

کاربرد استانداردهای حسابرسی در ایران

غلامرضا سلامی

گزارش حسابرسی بطور معمول در موارد زیر مشروط می گردد:

- الف - محدودیت در رسیدگی
- ب - وجود ابهامات ذاتی
- پ - تردید در تداوم فعالیت
- ث - عدم رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری یا نامتناسب بودن روشهای عمده حسابداری مورد استفاده.
- ث - عدم توافق با مدیریت در زمینه ایجاد ذخایر، تخصیص زمانی هزینه و درآمد و نحوه ارائه و انعکاس اقلام در صورتهای مالی و یادداشتهای ضمیمه.

مقاله فوق دنباله مقاله " کاربرد استانداردهای حسابرسی در ایران " مندرج در شماره ۵ می باشد. باتوجه به اینکه استانداردهای حسابرسی تاکنون از طرف انجمن منتشر نگردیده است لذا استناد نویسنده به این استانداردها برداشت شخصی ایشان از استانداردهای متداول در ایران بوده و نقد مسایل نیز صرفاً " نظریات شخصی نویسنده می باشد.

ج - وقایع موثر بر صورتهای مالی بعد از تاریخ ترانامه

د - وجود بدهیهای احتمالی افشانشده

حسابرس معمولاً طبق استانداردهای متداول ملزم به مشروط نمودن گزارش در موارد فوق و سایر مواردی که با توجه به اصل اهمیت نسبی موجب عدم مطلوبیت صورتهای مالی می گردد، می باشد. علاوه بر موارد فوق نتایج رسیدگی حسابرس ممکن است شامل مواردی گردد که اگرچه ظاهراً "تاثیری بر مطلوبیت صورتهای مالی نمی گذارد لکن افشا آن برای استفاده کننده از گزارش امری ضروری و اساسی تلقی می گردد. این موارد را می توان بشرح زیر طبقه بندی نمود:

۱- موارد ناشی از سوء مدیریت

۲- موارد ناشی از نقض قوانین و مقررات جاری

سوء مدیریت

بدیهی است که وظیفه حسابرس قضاوت در زمینه کیفیت کار مدیریت نمی باشد لکن از آنجائی که اظهار نظر حسابرس نسبت به نتیجه عملیات شرکت با فرض اداره امور موسسه بطور صحیح، منطقی و قانونی، ارائه می گردد، لذا در صورت وجود سوء جریان در اداره موسسه این اظهار نظر مخدوش و غیر قابل دفاع خواهد بود. آن قسمت از قصور و تعمدات مدیریت که به ضرر و زیان آتی و یا آتی صاحبان سهام که حسابرس امین آنها بوده و سایر استفاده کنندگان از گزارش مالی (که حسابرس خواه و ناخواه معتمد آنها می باشد) منتج می گسردد، نمی تواند و نباید بصرف عدم وجود استانداردهای مدون حسابرسی از مسئولیت حسابرس در زمینه افشای آنها بکاهد. مسلماً در اینجاه فرض

سو مدیریتی که منتج به ضعف کنترل‌های داخلی موسسه می گردد نمیباشد، چه در این موارد مسلماً حسابرس طی گزارش‌های مقامات شرکت رادر جریان اینگونه مسایل قرار می دهد.

سو مدیریت ممکن است سهوی یا تعمدی باشد ولی در هر صورت باتوجه به اهمیتی که تشخیص آن بعهده حسابرس می باشد لازم است در بندهای توضیحی گزارش حسابرس منعکس گردد. معطوف نمودن اظهار نظر به این توضیحات با عنایت به اینکه این موارد تأیید سببی در مطلوبیت یا عدم مطلوبیت کمی صورتهای مالی نمی گذارد قاعدتاً طبق استانداردهای حسابرس منع گردیده است، لکن به نظرمی رسد به صورت اظهار نظر حسابرس تحت تأثیر اینگونه رویدادها قرار بگیرد بنابراین بهتر است اظهار نظری بنحوی ازانحا به بندهای توضیحی فوق مربوط گردد، مثلاً "بشکل زیر:

بادر نظر گرفتن (ابهامات) و به استثنای تأثیر (عدم توافق)

. و باتوجه به (نکات عمده) صورتهای مالی موسسه

بندهای توضیحی که نکات عمده در آن منعکس می گردد باید بنحوی تنظیم شود که در فضای آن نظر حسابرس نمایان باشد. لکن قضاوت نهائی در مورد آن نکات همواره بایستی با استفاده کنندگان از گزارش بوده و حسابرس، دلایل ذکر شده از طرف مدیریت رانیز باید در بند توضیحی مربوط قید نماید.

