرد که مفاهیمی را وضع می‌کند که در تهیه استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و راهنمای عمل روشهای پیشنهادی (RPG) و نیز و برای تهیه و ارائه گزارشهای مالی با مقاصد عمومی موسسات بخش عمومی به‌کار می‌روند. فصل به‌روز رسانی شده، فصل ۳، با موضوع ویژگیهای کیفی، پروژه دامنه محدود را تکمیل می‌کند تا چارچوب مفهومی برای گزارشگری مالی موسسات بخش عمومی را بهبود بخشد. این چارچوب موارد زیر را نیز دربر می‌گیرد:

فصل ۵، عناصر صورتهای مالی

فصل ۷، اندازه‌گیری داراییها و بدهیها در صورتهای مالی

● انتشار پیش‌نویس اصلاحیه‌های پیشنهادی سالانه در استانداردهای حسابداری

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری به‌تازگی اصلاحیه‌های کم‌دامنه پیشنهادی در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و رهنمودهای همراه آن را به‌عنوان بخشی از واری دوره‌ای استانداردهای حسابداری منتشر کرده است.

اصلاحیه‌های پیشنهادی شامل شفاف‌سازی، ساده‌سازی، اصلاح یا تغییرات برای بهبود یکنواختی در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱ (IFRS 1) با عنوان «پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای نخستین بار»؛ استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۷ (IFRS 7) با عنوان «ابزار مالی: موارد افشا» و رهنمودهای همراه آن در مورد اجرای استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۷؛ استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ (IFRS 9) با عنوان «ابزار مالی»؛ استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰ (IFRS 10) با عنوان «صورتهای مالی تلفیقی»؛ و استاندارد بین‌المللی حسابداری ۷ (IAS 7) با عنوان «صورت جریانهای نقدی» است.

برای مطالعه این پیش‌نویس پیشنهادی، به صفحه اول مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرس، پیوند «منابع جدید» سر بزنید.

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 حرفه ای 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 حرفه ای و تردید حرفه ای 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 جنبه های 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 می شود

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، سنما، پاکنا و ماده ۲۹ قانون برنامه ششم توسعه و ... در خصوص عملکرد واحد مورد رسیدگی اظهار نظر 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 اظهار نظر 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 عدم‌رعایت 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 قابل‌ملاحظه‌ای 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 قابل‌ملاحظه‌ای هم نبود قانون را رعایت نکرده است. قضاوت در مورد اهمیت اینها چیست؟ آیا حسابرس با تمام عدم‌رعایتها برخورد کند یا بازرس با آن صرف‌نظر 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 لازم‌الاجرای 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 سنگین‌تر 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 قامض 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. حساب‌رسان 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 لیستی باشد 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؟

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 اظهارنظر 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 بررسی 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

مضمون که در چارچوب روابط خاص گروه انجام شده است اظهارنظر 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.

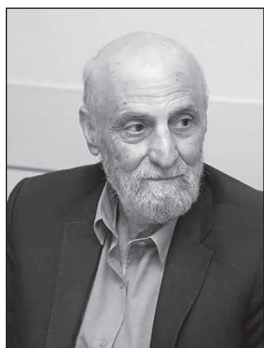
این مسئولیتهای قانونی نشان‌دهنده اینست که ذینفعان، سیاستگذاران و قانونگذاران، به حرفه حسابرسی اعتماد دارند و این یک فرصت خیلی خوبی است که حرفه حسابرسی مورد اعتماد ذینفعان و سیاستگذاران است. برای پاسخ به این اعتماد، حرفه حسابرسی باید خود را تجهیز کند.

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 حق الزحمه حسابرسی در جمع هزینه‌های شرکتها عملاً نزدیک به صفر است. حرفه حسابرسی ما باید حق الزحمه 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 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



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 صاحبان 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 صاحبان 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 در خصوص 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 شرکتها 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 شرکتها 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 بازرس می‌گذارند، اما به حق الزحمه آن توجه نمی‌کنند، من فکر می‌کنم از آنجا که این تکالیف و الزامات در درجه اول برای شرکتها 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 قراردادها 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 شرکتها 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 متاسفانه 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 ماموریت 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 رعایت‌شدن 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 حق‌الزحمه 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 اظهارنظر کند. کمیته‌های حسابرسی معاملات اشخاص وابسته را بدون این‌که ساختار وجود داشته باشد تصویب می‌کنند و اعلام می‌کنند که همه منصفانه است. اظهارنظر 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 بازگو کردن 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 درگیریهایی 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

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.

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

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 پردازد. 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 به طور 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 به تحقق 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 دارندنده 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 دارندنده 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

محمد شریعتی

عضو هیئت‌مدیره 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 اضافه‌شده به وظایف حسابرس و بازرس قانونی را با ایشان به میز گفتگو آورده‌ایم. ضمن خوش آمد به ایشان، گفتگو را با بحث راجع به مفهوم ”مسئولیتها“ شروع می‌کنیم.

شریعتی

با در نظر گرفتن هدف گزارشگری مالی با مقاصد عمومی که مهم‌ترین آن تامین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگانی است که در شرایط و موقعیتی قرار ندارند تا بتوانند واحد تجاری را ملزم کنند گزارش‌شهایی 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.

سازمان

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.

سازمان

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.

سازمان

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 به‌موارد 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

الف- باید به ظرفیت 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 به صورت‌های 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 به صورت‌های 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 قرارداد 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 این که نتایج مربوط به کنترل رعایت قوانین و مقررات لزوماً نیاز اطلاعاتی عموم استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی نیست.

ج- در مواردی به لحاظ حجم زیاد و تکراری بودن رویدادها و گستردگی فعالیت واحد مورد رسیدگی، کشف تمامی موارد رعایت‌نشدن 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 رعایت‌نشدن، که اغلب امری دست‌نیافتنی است. ارائه اظهار نظر در خصوص

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 این که 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 این که موضوع کنترل رعایت، از شفافیت لازم برخوردار باشد به‌نحوی که رعایت یا رعایت‌نشدن 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 رعایت‌نشدن 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

به‌نظر من در این مورد لازم است چند نکته مورد توجه قرار گیرد:

استقرار کنترل‌های داخلی قابل‌اتکا 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.

سازش

نظر شما در مورد وظایف گسترده حسابرس و بازرس قانونی به‌موجب 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 نادیده‌گرفتن 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 به‌مرجع قضایی صلاحیت‌دار اعلام نموده و نیز جریان را به اولین مجمع عمومی گزارش دهد لازم به توضیح است که به‌لحاظ 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 به‌نظر 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.

سازش

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؟

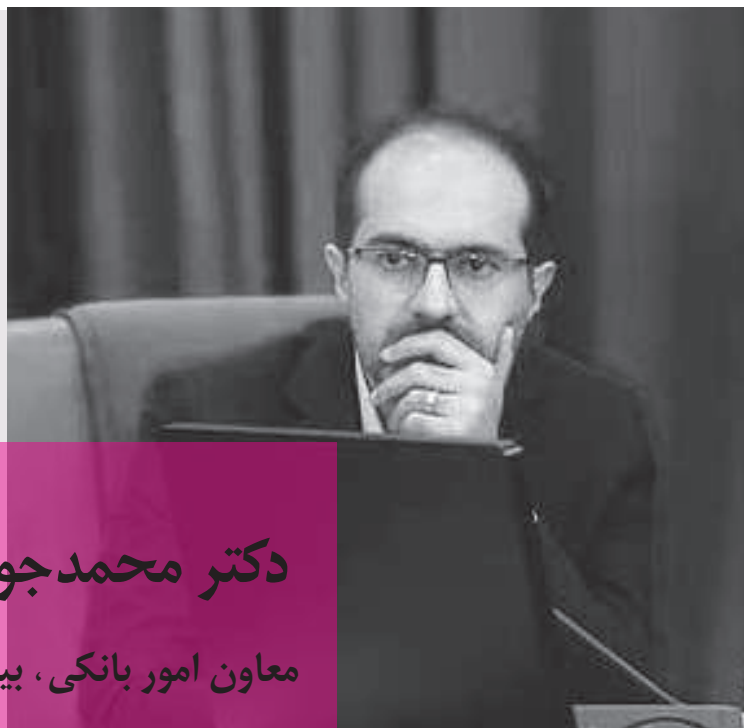
شریعتی

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

افزایش پچیدگی و تنوع فعالیتهای اقتصادی عامل افزایش قوانین و مقررات



دکتر محمد جواد شریفزاده

معاون امور بانکی، بیمه و شرکتهای دولتی

وزارت امور اقتصادی و دارایی

حسابرسان

از حسابرسان و بازرسان شرکتهای دولتی که در رسیدگیهای خود با مقررات روزآمدی در هر سال مواجه می‌شوند، دعوت می‌کنیم با این قسمت از میز گفتگوی حسابرس همراه باشند. جناب آقای دکتر محمد جواد شریفزاده معاون امور بانکی، بیمه و شرکتهای دولتی وزیر امور اقتصادی و دارایی در گفتگویی صمیمانه مخاطبان مجله حسابرس را با تاثیر قوانین و مقررات جدیدی که ناظر بر شرکتهای دولتی و وظایف و عملکرد حسابرسان مستقل و بازرسان قانونی است آشنا می‌کنند. قصد داریم از فرصت همراهی ایشان بهره ببریم و در آغاز مسئولیت اصلی بازرسان قانونی را مورد واکاوی قرار دهیم.

دکتر شریفزاده

در ارتباط با نقش حسابرسان مستقل به‌عنوان بازرسان قانونی، همانگونه که مستحضرید یکی از مسئولیتهای اصلی حسابرس به‌عنوان بازرسان قانونی در حسابرسی صورتهای مالی شرکت، ارزیابی رعایت قوانین و مقررات توسط واحد مورد رسیدگی

دهد برخی اعمال واحد مورد رسیدگی که با آن برخورد می‌کند از مصادیق عدم‌رعایت است یا احتمال می‌رود از مصادیق آن باشد. البته باید این موضوع را مدنظر قرار داد که هر چه ارتباط موارد عدم‌رعایت با رویدادها و معاملات منعکس در صورتهای مالی کمتر باشد، احتمال آگاه‌شدن حسابرس از وجود آن‌ها یا تشخیص احتمال عدم‌رعایت نیز کمتر خواهد بود.

حسابرسی

به موضوع آیین‌نامه انتظام‌بخشی پردازیم. به نظر شما آیا آیین‌نامه انتظام‌بخشی شرکتهای دولتی تکالیف جدیدی برای بازرس محسوب می‌گردد یا تجمیع آیین‌نامه‌های پراکنده قبلی ناظر بر شرکتهای دولتی است؟

دکتر شریف‌زاده

در خصوص آیین‌نامه انتظام‌بخشی، شفاف‌سازی و ضابطه‌مندسازی درآمدها و هزینه‌های شرکتهای دولتی موضوع مصوبه شماره ۵۳۸۲۷/ت/۵۳۱۲۷۱ هـ مورخ ۱۴۰۲/۳/۲۹ هیئت محترم وزیران، با هدف متمرکز نمودن ضوابط و مقررات پراکنده ناظر بر امور شرکتهای دولتی و نیز تعیین چارچوب گزارشهای تفسیری قابل ارائه به مجامع عمومی، تهیه و به تصویب رسیده است، همچنین در این آیین‌نامه سعی بر آن

است. حسابرس مستقل هنگام برنامه‌ریزی و اجرای روشهای حسابرسی و همچنین ارزیابی و گزارشگری نتایج حاصل از رسیدگیها باید توجه داشته باشد که رعایت‌نشدن قوانین و مقررات توسط واحد مورد رسیدگی ممکن است به‌گونه‌ای با اهمیت بر صورتهای مالی اثرگذارد. این عدم‌رعایت می‌تواند انجام دادن یا ندادن کاری به سهو یا عمد توسط واحد مورد رسیدگی باشد که خلاف قوانین و مقررات جاری است.

حسابرسی

در بررسی عملکرد قانونی واحدهای تحت رسیدگی و عموم دستگاهها، بفرمایید با توجه به تنوع فعالیت شرکتهای، قوانین و مقررات در کل تعیین‌کننده چه نوع الزامهایی می‌باشند؟

دکتر شریف‌زاده

درخصوص مهمترین قوانین و مقررات مرتبط با مقاصد گزارشگری مالی و نقش حسابرس مستقل در بررسی عملکرد قانونی واحدهای تحت رسیدگی، در عموم دستگاهها به‌ویژه بانکها، بیمه‌ها و شرکتهای دولتی با برخی قوانین و مقررات روبه‌رو هستیم که شکل و محتوای صورتهای مالی یا مبالغی که باید در حسابها ثبت شوند یا موارد مستلزم افشا در صورتهای مالی را تعیین می‌کنند و برخی دیگر از قوانین، وظایف و اختیارات مدیریت را مشخص کرده یا چارچوب و حیطه مجاز فعالیت واحدهای اقتصادی را تعیین می‌کنند. همچنین فعالیت برخی واحدهای اقتصادی، تابع قوانین و مقررات خاص و غیرقابل تعمیم به سایر شرکتهای است؛ درحالی‌که فعالیت برخی دیگر از واحدهای اقتصادی صرفاً تابع قوانین و مقررات عمومی مربوط به فعالیتهای تجاری است.

حسابرسی

با این توصیف وظیفه حسابرس به‌عنوان بازرس قانونی چیست؟ به‌عبارتی قوانین در ایران تا چه حد از حسابرس انتظار دارد نسبت به رعایت‌نشدن قوانین و مقررات واکنش نشان دهد؟

دکتر شریف‌زاده

به‌طور مشخص انتظار می‌رود شناخت کامل حسابرس مستقل از واحد مورد رسیدگی و صنعتی که در آن فعالیت می‌کند، مبنایی را فراهم سازد تا حسابرس بر اساس آن بتواند تشخیص

یافتن علل و موانع اجرایی نشدن

قوانین و مقررات از جمله

مسایلی است که باید

مورد بررسی قرار گیرد تا

از این طریق به کیفیت قوانین

آتی نیز به مرور زمان

افزوده شود

تراکم قوانین و ضعف فرهنگ نظارت‌پذیری مدیران، همواره شاهد موارد متعدد رعایت‌نشدن قوانین و مقررات هستیم که با در نظر گرفتن عدم وجود ضمانت اجرایی لازم در خصوص نکات مندرج در گزارش بازرس قانونی، کاهش بندهای عدم رعایت قوانین و مقررات صرفاً با تکلیف و تاکید هرساله مجامع عمومی انتظاری دور از دسترس به نظر می‌رسد. لذا از حسابرس مستقل انتظار می‌رود آن دسته از قوانین که بر مبالغ و موارد افشا در صورتهای مالی اثرگذار هستند یا نقش بسزایی در ادامه فعالیت واحدهای تحت رسیدگی دارند را به‌طور مشخص بررسی و نسبت به آن اظهار نظر نماید.

حسابرسی

نظر شما در خصوص میزان انجام این وظیفه توسط حسابرسان مستقل چیست؟

دکتر شریف‌زاده

در حال حاضر با توجه به خصلت محافظه‌کارانه جامعه حسابرسی، حسابرسان مستقل از اظهار نظر صریح و شفاف نسبت به برخی موضوعات خودداری می‌نمایند. به‌عنوان نمونه، به‌رغم تاکید هرساله مجامع عمومی، بیان نظر حسابرس مستقل و بازرس قانونی نسبت به تطبیق عملکرد شرکت‌های دولتی با بودجه مصوب، همواره در یک قالب ثابت و مشخص صورت می‌پذیرد که منجر می‌شود استفاده‌کننده از صورتهای مالی در ابهامی از نحوه رعایت چارچوب دخل و خرج پیش‌بینی شده در بودجه مصوب مجمع عمومی قرار گیرد. پیش از الزام به اجرای حسابرسی رعایت و گزارشگری جداگانه از اجرای قوانین و مقررات، ضروریست ضمن ارتقای کیفیت گزارش‌های موجود، نسبت به پیش‌بینی اقدامات پیشگیرانه و نیز تنبیهی متناسب عمل گردد.

حسابرسی

وظیفه و نحوه برخورد گزارش حسابرس نسبت به رعایت‌نشدن قوانین و مقررات، هنگامی که حسابرس مسئولیت بازرس قانونی ندارد چگونه است؟

دکتر شریف‌زاده

در ارتباط با تفکیک نقش بازرس قانونی از حسابرس مستقل که در فحوای پرسش مستتر می‌باشد، لازم است ذکر شود در قانون تجارت تنها به نقش و وظایف بازرس قانونی اشاره شده است و کلیه وظایف حسابرس مستقل اعم از رسیدگی اسناد و

هرچه ارتباط موارد عدم رعایت یا

رویدادها و معاملات منعکس در

صورتهای مالی کمتر باشد

احتمال آگاه‌شدن حسابرس از

وجود آنها یا تشخیص

احتمال عدم رعایت نیز

کمتر خواهد بود

شده تا حد امکان، الزامات ناظر بر عملکرد شرکت‌های دولتی در فصول جداگانه و تحت عناوینی چون «مجامع»، «حاکمیت شرکتی»، «بهره‌وری» و «شفاف‌سازی» مواد در احکام آیین‌نامه در نظر گرفته شود.

حسابرسی

مفاد برخی قوانین و مقررات بر مبالغ و موارد افشا در صورتهای مالی اثر دارند اما برخی قوانین و مقررات چنین اثری را ندارند. آیا در راستای منافع عمومی انجام حسابرسی رعایت و ارائه گزارش جداگانه را با توجه به پیچیدگی و گستره وسیع قوانین و مقررات، راهکار مناسب می‌دانید؟

دکتر شریف‌زاده

موضوع انجام حسابرسی رعایت در راستای حفظ منافع عمومی و ارائه گزارش جداگانه از نحوه اجرای تکالیف قانونی، به‌ندرت در سالهای اخیر مورد توجه قرار گرفته است. هم‌اکنون از سویی با حضور لایه‌های مختلف نظارتی در ابعاد قانونی، اجرایی و قضایی کشور انتظار می‌رود از حسن اجرای قوانین اطمینان معقولی کسب گردد. از سوی دیگر به دلیل ناهماهنگی بین دستگاه‌های نظارتی، موازی‌کاری، ضعف ساختاری،

پپچیدگی و تنوع فعالیتهای اقتصادی، قوانین و مقررات نیز افزایش یافته و این موضوع باعث شده تا انتظارات از حسابرسان مستقل به عنوان مسئولان اطمینان بخشی به ذینفعان از طریق نظارت بر اشخاص حقوقی تحت رسیدگی، فزونی یابد. وجود قوانین محدود اما قابل اجرا، گستره وسیعی از مشکلات شرکتها را رفع می نماید که تحقق این امر نیازمند توجه ویژه به اجراپذیری و قابل نظارت بودن قوانین و مقررات در هنگام تدوین آنهاست. لذا با این وصف اجرای کامل و صحیح قوانین و مقررات می تواند نقش و اهمیت بسیاری در رفع مشکلات شرکتها ایفا نماید. علاوه بر این، یافتن علل و موانع اجرایی نشدن قوانین و مقررات از جمله مسایلی است که باید مورد بررسی قرار گیرد تا از این طریق به کیفیت قوانین آتی نیز به مرور زمان افزوده شود.

توجه به این نکته ضروری است که حسابرس، مسئولیت پیشگیری از عدم رعایت را نداشته و نمی تواند داشته باشد، لیکن اجرای حسابرسی سالانه می تواند نقش یک عامل بازدارنده نسبت به رعایت نشدن قوانین و مقررات را ایفا کند. وجود قوانین و مقررات متعدد ناظر بر جنبه های عملیاتی واحد اقتصادی که به طور نوعی اثر بااهمیتی بر صورتهای مالی ندارد و سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی نیز آنها را در بر نمی گیرد، یکی از عوامل موثر در خطر اجتنابناپذیر عدم کشف تحریفهای بااهمیت موجود در صورتهای مالی، ناشی از رعایت نشدن قوانین و مقررات است. حسابرس باید شناختی کلی از چارچوب قوانین و مقررات مربوط به واحد مورد رسیدگی حوزه های که در آن فعالیت می کند و چگونگی رعایت این قوانین و مقررات توسط واحد مزبور را به دست آورد.

سپاس

در پایان راهکار جنابعالی در این خصوص چیست؟

دکتر شریف زاده

سخن پایانی اینکه، مطالعه و بررسی مستمر، آموزشهای مداوم ضمن خدمت و بررسی سیستم کنترلهای داخلی مناسب در شرکتها می تواند راهکارهای موثری در جهت ارتقای کشف موارد عدم رعایت قوانین و مقررات توسط واحدهای اقتصادی باشند.

سپاس

از صرف وقت برای گفتگو با مخاطبان حسابرس و همه

علاقه مندان بسیار سپاسگزاریم. با آرزوی سلامتی.

مدارک، بررسی صورتهای مالی و سایر گزارشهایی که مدیران به مجمع عمومی تسلیم می کنند، اعلام هرگونه تخلف یا تقصیر در امور شرکت به اولین مجمع عمومی و نیز اعلام وقوع هرگونه جرم مطلع شده ضمن انجام ماموریت، به مراجع قضایی، به بازرس قانونی منتقل شده است؛ لذا وظیفه و نحوه برخورد و گزارش حسابرس نسبت به رعایت نشدن قوانین و مقررات، مشخص و شفاف می باشد.

سپاس

گستره خواسته از حسابرس برای کنترل رعایت قوانین و مقررات به دلیل منافع عمومی بسیار است. چگونه می توان این گستره را محدود و تبیین کرد؟

دکتر شریف زاده

درخصوص این پرسش و محدود نمودن گستره کنترل رعایت قوانین و مقررات در واحدهای تحت حسابرسی، با توجه به این امر که حسابرسان مستقل و بازرسین قانونی منتخب به عنوان ناظرین و نمایندگان مجامع واحدهای تحت رسیدگی می باشند، تبیین حدود بررسی برای آنان، تنها به حصول اطمینان مدیران دستگاهها از نظارت بر بخشی از قوانین منجر خواهد شد که این امر با هدف غایی و نهایی نظارت که حصول اطمینان از کاهش موارد عدم رعایت قوانین و مقررات است، در تضاد خواهد بود و ضروریست ارکان اجرایی واحدهای تحت رسیدگی همواره در تکاپو برای پاسخگویی به حسابرسان مستقل در خصوص نتایج عملکرد خود در اجرای قوانین و مقررات باشند.

سپاس

نظر خود را در خصوص موضوع افزایش قوانین و مقررات و متعاقب آن افزایش مسئولیتهای حسابرس و بازرس بفرمایید؟

دکتر شریف زاده

قوانین و مقررات نقش بسزایی در ایجاد نظم و ساختاری مناسب جهت عملکرد شرکتها و به خصوص شرکتها، بانکها و بیمه های دولتی دارند. قانونگذار با درک وجود خلاء، چالشها و نیازها در ابعاد مختلف، اقدام به تعیین چارچوب برای عملکرد شرکتها از طریق تدوین قوانین و مقررات می کند. اداره صحیح شرکتها با اجرای قوانین و مقررات صورت گرفته و منجر به جلوگیری از تضییع حقوق عامه مردم و دولت می گردد. همزمان با افزایش

سیل انتظارات از حسابرسی



حسن حاجیان

عضو کمیته تدوین استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسی
عضو کمیته استانداردها و آموزش سازمان بورس و اوراق بهادار
رئیس هیئت مدیره موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت شهود امین

حسابرس

جناب آقای حاجیان همراه مستمر و دیرینه حسابرس، این بار مهمان حسابرس و همشین مخاطبان و همراهان همیشگی مجله است. آغاز گفتگو را با کلام شما داشته باشیم.