بطور خلاصه حسابرس، بعنوان امین صاحبان سهام و درست معتمد

سایر استفاده کنندگان از صورتهای مالی موسسه، موظف است سو جریان در اداره امور شرکت را بنحوی صریح و روشن بیان نموده و استفاده کنندگان از گزارش خود را در جریان وقایعی که به نظری از چنان اهمیتی برخوردار بوده اند که قابل ذکر در گزارش وی باشد، آگاه نماید.

موارد معین و مشخص در زمینه مورد بحث وجود ندارد و در هر مورد نیز اهمیت مورد است که نقش تعیین کننده را ایفا می نماید. ذیلاً

تعدادی از مواردی که می تواند بعنوان نکات عمده در بندهای گزارش حسابرس منعکس گردد، درج می شود، باشد که بابررسی و اظهار نظر صاحب نظران حرفه نمونه های بارزتری عنوان شده و استانداردهایی در این زمینه همدون گردد.

- استفاده شخصی از جوه صندوق، تنخواه گردان، بانک طی سال و اریزان در پایان سال.

- اعطای امتیاز یا اعتبار خارج از عرف تجارتي به يك یا تعدادی از خریداران یا بدهکاران عمده موسسه.

- عدم پی گیری و وصول بموقع مطالبات و اقدام قانونی بموقع جهت و اخواست اسناد دریافتی

- عدم اقدام بموقع قانونی در مورد اشخاص بدهکاری که ورشکسته یا منحل گردیده اند.

- وجود بدهکاران سنواتی به تعداد زیاد (نسبت به حجم موسسه)

- نامعقول بودن مقدار مواد ناپاب، کم گردش و بی مصرف

- نامعقول بودن حجم ضایعات مواد و کالا

- نامتناسب بودن تولید موسسه با ظرفیت تولیدی آن. در اینجا

حسابرس ناگزیر است که موجودی کالای ساخته شده و نیمه

ساخته و قیمت تمام شده کالای فروش رفته را نیز مشروط نماید.

- عدم استفاده از خط تولیدی، ماشین آلات منصوب و غیر منصوب

بدلیل مختلف فنی و اقتصادی.

- عدم وجود بررسیهای فنی، اقتصادی، مالی در زمینه ایجاد تغییرات

کمی و کیفی تولیدات موسسه.

- استفاده نکردن از برنامه ریزی در زمینه های خرید، تولید و فروش
- عدم ترخیص بموقع کالای واقع در گمرک که موجب متروکه شدن کالا گردد.
- عدم استفاده صحیح از نقدینگی شرکت
- اعطای امتیاز خارج از عرف تجاری به یک یا تعدادی از فروشندگان عمده.
- عدم تادیه بموقع دیون دیوانی که موجب تعلق جریمه های سنگین قانونی گردد.
- عدم تادیه بموقع اسناد پرداختنی که موجب واخواست و نتیجتاً ایجاد لطمه به اعتبار موسسه گردد.
- عدم تادیه بموقع دیون که باعث توقیف یا تملیک داراییهای موسسه توسط داین می گردد.
- استفاده نکردن از افراد لایق، شایسته، کارآمد و متخصص در سطوح مختلف موسسه که موجب کاهش کارایی آن گردد.
- سهل انگاری کارکنان در انجام وظایف محوله بدلیل ضعف مدیریت.
- تداخل وظایف و مسئولیتهای و مرج در تصمیم گیری و انجام عملیات.
- کیفیت نامرغوب تولیدات موسسه در مقایسه با واحدهای مشابه بدلیل نامرغوبی مواد اولیه، نابابی ماشین آلات تولیدی، کیفیت پایین کارکنان تولیدی و غیره.
- ضعف بازاریابی و فروش

۳- نقص قوانین و مقررات

عدم رعایت و نقض قوانین و مقررات همواره یکی از موضوعاتی بوده که حسابرسان بدلیل نبودن استاندارد خاص در برخورد با آنها مواضع گوناگون اتخاذ نموده اند.

اعمال استاندارد نیز در این زمینه بدلیل وسعت دامنه وجود قوانین و مقررات همیشه با اشکال توأم بوده است. غالب حسابرسان ترجیح می دهند چنانچه وظایف بازرسی قانونی به آنها محول نشده باشد در گزارش حسابرسی از ذکر خلافت‌های قانونی مدیریت شرکت خودداری نمایند حال آنکه عدم رعایت و نقض قوانین و مقررات مسایلی نیست که بتوان بسادگی از آنها چشم پوشی نمود و بخصوص استفاده کنندگان از گزارش حسابرسی که در جریان اداره امور شرکت قرار دارند خواه ناخواه از حسابرس چنین انتظاری دارند که آنها را در جریان سو عملیات شرکت قرار دهد. بعلاوه همانگونه که در قسمت فوق اشاره شد کیفیت اجرای عملیات در نتیجه عملکرد موسسه تاثیر بلاشک دارد. بنابراین حسابرسی که در مورد نتیجه عملیات موسسه اظهار نظر می نماید، نمی تواند فارغ از کم و کیف عملیات باشد. مسلماً در اینجا غرض از قوانین و مقررات آندسته از مقررات است که با عملیات مالی برخورد مستقیم دارد. مانند قانون تجارت، قانون مالیاتهای مستقیم، قوانین کار و تامین اجتماعی، اساسنامه، صورتجلسات مجمع عمومی و هیئت مدیره و دستورالعملها و آئین نامه های داخلی موسسه.

از طرف دیگر چون کشف و استخراج نقض قوانین و مقررات از وظایف متعارف حسابرس نمی باشد نمی توان انتظار داشت گزارش حسابرس محتوی کلیه موارد نقض و عدم رعایت مقررات توسط مدیریت موسسه باشد، ولی این انتظار از حسابرس منطقی است که در صورت برخورد با موارد خلاف قانون و مقررات ضمن رسیدگی جاری اولاً:

دامنه رسیدگی خود را افزایش دهد و ثانیاً" : نتایج رسیدگی خود را بنحو موثری در گزارش حسابرس منعکس سازد.

از جمله مواردی که بطور نمونه می توان جهت عدم رعایت و نقض قوانین و مقررات توسط مدیریت موسسه بیان نمود بشرح زیر می باشد:

- برداشت وجوه موسسه توسط مدیریت یا سهامداران عمده

- اعطای وام به مدیریت به انحاء مختلف

- انجام عملیاتی مشابه عملیات موسسه توسط مدیران

- انجام معامله بامدیران و پایوران موسسه خارج از روال عادی

تجاری

- استفاده از منابع مالی و اعتباری موسسه برای مقاصد غیر از مقاصد

مصوبه موسسه

- اعطای امتیازات استثنائی به بعضی از مدیران و سهامداران

موسسه (مگر آنکه مقررات شرکت اجازه دهد).

- عدم رعایت یکسان حقوق صاحبان سهام

- عدم رعایت حقوق بستانکاران (مگر آنکه قانون اجازه دهد).

- عدم رعایت مفاد قانونی و اساسنامه در مورد حق تقدم صاحبان

سهام موسسه

- عدم رعایت مفاد قانونی و اساسنامه در مورد افزایش سرمایه

- عدم رعایت مفاد قانونی در مورد پذیره نویسی سهام

- عدم رعایت صورتجلسات مجامع عمومی و قوانین موجود در مورد

ایجاد اندوخته ها

- عدم رعایت قوانین و مقررات و دستورالعملهای موجود در انجام

خریدها و فروشهای موسسه.

- انجام عملیاتی بمنظور فرار از پرداخت مالیات حقه دولت

- انجام ندادن اقدامات قانونی بموقع جهت اظهار و پرداخت مالیات
و غیره .

- انجام عملیاتی بمنظور سو. استفاده اربیمه

- عدم رعایت قوانین کار و تامین اجتماعی در مورد کارکنان موسسه

کتابهای تازه

گزارش حسابرسی، تالیف ابراهیم وحیدی الیزئی، چاپ اول،
اردیبهشت ۱۳۶۴، ناشر فروردین، تیراژ ۳۰۰۰ نسخه، ۲۴۲ صفحه،
قیمت ۲۵۰ ریال

کاربرد ریاضیات در باررگانی و اقتصاد، ترجمه طهماسب محتشم
دولتشاهی، چاپ اول، زمستان ۱۳۶۳، ناشر حاجی حسینی، تیراژ
۳۰۰۰ نسخه، ۲۶۵ صفحه، ۷۰۰ ریال علوم انسانی

نظریه های پولی، تالیف دکتر باقر قدیری اصلی، چاپ اول،
فروردین ۱۳۶۴، تیراژ ۲۰۰۰ نسخه، ۲۳۸ صفحه، ۳۶۰ ریال ،
ناشر دانشگاه تهران .