حاجیان

ممنونم از این فرصت و امیدوارم گفتگوی اثر بخشی داشته باشیم. از مسئولین مجله حسابرس تشکر می‌کنم که با تخصیص هر شماره از مجله به یکی از موضوعات چالش برانگیز حرفه حسابرسی، موجبات بیان نظرات از زوایای مختلف نسبت به آن موضوع را فراهم می‌کند و از این طریق در مسیر ترویج حسابرسی آگاهانه، هوشمندانه و مسئولانه که از ویژگیهای لازم برای رشد و اعتلای حرفه حسابرسی و تقویت جایگاه آن در محیط اقتصادی کشورمان است، جدیت دارد. امیدوارم گفتگوی ثمربخشی باشد.

نسبت به آن الزامات و نیز نسبت به آثار و تبعات رعایت و رعایت نشدن الزامات، امری اجتناب‌ناپذیر است. به‌عنوان مثال، در رابطه با گزارشگری مالی، فرض بر این است که به‌کارگیری استانداردهای حسابداری منجر به ارائه صورتهای مالی برخوردار از ویژگیهایی که بیان شد می‌گردد؛ یا در مورد اظهارنامه مالیاتی، به‌عنوان یک گزارش مالی برای مقصودی خاص، رعایت مفاد قانون و مقررات مالیاتی به ارائه اطلاعات گویای رعایت یا رعایت‌نشدن تکالیف قانونی از منظر مالیاتی منتهی می‌شود و دلالت بر تنظیم اظهارنامه مالیاتی برخوردار از ویژگیهای ذکر شده خواهد داشت. پس اشراف به استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی به ترتیب برای این دو گزارشگری ضروری است.

حسابداری

برای اهداف گزارشگری مالی، مهمترین قوانین و مقررات که باید رعایت شوند کدامند؟

حاجیان

در رابطه با این‌که برای مقاصد گزارشگری مالی، مهمترین قوانین و مقررات که باید رعایت شود کدامند، علاوه بر استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات عمومی تجاری، مالی، مالیاتی، کار و بیمه تامین اجتماعی، لازم است بسته به موضوع فعالیت و محیط فعالیت، سایر قوانین مرتبط نیز که بر عملکرد یا تداوم فعالیت واحد گزارشگر تاثیر گذار است، مورد توجه قرار بگیرد. بدیهی است میزان توجه به رعایت هر یک از قوانین و مقرراتی که اشاره شد رابطه مستقیم با میزان تاثیر پیامدهای مثبت و منفی رعایت یا رعایت‌نشدن آن‌ها دارد که تصمیم‌گیری در این رابطه با ارکان راهبردی واحد گزارشگر است.

حسابداری

تاثیر این قوانین و مقررات بر "منافع عمومی" چیست و نقش حسابرسان در این زمینه چیست؟

حاجیان

اگر قانون و مقررات را به‌طور عام، مجموعه بایددها و نبایدهایی در نظر بگیریم که در راستای انتظام بخشی و ضابطه‌مندسازی مناسبات عادلانه در راستای دستیابی به اهداف شکل‌گیری یک اجتماع وضع می‌شود، این فرض

حسابداری

حجم کار حسابرس را شما از نزدیک در موسسه شاهد هستید. به این میزان از مسئولیتها تکالیف جدیدی اضافه شده است. دغدغه این شماره از مجله تکالیف جدید برای حسابرسان و بازرسان قانونی است. در مقدمه دیدگاه شما در ارتباط با مقاصد گزارشگری مالی را بدانیم؟

حاجیان

در پاسخ به این سوال توجه به این نکته ضروری است که فرایند گزارشگری، اعم از گزارشگری‌های مالی و غیرمالی، خواه با مقاصد عمومی و خواه برای مقاصد خاص، مستلزم برخورداری از سیستمهای اطلاعاتی مناسب برای گردآوری و دسته‌بندی داده‌هایی مشخص و تعریف‌شده وفق الزاماتی معین است که ارائه اطلاعات به استفاده‌کنندگان مختلف که ذینفعان اطلاعات خوانده می‌شوند، مشتمل بر ذینفعان داخل واحد گزارشگر و ذینفعان خارج از واحد گزارشگر را میسر کند. برای این‌که حاصل فرایند گزارشگری برای رفع نیازهای اطلاعاتی ذینفعان، قابل‌اعتنا و موثر تلقی شود لازم است علاوه بر ویژگیهای به‌موقع بودن، مربوط بودن، قابل‌انکا بودن، قابل‌مقایسه بودن و قابل‌فهم بودن، از ویژگی منصفانه بودن که نشأت گرفته از آگاهی، صداقت و بی‌طرف بودن تهیه‌کنندگان در تمامی گامهای فرایند گزارشگری است، برخوردار باشد. بر این اساس می‌توان گفت که مقصود گزارشگری مالی، ارائه اطلاعات شفاف و منصفانه پیرامون آثار معاملات، رویدادهای مالی و شرایط، در جهت تامین آگاهی‌های لازم برای تصمیمات اقتصادی است.

حسابداری

با توجه به این ویژگیها تکلیف ارائه‌دهندگان گزارشها چیست؟

حاجیان

از آنجا که الزامات منتج به این ویژگیها، حسب مورد در قوانین و مقررات، اعم از قوانین عمومی، قوانین خاص، مقررات داخلی و استانداردهای حاکم بر موضوعات مورد گزارش تعیین می‌شود، اشراف کافی ارائه‌دهندگان گزارشات

پژوهش‌سکده شورای نگهبان، در گزارش پژوهشی خود در رابطه با منافع عمومی، با عنوان بررسی مفهوم منافع عمومی، منافع عمومی را هر آن چیزی می‌داند که برای عموم افراد جامعه دارای ارزش و سودمند تلقی می‌شود و همگان امکان بالقوه استفاده از آن را دارند. ملاحظه می‌فرمائید که چقدر دامنه این تعاریف وسیع است؛ همین وسعت معنا عموماً سبب افتراق دیدگاهها در بحث حدود مسئولیت حساب‌رسان در این زمینه شده است. در چنین شرایطی ریسک مسئولیت حساب‌رسان در محیط ایران، بسیار بزرگ است و کنترل آن نیز دشوار به نظر می‌رسد فرض بر این گذاشته شده که پاسخ حساب‌رسان به خواسته گزارش موارد عدم رعایت قوانین و مقررات، منجر به حفظ منافع عمومی می‌گردد! این در حالی است که به ضرورت جبران خدمات تخصصی حساب‌رسان برای ارائه خدمت در زمینه بررسی رعایت قوانین و مقررات بیشمار مربوط به صاحبکاران توجه چندانی نمی‌شود و فقط شاهد سیل انتظارات از حساب‌رسان هستیم. موسسات حساب‌رسانی خارج از کشور، بابت هر گونه خدمات، اعم از اطمینان‌بخشی (Assurance Services)، گواهی‌دهی (Attestation Services) و خدمات مرتبط، متناسب با ماهیت کار، ریسک کار، ترکیب تیم و میزان ساعات کار لازم، حق الزحمه جداگانه دریافت می‌کنند و این موضوع منجر به ثمربخشی خدمات آنها نیز شده است.

سپاس

مسئولیت‌های حساب‌رسان در قبال این قوانین و مقررات

چیست؟

حاجیان

بدیهی است در وهله اول آنها نیز موظف به رعایت قوانین و مقررات مربوط هستند، همچنین به دلیل ماهیت شغل خود تکلیف دیگری نیز طبق آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای دارند که بر اساس آن موظف هستند طی دوران رابطه کاری با صاحبکار، هنگام مواجه شدن با موارد ارتکاب به رعایت نکردن قوانین و مقررات و حتی در موارد مشکوک به رعایت نشدن یا آگاهی از رعایت نشدن، چنانچه آثار آن موارد اعم از مالی و غیرمالی، بر صاحبکار یا بر ذینفعان آن یا بر عموم مردم ناچیز نباشد، باید با رعایت اصول درستکاری و رفتار و آداب حرفه‌ای از طریق آگاه‌سازی هدفمند مدیریت یا ارکان راهبری صاحبکار، هرگونه

بنیانی را پذیرفته‌ایم که قانون و مقررات، ذاتاً در جهت منافع عمومی است؛ و بر این اساس، در یک اجتماع مدنی، وجود قانون و مقررات "بدون تاثیر بر" منافع عمومی نباید منطقی محلی از اعراب داشته باشد، پس در پاسخ اولیه به سوال عرض می‌کنم که قاعدتاً همه قوانین و مقررات دارای تاثیر بر منافع عمومی هستند.

در بسیاری از قوانین و مقررات مرتبط با حسابداران رسمی، از جمله در آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی، استانداردهای حسابداری و حسابرسی، یا در ماده واحده قانون موسوم به قانون تشکیل جامعه حسابداران رسمی به دفعات از اصطلاح "منافع عمومی" استفاده شده و بسیار هم مهم است ولی نکته‌ای که در اینجا وجود دارد، بحث چپستی این عنوان و ابعاد آن است. اگر چه در ظاهر، مقصود از دو کلمه "منافع" و "عمومی" واضح به نظر می‌رسد ولی از آنجا که اتفاق نظر کاملی نسبت به دامنه منافع وجود ندارد، با تشدد در تعریف و تبیین آن عنوان مواجه هستیم. عده‌ای از حقوقدانان بر این باور هستند که به همان اندازه که مفهوم واژه "عمومی" گسترده است مفهوم منافع عمومی نیز گسترده است. از نظر عده‌ای دیگر، مفهوم منافع عمومی بسیار نسبی و اتفاقی و انعطاف‌پذیر است و به تناسب زمان و مکان تفاوت می‌کند.

فدراسیون بین‌المللی حسابداران (ایفک) در سال ۲۰۱۲ با انتشار سندی با عنوان موضع سیاستی شماره ۵، تلاش کرد تعریفی تخصصی از منافع عمومی ارائه نماید. طبق تعریف ایفک، "منافع عمومی عبارت از منافع خالص برای همه اعضای اجتماع و دقت نظرهای اعمال شده به نیابت از اجتماع در هرگونه اقدام، تصمیم یا خط‌مشی است". همانطور که ملاحظه می‌شود، در این تعریف، هم به پیامدها و نتیجه یک مسئله توجه شده و هم به راه‌های تحقق نتیجه. در این سند تصریح شده که واژه "عموم" شامل بزرگترین دامنه اجتماع و واژه "منافع" شامل همه چیزهایی می‌شود که نزد افراد یا اجتماع دارای ارزش است؛ و البته این تذکر نیز مطرح شده که در تعیین این‌که منافع عمومی چگونه ارائه شود و چه نهادهایی آن را عرضه کنند، باید به تفاوت در فرهنگها، ارزشهای اجتماعی و نظامهای اخلاقی توجه شود.

کار حسابرس مستقل و بازرس قانونی، ایجاد ضمانت اجرایی برای تصمیمهای کارگروه انتخاب حسابرس برای شرکت‌های مشمول، افزودن مسئولیت کنترل منشورهای کمیته‌های تخصصی هیئت‌مدیره به مسئولیت حسابرس مستقل و بازرس قانونی، الزام حسابرس و بازرس قانونی به گزارشگری نسبت به گزارش هیئت‌مدیره در مورد کنترل‌های داخلی شرکت، افزایش دامنه کار حسابرس مستقل به بررسی افشای آثار مالی تکالیف قانونی شرکت در صورتهای مالی، الزام شرکت‌های مشمول به انجام حسابرسی عملیاتی با دوره تناوب سه‌ساله از طریق حسابرس مستقل و بازرس قانونی خود و پیش‌بینی ضمانت اجرا برای آن، الزام سازمان حسابرسی به ارسال یک نسخه از صورتهای مالی حسابرسی شده به سازمان ملی بهره‌وری، الزام سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی به ارسال یک نسخه از گزارشهای مالی شرکت‌های مشمول، به صورت فایل قابل ویرایش، برای وزارت امور اقتصادی و دارایی و تکلیف بازرس قانونی به احراز رعایت ثبت صورتجلسات مجامع عمومی شرکت‌های مشمول نزد اداره ثبت شرکتها و موسسات غیرتجاری است که در مواد مربوط به این موضوعات، به صراحت به مسئولیت حسابرس مستقل و بازرس قانونی اشاره شده است. انجام اغلب این تکالیف اگر قرار باشد به صورت تخصصی و ثمربخش انجام شود مستلزم صرف زمان نیروی انسانی رده بالای حسابرسی است، و قاعدتا لازم است در تعیین مبلغ قرارداد حسابرسی در نظر گرفته شود و حتی معقول‌تر آن است که به‌عنوان کاری مستقل در راستای حسابرسی صورتهای مالی تعریف و طی قرارداد جداگانه به مرحله اجرا درآید. خوشبختانه در ماده ۵۷ آیین‌نامه، مسئولیت نظارت بر حسن اجرای آن به عهده روسای مجامع گذاشته شده و لذا می‌طلبید ایشان از هیئت‌مدیره شرکت‌های مشمول بخواهند مسئولیت مستقیم خود نسبت به استقرار کنترل‌های داخلی کارا و اثربخش در زمینه خواسته‌های آیین‌نامه را جدی بگیرند و متذکر شوند که در تعیین حق‌الزحمه حسابرس به حجم کار لازم برای انجام ثمربخش موارد فوق توجه شود.

سازش

نظر شما در مورد وظایف گسترده حسابرس و بازرس

اقدام لازم در راستای حفظ منافع عمومی از جمله گزارشگری موضوع ظرف مهلت معین به نهاد ذیصلاح، رعایت سایر الزامات استانداردهای حسابرسی ۲۵۰ و ۲۴۰ و در برخی موارد، کناره‌گیری از کار و قطع رابطه حرفه‌ای با صاحبکار را به عمل آورند.

سازش

آئین‌نامه انتظام‌بخشی، شفاف‌سازی و ضابطه‌مندسازی درآمدها و هزینه‌های شرکت‌های دولتی (موسوم به آئین‌نامه حاکمیت شرکتی برای شرکت‌های دولتی) نیز تکالیف متعددی برای حسابرس مستقل و بازرس قانونی تعیین نموده است. نظر شما در خصوص مفاد تکالیف این آئین‌نامه چیست؟

حاجیان

نگاهی کلی به این آئین‌نامه انداخته‌ام. به‌نظرم نکات قابل تامل آن به‌عنوان یک حسابرس، پیش‌بینی جریمه تاخیر در صدور گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی که مهلت آن دو ماه از تاریخ وصول صورتهای مالی سالانه شرکت تعیین شده، اضافه‌شدن اظهارنظر نسبت به صورت تطبیق عملیات و بودجه تفصیلی مصوب شرکت به‌دامنه

باید پذیرفت که قضاوت و تصمیم‌گیری در محیط آزمایشگاه با قضاوت و تصمیم‌گیری در محیط واقعی بسیار متفاوت است

قانونی به موجب ماده ۱۵۱ قانون اصلاح قسمتی از قانون تجارت چیست؟ ماده ۱۵۱ در برگیرنده کدام قوانین و مقررات است؟ ضمانت اجرایی این ماده چیست؟

حاجیان

ماده ۱۵۱ لایحه اصلاحی قانون تجارت، همواره از جمله تکالیف پر چالش برای حسابرس در نقش بازرس قانونی شرکتها بوده و هست. در ماده ۱۵۱ سه عنوان "تخلف"، "تقصیر" و "جرم" ذکر گردیده و از بازرس خواسته شده در صورت مشاهده هرگونه تخلف یا تقصیر هیئت مدیره و مدیرعامل در امور شرکت آن را به اولین مجمع عمومی گزارش کنند و اگر حین ماموریت خود از وقوع جرمی آگاه شوند، موضوع را علاوه بر گزارش به مجمع عمومی به اطلاع مرجع قضایی صلاحیت دار نیز برسانند. اما چندین سوال در اینجا مطرح می شود؛ از جمله اینکه تخلف چیست، تقصیر چیست و جرم چیست؟ آیا مبانی "تمایز" هر یک معین است؟ آیا با توجه به قانون مجازات اسلامی، تخلف در تعریف جرم قرار نمی گیرد؟ منظور ماده ۱۵۱ از دامنه امور شرکت چیست؟ آیا دامنه امور شرکت رعایت مقررات و نظامات حکومتی را شامل می شود؟ آیا این دامنه تاثیر عملکرد شرکت بر منافع عمومی را نیز در بر می گیرد یا صرفا محدود به امور داخلی شرکت و منافع سهامداران است؟

اجازه بدید تورقی در این موضوعات داشته باشیم. در متون حقوقی، تخلف به معنای سرپیچی از قوانین و مقررات، اخلاق و عرف تعریف شده و اگر مربوط به مقررات یک اداره یا سازمان باشد در حیطه تخلفات اداری قرار می گیرد. از نظر قانون، اگر تخلف به صورت غیر عمد یا از سر ناآگاهی باشد، به آن قصور گفته می شود و اگر به صورت کاملا آگاهانه و از روی عمد باشد، تقصیر تلقی می گردد. در قانون مجازات اسلامی، در تعریف جرم آمده است "هر فعل یا ترک فعلی که در قانون برای آن مجازات تعیین شده باشد جرم محسوب می شود". در همین قانون در مصوبه سال ۱۳۷۵ با تعریفی که برای مجازات بازدارنده و سپس در مصوبه سال ۱۳۹۲ با تعریفی که برای تعزیر ارائه شد، تخلف از مقررات و نظامات حکومتی در زمره جرائم قرار گرفته است.

علاوه بر اینها، قانون رسیدگی به تخلفات اداری مصوب سال ۱۳۷۲ را نیز داریم که طبق آن، کلیه وزارتخانه ها، سازمانها، موسسات و شرکتهای دولتی، شرکتهای ملی نفت و گاز و پتروشیمی و شهرداریها و بانکها و موسسات و شرکتهای دولتی که شمول قانون بر آنها مستلزم ذکر نام است و موسساتی که تمام یا قسمتی از بودجه آنها از بودجه عمومی تامین می شود و نیز کارکنان مجلس شورای اسلامی و نهادهای انقلاب اسلامی مشمول آن هستند. در این قانون فهرست تخلفات اداری در ۲۴ ردیف و مجازات آنها نیز در ۱۱ ردیف احصا شده است. با توجه به این اشاره مختصر ملاحظه می کنید که درک و اجماع بر سر تکلیف موضوع ماده ۱۵۱ مستلزم رفع ابهامات عدیده در رابطه با دامنه اصطلاحاتی است که در آن استفاده شده است. آنچه مشخص است، تاکنون قریب به تمامی حسابرسان، دامنه مسئولیت خود نسبت به این ماده را به بیان موارد عدم رعایت اصلاحیه قانون تجارت، اساسنامه شرکت و مصوبات مجامع عمومی محدود کرده اند و در برخی موارد با استناد به تشخیص مشاوران حقوقی خود، موضوعات خاص را به مراجع قضایی اعلام می نمایند.

در رابطه با ضمانت اجرایی ماده ۱۵۱، همانند ضمانت اجرایی سایر مواد مربوط به وظایف بازرس، به نظر ماده ۱۵۴ با ذکر این عبارت که بازرس یا بازرسان در مقابل شرکت و اشخاص ثالث نسبت به تخلفاتی که در انجام وظایف خود مرتکب می شوند، طبق قواعد عمومی مربوط به مسئولیت مدنی مسئول جبران خسارت وارده خواهند بود، تکلیف را روشن کرده است. در این ارتباط در ماده ۱ قانون مسئولیت مدنی آمده هر کس بدون مجوز قانونی به عمد یا در نتیجه بی احتیاطی به جان یا سلامتی یا مال یا آزادی یا حیثیت یا شهرت تجارتنی یا به هر حق دیگر که به موجب قانون برای افراد ایجاد گردیده لطمه ای وارد نماید که موجب ضرر مادی یا معنوی به دیگری شود، مسئول جبران خسارت ناشی از عمل خود است؛ که به نظر ضمانت اجرایی از این قوی تر نمی شود. اینجاست که در اجرای ماده ۱۵۱ و سایر وظایف بازرس طبق لایحه اصلاحی قانون تجارت، اعمال دقت مضاعف حسابرس، خصوصا در نقش بازرس، برای پیشگیری از عواقب موضوع، چه آنجا که مطلبی در گزارش ذکر می کند و چه آنجا

چه تاثیری بر گزارش حسابرسی و بازرسی قانونی دارد؟ رسیدگیهای چک لیستی در این خصوص چه معایبی دارد؟

حاجیان

آنچه مسلم به نظر می‌رسد، در حال حاضر به دلیل انبوه قوانین و مقررات و انتظار گزارش موارد رعایت‌نشدن آنها از حسابرس مستقل در نقش بازرس قانونی، آن هم در شرایطی که در اکثر موارد حق الزحمه‌ای برای ایفای مسئولیت‌های این نقش تخصصی و پرریسک در نظر گرفته نمی‌شود و در موارد بسیار استثنا اگر هم حق الزحمه‌ای باشد اصلاً درخور توجه نیست کاری که انجام می‌شود به دلیل بی‌انگیزگی ضمن ائتلاف وقت مفید "تیم حسابرسی" که باید به تکالیف سنگین و تخصصی حسابرسی صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابرسی تخصیص داده می‌شد، فاقد اثربخشی کافی و مناسب است و نمی‌توان انتظار داشت کار انجام شده در جهت حفظ منافع عمومی باشد. باید توجه داشت که واکنش حسابرس یا به‌طور کلی‌تر، حسابدار رسمی اعم از شاغل و غیرشاغل، نسبت به موارد مواجهه با عدم رعایت قوانین و مقررات، چه کم و چه انبوه، متاثر از موقعیت و شرایط؛ متاثر از میزان شناخت او نسبت به موضوع و کلا نسبت به مسایلی موجود در محیط است. باید پذیرفت که قضاوت و تصمیم‌گیری در محیط آزمایشگاه با قضاوت و تصمیم‌گیری در محیط واقعی بسیار متفاوت است. به‌عنوان مثال، نظر من و شما در مورد یک موضوع واحد، به دلایل گوناگون که وابسته به ویژگیهای شخصی، از قبیل فرهنگ، اعتقادات، باورها، سطح آگاهی، تجربه و... است می‌تواند در تعارض باشد و این امری کاملاً طبیعی است؛ حتی بسیار محتمل است که نظر یک نفر نسبت به یک موضوع واحد در شرایط زمانی و مکانی مختلف، تغییر کند. تمامی این موارد تاثیر محتوایی بر روی مبانی قضاوت دارد، از همین جهت، چنانچه قرار بر "ثربخشی" گزارشگری موارد رعایت‌نشدن باشد که قاعدتاً غیر از این انتظار نمی‌رود، برخورد شکلی و چک لیستی کنونی، بعید است که ثمره مناسبی داشته باشد، چراکه گاهی به اقتضای شرایط ممکن است رعایت یک تکلیف قانونی، زمینه‌ساز تضییع منافع عمومی و رعایت‌نکردن آن در جهت

که به هر دلیل مطالبی در گزارش درج نمی‌گردد، بسیار ضروری است، چراکه حسب مورد ممکن است مشمول ماده ۱ قانون مسئولیت مدنی شود. اعمال چنین دقتی، مستلزم به‌کارگیری سطح مناسبی از رده حرفه‌ای و صرف زمان کافی برای پاسخگویی به انتظارات قانونی از حسابرس است. در همین ارتباط در استاندارد حسابرسی ۲۵۰ تصریح شده که تشخیص این‌که عملی رعایت‌نکردن محسوب می‌شود یا خیر، مستلزم بررسیهای قانونی است و گاه از تخصص حسابرس خارج است و نیازمند کسب نظر کارشناس حقوقی واجد شرایط است و صد البته تشخیص نهایی آن با مرجع ذیصلاح قانونی است.

سازمان

نگاه متفاوتی به موضوع داشتید. انبوه قوانین و مقررات و تاکید بر گزارشگری آنها توسط حسابرسان و بازرسان

چنانچه قرار بر اثربخشی

گزارشگری موارد

رعایت‌نشدن باشد که

قاعدتاً غیر از این

انتظار نمی‌رود

برخورد شکلی و

چک لیستی کنونی

بعید است که

ثمره مناسبی داشته باشد

حفظ منافع عمومی باشد، خصوصاً که شاهد آن هستیم که به روزآوری به موقع قوانین و مقررات به فراخور تغییرات محیط، به ویژه محیط اقتصادی و اجتماعی و مباحث فناوری، مورد کم توجهی است. پر واضح است که جایگزین کردن برخورد شکلی با برخورد مبتنی بر شناخت کافی از ماهیت موضوع و تفکر عمیق مبتنی بر ارزیابی تمامی آثار و تبعات رعایت و رعایت نشدن، مستلزم دانش و تجربه موثر و صرف وقت و هزینه مناسب است. به دلیل توجه نکردن به ضرورت جبران خدمات حسابرسان در این زمینه، اقدامات کنونی متأسفانه به طور عمده در جهت رفع تکلیف و با استفاده از رده‌های حرفه‌ای نامناسب انجام می‌شود که منطقی به نفع هیچ کس نیست.

سپاس

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

حاجیان

به طور کلی، مسئولیت حسابرس نسبت به ارزیابی رعایت قوانین و مقررات توسط واحد مورد رسیدگی، خواه عهده‌دار مسئولیت بازرسی قانونی باشد یا نباشد، طبق بند الف ماده ۴ آئین‌نامه اجرایی تبصره ۴ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به‌عنوان حسابدار رسمی، عبارت از بررسی و اعلام نظر صریح در مورد رعایت قوانین و مقررات تجاری، مالیاتی و سایر قوانین و مقررات مرتبط با فعالیت شخص مورد رسیدگی است که یکی از پرسش و پاسخهای جامعه حسابداران رسمی نیز به این مطلب اختصاص یافته است. البته حتی بدون در نظر گرفتن تکلیف این ماده، همانطور که در پاسخ سوالات قبلی مطرح شد، آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی و استاندارد حسابرسی ۲۵۰ حاوی تصریح مسئولیت حسابرس در این زمینه است.

سپاس

گستره خواسته از حسابرس برای کنترل رعایت قوانین و مقررات به دلیل منافع عمومی بسیار است. چگونه می‌توان این گستره را محدود و تبیین کرد؟

حاجیان

محدود کردن خواسته‌ها با توجه به آنچه مطرح شد، بعید است که شدنی باشد و به صلاح هم نیست. اما آنچه باید برای عادلانه و منصفانه شدن فضا در نظر گرفته شود، رسیدن به باور ضرورت جبران خدمات حسابرس در زمینه رعایت قوانین و مقررات است. تفکیک حق الزحمه خدمات حسابرسی صورتهای مالی از خدمات بازرسی قانونی و انعقاد قرارداد مستقل برای هر نوع گزارشگری و خدمت تخصصی حسابرس، از جمله گزارش بازرسی قانونی، گزارشگری نسبت به کنترل‌های داخلی، نسبت به رعایت قوانین و مقررات خاص، آئین‌نامه و دستورالعمل، نسبت به گزارشات تطبیق، نسبت به گزارشات مدیریتی و هر گونه اطلاعات موثر بر تصمیم‌گیری و... در قالب خدمات اطمینان‌بخشی و یا خدمات گواهی‌دهی، قطعاً می‌تواند نتایج بسیار موثری در حفظ منافع عمومی و کاهش فاصله انتظارات چاره کار داشته باشد. و مسئولیت‌های پاسخگویی را نیز چه برای حسابرس و چه برای مدیران ارکان راهبردی واحدهای گزارشگر و منتشر کننده اطلاعات تبیین می‌کند. استفاده یا الگوگیری از استانداردهای اطمینان‌بخشی به‌روز شده خصوصاً سری ۷۰۰ و ۸۰۰ در حوزه‌های رعایت قالبهای گزارشگری خاص و استاندارد خدمات مرتبط ۴۴۰۰ با عنوان اجرای روشهای توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی، می‌تواند چاره‌کار باشد. حرفه حسابرسی با بازنگری استانداردهای کاری خود، خصوصاً با ارائه استاندارد حسابرسی ۷۰۱، همواره بحث شفافیت در کار خود و پاسخگویی را مورد توجه قرار داده و باید امیدوار بود که با درک ویژگیهای خدمات این حرفه، استفاده موثر و منصفانه از ظرفیتهای آن، آنگونه که در کشورهای پیشرفته شاهد هستیم و تماماً بُرد عمومی را به همراه داشته، مورد توجه ذینفعان، خصوصاً قانون و مقررات‌گذاران کشور، در جهت حفظ منافع عمومی باشیم.

سپاس

امیدواریم با اطلاع از این دیدگاه‌های متفاوت، برای آینده حرفه تصمیمات مفیدی اتخاذ گردد.



IAASB[®]

IFRS

سخنرانی رئیس هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در کنفرانس بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی: ارتباط با سرمایه‌گذاران در زمانهای عدم اطمینان

آندریاس بارکو، رئیس هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB)، در کنفرانس بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) در ۲۶ ژوئن ۲۰۲۳ در مورد نقش گزارشگری مالی در زمانهای عدم اطمینان و نحوه حمایت هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری از شرکتهای و اطمینان از برآورده شدن نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران سخنرانی کرد.

مقدمه

سلام به همه افراد حاضر و افرادی که از طریق برخط در این کنفرانس حضور دارند. با طرح یک پرسش از مخاطبان بحث را شروع می‌کنم.

احاطه‌شده با عدم اطمینان

چند نفر از شما فیلم "همه چیز همه‌جا به یکباره" را دیده‌اید؟

برای اطلاع کسانی که این فیلم را ندیده‌اند، این فیلم در مراسم اسکار (Oscars) امسال هفت جایزه دریافت کرد. این فیلم (تا حدی) در مورد تسلیم اظهارنامه مالیاتی است. شاید فکر کنید که موضوع فیلم ارتباط ضعیفی با گزارشگری مالی دارد، اما کمی صبر کنید.

این فیلم سورئال، از جهانها عبور و شخصیت اصلی فیلم به سختی تلاش می‌کند تا با تکمیل اظهارنامه مالیاتی خود و وجود یک حسابرس مالیاتی خشن، با چالشهای متعدد در زندگی خصوصی و چندبعدی خود دست‌وپنجه نرم کند.

شاید یکی از دلایلی که این فیلم تا این حد تحسین شده است، به این خاطر باشد که بی‌نظمی و چالشهای آن در ذهن ما تداعی می‌شود. ما در زمانه بی‌اطمینانی زندگی می‌کنیم که خطرهای و تفتیش‌های بسیار زیادی در آن وجود دارد و درست مانند شخصیت فیلم، هر روز تصمیم‌هایی می‌گیریم؛ تصمیم‌هایی که آینده ما را مشخص خواهد کرد.

برای شرکتهای، سرمایه‌گذاران، حسابرسان و مراجع انتظام‌بخشی، بی‌اطمینانیهای فعلی و ریسکهای مرتبط با آن، جنبه‌های

هستیم. می‌دانیم که شما و همکارانتان با تقاضاهای زیادی در زمان خود روبه‌رو هستید. شما با تمام چالشهای مربوط به اداره شرکت‌های خود دست‌وپنجه نرم می‌کنید. افزون بر این، باید با الزامهای جدید حسابداری کنار بیایید و باید برای به‌کارگرفتن الزامهای جدید در زمینه افشای پایداری آماده شوید. اگر این کافی نبود، باید به سایر الزامهای نظارتی جدید نیز پاسخ دهید.

درک می‌کنیم که برخی از شرکتها در حال حاضر ممکن است احساس خستگی کنند. در حالی که نمی‌توانیم شما را از عدم اطمینان که ممکن است تجربه کنید خلاص کنیم، اما هر کاری از دستمان بر می‌آید برای کمک به شما در مدیریت شرایط، انجام می‌دهیم. ما این کار را در حالی انجام می‌دهیم که به‌طور مستمر در تلاش برای ایجاد شفافیت، پاسخگویی، اعتماد و در نتیجه بهبود کارایی بازارهای سرمایه هستیم. همانطور که گفتیم: وظیفه هیئت خدمت به منافع عمومی است. به همین دلیل سخت کار می‌کنیم تا دامنه وسیعی از چشم‌اندازها را در نظر گرفته و محیط‌های مختلفی را که شرکتها و سرمایه‌گذاران در آن فعالیت می‌کنند، درک کنیم. ما به‌دقت تحولها را رصد می‌کنیم، افق را بررسی می‌کنیم،

مختلفی دارند: جغرافیای سیاسی، فناوری، انتظام‌بخشی، مرتبط با بازار، مرتبط با نرخ بهره، مرتبط با آب‌وهوا و مرتبط با زنجیره تامین، شما نام ببرید.

بی‌اطمینان اقتصادی جهان ما را احاطه کرده است. در اینجا برای نشان دادن این امر، برخی از عناوین مقاله‌های خبری اخیر آورده شده است: "کسب‌وکار و بازارها به دلیل عدم اطمینان به لرزه در آمدند..."; "بازارهای اروپایی به دلیل عدم اطمینان به رنگ قرمز درآمدند..."; و "عدم اطمینان اقتصادی در حال افزایش است."

آخرین نشست هیئت ثبات مالی (FSB) که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری یکی از شرکت‌کنندگان در این نشست بود، شامل گفتگوهایی در مورد یک عدم اطمینان دیگر بود؛ یعنی پیامدهای احتمالی ثبات مالی ناشی از تحولات اخیر در بخش بانکداری. عدم اطمینانی همه ما را تحت‌تاثیر قرار می‌دهد.

اطلاعات بهتر برای تصمیم‌گیری بهتر

هنگامی که شرایط تغییر می‌کند، نیاز به اطلاعاتی که بتوانید به آن‌ها اتکا کنید، افزایش می‌یابد. اطلاعات سودمند و قابل اعتماد این امکان را فراهم می‌آورد تا تصمیم‌های آگاهانه بگیریم.

بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و دو هیئت تدوین استاندارد زیر مجموعه آن، بر این باور تاسیس شدند که به‌طور کلی، اطلاعات بهتر منجر به تصمیم‌های اقتصادی بهتر و به‌طور خاص، تصمیم‌های سرمایه‌گذاری بهتر می‌شود. هدف هیئت، خدمت به منافع عمومی از طریق تدوین استانداردهایی است که به سرمایه‌گذاران اطلاعات موردنیاز در مورد شرکتها را می‌دهد تا به آن‌ها کمک کند تصمیم بگیرند به چه نحوی و در کجا سرمایه خود را سرمایه‌گذاری کنند.

هیئت بیش از دو دهه شواهدی در مورد مزایای به‌کارگیری گسترده استانداردهای حسابداری زیرمجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی دارد. استانداردهای هیئت، چارچوب قابل اعتمادی را برای کمک به شرکتها فراهم می‌کنند تا در شرایط عدم اطمینان، اطلاعات مهم را به سرمایه‌گذاران انتقال داده و با آن‌ها ارتباط برقرار کنند.

در بنیاد به‌طور کامل از پیشینه فعلی عملیات شرکتها آگاه



سرمایه‌گذاران برای

شفافیت ارزشی قابل هستند

حتی هنگامی که شرکتها

به آن‌ها موارد

ناخوشایند را می‌گویند

باید بتوانند روایت خود را برای جامعه سرمایه‌گذاران بازگو کنند. بنابراین، هیئت موارد افشای جدیدی را در یادداشتهای صورتهای مالی الزام می‌کند.

هیئت همیشه پیش از معرفی استانداردهای جدید یا ایجاد تغییرهایی در استانداردهای خود، از طریق یک فرایند شفاف یعنی فرایند انجام کار خود با مردم مشورت می‌کند. ذینفعان در جریان مشورتخواهی در زمینه موارد اصلاحی پیشنهادی در الزامهای حسابداری مالیات معوق، بازخوردهای سودمندی را به هیئت ارائه دادند. این بازخوردها به هیئت کمک کرد تا پیش‌نویسهای خود را اصلاح کند.

نتیجه این بازخوردهای سودمند، الزامهای بازنگری شده بود که هم برای سرمایه‌گذاران و هم شرکتها سودمند هستند. تدوین استاندارد همواره یک اقدام متوازن‌کننده است. هیئت، به‌عنوان گردآورنده دیدگاه‌های مختلف در راستای یافتن بهترین راهکار ممکن عمل می‌کند؛ راهکاری که نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران را بدون هزینه غیرضروری و پیچیدگی برای شرکتهایی که صورتهای مالی خود را تهیه می‌کنند، برآورده کند.

اولویت‌بندی پروژه‌ها

دوم، هیئت منابع خود را بر پروژه‌هایی متمرکز می‌کند که براساس بازخورد سهامداران، آنها را به ترتیب اهمیت رتبه‌بندی می‌کند. سال گذشته در این کنفرانس، در مورد مشورتخواهی که در دستور کار هیئت و در آن زمان در شرف پایان بود، با شما صحبت کردم. بازخورد آن مشورتخواهی به هیئت کمک کرد تا برنامه‌کاری خود را برای دوره پنج‌ساله فعلی و تا سال ۲۰۲۶، تهیه کند.

هیئت به‌دقت نظرهای شما را در مورد پروژه‌های احتمالی و ایجاد توازن بین اولویتهای مختلف مورد بررسی قرار داد؛ یعنی تمرکز خود را بر موردی که در واقع اهمیت دارد، معطوف می‌کند؛ در حالی‌که به منابع همه افرادی که تحت الزامها و خود هیئت هستند نیز توجه دارد. در نتیجه، هیئت عاقلانه عمل کرده و تنها سه پروژه جدید، از جمله کار روی داراییهای نامشهود و صورت جریان وجوه نقد را به برنامه‌کاری خود اضافه کرد.

این پروژه‌ها برای سرمایه‌گذاران مهم هستند و به‌احتمال

با مراجع انتظام‌بخشی، شرکتهای سرمایه‌گذاران و حسابرسان گفتگو می‌کنیم. گفتگوی مستمر با سایر نقش‌آفرینان در زیست‌بوم مالی، به کار و تصمیمهای ما آگاهی‌بخشی می‌کنند. این موضوع این آگاهی را به ما می‌دهد که چطور پروژه‌های خود را اولویت‌بندی و به بهترین شکل عدم اطمینان را مهار کنیم.

ما استانداردهای خود را طوری طراحی می‌کنیم که نیازهای ذینفعان را برآورده سازد؛ اما مهمتر از آن، استانداردهای خود را همراه با ذینفعانمان طراحی می‌کنیم. ما توافق بدون کاهش کیفیت را به‌دست آوردیم. تعامل با ذینفعان و شنیدن خواسته‌های آنها، از جمله از طریق مشورتخواهی عمومی، زیربنای تدوین استانداردهای هیئت است.

اجازه دهید با بیان سه نمونه نشان دهم که چگونه کارکنان هیئت به شما کمک می‌کنند.

اقدام فوری در صورت ضرورت

اول، هنگامی که نیاز به انجام اصلاحات وجود دارد، هیئت فوری دست به اقدام می‌زند. یک نمونه اخیر، انجام اصلاحات در الزامهایی حسابداری مالیاتی در صورتهای مالی بود. سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) به‌تازگی نظام مالیاتی بین‌المللی را با معرفی قوانین مدل مالیات شرکتی فرامرزی جدید، اصلاح کرد. این قوانین یک کمیته نرخ مالیات شرکتی در جهان را دربر می‌گیرد که احتمال می‌رود میزان مالیات پرداختی شرکتها را افزایش دهد.

اصلاح صورت‌گرفته از سوی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، بر نحوه به‌حساب‌گرفتن مالیات معوق در صورتهای مالی شرکتها اثر جانبی دارد. از آنجایی که برخی از حوزه‌های گزارشگری، به‌سرعت اصلاحات را اجرا کردند، هیئت تقاضای فوری برای کمک به شرکتها در گزارشگری را دریافت کرد.

هیئت استانداردهای خود را اصلاح کرد تا تخفیفهای موقتی را برای شرکتها فراهم کند، تا به‌حساب‌گرفتن مالیاتهای معوق ناشی از الزامهای جدید سازمان همکاری و توسعه اقتصادی را برای آنها آسان‌تر کند. هیئت با این کار، برای شرکتها اطمینان‌خاطری را فراهم آورد.

با این وجود، برای سرمایه‌گذاران اهمیت دارد که بدانند اصلاحهای مالیاتی چگونه بر شرکتها اثر می‌گذارد. شرکتها

راستای تامین مالی بهره ببرند، یک عامل اساسی است. دسترسی به سرمایه به نوبه خود بر توانایی شرکتها برای رشد و نوآوری و انجام حرفه‌ای که کسب و کارشان است، اثر می‌گذارد. از آنجایی که استانداردهای هیئت در بیش از ۱۴۰ حوزه گزارشگری الزامی است، سرمایه‌گذاران در سراسر جهان می‌توانند صورتهای مالی را ردیابی و مقایسه کنند، آن‌ها به اطلاعاتی که شرکتها در مورد سلامت مالی خود ارایه می‌دهند اعتماد دارند و به آن اتکا می‌کنند. نتیجه نهایی این که شرکتها در سطح جهانی از استانداردهای ما استفاده می‌کنند، این است که سرمایه‌گذاران می‌توانند شرکتها را بر مبنای نظیر به نظیر مقایسه کنند.

هیئت می‌داند که اگر سرمایه‌گذاران اطلاعاتی نداشته باشند، ممکن است بدترین حالت را تصور کنند و چنین فرضیهایی باعث افزایش هزینه سرمایه می‌شود. سرمایه‌گذاران برای شفافیت ارزش قایل هستند، حتی هنگامی که شرکتها به آن‌ها موارد ناخوشایند را می‌گویند. به همین دلیل، استانداردهای

زیاد بر بسیاری از شرکتها اثر خواهند گذاشت. با این حال، پیش از شروع کار روی آن دو پروژه، هیئت ابتدا برخی از پروژه‌هایی را که در حال حاضر روی آن‌ها کار می‌کند، کامل کرده یا به میزان درخور توجهی پیش می‌برد. هیئت نمی‌تواند همه مشکلات را فوری حل کند؛ حتی زمانی که آن‌ها در حیطه وظایف هیئت باشند. بنابراین، هیئت اعلام می‌کند که چه اتفاقی در راه است و چه موضوعی را می‌خواهد دست نخورده بگذارد، تا به شما در برنامه‌ریزی کمک کند.

هیئت همچنین با ایجاد اصلاحات کوچکتر اما بااهمیت در نیازهای خود، عدم اطمینان را رفع می‌کند. الزامهای جدید افشای هیئت را برای ترتیبات تامین مالی زنجیره تامین که به آن "فروش حسابهای دریافتی معکوس" نیز می‌گویند، ملاحظه کنید.

سرمایه‌گذاران نگران بودند که چنین ترتیبات مالی نامحسوس بوده و مانع از تحلیل آن‌ها شود. بنابراین، شفافیت را به ارمان می‌آوریم تا عدم اطمینان برای سرمایه‌گذاران از بین برود. از سال آینده، شرکتها ملزم به ارایه اطلاعات در مورد شرایط و ضوابط این ترتیبات و بدهیهای مرتبط، سررسید پرداخت و ریسک نقدینگی خواهند بود.

کمک به شرکتها برای بیان داستان خود

سوم، هیئت به شرکتها کمک می‌کند تا داستان روشنی را برای بازار سرمایه بیان کنند و با جامعه سرمایه‌گذاران ارتباط برقرار کنند. بازارها به اعتماد متکی هستند. سرمایه‌گذاران باید به بازارها اعتماد داشته باشند تا به شرکتها اعتماد کنند. اعتماد، به نوبه خود، به همه نقش‌آفرینانی بستگی دارد که اطلاعات شفاف و سودمند را اطلاع‌رسانی می‌کنند. این امر به ویژه در زمانهای عدم اطمینان شدید، صدق می‌کند و اهمیت دارد.

داشتن بازارهای سرمایه کارآمد برای همه ما اهمیت دارد. و باید با همدیگر همکاری کنیم تا بازارهای کارآمدی را ایجاد کنیم. بازارها منابع مالی را برای اقتصاد فراهم می‌آورند، ریسک را تخصیص می‌دهند، اقتصادها را به هم وصل می‌کنند، از رشد حمایت می‌کنند و به ثبات مالی کمک می‌کنند. داشتن اطمینان و اعتماد سرمایه‌گذاران برای اطمینان از این که شرکتها می‌توانند با کمترین هزینه ممکن از بازار سرمایه در

IAASB

اعتماد به نوبه خود

به همه نقش‌آفرینانی بستگی دارد

که اطلاعات شفاف و سودمند را

اطلاع‌رسانی می‌کنند

این امر به ویژه در

مواقع عدم اطمینان شدید

صدق می‌کند و اهمیت دارد

هیئت هنوز تاریخ لازم‌الاجرا شدن را تعیین نکرده و این بحثی است که هیئت در دستور کار خود برای ماه آینده دارد؛ پس با ما همراه باشید!

نتیجه

در پایان دوباره می‌خواهم بگویم که از عدم اطمینان‌هایی که ذینفعان تجربه می‌کنند، آگاه هستیم و سعی می‌کنیم تا جایی که می‌توانیم به آن‌ها رسیدگی کنیم. بازارهای طوفانی همه را تحت تاثیر قرار می‌دهند. وقتی شرایط تغییر می‌کند، سرمایه‌گذاران به اعدادی نیاز دارند که بتوانند به آن‌ها اعتماد کنند. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌توانند لنگرگاهی در این طوفان باشند.

به نظر من، همه می‌توانیم موافق باشیم که اطلاعات بهتر، تصمیم‌گیری بهتر را ممکن می‌سازد. ما به صورت جمعی و مشارکتی به دنبال توسعه راهکارهای حسابداری هستیم که روش‌های تبادل اطلاعات شرکتها و سرمایه‌گذاران را بهبود بخشیده و نحوه اطلاع‌رسانی آن‌ها را بهبود می‌بخشد. اطلاع‌رسانی خوب به‌ویژه در هنگام مواجهه با چالشها اهمیت دارد.

هیئت متعهد به گفتگو با ذینفعان خود است. تعدادی از اعضا و کارکنان هیئت در اینجا حضور دارند. بیاید و با آن‌ها گفتگو کنید، از این‌که به سخنان من گوش دادید، متشکر و امیدوارم که از کنفرانس لذت برده باشید!

اکنون تریبون رو به همکارم **امانوئل فابر (Emmanuel Faber)** رئیس هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری (ISSB) می‌سپارم. هیئت‌مدیره او همچنین بر اطلاعات بهتر برای تصمیم‌گیری بهتر، تمرکز دارند. او خبرهای هیجان‌انگیزی برای به‌اشتراک گذاشتن دارد.



پانوشتها:

1- Reverse Factoring

منبع:

• IASB Chair Andreas Barckow at the IFRS Foundation Conference: Communicating with Investors in Uncertain Times. ifrs.org. 6 June 2023

هیئت از شرکتها می‌خواهد که اطلاعات را همانطور که هست منتشر کنند.

اطمینان از این‌که شرکتها، اطلاعات را همانطور که هست بازگو می‌کنند، هدف کار هیئت برای بهبود گزارشگری عملکرد شرکتها در پروژه صورتهای مالی اساسی است. انتظار می‌رود این پروژه در سال آینده منجر به تولد یک استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی جدید شود که بر تمام شرکتهایی که بر اساس استانداردهای هیئت گزارش تهیه می‌کنند تاثیرگذار است.

این استاندارد از شرکتها می‌خواهد که سود عملیاتی یعنی سنجهای که به‌واقع برای سرمایه‌گذاران اهمیت دارد را گزارش کنند؛ زیرا می‌خواهند بدانند وقتی شما فعالیتهای سرمایه‌گذاری و تامین مالی را در شرکت کنار بگذارید، چقدر سودآوری دارید. این استاندارد همچنین به شرکتها اجازه می‌دهد تا برخی از سنجهای عملکرد خود را در صورتهای مالی گزارش کنند. برخی این گزارشها را به ارایه فیلتر شده شبیه به فیلتر اینستاگرام تشبیه می‌کنند. با این حال، برای شرکتها اهمیت دارد که اقدامهای انجام‌شده خود را ارایه کنند. برای سرمایه‌گذاران آن‌ها نقاط داده دیگری را ارایه می‌دهند. از شرکتها می‌خواهیم که ارتباط بین آن اعداد و اعداد الزام‌شده به‌وسیله استانداردهای هیئت را روشن کنند. یا در ادامه شباهت به اینستاگرام، باید تنظیم‌های فیلتری را که برای نمایش دیدگاه مدیریت از عملکرد و تفاوت آن با فیلتر استاندارد برای گزارشگری عملکرد استفاده کردند، افشا کنند.

اگر شرکتها از جمعهای فرعی درآمد و هزینه‌ها همانند سود عملیاتی تعدیل شده برای اطلاع‌رسانی به شرکت‌کنندگان در بازار استفاده کنند، ملزم به افشا و تطبیق این سنجهای عملکرد مدیریت با نزدیکترین مورد الزام‌شده در استانداردهای هیئت خواهند بود. شرکتهایی که از چنین سنجهای عملکرد مدیریتی استفاده می‌کنند، شاید بخواهند از هم‌اکنون شروع به بررسی سنج‌هایی کنند که امروز از آن‌ها استفاده می‌کنند و نیازمند افشا در صورتهای مالی هستند.

”شروع بررسی از هم‌اکنون“ به این معنی نیست که این الزام از فردا لازم‌الاجرا می‌شود. هیئت همواره به شرکتها فرصت می‌دهد تا الزامهای جدید را پیاده‌سازی کنند. این وضعیت برای استاندارد جدید پس از انتشار نیز صادق خواهد بود.

چالشها در حسابرسی شناخت درآمد

حسابرسان نیاز به درک کامل استاندارد جدید و چگونگی تاثیر آن بر صورتهای مالی صاحبکار دارند.

استاندارد جدید شناخت درآمد هیئت استانداردهای حسابداری مالی^۱ با عنوان «درآمد حاصل از قرارداد با مشتریان»، یکی از مهم‌ترین تغییراتی است که تاکنون در طول دوره استانداردهای حسابداری آمریکا رخ داده است. استاندارد جدید مبتنی بر اصول، چارچوبی پنج‌مرحله‌ای را ملزم می‌کند که شامل برآوردهایی در خصوص درآمد شناسایی شده برای دوره حسابداری است.

حسابرسان برای اجرای روشهای حسابرسی باید این چارچوب را درک کنند. (سازمان حسابرسی در مطابقت با استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵، استاندارد حسابداری ۴۳ با عنوان درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان را در سال جاری تصویب کرد که از اول فروردین سال ۱۴۰۳ لازم‌الاجرا است. راهنمای به‌کارگیری این استاندارد در نشریه ۲۲۳ با عنوان راهنمای به‌کارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵، درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان در سال ۱۳۹۸ منتشر شد. دکتر حمید حقیقت در این نشریه با بهره‌گیری از راهنماهای به‌کارگیری مؤسسات حسابرسی بزرگ با مثال‌های زیاد و مطالب تکمیلی به تشریح این استاندارد پرداخته است).

ترجمه: دکتر سیده‌سمانه شاه‌رخی



مرور فرایند پنج مرحله‌ای

حسابرس برای ارزیابی درست ریسک تحریفهای بااهمیت باید از الزامهای استاندارد جدید شناخت درآمد و چگونگی تاثیر آن بر صورتهای مالی صاحبکار خود دانش کافی داشته باشد. در ادامه، فرایند پنج مرحله‌ای شناخت درآمد و حوزه‌هایی که مستلزم قضاوت مهم است، شرح داده می‌شود:

۱- تشخیص قراردادهای مشتری

قرارداد، توافقی بین دو یا چند طرف است که حقوق و تعهدهای الزام‌آور ایجاد می‌کند. طبق رویه‌های صاحبکار، باید تایید شود قراردادهای حائز پنج معیار تعیین شده طبق استاندارد هستند. هنگامی که صاحبکار انتظار معقول داشته باشد پیامدهای این رهنمود بر صورتهای مالی تفاوت بااهمیتی نسبت به به‌کارگیری آن برای هر قرارداد به صورت جداگانه ندارد، ممکن است تصمیم بگیرد این رهنمود از استاندارد را برای مجموعه‌ای از قراردادهای مشابه به‌کار گیرد. تغییر سفارش یا تعدیل قرارداد یکی از حوزه‌های مستلزم قضاوت عمده صاحبکار است و هنگامی رخ می‌دهد که دامنه یا قیمت قرارداد (و در برخی حالات هر دو) تغییر کند و به تایید طرفهای قرارداد رسیده باشد. در طول ارزیابی این تغییرها، صاحبکار قضاوت می‌کند که آیا تغییر یا تعدیل باید به‌عنوان بخشی از قرارداد موجود در نظر گرفته شود یا به‌عنوان قراردادی جدید. این قضاوت بر مبلغ تعهد و درآمد شناسایی شده در طول دوره، با توجه به نحوه حسابداری تغییر، اثر می‌گذارد. برای نمونه، اگر صاحبکار تشخیص دهد تغییر باید به‌عنوان بخشی از قرارداد موجود در نظر گرفته شود و اگر کالاها و خدمات باقیمانده از کالاها و خدماتی که پیش از این منتقل شده است متمایز باشند، صاحبکار ملزم است این تعدیل را به‌عنوان خاتمه قرارداد موجود و انعقاد قرارداد جدید به حساب منظور کند.

۲- تشخیص تعهد عملکردی جداگانه

تعهد عملکردی، تعهد مندرج در قرارداد به انتقال کالا یا خدمت به مشتری است. هنگامی که صاحبکار در قرارداد متعهد است بیش از یک کالا یا خدمت را به مشتری منتقل کند، باید هر تعهد را در صورتی به‌عنوان تعهد عملکردی تشخیص دهد که:

- یک کالا یا خدمت (یا بسته‌ای از کالاها و خدمات) متمایز باشد؛ یا

- یک مجموعه از کالاها یا خدمات متمایز تا حد زیادی یکسان باشد که الگوی انتقال آن‌ها به مشتری یکسان است.

در مرحله دوم، قضاوت بیشتری هنگام تعیین تعهد عملکردی متمایز در قراردادهای پیچیده لازم است. بررسی دقیق شرایط قرارداد به صاحبکار کمک می‌کند تعهدهای عملکردی جداگانه را تشخیص دهد. صاحبکار باید قضاوت کند آیا عواملی وجود دارد که تعیین کند تعهد به انتقال کالاها یا خدمات به مشتری به‌طور جداگانه قابل تشخیص است یا خیر. عوامل مندرج در استاندارد که نشان می‌دهد دو یا چند تعهد برای انتقال کالاها یا خدمات به مشتری، به‌طور جداگانه قابل تشخیص نیست، شامل موارد زیر است اما محدود به این موارد نیست:

- صاحبکار خدمت قابل ملاحظه‌ای برای یکپارچه‌سازی آن کالاها یا خدمات تعهدشده در قرارداد با سایر کالاها یا خدمات تعهدشده در قرارداد ارائه می‌کند تا به بسته‌ای از کالاها یا خدماتی دست یابد که نشان‌دهنده خروجی ترکیبی برای مشتری است.

- یک یا چند کالا یا خدمت تعهدشده در قرارداد، به‌طور قابل ملاحظه‌ای یک یا چند کالا یا خدمت دیگر تعهدشده در قرارداد را تعدیل یا سفارشی‌سازی کند، یا به‌طور قابل ملاحظه‌ای توسط یک یا چند کالا یا خدمت دیگر تعهدشده در قرارداد تعدیل یا سفارشی‌سازی شود.

- کالا یا خدمت تعهدشده در قرارداد، وابستگی یا ارتباط بسیار زیادی با یکدیگر داشته باشند.

مسئله دیگر برای شرکتها، اختیار مشتری و تعیین این موضوع است که این اختیار، حق بااهمیتی است یا خیر. اختیار مشتری به مشتری امکان می‌دهد کالاها یا خدمات اضافی را به‌طور رایگان یا با تخفیف تحصیل کند. قضاوت لازم است تا تعیین شود اختیار، حق بااهمیتی به مشتری می‌دهد که منجر به تعهد عملکردی جداگانه شود یا خیر.

۳- تعیین قیمت معامله

قیمت معامله، مبلغ مابه‌ازایی است که صاحبکار انتظار دارد در قبال انتقال کالاها یا خدمات تعهدشده به مشتری، دریافت

اصیل یا نماینده بودن صاحبکار به این موضوع کلیدی بستگی دارد که چه کسی کالا یا خدمت را قبل از انتقال آن کالا یا خدمت به مشتری کنترل می‌کند. چنانچه صاحبکار کالا یا خدمت را قبل از انتقال آن به مشتری کنترل کرده باشد (اصیل باشد)، باید درآمد عملیاتی را ناخالص شناسایی کند. چنانچه صاحبکار کنترل نداشته باشد (نماینده باشد)، باید درآمد عملیاتی را خالص شناسایی کند.

۴- تخصیص قیمت معامله به تعهدهای عملکردی جداگانه با استفاده از اطلاعات سه مرحله قبل، صاحبکار قیمت معامله را بر مبنای قیمت فروش مستقل نسبی به هر تعهد عملکردی مشخص شده در قرارداد تخصیص می‌دهد. قیمت فروش مستقل، قیمتی است که واحد تجاری یک کالا یا خدمت تعهدشده را به آن قیمت به یک مشتری می‌فروشد.

طبق استاندارد حسابداری ۶۰۶ آمریکا، بهترین شواهد قیمت فروش مستقل، قیمت قابل مشاهده یک کالا یا خدمت در زمانی است که واحد تجاری، آن کالا یا خدمت را به طور جداگانه در شرایط مشابه و به مشتریان مشابه به فروش می‌رساند. هنگامی که قیمت فروش مستقل وجود ندارد، برآورد بر مبنای رویکرد ارزیابی بازاری تعدیل شده، رویکرد بهای تمام شده مورد انتظار به اضافه حاشیه سود و رویکرد باقیمانده صورت می‌گیرد. هنگامی که قیمت فروش مستقل دو یا چند کالا یا خدمت بسیار متغیر یا نامشخص باشد، صاحبکار می‌تواند از ترکیبی از روشها استفاده کند.

در مرحله چهارم، صاحبکار به شیوه‌های مختلفی اعمال قضاوت می‌کند. برای نمونه، اگر قراردادهای پیچیده وجود داشته باشد، صاحبکار باید به نحوه تخصیص قیمت معامله به هر تعهد عملکردی توجه کند. همچنین صاحبکار باید در خصوص نحوه تخصیص تخفیف و مابه‌ازای متغیر قضاوت کند.

۵- شناسایی درآمد

درآمد عملیاتی در زمانی یا در طول زمانی شناسایی می‌شود که صاحبکار تعهدات عملکردی را با انتقال کالا یا خدمت تعهدشده به مشتری ایفا کند. تعهد عملکردی زمانی یا در طول زمانی، ایفا می‌شود که مشتری کنترل دارایی را کسب می‌کند. برای هر تعهد عملکردی متمایز، صاحبکار ملزم است

بازرسیهای هیئت نظارت بر

حسابداری شرکت‌های سهامی عام

نشان می‌دهد که

حسابرسان آزمونهای کافی را

برای شناخت درآمد هنگامی که

با برآوردهای بسیاری همراه است

انجام نداده‌اند

کند. هنگام تعیین قیمت معامله، صاحبکار باید پیامدهای چند عامل را در نظر بگیرد:

- مابه‌ازای متغیر، مانند تخفیفها، استردادها، اعتبارات و پاداشهای عملکردی.
- محدود کردن برآوردهای مابه‌ازای متغیر.
- وجود جزء تامین مالی با اهمیت در قرارداد.
- مابه‌ازای غیر نقدی.
- مابه‌ازای قابل پرداخت به مشتری.

صاحبکار ممکن است هنگام برآورد مابه‌ازای متغیری که باید در قیمت معامله لحاظ شود و به روز کردن این برآورد در هر دوره گزارشگری، اعمال قضاوت کند. آیا صاحبکار به طور معمول مشوقها یا امتیازهای قیمت ضمنی ارائه می‌دهد؟ آیا جزء تامین مالی با اهمیت مندرج در قرارداد وجود دارد که باید در نظر گرفته شود؟

تعیین این که واحد تجاری به عنوان اصیل^۲ عمل کند یا نماینده^۳، مستلزم اعمال قضاوت صاحبکار است. این حالت به طور معمول زمانی رخ می‌دهد که شخص ثالث در فراهم کردن کالاها یا خدمات برای مشتری نقش دارد. تعیین

می‌کنند، باید گام‌های اشتباه رایج شناسایی شده طبق تجزیه و تحلیل گزارش‌های بازرسی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام^۴ و داده‌های برنامه بررسی هم‌پیشگان^۵ مربوط به برآوردهای حسابداری را در نظر بگیرند (استاندارد حسابداری ۶۰۶ برای بیشتر شرکتهای سهامی عام یک سال یا چند سال قبل از لازم‌الاجرا شدن برای شرکتهای خصوصی، لازم‌الاجرا بود؛ برای مشاهده جزئیات اقدام‌های اخیر هیئت استانداردهای حسابداری مالی که تاریخ لازم‌الاجرا شدن استاندارد حسابداری ۶۰۶ را برای برخی از شرکتهای خصوصی به تاخیر انداخته است، به مقاله «رأی هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا برای به تاخیر انداختن تاریخ لازم‌الاجرا شدن شناخت درآمد برای شرکتهای خصوصی»^۴، ۲۰ می ۲۰۲۰ مراجعه کنید). دیدگاه‌های مبتنی بر تحقیق، حوزه‌هایی را نشان می‌دهد که حسابرسان بیشترین مسئله را در خصوص استاندارد جدید داشتند، از جمله روشهای مربوط به ارزیابی ریسک، آزمونهای محتوا و مستندسازی.

اشتباه اول. در خصوص ارزیابی ریسک

انجام کار حسابرسی باکیفیت در روشهای ارزیابی ریسک حسابرس نهفته است. داده‌های بررسی هم‌پیشگان در مورد مسائل مربوط به استاندارد حسابرسی ۵۴۰ آمریکا با عنوان «حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط» نشان می‌دهد که حسابرسان همیشه به فرایندها و کنترل‌های مرتبط با چرخه معاملات درآمد صاحبکار توجه نمی‌کنند. هنگام اجرای روشهای ارزیابی ریسک، حسابرس باید درکی از شرایط قرارداد صاحبکار کسب کند. درک شرایط قرارداد به حسابرس کمک می‌کند تا تعیین کند صاحبکار انتظار دریافت و ارائه چه چیزی را دارد. این موضوع همچنین بینشی درباره چگونگی اعمال الزامهای استاندارد حسابداری ۶۰۶ ارائه می‌دهد.

حسابرسان برای تشخیص خطرهای تحریف بااهمیت باید درک درستی از روشهای اجرا شده توسط صاحبکار برای اجرای الزامهای استاندارد حسابداری ۶۰۶ به دست آورند.

تعیین کند آیا در طول زمان ایفا می‌شود یا در نقطه‌ای از زمان. این ارزیابی مستلزم قضاوت است و نحوه و زمان شناسایی درآمد را تعیین می‌کند.

انتقال کنترل ممکن است همیشه منجر به تصرف مستقیم کالا توسط مشتری نباشد. نمونه‌ای از آن، توافقه‌های فروش و نگهداری است که به موجب آن، واحد تجاری محصول را برای مشتری صورت‌حساب می‌کند، اما تصرف فیزیکی محصول را تا زمان انتقال به مشتری در نقطه‌ای از زمان در آینده، حفظ می‌کند. صاحبکاری که توافقه‌های فروش و نگهداری دارد باید زمان ایفای تعهد عملکردی خود برای انتقال محصول را از طریق ارزیابی زمان کسب کنترل آن محصول توسط مشتری، تعیین کند. برای این که مشتری کنترل محصول را در توافق فروش و نگهداری به دست آورد، تمام معیارهای زیر باید قبل از شناسایی درآمد احراز شود:

- توافق نباید صوری باشد.
- محصول باید به عنوان محصول متعلق به مشتری به طور جداگانه قابل تشخیص باشد.
- در حال حاضر، محصول باید برای انتقال فیزیکی به مشتری آماده باشد.
- واحد تجاری توانایی استفاده از محصول یا ارسال آن به مشتری دیگر را نداشته باشد.

برای نمونه، فرض کنید مشتری به صاحبکار بابت محصول پیش پرداخت کرده باشد اما به دلیل شرایط آب‌وهوایی محصول را تحویل نگرفته باشد. صاحبکار انبار بزرگی دارد و نمی‌تواند مستقیم محصول را از موجودی باقیمانده خود جدا کند؛ با وجود این، فرایندی برای جلوگیری از فروش محصولات به مشتری دیگر را دارد. چطور صاحبکار باید با این سناریو برخورد کند؟ بر اساس اطلاعات نمونه فوق و معیارهای ارائه شده، صاحبکار توافق فروش و نگهداری معتبر دارد که او را ملزم می‌کند درآمد عملیاتی را در زمانی که محصول برای حمل آماده است، شناسایی کند.

گام‌های اشتباه در حسابرسی

حسابرسان شرکت خصوصی، هنگام حسابرسی درآمد صاحبکارانی که درآمد را بر اساس استاندارد جدید شناسایی

برای نمونه، حسابرس می‌خواهد فرایندها و کنترل‌های اجرا شده صاحبکار را ارزیابی کند تا تعیین کند که آیا همه قراردادهای و تعدیل قراردادهای مربوط مشخص شده است یا خیر. حسابرس همچنین باید روشهای مربوط به تشخیص تعهدات عملکردی متفاوت را ارزیابی کند. آیا صاحبکار رویه‌ها و کنترل‌های مربوط به اعطای اختیار مشتری را تدوین کرده است؟ فرایند تعیین این‌که آیا این اختیار، حق بااهمیت است یا خیر، چیست؟ دانش به‌دست آمده از ارزیابی ریسک، مبنایی برای روشهای حسابرسی بعدی فراهم می‌کند.

انجام برآورد نقطه‌ای یا دامنه‌ای برای ارزیابی برآورد نقطه‌ای مدیریت.

اشتباه سوم. در خصوص مستندسازی

داده‌های بررسی هم‌پیشگان درباره استاندارد حسابرسی ۵۴۰ نشان می‌دهد که تصوره‌های نادرستی در مورد مستندات لازم برای برآوردهای حسابداری بااهمیت وجود دارد. حسابرسان باید به استاندارد حسابرسی ۲۳۰ با عنوان «مستندات حسابرسی» توجه کنند. این استاندارد، حسابرسان را ملزم می‌کند مستندات کافی فراهم کنند به‌گونه‌ای که یک حسابرس با تجربه که ارتباط قبلی با آن کار حسابرسی نداشته است، بتواند روشهای حسابرسی اجرا شده، نتایج حاصل از به‌کارگیری آن روشها، و نتیجه‌گیریهای به‌دست آمده را درک کند. حسابرسان باید تاثیر درآمد صاحبکار را که از برآوردها حاصل می‌شود، در نظر بگیرند و تعیین کنند که آیا تاثیر آن برای صورتهای مالی بااهمیت است یا خیر. هنگامی که قراردادها بااهمیت هستند، طبق بند ۱۰ استاندارد حسابرسی ۲۳۰^۵، حسابرسان باید زمانی که روشهای حسابرسی به واریس قراردادهای یا موافقتنامه‌های عمده مربوط می‌شود، خلاصه یا تصویر قراردادهای یا موافقتنامه‌ها را جزء مستندات حسابرسی خود لحاظ کنند.

توجه به تمام این تصوره‌های نادرست برای حسابرسان هنگام شروع حسابرسی صاحبکاران طبق استاندارد حسابداری ۶۰۶ مهم است.

گامهای اشتباه مربوط به شناخت درآمد در خصوص

استقلال

اگر حسابرسان در اجرای استاندارد حسابداری ۶۰۶ با عنوان «درآمد حاصل از قرارداد با مشتریان»، به صاحبکاران کمک کنند، ممکن است استقلال آن‌ها خدشه‌دار شود. در حالی که برخی کمکها، کمکهای رایج تلقی می‌شوند، باید درباره عبور از مرزی که ممکن است منجر به ارائه خدمات غیرمجاز ممنوعه شود، جوانب احتیاط رعایت شود.

حسابرس می‌خواهد فرایندها و کنترل‌های اجرا شده صاحبکار را ارزیابی کند تا تعیین کند که آیا همه قراردادهای و تعدیل قراردادهای مربوط مشخص شده است یا خیر. حسابرس همچنین باید روشهای مربوط به تشخیص تعهدات عملکردی متفاوت را ارزیابی کند. آیا صاحبکار رویه‌ها و کنترل‌های مربوط به اعطای اختیار مشتری را تدوین کرده است؟ فرایند تعیین این‌که آیا این اختیار، حق بااهمیت است یا خیر، چیست؟ دانش به‌دست آمده از ارزیابی ریسک، مبنایی برای روشهای حسابرسی بعدی فراهم می‌کند.

اشتباه دوم. در خصوص آزمون محتوا

بازرسیهای هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام نشان می‌دهد که حسابرسان آزمونهای کافی را برای شناخت درآمد هنگامی که با برآوردهای بسیاری همراه است، انجام نداده‌اند. طبق بند ۱۲ استاندارد حسابرسی ۵۴۰، حسابرسان ملزم هستند موارد زیر را تعیین کنند:

- به‌کارگیری مناسب الزامهای چارچوب گزارشگری مالی مربوط به برآورد حسابداری توسط مدیریت و
- مناسب بودن به‌کارگیری یکنواخت روشهای مورد استفاده برای انجام برآوردهای حسابداری، و مناسب بودن تغییرها نسبت به دوره قبل در این شرایط.

حسابرسان باید الزامهای استاندارد حسابداری ۶۰۶ را در حین طراحی و اجرای روشهایی برای آزمون برآوردهای عمده موثر بر صورتهای مالی صاحبکار خود، درک کنند. طبق بند ۱۳ استاندارد حسابرسی ۵۴۰، حسابرسان ملزم هستند در برخورد با خطرهای ارزیابی شده تحریف بااهمیت، یک یا چند مورد از موارد زیر را انجام دهند:

- تعیین این‌که آیا رویدادهای واقع شده تا تاریخ گزارش حسابرس، شواهد حسابرسی درخصوص برآورد حسابداری فراهم می‌کند یا خیر.

- آزمون نحوه انجام برآورد حسابداری توسط مدیریت و داده‌هایی که برای انجام برآورد استفاده شده است، شامل فرضهای عمده مورد استفاده توسط مدیریت.

- آزمون اثربخشی کارکرد کنترل‌های حاکم بر نحوه انجام

انباشته ارائه چند خدمت غیراعتباردهی بر استقلال» طبق آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا^۹ نشان می‌دهد که انجام چند خدمت غیراعتباردهی اهمیت تهدیدهای مربوط به استقلال را افزایش می‌دهد و عضو گروه حسابرسی باید با استفاده از تفسیر «چارچوب مفهومی استقلال» آن را ارزیابی کنند.

قبل از موافقت با انجام چند خدمت غیراعتباردهی برای صاحبکار، عضو گروه حسابرسی باید ارزیابی کند که آیا انجام آن خدمات، در مجموع، تهدیدی جدی علیه استقلال محسوب می‌شود (یعنی تهدیدها در سطحی قابل قبول نیستند). اگر تهدیدها در سطح قابل قبولی نباشند، عضو گروه حسابرسی باید تدابیر ایمنی را برای حذف تهدیدها یا کاهش آن‌ها به سطحی قابل قبول فراهم آورد. در غیر این صورت استقلال خدشه‌دار می‌شود.

اگر موسسه حسابرسی، خدمات مشاوره‌ای در خصوص استاندارد حسابداری ۶۰۶ فراتر از آنچه معمول است ارائه دهد، باید بر میزان تاثیر این خدمات، علاوه بر سایر خدمات مانند مالیات یا دفترداری بر استقلال توجه کند.



پانوشتها:

- 1- FASB
- 2- Principal
- 3- Agent
- 4- PCAOB
- 5- Peer Review Program Data
- ۶- این مقاله را «Ken Tysiac» با عنوان «FASB Votes to Delay Rev-» «enue Recognition Effective Date for Private Companies» در مجله «journal of accountancy» منتشر کرد (مترجم).
- ۷- در بین‌الملل و ایران بندت ۳- است
- 8- Nonattest Services
- 9- AICPA

منبع:

- Thorps et al. (2020) **Challenges to consider in auditing revenue recognition**, <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2020/jul/auditing-revenue-recognition-challenges-to-consider.html>

هنگامی که قیمت فروش مستقل

وجود ندارد

برآورد بر مبنای رویکرد

ارزیابی بازار تعدیل‌شده

رویکرد بهای تمام‌شده

مورد انتظار به اضافه حاشیه سود و

رویکرد باقیمانده صورت می‌گیرد

برخی حسابرسان ممکن است بر این باور باشند که می‌توانند برنامه اجرای استاندارد حسابداری ۶۰۶ را تدوین کنند و این برنامه را به هیئت‌مدیره صاحبکار خود ارائه دهند که در دامنه مسئولیت مدیریت قرار می‌گیرد. حسابرسان باید اطمینان حاصل کنند که هنگام کمک به مشتریان، تمهیدهای مناسب مربوط به «الزامهای عمومی برای انجام خدمات غیراعتباردهی»^۸ اجرا می‌شود. صاحبکاران باید اقدامهای زیر را انجام دهند:

• فردی را تعیین کنند که مهارت، دانش و تخصص مناسب را برای درک خدمات انجام‌شده به منظور نظارت کافی بر فعالیتها داشته باشد.

• تمام مسئولیتهای مدیریت را به عهده بگیرند.

• میزان کفایت و نتایج خدمات انجام‌شده را ارزیابی کنند.


• مسئولیت نتایج خدمات را بپذیرند.

داده‌های برنامه بررسی هم‌پیشگان، مواردی را نشان می‌دهد که حسابرسان تاثیر چند خدمت غیراعتباردهی ارائه‌شده را در اعتباردهی صاحبکاران ارزیابی نکرده‌اند. «اثر

هوش مصنوعی مولد و ریسک آن برای

موسسات حسابرسی



Sarah Beckett Ference 

با یک درخواست از هوش مصنوعی آغاز می‌کنیم:

”مقاله‌ای ۱۲۰۰ کلمه‌ای در این مورد بنویس که **موسسات حسابرسی (CPA)** چگونه می‌توانند ریسک مربوط به استفاده از **چت جی‌پی‌تی (Chat GPT)** و سایر اشکال هوش مصنوعی مولد را مدیریت کنند.“

این تقاضای ساده از چت جی‌پی‌تی می‌تواند منجر به تولید مطلب در ستون این ماه به روشی بسیار سریعتر از قبل باشد، اما آیا به همان اندازه آموزنده یا دقیق نیز می‌شود؟

چت جی‌پی‌تی نمونه‌ای از هوش مصنوعی مولد است و محبوبیت آن از زمان معرفی آن به عموم در نوامبر ۲۰۲۲ افزایش یافته است. با توجه به تطبیق‌پذیری، سرعت و توانایی چت جی‌پی‌تی برای مشارکت در مکالمات شبیه انسان، به راحتی می‌توان دلیل این محبوبیت را فهمید.

که استفاده از چت جی‌پی‌تی ممکن است منجر به خروجی نادرست شود که اطلاعات صحیحی درباره افراد، مکانها یا حقایق واقعی را بازتاب ندهد.

پاسخهای هوش مصنوعی مولد براساس الگوها و داده‌هایی است که بر مبنای آن‌ها آموزش دیده است. اگر داده‌های مورد استفاده برای آموزش مدل هوش مصنوعی منسوخ، نادرست یا ناقص باشند، احتمال می‌رود که خروجی آن هم ناقص یا نادرست باشد و ریسکهایی برای موسسات حساسی به دنبال داشته باشد.

برای نمونه، اگر یک حسابدار رسمی از چت جی‌پی‌تی در مورد اعتبار وضعیت یک اظهارنامه مالیاتی خاص بپرسد، چت جی‌پی‌تی ممکن است از منابع برخط مختلف برای ارائه پاسخ استفاده کند، بدون این‌که بتواند بین منابعی که می‌توانند راهنمایی اتکاپذیری ارائه کنند و منابعی که نمی‌توانند، تمایز قایل شود. به عبارت دیگر، ورودی بی‌کیفیت، خروجی بی‌کیفیت.

مدلهای هوش مصنوعی مولد از داده‌های ورودی می‌آموزند و سپس می‌توانند براساس آموخته‌های خود، داده‌های جدیدی تولید کنند. هرچند که احتمال دارد کشف قابلیت‌های چت جی‌پی‌تی و بررسی این‌که چگونه هوش مصنوعی مولد زندگی شما را آسان‌تر می‌کند، و سوسه انگیز باشد، با این وجود، قبل از استفاده از این ابزار، نگرانیها و ملاحظات کاربردی ضروری‌تری برای موسسات حساسی وجود دارد.

ریسک مسئولیت حرفه‌ای

رازداری

موسسات حساسی حجم وسیعی از اطلاعات مالی و شخصی مربوط به صاحبکاران، مالکان و کارکنان موسسه را مدیریت می‌کنند و بنابراین، حفظ حریم خصوصی و امنیت داده‌ها اولویت دارد. قوانین و مقررات بی‌شماری که در زمینه حفاظت از داده‌ها وجود دارد، از دارندگان داده‌های فردی و شخصی محرمانه می‌خواهد که از آن‌ها محافظت کنند.

وقتی داده‌ها در ابزار هوش مصنوعی مولد وارد می‌شوند، شما آن داده‌ها را با صاحبان ابزار هوش مصنوعی به اشتراک می‌گذارید؛ به این ترتیب، به آن‌ها اعتماد می‌کنید تا از این داده‌ها محافظت کنند.

آیا شرایط و ضوابط ابزار و سیاستهای حفظ حریم خصوصی ابزار را خوانده‌اید تا دریابید که چگونه از داده‌ها محافظت می‌شود؟ اگر سامانه هوش مصنوعی یک حادثه امنیتی مربوط به داده‌ها را تجربه کند و افراد غیرمجاز به داده‌های حساس موسسه یا صاحبکار شما دسترسی پیدا کنند، چه اتفاقی می‌افتد؟ نقض داده‌ها می‌تواند پیامدهای مالی و اعتباری درخور توجهی برای یک موسسه حساسی داشته باشد و مالک ابزار هوش مصنوعی نیز ممکن است تلاش کند تا مسئولیت حادثه رخ داده برای امنیت داده‌ها را از خود سلب کند.

اتکاپذیری

مدلهای هوش مصنوعی بدون خطا نیستند. در واقع، شرایط خدمات چت جی‌پی‌تی در زمان نگارش این مقاله به کاربران یادآوری می‌کند که هوش مصنوعی و یادگیری ماشین، زمینه‌های مطالعاتی در حال پیشرفت هستند و اذعان دارند


پاسخهای هوش مصنوعی مولد

براساس الگوها و

داده‌هایی است که

بر مبنای آن‌ها

آموزش دیده است



در صورتی که قضاوت انسانی و تردید حرفه‌ای کنار گذاشته شود، وجود احتمال تفسیر نادرست یا استفاده نادرست از استانداردها، قوانین و مقررات می‌تواند پیامدهای فاجعه‌باری داشته باشد.

اتکای بیش از حد به واکنش یا پاسخ برگرفته از هوش مصنوعی در هنگام ارائه خدمات، بدون تحلیل منتقدانه صحت نتیجه، می‌تواند منجر به موارد اشتباه یا حذف ادعاهای مسئولیت حرفه‌ای احتمالی شود.

توصیه‌های مدیریت ریسک

به‌احتمال زیاد، کارکنان موسسه شما در حال حاضر تا حدودی از چت جی‌پی‌تی استفاده می‌کنند. این سامانه هنوز هم به‌نسبت جدید و بررسی قابلیت‌های آن جالب توجه است.

موسسات حساسی پیش از این‌که در زمینه هوش مصنوعی مولد بی‌گدار به آب بزنند، باید موارد زیر را در نظر بگیرند:

محدودیت‌های هر ابزار هوش مصنوعی مولد خاصی که توسط موسسه استفاده می‌شود را درک کنید

به‌یاد داشته باشید که چت جی‌پی‌تی و سایر اشکال هوش مصنوعی مولد، از پایه تعدادی ابزار هستند؛ هرچند که بسیار پیچیده بوده ولی درست مانند هر ابزار دیگری، پیش از استفاده از آن، ابتدا باید هدف، محدودیت‌ها و دستورالعمل‌های استفاده از ابزار را درک کنید. اگر موسسه‌ای از هوش مصنوعی مولد استفاده می‌کند باید دقت کند که مجموعه داده‌های مورد استفاده برای آموزش ابزار چیست؟ ورودی‌های آن چقدر به‌روز هستند؟ آیا محدودیت‌هایی وجود دارد که موسسه باید از آن آگاه باشد؟

یک رویه و خط‌مشی برای استفاده مناسب تدوین کنید

یک خط‌مشی سراسری برای نحوه استفاده از هوش مصنوعی مولد تهیه کنید. یک خط‌مشی روشن که با همه کارکنان به‌اشتراک گذاشته شده و تقویت شده است، در ارتقای یکنواختی استفاده از این سامانه در سراسر موسسه کمک می‌کند.

- **دامنه:** اهداف یا وظایف خاصی که کارکنان باید برای آن‌ها مجاز به استفاده از هوش مصنوعی مولد باشند چیست؟ در

اگر پرسش به‌درستی

بیان نشده باشد

ممکن است

هوش مصنوعی مولد

هدف پرسش را درک نکند



افزون بر این، برخلاف انسانها، هوش مصنوعی مولد در حال حاضر فاقد توانایی درک زمینه و تفاوت‌های ظریفی است که شاید برای رسیدن به یک نتیجه مناسب، حائز اهمیت باشد. هوش مصنوعی مولد امروزی، سامانه‌های یادگیری ماشینی هستند که سطح درک، تحلیل و قضاوت یک انسان را ندارند. هوش مصنوعی مولد شاید پیچیدگی‌های استانداردهای حرفه‌ای، قوانین مالیاتی یا چارچوب‌های گزارشگری مالی را درک نکند.

در حالی که هوش مصنوعی مولد به‌احتمال زیاد می‌تواند به‌طور اتکاپذیری به یک پرسش ساده پاسخ دهد، همانند این پرسش که «استاندارد گزارشگری مالی حاکم بر حسابداری اجاره طبق اصول پذیرفته‌شده حسابداری ایالات متحد چیست؟» پاسخ هوش مصنوعی به پرسش در مورد به‌کارگیری همان استاندارد برای یک معامله خاص، ممکن است دقیق نباشد. افزون بر این، اگر پرسش به‌درستی بیان نشده باشد، ممکن است هوش مصنوعی مولد هدف پرسش را درک نکند.

یافته است، از کارکنان موسسه بخواهید که به سرپرست خود اطلاع دهند. انجام این کار کمک می‌کند تا اطمینان حاصل شود که خروجی به‌درستی بررسی می‌شود.

آموزش، سرپرستی و نظارت

همانند هر سیاست جدیدی، کارکنان موسسه را هم در مورد سیاست جدید هوش مصنوعی مولد آموزش دهید و به‌طور منظم برای اطمینان از پایبندی به این سیاست، بر استفاده از ابزار هوش مصنوعی مولد نظارت کنید.

با مشاور مشورت کنید

با مشاور موسسه مشورت کنید تا به شما در درک شرایط خدمات و خط‌مشی‌های حفظ حریم خصوصی هر محصول مولد، مدل هوش مصنوعی در حال استفاده، مسایل امنیتی احتمالی داده‌ها ناشی از این‌که موسسه چطور می‌خواهد از هوش مصنوعی مولد استفاده کند و این‌که استفاده از آن به هرگونه اطلاع‌رسانی رسمی به صاحبکار نیاز دارد یا خیر کمک کند.

در جریان تغییرهای صورت گرفته در چشم‌انداز

هوش مصنوعی مولد باشید

برخلاف تدوین استانداردهای جدید گزارشگری حرفه‌ای یا مالی یا تصویب مالیات جدید، پیشرفت در فناوری هوش مصنوعی مولد و قابلیت‌های آن، به‌احتمال زیاد با سرعت زیادی ادامه خواهد یافت و موسسات حسابرسی را ملزم به انعطاف‌پذیری و پاسخگویی می‌کند.

نظارت بر استفاده، روندها و تحولات صورت‌گرفته در هوش مصنوعی مولد را پیگیری کنید و برای تنظیم سیاست و رویکرد موسسه آماده باشید.



پانویس:

1- Generative AI

منبع:

• Beckett Ference, S. *Generative AI and Risks to CPA Firms*. October 1, 2023

برخی موارد شاید شامل تهیه اولین پیش‌نویس ایمیلها یا گزارشها یا انجام تحقیقهای اولیه باشد. مشخص‌کردن کاربردهای مجاز، به جلوگیری از ابهام در مورد این‌که چه زمانی باید و چه زمانی نباید از هوش مصنوعی استفاده شود، کمک می‌کند. همچنین، شاید ایجاد سیاستهای فرعی جداگانه‌ای که برای نقشها یا گروههای خاص در موسسه اعمال می‌شود، مفید باشد. به‌عنوان نمونه، کارکنان منابع انسانی ممکن است که محدودیتهای بیشتری در مورد استفاده از هوش مصنوعی مولد در فرایندهای استخدام و توسعه استعداد داشته باشند، زیرا هوش مصنوعی مولد احتمال دارد که جانبداری ناخواسته‌ای را در این فرایندها ایجاد کند که احتمال می‌رود قوانین و مقررات استخدامی را نقض کند.



- **دستورالعملهای مربوط به ورودی داده‌ها:** به اشتراک‌گذاری اطلاعات محرمانه و اختصاصی مشتری و موسسه با ابزار هوش مصنوعی مولد را ممنوع کنید. به همه کارکنان موسسه توصیه کنید که در مورد اطلاعات به‌اشتراک گذاشته‌شده با هوش مصنوعی مولد همان سطح از مراقبت را داشته باشند که اگر در یک مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی عمومی همانند رسانه‌های اجتماعی، پست می‌گذاشتند.

مسئولیت بررسی خروجیها: چت‌جی‌بی‌تی برخلاف شما و سایر ابزار هوش مصنوعی مولد، به‌طور رسمی در زمینه حسابداری عمومی آموزش ندیده است و دارای مجوز از انجمن حسابداران رسمی نیست. در واقع، شرایط خدمات چت‌جی‌بی‌تی در زمان نگارش این مقاله به کاربران یادآوری می‌کند که دقت هر خروجی را مطابق با مورد استفاده خود ارزیابی کنند، از جمله با استفاده از بررسی انسانی خروجی. زمانی که کار با استفاده از هوش مصنوعی مولد ایجاد یا توسعه



سخنرانی آندریاس بارکو در کنفرانس جهانی استانداردهای گزاران در سال ۲۰۲۳ استانداردهای جدیدی در راه است

آندریاس بارکو (Andreas Barckow)، رئیس هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB)^۱، در کنفرانس استانداردهای گزاران جهانی در لندن (London) در تاریخ ۲۵ سپتامبر ۲۰۲۳ سخنرانی کرد. او در صحبت با استانداردهای گزاران بیش از ۷۰ کشور جهان، تاریخچه هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و حرکت به سمت یک زبان جهانی حسابداری را بازگو کرد. او همچنین درباره برخی از پروژه‌های کلیدی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و نحوه کار آن با کمیته تفسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS IC)^۲ بحث کرد.

متشکرم و صبح همگی به‌خیر، خوشحالم که امروز، اولین روز از کنفرانس استانداردهای گزاران جهانی در سال جاری، به شما در لندن خوش آمد می‌گوییم و با شما صحبت می‌کنم. در سخنانم می‌خواهم شما را با تمرینی آشنا کنم که فکر می‌کنم تفکر شما را برانگیزد.

ما کارایی را برای بازارها و شرکتها به ارمغان می‌آورد. آن‌ها شفافیت را برای سرمایه‌گذاران فراهم می‌کنند.

استانداردهای جهانی به این معنی است که شرکتها می‌توانند در حوزه‌های گزارشگری متعدد بدون تهیه گزارشهای متعدد فعالیت کنند. شرکتها در هزینه گزارشگری و آموزش کارکنان صرفه‌جویی کرده و با سرمایه‌گذاران تعامل موثرتری دارند.

سرمایه‌گذاران می‌دانند که وقتی گزارشهای شرکت با استفاده از استانداردهای حسابداری زیرمجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تهیه می‌شود، می‌توانند به ارقام اعتماد کنند. سرمایه‌گذاران دارای پایه‌ای قوی از اطلاعات برای تحلیل و مقایسه سلامت مالی شرکتها هستند. استانداردهای ما به سرمایه‌گذاران کمک می‌کند تا **وظایف** امانتداری خود را به‌طور موثرتری انجام دهند.

قانونگذاران ابزار قابل‌اعتمادی دارند که به آن‌ها کمک می‌کند مسئولیتهای خود را برای حفاظت از عملکرد مناسب بازارهای مالی انجام دهند.

همه اینها مهم هستند؛ زیرا اطلاعات بهتر، تصمیم‌گیری بهتری را امکان‌پذیر می‌کند. بازارهای مالی تامین مالی اقتصاد، تسهیل تخصیص سرمایه، اتصال اقتصادها، حمایت از رشد و کمک به ثبات مالی را فراهم می‌کنند. بازارهای دارای عملکرد مناسب برای همه ما اهمیت دارند.

نیم قرن مشارکت جهانی برای شفافیت و مقایسه‌پذیری

دنیایی را بدون استانداردهای حسابداری زیر مجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تصور کنید. گزارشگری شرکتها به‌احتمال در سرتاسر جهان یک کار **سرهیم بندی‌شده**^۳ است. چندان مقایسه‌پذیر نیست. شاید خیلی شفاف نباشد. ممکن است در اصل مفید نباشد. هر **حوزه گزارشگری**^۴ الزامهای خاص خود را دارد. این الزامها ممکن است همپوشانی داشته باشند یا شبیه الزامهای سایر حوزه‌های گزارشگری باشند، یا ممکن است به‌طور کامل متفاوت باشند.

یک شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار یا در چندین بورس اوراق بهادار، باید چندین مجموعه از صورتهای مالی را تهیه کند. این کار زمان زیادی را می‌گیرد؛ تهیه صورتهای مالی کار بزرگی است.

سرمایه‌گذارانی که تمایل به سرمایه‌گذاری در شرکت‌های خارج از کشور دارند، باید چندین سامانه گزارشگری مختلف را بیاموزند. آن‌ها باید بفهمند که تا چه حد اطلاعات گزارش شده در یک حوزه گزارشگری با اطلاعات گزارش شده در حوزه دیگر مقایسه‌پذیر است. برای مقایسه آن‌ها باید ارقام شرکتها را تطبیق دهند. حتی پس از این همه پژوهش و تحلیل، سرمایه‌گذاران ممکن است به‌طور ناآگاهانه، فقط بتوانند سبب را با پرتقال مقایسه کنند تا سبب را با سبب.

مزایای استانداردهای جهانی

خوشبختانه، ما در آن شرایط نیستیم. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری نقشه جهانی گزارشگری مالی را با کمک ارزشمند **استانداردگذاران ملی**^۵ (NSS) تغییر شکل داده است که ما از این بابت سپاسگزاریم. به‌تازگی بیش از ۱۴۰ حوزه گزارشگری، استفاده از استانداردهای حسابداری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را الزامی کرده‌اند. چندین حوزه گزارشگری دیگر استفاده از آن‌ها را مجاز می‌دانند. ما در واقع یک زبان حسابداری مالی جهانی داریم. مجموعه جامع الزامها، بیشتر انواع تراکنشهایی که ذینفعان ما با آن مواجه می‌شوند را پوشش می‌دهد. استانداردهای

استانداردهای جهانی

به این معنی است که

شرکتها می‌توانند در

حوزه‌های گزارشگری متعدد

بدون تهیه گزارشهای متعدد

فعالیت کنند

استانداردگذاری ۵۰ ساله

توسعه سامانه امروزی یک شبه اتفاق نیفتاد. امسال ۵۰ سال از تشکیل بدنه قبلی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، یا همان کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری^۷ (IASB) می‌گذرد.

نهادهای حسابداری از استرالیا (Australia)، کانادا (Canada)، فرانسه (France)، آلمان (Germany)، ژاپن (Japan)، مکزیک (Mexico)، هلند (the Netherlands)، بریتانیا (UK) و ایالات متحده (US) - اینجا در لندن در ژوئن ۱۹۷۳- برای امضای توافقنامه^۸ برای تشکیل کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری گرد هم آمدند.

طبق آن توافق، وظیفه کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری، «تدوین و انتشار استانداردهای اساسی در ارائه حسابها و صورتهای مالی حسابرسی شده و ارتقای پذیرش و رعایت آنها در سراسر جهان» بود.

افرادی که به تشکیل کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری کمک کردند، بر اساس یک دیدگاه جهانی متحد شدند که در آن، تراکنشهای مشابه بدون توجه به جایی که انجام می‌شود، به روشی مشابه به حساب^۹ گرفته می‌شود. این ابتکار به بین‌المللی شدن فزاینده بازارهای سرمایه پس از جنگ جهانی دوم پاسخ داد.

کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری، پایه و اساس هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری را که در سال ۲۰۰۱ تاسیس شد، بنا نهاد. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در واقع استانداردهای کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری را «مستثنی کرد»^{۱۰}. آن استانداردها به جای پیشوند استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، با پیشوند **استاندارد بین‌المللی حسابداری**^{۱۱} (IAS) قابل تشخیص هستند.

استانداردگذاران ملی از همان روزهای اولیه، به عنوان شرکای مهم، ابتدا با کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری و سپس با هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در تعامل بودند. داشتن یک انجمن برای استانداردهای ملی از ابتدا مهم بوده است. از این رو، کنفرانس سالانه فعلی که اکنون بیست و دومین کنفرانس جهانی استانداردهای ملی است، برگزار می‌شود.

اگر کسی ۵۰ سال پیش با یک گوی بلورین می‌نشست و سعی می‌کرد آینده را پیش‌بینی کند، به احتمال انتظار نداشت که ما در جایی باشیم که امروز هستیم. این نیاز به تلاشهای جدی در طول زمان و به وسیله بسیاری از مردم در سراسر جهان داشته است.

ما باید با ادامه همکاری با یکدیگر برای اطمینان از این که الزامها همپای تحولات بازار پیش می‌روند و استانداردها در سطح جهانی به طور یکنواخت مورد استفاده قرار می‌گیرند، از آنچه به طور جمعی به دست آورده‌ایم، محافظت کنیم.

شاهد در به‌کارگیری است

قبل از این که در مورد پروژه‌های فنی خاص صحبت کنیم، می‌خواهم در مورد اهمیت کاربرد **یکنواخت**^{۱۲} استانداردهای حسابداری و نقش کلیدی استانداردهای ملی در این زمینه بحث کنم.

در اولین سخنرانی خود در کنفرانس جهانی استانداردهای ملی به عنوان رئیس هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در سال ۲۰۲۱، استانداردهای ملی را به عنوان گوشه‌ها و چشمهای هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بر روی زمین توصیف کردم. تخصص و درک ارزشمند شما از مسایل

پشتیبانی از به‌کارگیری یکنواخت

بخش مهمی از کار ما است

کمیته تفسیر

استانداردهای بین‌المللی

گزارشگری مالی

به ما کمک می‌کند تا

یکنواختی را تقویت کنیم

باشد، این وظیفه به هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری واگذار خواهد شد. اگر کمیته به این نتیجه برسد که نیازی به استانداردهای دیگری نیست - برای مثال به این دلیل که موضوع گسترده نیست یا به احتمال تأثیر بااهمیتی ندارد - آنچه را که ما تصمیم‌های کمیته درباره دستور کار می‌نامیم منتشر می‌کند و نشان می‌دهد که چگونه می‌توان با استفاده از استانداردها به پرسش مورد نظر پاسخ داد.

نام «**تصمیم‌های کمیته درباره دستور کار**»^۴ ممکن است کمی گیج‌کننده باشد، اما به‌طور اساسی یادداشت مهمی است که کمیته پس از گرفتن این تصمیم منتشر می‌کند که استانداردها پاسخ پرسش را ارائه می‌دهند و این پرسش الزام به اضافه کردن یک پروژه به دستور کار هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری را ایجاد نمی‌کند. یادداشت نهایی قبل از انتشار به‌صورت عمومی مورد بررسی قرار می‌گیرد و برای تأیید منفی از هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری عبور می‌کند.

تصمیم‌های کمیته درباره دستور کار مهم هستند، اما همیشه به‌خوبی درک نمی‌شوند. تصمیم‌های کمیته درباره دستور کار، الزام‌های استانداردهای حسابداری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را تغییر نمی‌دهد یا به آن‌ها اضافه نمی‌کند. اما آن‌ها منابع ارزشمندی برای شرکتها هستند: آن‌ها ممکن است به شرکتی کمک کنند تا بداند چگونه می‌تواند با الگوهای واقعی مشابه مقابله کند. ما انتظار داریم شرکتها تصمیم‌های کمیته درباره دستور کار را که در نشریه‌هایی که دو بار در سال منتشر می‌شوند، جمع‌آوری کرده و در کتابهای استاندارد سالانه‌مان گنجاندیم، در نظر بگیرند.

گاهی اوقات خواندن یک تصمیم کمیته درباره دستور کار ممکن است شرکت را وادار کند که رویکرد خود نسبت به یک معامله را تغییر دهد. اگر یک شرکت رویکرد خود را تغییر دهد، باید سیاست حسابداری خود را تغییر دهد. تغییر یک سیاست حسابداری به زمان نیاز دارد. این یکی از دلایلی است که تصمیم‌های کمیته درباره دستور کار با تاریخهای موثر همراه نیستند. ما به شرکتها، حساب‌رسان و مراجع انتظام‌بخشی آن‌ها برای به‌کار بستن قضاوت در هنگام تصمیم‌گیری برای اجرای چنین تغییرهایی در سیاست حسابداری متکی هستیم.

حسابداری که در حوزه گزارشگری شما به‌وجود می‌آیند، کلیدی است که ما را قادر می‌کند تا امکان به‌کارگیری استانداردهای خود را تا حد امکان یکنواخت و باکیفیت فراهم کنیم.

مزایای کامل مجموعه استانداردهای جهانی تنها در صورتی تحقق پذیر است که آن استانداردها به‌طور یکنواخت از سوی شرکتهای سراسر جهان به‌کار گرفته شود. در حالی که تلاش زیادی برای اطمینان از درک‌پذیری و ترجمه‌پذیری استانداردها انجام می‌شود، اجتناب از پرسشهایی که در مورد نحوه به‌کار بستن الزامها در عمل به‌وجود می‌آیند، غیرممکن است. پشتیبانی از به‌کارگیری یکنواخت، بخش مهمی از کار ما است. کمیته تفسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به ما کمک می‌کند تا یکنواختی را تقویت کنیم. این کمیته از سوی همکارم **بروس مک‌کنزی** (Bruce Mackenzie) ریاست می‌شود و شامل افرادی از حوزه‌های گزارشگری مختلف با تجربه‌های متنوع در به‌کارگیری استانداردهای ما است.

این کمیته به‌روشی مشابه هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری عمل می‌کند. نشستهای عمومی برگزار می‌کند و تمام موضوعهایی که در مورد آن بحث می‌کند، در مقاله‌های عمومی منتشر شده قبل از نشستها و خلاصه‌های ارسال شده پس از نشستها، پوشش داده می‌شود. همچنین، در هر فصل از طریق یک خلاصه صوتی درباره کار کمیته صحبت می‌شود. اگر پرسشی در مورد نحوه به‌کار بستن الزامهای ما پیش آمد، می‌توان آن را به کمیته ارسال کرد. با این حال، توجه به این نکته مهم است که نقش کمیته این نیست که به‌مانند یک **میز پشتیبانی فنی**^{۱۳} عمل کند. نقش کمیته، که به‌وسیله کارکنان فنی اختصاصی بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی پشتیبانی می‌شود، تعیین‌کننده این است که آیا ممکن است تنوع موجود در به‌کارگیری استانداردها، تأثیر درخور توجهی بر صورتهای مالی شرکتها داشته باشد. اگر تنوع وجود داشته باشد، کمیته در مورد این پرسش تحقیق می‌کند تا مشخص کند که آیا می‌توان با استفاده از استانداردهای موجود به آن پاسخ داد یا خیر.

کمیته این پرسش را به‌صورت عمومی مورد بحث قرار می‌دهد و تعیین می‌کند که آیا ممکن است نیازی به اصلاح الزامهای استانداردها وجود داشته باشد یا خیر. اگر نتیجه مثبت

استاندارد جدید، جایگزین **استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ (IAS 1)** با عنوان «ارایه صورتهای مالی» خواهد شد؛ یک استاندارد بنیادی و اولین استاندارد بین‌المللی سوی نهاد قبلی ما، یعنی کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری، در سال ۱۹۷۵ منتشر شد. البته، از آن زمان تاکنون چندین بار تجدیدنظر شده است.

استاندارد جدید سه پیشرفت کلیدی را خواهد کرد. این امر با الزام شرکتها به ارایه دو مجموع فرعی جدید اجباری، از جمله سود عملیاتی، دقت بیشتری در صورت سود یا زیان ایجاد می‌کند. این مورد به شرکتها این امکان را می‌دهد که در صورت تمایل به ارایه معیارهای عملکرد تعریف‌شده از سوی مدیریت، با الزامهای خاصی در مورد نحوه ارایه آنها برای فراهم‌کردن شفافیت، بگنجانند. اگر در «متن ۱۷» صورتهای مالی یا در یادداشتهای ارایه شود، رهنمود جدیدی در مورد گروه‌بندی اطلاعات ارایه می‌کند.

ما انتظار داریم که استاندارد جدید را در سه‌ماهه دوم سال آینده منتشر کنیم. استانداردهاگران ملی بار دیگر نقشی حیاتی در حمایت از تلاشهای مربوط به به‌کارگیری خواهند داشت. در ماه ژوئیه تصمیم گرفتیم که تاریخ اجرایی شدن آن، سال ۲۰۲۷

دلیل دیگری برای این که چرا تصمیمهای کمیته درباره دستور کار با تاریخ لازم‌الاجرا شدن هماهنگ نیستند این است که تصمیمهای کمیته درباره دستور کار الزامهای جدیدی را معرفی نمی‌کنند؛ و استاندارد یا تفسیر موردنظر از قبل در حال اجرا است، بنابراین نمی‌توان به‌طور مجدد تاریخ لازم‌الاجرا شدن اعلام کرد (چه رسد به تاریخ متفاوت!).

گاهی اوقات از ذینفعان می‌شنویم که تصمیمهای کمیته درباره دستورکار را جایگزین تفسیرها کرده‌ایم. واضح است که چنین نیست. هنگامی که تغییرهایی در استانداردها مورد نیاز است، راه حل ما به‌طور معمول **استانداردگذاری کم‌دامنه**^{۱۵} است؛ زیرا ما دریافته‌ایم که این روش در حمایت از به‌کارگیری یکنواخت استانداردهایمان، نسبت به انتشار تفسیرها کارآمدتر است. بنابراین به‌جای این که یک تفسیر توضیح دهد که چگونه یک بند در درس‌ساز باید خوانده شود، ما مشکل آن بند در درس‌ساز را در خود استاندارد رفع می‌کنیم. این امر درک استانداردهای ما را بدون افزودن پیچیدگی بیشتر بهبود می‌بخشد.

من از همکاران استانداردگذارم که اینجا حضور دارند می‌خواهم کمک کنند تا در حوزه‌های گزارشگری خود در مورد تصمیمهای کمیته درباره دستور کار صحبت کرده و به توضیح اهمیت آنها کمک کنند. ما فرصتی را برای شما در طول جلسه‌های کارگروهی فراهم کرده‌ایم تا برای حمایت از اجرای یکنواخت استانداردهایمان، درک عمیقتری نسبت به استفاده از تصمیمهای کمیته در دستور کار کسب کنید. اجازه دهید اکنون به‌طور خلاصه به دو نمونه از کارهای فنی خود بپردازم.

استاندارد حسابداری بعدی زیرمجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

استاندارد جدیدی در راه است. بسیاری از شما می‌دانید که ما در پروژه صورتهای مالی اولیه خود در «پایان کار»^{۱۶} هستیم. استاندارد جدید، یعنی **استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸ (IFRS 18)**، همه شرکتها را تحت‌تاثیر قرار می‌دهد و اطلاعاتی را که شرکتها در مورد عملکرد مالی خود ارایه می‌دهند، بهبود می‌بخشد. این استاندارد به سرمایه‌گذاران اطلاعات بهتری برای فراهم‌کردن امکان تصمیم‌گیری بهتر می‌دهد.

استاندارد جدید

سه پیشرفت کلیدی را

معرفی خواهد کرد

این امر با الزام شرکتها به ارایه


دو مجموع فرعی جدید اجباری

از جمله سود عملیاتی

دقت بیشتری در

صورت سود یا زیان ایجاد می‌کند

عنوان «اجاره‌های سرمایه‌ای»، و مرحله سوم و آخر از مرور استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹، در مورد الزامهای حسابداری پوشش ریسک است. در اواخر امسال، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری درباره زمان شروع این دو بررسی پس از اجرا گفتگو خواهد کرد.

در پایان، می‌خواهم آنچه را که در ابتدای سخنرانی خود بیان کردم، تکرار کنم: استانداردها گزاران ملی همواره نقش مهمی در شکل‌دهی استانداردهای جهانی طی ۵۰ سال گذشته داشته‌اند. در حالی که من خودم برای کل ۵۰ سال آینده در این میدان حضور نخواهم داشت، اما اکنون مشتاقانه منتظر ادامه همکاری نزدیک در سالهای آتی هستم.  متشکرم.

پانوشتها:

- 1- International Accounting Standards Board (IASB)
- 2- International Financial Reporting Standard Interpretations Committee (IFRS IC)
- 3- Patchwork
- 4- Jurisdiction
- 5- National Standard-setters (NSS)
- 6- Fiduciary
- 7- International Accounting Standards Committee (IASC)
- ۸- موافقتنامه کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB ۱۹۷۳ (1973)
- ۹- گزارشگری مالی و بازارهای سرمایه جهانی (FRGCM) - تاریخچه کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری، ۲۰۰۰-۱۹۷۳ از سوی کامفرمن (Camfferman) و زف (Zeff)
- 10- Grandfathered
- 11- International Accounting Standards (IAS)
- 12- Consistent
- 13- Technical Helpdesk
- 14- Agenda Decision
- 15- Narrow-Scope Standard-Setting
- 16- Home Stretch
- 17- The Face

منبع:

- IFRS.org, **Andreas Barckow Speaks at World Standard-setters Conference 2023**, September 2023

باشد تا به همه ذینفعان فرصت کافی برای آماده‌سازی بدهیم. ما همچنین استاندارد جدیدی برای شرکتهای فرعی زیرمجموعه شرکتهایی خواهیم داشت که با استفاده از استانداردهای حسابداری زیرمجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی گزارش می‌دهند، اما مجموعه‌ای از افشاها کاهش یافته است. این استاندارد بسیار مورد استقبال شرکتهای واجد شرایط قرار خواهد گرفت زیرا هزینه تهیه صورتهای مالی و حسابرسی آنها را کاهش می‌دهد. اطلاعات بیشتری درباره این دو استاندارد جدید در جلسه‌های فردا ارائه خواهیم کرد.

مرور استانداردهای ما

قبل از به‌پایان رساندن صحبت‌ها، می‌خواهم به‌طور خلاصه در مورد مرور استانداردهایمان صحبت کنم. ما اکنون در موجی از بررسیهای پس از اجرا هستیم. این بررسیها بخش مهمی از فرایند انجام کار ما هستند. آنها روشی برای بررسی این هستند که استانداردها، کاری که برای انجام آن ایجاد شده‌اند را انجام می‌دهند یا خیر. بنابراین بازخورد سهامداران در آگاهی بخشی به ارزیابی ما حیاتی است. استانداردها گزاران ملی نقش مهمی دارند. باز هم مانند چشم و گوشمان روی زمین. از زمانی که آخرین بار در سپتامبر ۲۰۲۲ ملاقات کردیم، اولین مرحله از بررسی استاندارد ابزار مالی خود، یعنی **استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ (IFRS 9)** با عنوان «ابزار مالی» را با تمرکز بر الزامهای طبقه‌بندی و اندازه‌گیری تکمیل کردیم. به دنبال نظرهای ذینفعان هستیم تا به مرحله دوم بررسی استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ در مورد الزامهای کاهش ارزش؛ و **استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ (IFRS 15)** با عنوان «درآمد حاصل از قرارداد با مشتریان»، آگاهی بخشی کنیم. مشورتخواهی استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ به‌زودی به‌پایان می‌رسد. مشورتخواهی استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ تا یک ماه دیگر ادامه دارد. و اگر هنوز پاسخ نداده‌اید، ما همچنان دوست داریم نظر شما را بشنویم!

مرحله بعدی، مرور استاندارد قراردادهای اجاره، یعنی **استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶ (IFRS 16)** با

سخنرانی افتتاحیه سولوید

در مورد دستور کار فعلی

هیئت استانداردهای بین‌المللی

پایداری و همکاری با

نهادهای اتحادیه اروپا

سو لویید (Sue Lloyd)، نایب رئیس هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری (ISSB) در تاریخ ۳۰ اوت ۲۰۲۳ در گردهمایی انجمن بانکهای آلمان در بروکسل سخنرانی کرد:

عصر بخیر می‌گوییم و از انجمن بانکهای آلمان (Bankenverband) برای میزبانی این رویداد مهم و دعوت از من برای به‌اشتراک‌گذاشتن مطالبی در مورد آنچه در هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری انجام می‌دهیم، از جمله نحوه همکاری نزدیک با همکارانمان در اروپا برای رسیدن به اهداف خود، تشکر می‌کنم.

هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری، حمایت انجمن و سایر ذینفعان مهم در آلمان برای استقبال از هیئت هنگام افتتاح جایگاهی برای هیئت‌مدیره خود در فرانکفورت که اکنون مکانی پربرونق برای هیئت است را ارج می‌نهد.

این رویداد به‌هنگام، در نقطه حیاتی از دورنمای موضوعات افشای پایداری روی می‌دهد؛ زیرا هیئت این فرصت را دارد که اصلاحات متحول‌کننده‌ای برای موارد افشای مالی مرتبط با پایداری که برای تصمیم‌گیری سودمند هستند را ارائه دهد.

نیاز به موارد افشای پایداری جهانی

به‌رغم مدت طولانی تهیه‌شدن گزارش پایداری، شرایط ویژه‌ای وجود داشت که منجر به تقاضا برای تاسیس هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری شد. می‌دانیم که سرمایه‌گذاران به اطلاعات سودمند، یکنواخت و مقایسه‌پذیر به‌منظور تصمیم‌گیری احتیاج دارند تا برای آن‌ها این امکان را فراهم کند که ریسکها و فرصتهای مرتبط با پایداری را درک کنند. تاکنون، اطلاعات ارائه‌شده نه یکنواخت بوده و نه با نیازهای اطلاعاتی ویژه سرمایه‌گذاران تناسب داشته است.

همچنین در مورد استانداردها و چارچوبهای بسیار زیاد، سردرگمی وجود داشت و شرکتها و سرمایه‌گذاران به‌دنبال شفافیت و راهنمایی بودند. هیئت می‌داند که این سردرگمی، هزینه و پیچیدگی را برای شرکتها و بازارهای سرمایه‌ای که برای عملکرد اثربخش به اطلاعات قوی اتکا دارند، اضافه کرده است. استانداردهای بین‌المللی پایداری، برای تقویت گفتگوی سرمایه‌گذار و شرکت از طریق رسیدگی به این چالشها ارائه شدند.

هیئت، با تلفیق و واگذاری منابع سایر ابتکارهای متمرکز بر سرمایه‌گذار، همانند هیئت استانداردهای حسابداری پایداری (SASB) و کارگروه موارد افشای مالی مرتبط با آب‌وهوا (TCFD)، توانست چندپارگی را کاهش داده و حمایت بین‌المللی از طرف طیف گسترده‌ای از ذینفعان در سراسر جهان و از سوی مراجع انتظام‌بخشی بین‌المللی اوراق بهادار، سازمان بین‌المللی کمیسیونهای بورس اوراق بهادار (IOSCO) و هیئت ثبات مالی (FSB) و همچنین گروه هفت (G7) و گروه بیست (G20) را برای ایجاد یک خط مبنای جهانی برای موارد افشای مالی مرتبط با پایداری، همسو کند.

توسعه این زبان مشترک برای بازارهای سرمایه، یک تلاش اشتراکی است. هیئت با حوزه‌های گزارشگری از سراسر جهان همکاری می‌کند، با سهامداران تعامل دارد و این اطمینان را می‌دهد که اقدامهای هیئت با گرفتن اطلاعات از بازار انجام می‌شود.

در حال حاضر می‌دانیم که حوزه‌های گزارشگری از جمله استرالیا، ژاپن، سنگاپور و بریتانیا به‌دنبال شیوه‌هایی برای معرفی استانداردهای بین‌المللی پایداری هستند و حوزه‌های گزارشگری همانند نیجریه، قصد خود مبنی‌بر پذیرش زودهنگام استانداردهای هیئت استانداردهای بین‌المللی

پایداری را به‌طور علنی اعلام کرده‌اند.

لحظاتی دیگر، قصد دارم نمایی کلی از آنچه استانداردهای اولیه هیئت یعنی استانداردهای پایداری شماره ۱ و ۲ زیرمجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS S1 & IFRS S2) پوشش می‌دهد، نحوه دریافت آن‌ها از زمان انتشار در ماه ژوئن و نحوه ارتباط آن‌ها با استانداردهای بین‌المللی پایداری اروپا را ارائه کرده و سپس به‌طور خلاصه به برنامه‌های پیش‌رو بپردازم.

مروری بر استانداردهای پایداری شماره ۱ و ۲ زیرمجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

استاندارد پایداری شماره ۱ زیرمجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، یعنی استاندارد هیئت در زمینه الزامهای عمومی، مجموعه‌ای از الزامهای افشای فرآیند را ارائه می‌کند که به شرکتها این امکان را می‌دهد تا در مورد ریسکها و فرصتهای مرتبط با پایداری که سرمایه‌گذاران در کوتاه‌مدت، میان‌مدت و بلندمدت با آن‌ها مواجه هستند، اطلاع‌رسانی کنند. برای اطمینان از این‌که این اطلاعات با صورتهای مالی مرتبط بوده و می‌تواند در کنار صورتهای مالی در نظر گرفته شود، به‌عنوان بخشی از گزارشهای مالی با مقاصد عمومی شرکت افشا می‌شوند. اطلاعات ارائه‌شده، همانند اطلاعات صورتهای مالی است و بر آنچه که انتظار می‌رود بر تصمیمهای سرمایه‌گذاری اثر بگذارد، متمرکز است؛ بنابراین اطلاعات هدفمندی هستند که به‌واقع برای سرمایه‌گذاران اهمیت دارند. استاندارد پایداری شماره ۱ زیرمجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، همچنین موارد افشای ویژه صنعت را الزام می‌کند تا شرکتها بتوانند بر گزارشهایی تمرکز کنند که کسب‌وکارشان را بهتر توصیف می‌کند و سرمایه‌گذاران، اطلاعات ویژه صنعت را که به‌طور مستمر بر الزامی بودن آن‌ها تاکید کرده‌اند، دریافت کنند.

استاندارد پایداری شماره ۲ زیرمجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، موارد افشای ویژه مرتبط با آب‌وهوا را مقرر کرده و برای استفاده همزمان با استاندارد پایداری شماره ۱ تدوین شده است. این استاندارد درست همانند استاندارد پایداری شماره ۱، به‌طور کامل توصیه‌های کارگروه موارد افشای

مالی مرتبط با آبوهوا را در بر می‌گیرد. این یعنی شرکت‌هایی که پیش از این، این توصیه‌ها را به‌کار برده‌اند، در موقعیت مناسبی برای به‌کارگیری استانداردهای هیئت هستند.

این استاندارد الزامی برای یک شرکت در جهت افشای اطلاعات در زمینه ریسکهای فیزیکی (همانند ریسکهای ناشی از افزایش شدت بدی آبوهوا)، ریسکهای گذار (همانند ریسکهای مرتبط با اقدامهای سیاستی و تغییر در فناوری مرتبط هستند که می‌توانند بر نحوه اداره کسب‌وکار اثرگذار باشند)؛ و فرصتها (همانند محصولات) که یک شرکت دارد که انتظار می‌رود به‌دنبال تغییر آبوهوا عملکرد خوبی داشته باشند) را تعیین می‌کند.

حمایت از استانداردهای هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری

با وجود آن‌که تنها چند ماه از انتشار استانداردها می‌گذرد، برای استقبال از آن‌ها خوشحال هستیم. سه نمونه مهم درباره این موضوع که تمایل دارم به آن‌ها اشاره کنم، عبارتند از: اول، حمایت قدرتمند جامعه سرمایه‌گذاران در سطح بین‌المللی برای یکنواختی و مقایسه‌پذیری اطلاعات که استانداردهای هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری آن‌ها

را برآورده می‌کنند.

دوم، بیانیه هیئت ثبات مالی، مبنی بر این‌که به‌موجب استانداردهای هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری، اقدام کارگروه موارد افشای مالی مرتبط با آبوهوا کامل شده و آن‌ها مسئولیت نظارت بر پیشرفت در افشای مرتبط با آبوهوا را به بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRSF) منتقل خواهند کرد.

سوم، استانداردها توسط مراجع انتظام‌بخشی بین‌المللی اوراق بهادار تایید شدند و سازمان بین‌المللی کمیسیونهای بورس اوراق بهادار از ۱۳۰ حوزه گزارشگری عضو خود درخواست کرد تا در نظر بگیرند که چگونه می‌توانند استانداردهای هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری را در چارچوبهای نظارتی مربوط خود بگنجانند تا یکنواختی و مقایسه‌پذیری موارد افشای مرتبط با پایداری را در سراسر جهان ارایه دهند.

در مجموع، این سه نشانه پراهمیت برای حمایت از استانداردها، نشان‌دهنده تقاضای جدی برای درپیش‌گرفتن یک رویکرد بین‌المللی در زمینه افشا از طریق استانداردهای هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری است.

همکاری با اتحادیه اروپا

هیئت از تعهد کمیسیون اروپا و گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا (EFRAG) برای حمایت از یکنواختی در سطح بین‌المللی استقبال می‌کند. اتحادیه اروپا پیش از این استانداردهای افشای پایداری را قبل از تاسیس هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری آغاز کرده بود؛ با این حال برخلاف سایر حوزه‌های گزارشگری در سراسر جهان، ما به‌جای شروع با استانداردهای هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری به‌عنوان استانداردهای پایه، نیاز به مهندسی قابلیت همکاری داشته‌ایم.

ما با هم برای بهبود قابلیت همکاری الزامات افشای مرتبط با آبوهوا و مفاهیم اصلی که زیربنای گزارشهای مربوطه ما هستند، مانند رویکرد اهمیت که به برآوردن نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران مربوط می‌شود، کار کرده‌ایم.

مجموعه استانداردهای خاص ما، با هم همپوشانی داشته اما دارای احکام متفاوت هستند؛ به‌گونه‌ای که رسالت هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری بر ارایه اطلاعات مربوط

استاندارد پایداری

شماره ۱ مجموعه‌ای از

الزامهای افشای فراگیر را

ارائه می‌کند

و به شرکتها امکان می‌دهد

تا در مورد ریسکها و فرصتهای

مرتبط با پایداری اطلاع‌رسانی کنند

جهان به منظور ارایه پشتیبانی و توسعه مطالب آموزشی نیز تمرکز کردیم.

گامهای بعدی هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری

مشورته‌خواهی هیئت در زمینه اولویتهای آینده، در ۱ سپتامبر ۲۰۲۳ پایان یافت و هیئت، تحلیل دقیق نظرهای ذینفعان مهم خود در مورد دستور کار دو سال آینده برای هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری را آغاز کرده است. هیئت از ذینفعان تقاضا کرد تا بازخوردهای خود را در مورد چهار پروژه احتمالی تنوع زیستی، زیست‌بومها، خدمات زیست‌بوم؛ سرمایه انسانی؛ حقوق انسانی؛ و پروژه چهارمی که در مورد یکپارچه‌سازی بیشتر در گزارشگری تحقیق می‌کند، ارایه دهند.

از ذینفعان خواسته شد که در مورد جهت‌گیری راهبردی و توازن فعالیت‌های هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری؛ معیارهایی برای ارزیابی این‌که کدامیک از موضوعهای مرتبط با پایداری از جمله موضوعات مورد بحث، صنایع و فعالیتها اولویت دارند؛ و دامنه و ساختار پروژه‌های جدید احتمالی پژوهشی و تدوین استاندارد، اظهار نظر کنند.

یک نکته مهم، مدت زمانی است که هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری (ISSB) برای پیشبرد پروژه‌های جدید و پشتیبانی از اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS S1 و IFRS S2) صرف می‌کند.

آنچه پیداست این‌که هیئت از طریق ایجاد ارتباط با صورت‌های مالی، تقویت اعتماد به موارد افشا و افزایش هماهنگی بیشتر در چشم‌انداز گزارشگری پایدار، در موقعیت مناسبی قرار خواهد گرفت تا این اطمینان را بدهد که اطلاعات بهتری برای تصمیم‌گیری بهتر در زمینه اقتصادی و سرمایه‌گذاری به سرمایه‌گذاران ارائه می‌شود و شرکتها بهتر می‌توانند با سرمایه‌گذاران ارتباط برقرار کرده و سرمایه‌ها را جذب کنند.

منبع:

- Lloyd, S. Sue Lloyd Delivers Keynote Speech on the Current Agenda of the ISSB and Cooperation with EU Institutions. Ifrs.org. 01 September 2023

به سرمایه‌گذاران متمرکز بوده و استانداردهای اروپایی جنبه گسترده‌تری برای برآوردن اهداف سیاست عمومی دارند. ما با همکاری یکدیگر توانستیم به درجه بسیار بالایی از همسویی در موارد افشای مرتبط با آب‌وهوا دست یابیم.

بنابراین، با وجود آن‌که تفاوت‌هایی بین این استانداردها با استانداردهای اروپایی وجود دارد؛ از جمله تمرکز استانداردهای اروپایی بر اهمیت تاثیر فراتر از چشم‌انداز سرمایه‌گذار، ما با هم این اطمینان را می‌دهیم که سرمایه‌گذاران اطلاعات یکسوختر و مقایسه‌پذیرتری در مورد ریسکها و فرصتهای مرتبط با آب‌وهوا دریافت خواهند کرد. با هم راستا کردن موارد افشای مشترک تا جایی که امکان داشت، خطر دوباره‌کاری در گزارشگری را برای شرکتهایی که از هر دو مجموعه استاندارد استفاده می‌کنند، کاهش دادیم.

اکنون کار هیئت با کمیسیون اروپا و گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا بر این متمرکز است که چگونه به‌طور مشترک قابلیت همکاری بین استانداردها برای کمک به شرکتها در جهت‌یابی بین استانداردها و شرح همسویی موارد افشا و مواردی که تنها یک مجموعه از استانداردها نیاز به افشای اضافی دارند، نشان دهیم. همچنین در نظر خواهیم گرفت که چگونه برچسب‌زنی دیجیتال، نه تنها در ارایه اطلاعاتی که می‌تواند به‌صورت الکترونیکی استفاده شود، بلکه در کاهش خطر دوباره‌کاری در گزارشگری توسط شرکتهایی که از استانداردهای هیئت و استانداردهای گزارشگری پایداری اروپا (ESRS) استفاده می‌کنند، کمک کند. باور داریم که اگر هیئت، کمیسیون و گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا بتوانند به‌طور مشترک در مورد قابلیت همکاری با یکدیگر اطلاع‌رسانی کرده و اطمینان بدهند که با هیئت در توسعه رهنمودهای آینده در راستای حمایت از قابلیت همکاری در به‌کارگیری هماهنگ هستند، بیشترین سودمندی را برای ذینفعان مربوط خواهد داشت.

در اروپا و فراتر از آن، یک اولویت مهم این است که اطمینان داده شود که بازار برای به‌کارگیری استانداردهای پایداری شماره ۱ و ۲ زیرمجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی آماده‌گی دارد و این‌که این استانداردها به‌خوبی به‌کار گرفته می‌شوند.

به این ترتیب، بر ظرفیت‌سازی و همکاری با شرکا از سراسر

پیشنهاد الزامهای بازنگری شده حسابرسی

در زمینه رعایت نشدن قوانین و مقررات

هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام آمریکا (PCAOB) در ژوئن ۲۰۲۳، با ۳ رای موافق در برابر ۲ رای مخالف، پیشنهادی را با هدف تقویت استاندارد هیئت منتشر کرد تا حسابرسان را ملزم کند به طور فعالتری موارد رعایت نشدن قوانین و مقررات (NOCLAR) در شرکت را شناسایی، ارزیابی و اطلاع رسانی کنند.

پیشنهاد هیئت مدیره در حالی ارائه شد که حامیان سرمایه گذار در طول چندین سال گفته اند که استاندارد قدیمی انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) در سال ۱۹۸۸ که به استاندارد حسابرسی ۲۴۰۵ هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام آمریکا (PCAOB's AS 2405) با عنوان «اقدامهای غیرقانونی صاحبکاران» تغییر نام داده است، از سرمایه گذاران محافظت نمی کند. هنگامی که هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام آمریکا به موجب قانون ساربنز اکسلی (Sarbanes-Oxley) تاسیس شد و کنگره در سال ۲۰۰۲ برای جلوگیری از تکرار رسواییهای حسابداری که باعث سقوط شرکتهایی مانند انرون (Enron) و وردکام (WorldCom) شد و حسابرس آن ها موسسه آرتور اندرسون (Arthur Anderson)، یکی از پنج موسسه بزرگ حسابرسی در آن زمان، از کار کنار

Soyoung Ho ✍️



جزئیات پیشنهاد

هیئت، نام استاندارد را از اقدامهای غیرقانونی به رعایت نشدن قوانین و مقررات تغییر خواهد داد. این تغییر، همه گستره‌های رعایت نشدن، اعم از عمدی یا غیرعمدی، از تقلب واضح در صورتهای مالی تا موارد رعایت نشدن قوانین که ممکن است بر صورتهای مالی تاثیر بااهمیتی داشته باشد را دربر می‌گیرد. بنابراین، استاندارد پیشنهادی جدید، استاندارد حسابرسی ۲۴۰۵ با عنوان «رعایت نشدن قوانین و مقررات توسط شرکت» نامیده می‌شود.

پیشنهاد هیئت سه عنصر بااهمیت را دربر می‌گیرد.

حسابرسان طی ارزیابی اولیه ریسک ملزم به شناسایی مواردی از رعایت نشدن قوانین و مقررات هستند که می‌توانند به‌طور معقول بر صورتهای مالی شرکت اثر بااهمیتی داشته باشند. به‌عنوان نمونه، حسابرس باید از مدیریت بپرسد که آیا مکاتباتی با مراجع انتظام‌بخشی شرکت در مورد موارد تقلب یا سایر موارد رعایت نشدن قوانین و مقررات داشته‌اند یا خیر. در صورت وجود، حسابرسان باید ماهیت آن مکاتبات را جویا شوند.

ویلیامز گفت: «در حالی که استاندارد فعلی را می‌توان به‌گونه‌ای تفسیر کرد که حسابرس، مسئولیتهای محدودی در رابطه با رعایت نشدن قوانین و مقررات خاص دارد؛ مگر این‌که به‌طور تصادفی به اطلاعاتی در این مورد برخورد کند، استاندارد جدید آنچه که سرمایه‌گذاران در حال حاضر انتظار دارند را به‌طور واضح بیان می‌کند؛ مبنی بر این‌که مسئولیت حسابرس این است که به‌طور فعال نسبت به تمام موارد رعایت نشدن قوانین که شاید بر صورتهای مالی تاثیر بااهمیتی داشته باشد، هوشیار باشد.»

او تاکید کرد که الزام پیشنهادی فوق به این معنا نیست که حسابرسان باید همه قوانین و مقررات را بدانند. در این پیشنهاد آمده است: «این قوانین و مقررات باید مربوط به شرکت یا عملیات آن باشد، اما نشان دهنده هر قانون یا مقرراتی نیست که شرکت موضوع آن باشد.»

امروز، استانداردهای حسابرسی موجود حسابرسان را ملزم به داشتن تخصص و مهارت فنی برای انجام حسابرسی می‌کنند و این داشتن درک از محیط نظارتی شرکت را نیز

گذاشته شد، این استاندارد انجمن حسابداران رسمی امریکا به‌طور موقت به‌تصویب رسید. پیش از تاسیس هیئت، حرفه حسابرسی به‌الزام خود را قاعده‌مند کرد.

تمرکز بر مسئولیتهای حسابرس در مورد رعایت نشدن قوانین و مقررات در بحبوحه پرونده‌های مطرح شده در چند سال گذشته صورت گرفت. به‌عنوان نمونه، **ولز فارگو و همکاران** (Wells Fargo & Co) بیش از ۱/۵ میلیون حساب بانکی غیرمجاز و بیش از ۵۶۰۰۰ درخواست کارت اعتباری از سال ۲۰۱۱ تا ۲۰۱۵ ایجاد کرد، و سرمایه‌گذاران پرسیدند که چرا حسابرس آن یعنی **موسسه کی‌پی‌ام‌جی (KPMG LLP)**، نتوانسته از این تقلب جلوگیری کند.

موسسه حسابرسی هرگونه تخلف را رد کرد. در آن زمان، کی‌پی‌ام‌جی به نمایندگان مجلس سنا گفت که «اثر احتمالی» این «رفتار غیراخلاقی و غیرقانونی» به‌احتمال زیاد، ناچیز بوده است. افزون بر این، موسسه گفت: «روشهای نامناسب فروش تاثیر بر اثربخشی کنترلهای داخلی ندارد؛ زیرا «هر اقدام غیرقانونی تاثیر معناداری بر صورتهای مالی شرکت یا سامانه کنترلهای داخلی آن بر گزارشگری مالی ندارد.» اما زمانی که مردم متوجه این رسوایی شدند، ولز فارگو ۷/۸ میلیارد دلار از ارزش سهام خود را از دست داد. به‌تازگی، ولز فارگو با پرداخت ۱ میلیارد دلار برای رسیدگی به دعوای گروهی سرمایه‌گذاران مبنی بر این‌که بانک آن‌ها را درباره رعایت حکم رضایتنامه تحمیل شده از طرف مراجع انتظام‌بخشی به‌اشتباه انداخته است، موافقت کرد.

اریکا ویلیامز (Erica Williams) رئیس هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکا، اظهار داشت: «متأسفانه، استاندارد فعلی در مورد اقدامهای غیرقانونی، انتظارات سرمایه‌گذاران را برآورده نمی‌کند؛ از جمله جنبه‌های بااهمیت که تحت تاثیر رعایت نشدن قوانین و مقررات قرار دارند. در واقع، انجام حسابرسی مطابق با استانداردهای حسابرسی هیئت، آن روشهای حسابرسی را دربر نمی‌گیرد که به‌طور خاص برای کشف تمام اقدامهای غیرقانونی که می‌توانند بر صورتهای مالی تاثیر بااهمیت داشته باشند، طراحی شده باشند.»

او گفت زمان آن رسیده است که به درخواستهای سرمایه‌گذاران توجه کنیم.

کارشناسان می‌توانند کمک ارزشمندی به ارزیابی حسابرس ارائه دهند. الزام حسابرسان به بررسی این‌که نیاز به کمک کارشناسان وجود دارد یا خیر، رویه‌ای رایج در استانداردهای هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام، از جمله هنگام انجام ارزیابی ریسک، برنامه‌ریزی یا اجرای روشهای حسابرسی و هنگام ارزیابی نتایج حسابرسی است. از این رو، این پیشنهاد برای حسابرسان هیچ مورد غیرمعمولی را الزام نمی‌کند.

مفاد پیشنهاد نهایی در مورد اطلاع‌رسانی ارتقا یافته است. ویلیامز گفت: "مشکلات را نمی‌توان برطرف کرد، مگر در صورتی که آن‌ها شناخته شوند."

امروز، این استاندارد تنها حسابرس را ملزم می‌کند که در صورت امکان و پیش از صدور گزارش حسابرس، اقدامهای غیرقانونی را به کمیته حسابرسی اطلاع‌رسانی کند.

بر اساس این پیشنهاد، حسابرس در دو مورد ملزم است که به کمیته حسابرسی اطلاع دهد. اول، حسابرسان باید هنگامی که از اطلاعات دربرگیرنده رعایت‌نشده قوانین و مقررات آگاه شدند، اطلاع‌رسانی کنند. سپس، بعد از ارزیابی چنین اطلاعاتی باید دوباره اطلاع‌رسانی کنند.

او گفت: "این کار تعامل بیشتر بین حسابرس، مدیریت و کمیته حسابرسی را با هدف تشویق شرکتهای به انجام اقدام سریع برای رعایت مقررات و کاهش آسیب سرمایه‌گذار ناشی از مجازاتهای قانونی و نظارتی، فراهم می‌کند."

کارا اشتاین (Kara Stein) عضو هیئت‌مدیره، توضیح داد که این پیشنهاد تا حدوی دسته‌بندی قراردادی اقدامهای غیرقانونی به رویدادهای مستقیم و غیرمستقیم را حذف می‌کند.

اشتاین گفت: "هم حسابرسان و هم سرمایه‌گذاران موافق هستند که تفکیک قضایوتی موجود برای قوانین، به دسته‌هایی که دارای آثار به اصطلاح مستقیم و غیرمستقیم بر صورتهای مالی هستند، باعث سردرگمی می‌شود. هدف اولیه از این دسته‌بندی، تقسیم وظایف حسابرس برای شناسایی و ارزیابی اقدامهای غیرقانونی، به‌ویژه رد هرگونه مسئولیت در قبال کشف قوانین دارای اثر به اصطلاح غیرمستقیم بود."



دربار می‌گیرد. و شرکتهای می‌دانند که از چه قوانین و مقرراتی باید پیروی کنند و کدام یک شرکت را در معرض بیشترین ریسک قرار می‌دهد. بنابراین، یک مورد رعایت‌نشده قوانین و مقررات که می‌تواند به‌طور معقول بر صورتهای مالی شرکت اثر بگذارد، به‌آسانی در دسترس حسابرس است.

پس از شناسایی یک مورد احتمالی رعایت‌نشده قوانین و مقررات، این پیشنهاد حسابرسان را ملزم می‌کند که مورد را با روشهای پیشرفته ارزیابی کنند. برای نمونه، قانون پیشنهادی حسابرس را ملزم می‌کند تا بررسی کند که آیا به وجود یک کارشناس برای کمک به حسابرس در ارزیابی مورد رعایت‌نشده احتمالی قوانین و مقررات نیاز است یا خیر.

ویلیامز بیان کرد که استاندارد انجمن حسابداران رسمی امریکا تنها در صورتی حسابرس را ملزم به مشورت با مشاور حقوقی یا سایر متخصصان می‌کند که مدیریت اطلاعات رضایت‌بخشی مبنی بر این‌که هیچ اقدام غیرقانونی صورت نگرفته است، ارائه ندهد.

او گفت: "این پیشنهاد، دارای یک الزام برای حسابرس است، مبنی بر این‌که در نظر بگیرد آیا به مهارت یا دانش تخصصی نیاز است یا خیر، زیرا مشاور حقوقی یا سایر

نظر مخالف

در همین حال، **دوان دسپارت** (Duane Des Parte) و **کریستینا هو** (Christina Ho)، اعضای هیئت مدیره، چنین اظهار داشتند که هزینه‌ها ممکن است بیشتر از منافع باشند. دسپارت که دوره تصدی وی در اکتبر به پایان می‌رسد، گفت: "می‌توانم از پیشنهاد امروز حمایت کنم؛ زیرا معتقدم که این پیشنهاد به‌طور غیرمنطقی و با هزینه‌های گزاف، دامنه حسابرسی را گسترش می‌دهد تا رویه‌های جدید تایید رعایت ضوابط را دربرگیرد و به مهارت قانونی و تخصصی بسیار فراتر از صلاحیت اصلی حسابرس نیاز دارد."

او به تحلیل اقتصادی کارکنان اشاره کرد که آسیب درخور توجهی را که تقلب و سایر موارد رعایت نشدن قوانین بر شرکتها، سرمایه‌گذاران، کارمندان و سایر افراد در سراسر جامعه وارد می‌کند، پررنگ می‌کند.

او گفت: "همچنین این تحلیل نتیجه می‌گیرد... [که این پیشنهاد به احتمال تلاش و هزینه‌های حسابرسی را به تقریب در همه شرکتها و حسابرسیها و در نتیجه برای تهیه‌کنندگان و سرمایه‌گذاران به میزان درخور توجهی افزایش می‌دهد. آنچه که وضوح کمتری دارد این است که آیا برخی از الزامهای ارتقا یافته برای حسابرس، در زمینه تخصص حسابرس و اهداف حسابرسی صورتهای مالی مناسب هستند یا خیر."

همچنین هو گفت که این پیشنهاد شامل "گسترش خیره‌کننده مسئولیتهای حسابرسان است، که به اعتقاد من به سرمایه‌گذاران آسیب می‌رساند."

او گفت: "این گسترش می‌تواند باعث سردرگمی درخور توجهی در مورد نقش مناسب حسابرسان شده، چارچوب پاسخگویی آزمایش شده در طول زمان را تضعیف کرده و انعطاف‌پذیری بازار حسابرسی که در حال حاضر بسیار متمرکز است را کاهش دهد. در نهایت، این می‌تواند اعتماد به بازارهای سرمایه ما را به ضرر سرمایه‌گذاران تضعیف کند."

منبع:

- H. Soyoun, (2023) PCAOB Proposes Revised Audit Requirements for Non-Compliance with Laws and Regulations June 6, 2023, ThomsonReuters.com

او گفت که پژوهش نشان داده قوانینی که دارای اثر غیرمستقیم بر صورتهای مالی در نظر گرفته می‌شوند، همانند فرار از قوانین مبارزه با پولشویی، افشای نادرست و گمراه‌کننده و آلوده کردن محیط زیست و دیگر موارد، می‌توانند منجر به جرمه‌های درخور توجهی شوند.

"و شاید این بخشی از مشکل باشد. تجزیه قوانین و مقررات شاید موجب تاکید نشدن یا کاهش توجه به برخی از قوانین و مقررات شده باشد. پیشنهاد کنونی، کار حسابرس را با حذف این تمایز آسان می‌کند: حسابرس باید به اندازه کافی کار کند، تا از نبود اشتباه‌های بااهمیت ناشی از ارتکاب یا نادیده گرفتن، اطمینان معقول کسب کند."

پیشنهاد کم فروغ؟

با این حال، برای یک حامی سرسخت سرمایه‌گذار، این پیشنهاد به نسبت کم فروغ است. زیرا به جای انجام تغییرهای درخور توجه، با ارائه مقداری شفافیت در مورد استانداردهای فعلی، بهبودهای تدریجی ایجاد می‌کند، اما تغییرهای مورد نیاز ایجاد نشده است.

به عنوان نمونه، یکی از مهمترین کارهایی که هیئت می‌توانست انجام دهد این بود که حسابرسان را ملزم به اطلاع‌رسانی رعایت نشدن قوانین و مقررات به سرمایه‌گذاران کند.

لین ترنر (Lynn Turner) حسابدار ارشد سابق کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا (SEC) که در گروه‌های مشاوره هیئت کار می‌کند، گفت: "این استاندارد کمترین تاثیر را بر این پیشنهاد خواهد داشت؛ زیرا حسابرسان را ملزم نمی‌کند که در صورت مشکوک شدن به یک اقدام غیرقانونی، به سرمایه‌گذاران اطلاع‌رسانی کنند."

در مواردی خاص، حسابرسان می‌توانند استعفا داده و از گزارش دادن به سرمایه‌گذاران اجتناب کنند. اما این امر به حسابرسان اجازه می‌دهد تا از پاسخگویی اجتناب کنند. اما یکی از جنبه‌های حیاتی چنین استانداردی، پاسخگو نگه داشتن حسابرسان برای ارتقای اعتماد سرمایه‌گذاران به این است که آن‌ها نقش دروازه بان کلیدی را در بازارهای سرمایه ایفا می‌کنند.

پیشنهاد هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام: گسترش مسئولیتهای حسابرس برای رعایت نشدن قوانین و مقررات

اریکا ویلیامز (Erica Y. Williams)

رئیس هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکا



◀ هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکا^۱ (PCAOB) گسترش مسئولیت حسابرس برای در نظر گرفتن رعایت نشدن همه قوانین و مقررات توسط شرکت، از جمله قوانین مربوط به تقلب، و حذف تمایز بین آثار مستقیم و غیرمستقیم بر صورتهای مالی طبق استاندارد کنونی را پیشنهاد کرد.

◀ این پیشنهاد، شواهدی را که حسابرسان از طریق پرس و جو و سایر روشها، برای درک فرایندهای متقاضی و شناسایی قوانین و مقرراتی که اگر متقاضی آنها را رعایت نکنند، به طور منطقی می تواند اثر با اهمیتی بر صورتهای مالی داشته باشند، گسترش می دهد. سپس حسابرسان ملزم به برنامه ریزی و اجرای رویه های مشخص می شوند تا تعیین کنند آیا اطلاعاتی وجود دارد که نشان بدهد رعایت نشدن ضوابط وجود داشته یا ممکن است رخ داده باشد یا خیر.

◀ دو نفر از پنج عضو هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکا (هر دو حسابدار رسمی و مستقل^۲ (CPA)) با استناد به نگرانیهای موجود، از جمله اعتقاد آنها مبنی بر این که این پیشنهاد دامنه حسابرسی شرکتهای سهامی عام را به طور غیرمنطقی گسترش می دهد، با این طرح پیشنهادی مخالفت کردند.



بررسی اجمالی

گزارشگری مالی را انجام می‌دهد، باید طراحی و اثربخشی عملیاتی عملکرد رعایت ضوابط قانونی شرکت را برای همه قوانین و مقررات شناسایی شده (اعم از مستقیم و غیرمستقیم) که در صورت رعایت نشدن آن‌ها از سوی شرکت می‌تواند به‌طور معقول اثر بااهمیتی بر صورتهای مالی داشته باشد، ارزیابی کند.

به‌دلیل پیچیدگیهای مرتبط با درک و ارزیابی رفتار و فعالیت‌هایی که نشان‌دهنده رعایت نشدن ضوابط است، و همچنین اثر احتمالی آن‌ها بر صورتهای مالی، حساب‌رسان به‌احتمال باید استفاده از متخصصان را افزایش دهند.

یکی از اعضای مخالف این طرح در هیئت، **دوان ام. دسپارت** (Duane M. DesParte)، گفت که الزام به شناسایی قوانین و مقرراتی که رعایت نشدن آن‌ها به‌طور منطقی می‌تواند اثر بااهمیتی بر صورتهای مالی داشته باشد، "بسیار فراتر از محدوده حسابرسی صورتهای مالی و صلاحیت اصلی حسابرس است" و می‌تواند به‌میزان درخور توجهی استفاده از وکلا و دیگران را به‌عنوان متخصص در بسیاری از حسابرسیهای هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکا، افزایش دهد.

هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکا، استانداردهای فعلی را که منعکس‌کننده بند ۱۰ الف (10A) از **قانون بورس اوراق بهادار ۱۹۳۴**^۴ (SEA 1934) **قانون اوراق بهادار**^۵ است، در سال ۲۰۰۳ براساس استانداردهای **انجمن حسابداران رسمی امریکا**^۶ (AICPA) به‌کار گرفت.

ملاحظات کلیدی

این پیشنهاد با افزودن یک هدف به **استاندارد حسابرسی ۲۴۰۵** (AS 2405) با عنوان «اقدامهای غیرقانونی به‌وسیله صاحبکاران»، که به‌عنوان رعایت نشدن قوانین و مقررات توسط شرکت^۸ تغییر نام می‌دهد، مسئولیتهای حسابرس را گسترش داده و از استانداردهای حسابرسی فعلی و مقررات بورس فراتر می‌رود؛ بدین معنا که حسابرس باید قوانین و مقرراتی را که رعایت نشدن آن‌ها می‌تواند به‌طور معقول بر صورتهای مالی اثر بااهمیتی داشته باشد، شناسایی کند.

حساب‌رسان در حال حاضر ملزم به شناسایی قوانین و مقرراتی هستند که دارای اثر مستقیم و بااهمیتی هستند و باید روشهای

هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکا پیشنهاد اصلاح استانداردهای حسابرسی خود را به‌منظور الزام حساب‌رسان به موارد زیر مطرح کرد: (۱) شناسایی قوانین و مقرراتی که در صورت رعایت نشدن آن‌ها از سوی شرکت می‌تواند به‌طور منطقی بر صورتهای مالی اثر بااهمیتی داشته باشد، (۲) ارزیابی و پاسخ به ریسکهای تحریف بااهمیت ناشی از رعایت نشدن قوانین، و (۳) تعیین این‌که آیا اطلاعاتی وجود دارد که نشان‌دهنده رعایت نشدن قوانین یا احتمال رعایت نشدن آن باشد یا خیر.

این پیشنهاد همچنین حساب‌رسان را ملزم می‌کند که وقتی حسابرس از اطلاعاتی باخبر می‌شود که نشان‌دهنده رعایت نشدن قوانین و مقررات، از جمله قوانین مربوط به تقلب، رخ داده یا ممکن است اتفاق افتاده باشد، باید آن را ارزیابی و به مدیریت و کمیته حسابرسی اطلاع‌رسانی کند.

استانداردهای فعلی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکا، حسابرس را ملزم می‌کند که رعایت نشدن قوانین و مقرراتی را که اثر مستقیم و بااهمیتی بر صورتهای مالی دارد، شناسایی کند. آن‌ها همچنین از حسابرس می‌خواهند که از احتمال وقوع رعایت نشدن قوانین و مقرراتی که اثر غیرمستقیمی بر صورتهای مالی دارند، آگاه باشد و اقدامهایی را تجویز کند که حسابرس باید در رابطه با اطلاعاتی که در طول حسابرسی مورد توجه حسابرس قرار می‌گیرد، انجام دهد.

هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکا در بیانیه پیشنهادی خود خاطر نشان کرد که قوانین و مقرراتی که دارای آثار غیرمستقیم بر صورتهای مالی در نظر گرفته می‌شوند، مانند مقررات ضد پولشویی^۲ و مقررات محیطی، در صورت نقض می‌توانند منجر به جریمه‌ها و مجازات‌های درخور توجهی شوند.

این پیشنهاد سطح تلاش حساب‌رسان برای درک قوانین و مقرراتی که ممکن است اثری غیرمستقیم بر صورتهای مالی داشته باشد و ارزیابی ریسک‌هایی را که رعایت نشدن ضوابط می‌تواند به‌طور منطقی منجر به تحریف بااهمیت در صورتهای مالی شود، به‌میزان درخور توجهی افزایش می‌دهد. براساس این ارزیابی ریسک، حسابرسی که حسابرسی کنترل داخلی بر

این پیشنهاد حجم اطلاع‌رسانی‌های الزامی حساب‌برسان

به کمیته حسابرسی در مواقعی که رعایت‌نشدن

ضوابط رخ داده یا ممکن است رخ داده باشد را

به میزان درخور توجهی افزایش می‌دهد



بخشی از کسب شناخت از شرکت هستند که در حال حاضر به‌عنوان رویه‌هایی توصیف می‌شوند که حساب‌برس باید اجرا کند؛ از جمله گردآوری اطلاعات عمومی در مورد شرکت یا مدیران اجرایی آن، به‌دست آوردن درک درستی از توافقی‌های جبران خسارت با مدیریت ارشد به‌غیر از مدیران اجرایی، کسب اطلاعات در مورد فعالیتهای تجاری و دارایی‌های موجود در اوراق بهادار متقاضی و استعلام از رئیس کمیته جبران خسارت و هر مشاور جبران خسارتی که از سوی متقاضی در مورد ساختار جبرانی موسسه برای مقام‌های اجرایی استخدام شده است.

این پیشنهاد همچنین از حساب‌برس می‌خواهد روشهایی را برای تعیین این مورد برنامه‌ریزی و اجرا کند که آیا اطلاعاتی وجود دارد که نشان بدهد رعایت‌نشدن ضوابط برای همه قوانین و مقرراتی رخ داده یا ممکن است رخ داده باشد که می‌تواند به‌طور معقول بر صورتهای مالی اثر بااهمیتی داشته باشد.

به‌علاوه، این طرح پیشنهادی حساب‌برس را ملزم می‌کند تا در نظر بگیرد که آیا برای کمک به حساب‌برس در درک قوانین و مقررات خاص و اجرای روشهای ارزیابی ریسک، به مهارت یا دانش تخصصی نیاز است یا خیر. حساب‌برس همچنین باید در نظر بگیرد که آیا به متخصصانی برای کمک به ارزیابی احتمال وقوع رعایت‌نشدن قوانین یا در ایجاد پرس‌وجوهای دقیق‌تر از مدیریت یا دیگران برای درک شرایطی که ممکن

حسابرسی را برای کشف و گزارش تحریفهای بااهمیت ناشی از اقدامهای غیرقانونی که اثر مستقیم و بااهمیتی بر تعیین مبالغ صورتهای مالی دارند، طراحی و اجرا کنند. این مسئولیت مشابه مسئولیت حساب‌برس برای کشف تحریفهای ناشی از اشتباه یا تقلب است.

با این حال، استانداردهای حسابرسی موجود مستلزم آن است که حساب‌برس از احتمال وقوع اقدامهای غیرقانونی که اثر بااهمیت اما غیرمستقیمی بر صورتهای مالی دارد، آگاه باشد. این پیشنهاد، دیگر چنین تمایزی را ایجاد نمی‌کند.

براساس این طرح پیشنهادی، حسابرسی که حسابرسی یکپارچه را انجام می‌دهد، ملزم به برنامه‌ریزی و اجرای روشهایی برای درک فرایند مدیریت برای حفظ رعایت قوانین و آزمون طراحی و اثربخشی عملیاتی کنترلها برای قوانین و مقرراتی است که به‌نظر آنها اکنون آثار مستقیم و غیرمستقیمی دارند.

این پیشنهاد همچنین **استاندارد حسابرسی ۲۱۱۰^۹** (AS 2110) با عنوان «شناسایی و ارزیابی ریسکهای تحریف بااهمیت^{۱۰}» را اصلاح می‌کند تا شامل الزامهای خاص‌تری در مورد چگونگی کسب شناخت نسبت به محیط نظارتی شرکت باشد و حساب‌برس را ملزم به انجام پرس‌وجوهای خاص از مدیریت، کمیته حسابرسی و دیگران در خصوص رعایت‌نشدن قوانین و مقررات کند.

برای مثال، حساب‌برسان ملزم به اجرای روشهایی به‌عنوان

خیر یا اگر حسابرس قادر به تکمیل ارزیابیهای خود نباشد، اطلاع‌رسانی اضافی به مدیریت و کمیته حسابرسی (مگر این که موضوع به وضوح بی‌اهمیت باشد) مورد نیاز است.

حسابرسان همچنین زمانی که به این نتیجه رسیدند که (۱) رعایت‌نشدن احتمالی قوانین تاثیر بااهمیتی بر صورتهای مالی دارد، (۲) مدیریت ارشد اقدامهای اصلاحی به موقع و مناسبی در خصوص رعایت‌نشدن احتمالی قوانین انجام نداده، و هیئت‌مدیره مدیریت ارشد را وادار به انجام چنین اقدامهایی نکرده است، و (۳) به طور منطقی انتظار می‌رود که انجام‌ندادن اقدامهای اصلاحی باعث شود حسابرس **اظهار نظر غیر مشروط**^{۱۱} صادر نکند یا از حسابرسی استعفا دهد، ملزم خواهند بود که اطلاع‌رسانی بیشتری را به طور مستقیم به هیئت‌مدیره انجام دهند. این الزامها با الزامهای حسابرسی ناشر در بند ۱۰ الف (ب) (۲) قانون بورس مطابقت دارد.



پانوشته‌ها:

- 1- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
- 2- Certified Public Accountant (CPA)
- 3- Anti-Money Laundering
- 4- Securities Exchange Act 1934 (SEA 1934)
- 5- Exchange Act
- 6- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
- 7- Auditing Standard 2405 (AS 2405)
- 8- Company's Noncompliance with Laws and Regulations (Company's NOCLAR)
- 9- Auditing Standard 2405 (AS 2110)
- 10- Identifying and Assessing Risks of Material Misstatement
- 11- Unqualified Opinion

منبع:

• PCAOB Proposes Expanding Auditor's Responsibilities for Considering Noncompliance with all Laws and Regulations, EY.com, 29 June 2023

است در نتیجه رعایت‌نشدن قوانین رخ داده باشد، توجه کند. این طرح پیشنهادی به طور اساسی نحوه ارزیابی پیامدها به وسیله حسابرس را که تشخیص می‌دهد رعایت‌نشدن احتمالی قوانین رخ داده است، را تغییر نمی‌دهد. این پیشنهاد الزامی برای حسابرس ایجاد می‌کند که در صورت لزوم، رویه‌های اضافی را برای تعیین این که آیا رعایت‌نشدن قوانین منجر به تحریف بااهمیت صورتهای مالی یا منجر به مغایرت بااهمیت سایر اطلاعات موجود در اسناد حاوی صورتهای مالی حسابرسی شده یا نحوه ارائه آن، با اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی می‌شود یا حاوی تحریف بااهمیت واقعیت است، به کار بگیرد.

این پیشنهاد به طور صریح حسابرس را ملزم می‌کند که تعیین کند آیا مدیریت ارشد اقدامهای اصلاحی به موقع و مناسبی برای رسیدگی به رعایت‌نشدن قوانین و مقرراتی که تاثیر بااهمیتی بر صورتهای مالی دارد، در ارتباط با تعهدهای خود طبق بند ۱۰ الف قانون بورس انجام داده است یا خیر.

اطلاع‌رسانی به مدیریت و کمیته حسابرسی

هنگامی که حسابرس از اطلاعاتی آگاه می‌شود که نشان می‌دهد رعایت‌نشدن قوانین و مقررات، از جمله قوانین مربوط به تقلب، رخ داده یا ممکن است رخ داده باشد، حسابرس ملزم به اطلاع‌رسانی اولیه به مدیریت و کمیته حسابرسی است. لازم است این اطلاع‌رسانی قبل از اینکه حسابرس تشخیص دهد که آیا رعایت‌نشدن قوانین رخ داده یا به احتمال رخ داده است یا تاثیر بااهمیتی بر صورتهای مالی دارد یا خیر، انجام شود. آقای دسپارت این سوال را مطرح کرد که آیا اطلاع‌رسانی پیش‌گفته، استفاده مناسبی از زمان کمیته حسابرسی است که قبل از هرگونه ارزیابی حسابرس، از رعایت‌نشدن احتمالی قوانین آگاه شود.

یکی از استثناهای این الزام، اطلاع‌رسانی برای مواردی است که "به وضوح بی‌اهمیت" هستند. حسابرسان ملزم نخواهند بود که این موارد را با کمیته حسابرسی در میان بگذارند؛ اگرچه باید آن‌ها را به مدیریت اطلاع دهند.

پس از تکمیل ارزیابی حسابرس در مورد این که آیا رعایت‌نشدن قوانین رخ داده یا ممکن است رخ داده باشد یا

HESABRAS

List of Contents:

Roundtable

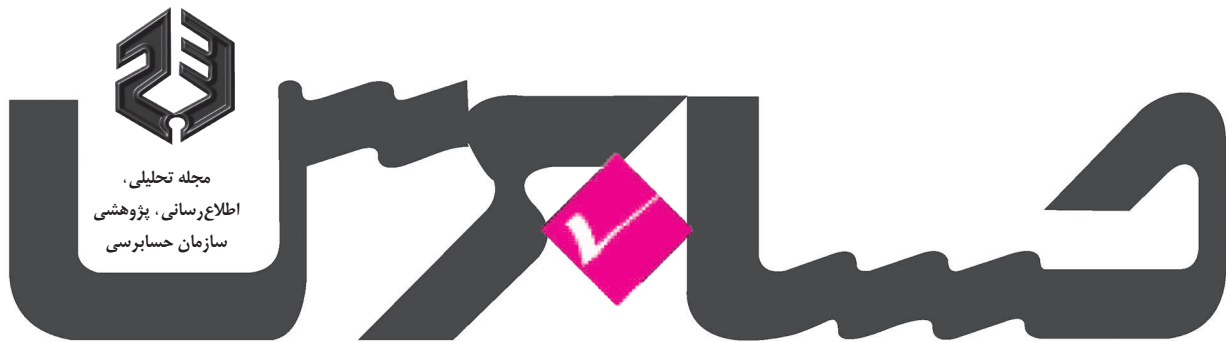
- 6 The Challenges of Adding New and Nnumerous Tasks to The Duties of Independent Auditors and Legal Examiners

Interview

- 28 No Additional Burden - “Limited” and “Express” Talk to: M. Shariati
- 34 Increasing the Complexity and Diversity of Economic Activitie ... Talk to: M.J.Sharifzadeh, Ph.D
- 38 A large Volume of Expectations From the Auditor Talk to: H. Hajian

Articles

- 45 Communicating with Investors in Uncertain Times
- 50 Challenges to Consider in Auditing Revenue Recognition
- 56 Generative AI and Risks to CPA Firm
- 60 New Standards are Coming
- 66 Sue Lloyd Delivers Keynote Speech on _the Current Agenda of the ISSB ...
- 70 PCAOB Proposes Revised Audit Requirements for Non Compliance with Laws....
- 74 Noncompliance with All Laws and Regulations



- با حضور در گروه مشترکان ارجمند مجله حسابرسی از دریافت به‌موقع و مطمئن مجله برخوردار شوید.
- با اشتراک و دریافت مرتب مجله حسابرسی، آرشیوتان را کامل کنید.
- هزینه پستی مشترکان بر عهده مجله حسابرسی است.
- استادان و دانشجویان دانشگاه‌ها با دریافت اشتراک مجله حسابرسی از تخفیف ویژه برخوردار خواهند شد.
- مشترکان مجله حسابرسی می‌توانند مطالب مجله را به‌صورت دیجیتال نیز دریافت کنند.

مشترک حقوقی	مشترک حقیقی
نام مشترک:	نام خانوادگی:
وابسته به:	سال تولد:
نام شخص دریافت‌کننده:	محل کار:
سمت:	میزان تحصیلات:
شروع اشتراک از شماره:	شروع اشتراک از شماره:
تعداد درخواست از هر شماره:	تعداد درخواست از هر شماره:

شهر:	استان:	کدپستی:	صندوق پستی:
تلفن:	دورنویس:	پست الکترونیک:	
نشانی:	تلفن همراه:		

شماره حساب: ۴۰۰۱۰۰۰۶۰۴۰۰۵۳۷۲ بنام سازمان حسابرسی

شماره شبانه: IR۵۱۰۱۰۰۰۰۴۰۰۱۰۰۰۶۰۴۰۰۵۳۷۲

شناسه واریز: ۳۷۹۰۰۰۶۷۴۲۶۷۵۰۰۰۱۰۰۱۰۱۰۱۱۳۶۳۳۲

آدرس: تهران - میدان آرژانتین - بلوار بیهقی - نبش کوچه ۱۲ غربی - پلاک ۱۲

شماره فاکس: ۰۲۱ - ۸۸۵۰۲۶۰۲

شماره تلفن: ۰۲۱ - ۸۸۵۰۳۴۴۵

مبلغ اشتراک (دوسال‌ونیم): ۲۰۰۰۰۰ تومان

مشترکان قبلی مجله شامل افزایش بهاء نخواهند بود

اگر مجله جدید ظرف سه ماه از دریافت آخرین شماره، به دستتان نرسید، لطفاً با دفتر مجله تماس بگیرید.

HESABRAS

HESABRAS
(AUDITOR)

Quarterly Publication

No.: 124

Dec. 2023

Licence Holder
Audit Organization

Director
Akbar Soheily Pour

Editor
Reza Nazari, Ph.D



No. 12, beihaghi St., Argentina Sq., Tehran, IRAN

Postal Code: 15147-46417

Tel: 021-88503445

Fax: 021-88502602

Email: editor@hesabras.org

www.hesabras.org

سازمان حسابرسی جدیدترین نشریه استانداردهای حسابداری بخش عمومی را منتشر کرد:

جدیدترین نسخه نشریه استانداردهای حسابداری بخش عمومی (سال ۱۴۰۲)،

منتشر شد

