

گزارش بیفایده حسابرسی



مجید میراسکندری

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
رتال جامع علوم انسانی

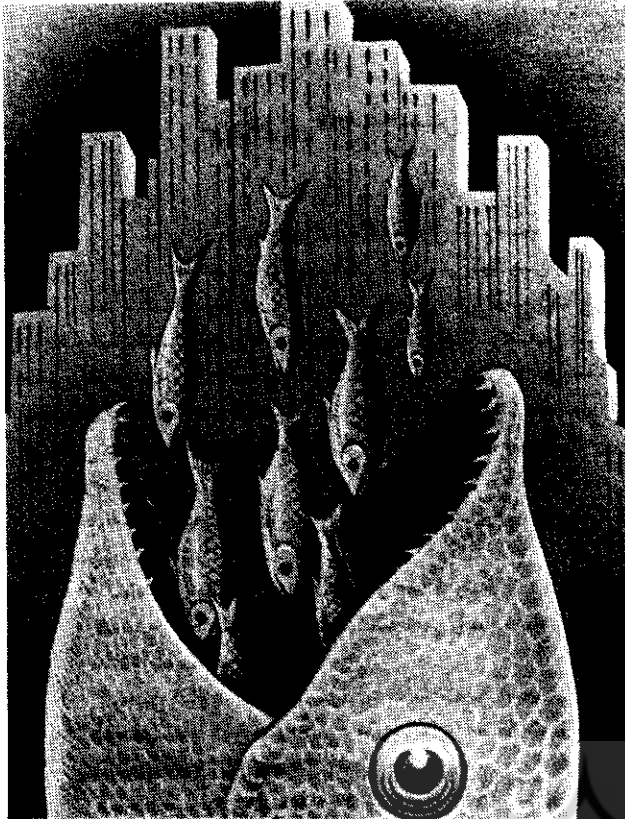
۳۰ درصد از سود (کمک بلاعوض به سهامدار عمده): ۲/۲ میلیارد ریال

۲ درصد فروش (حق سرپرستی سهامدار عمده): ۰/۹ میلیارد ریال
 سرمایه شرکت (در پایان سال ۱۳۷۰) ۱/۳ میلیارد ریال.
 سود عملیاتی (با توجه به مسئله ۹۰٪ از فروش) ۸/۶ میلیارد ریال
 سود قابل تقسیم (پس از اعمال کلیه موارد فوق و سایر هزینه‌ها) ۴/۶
 میلیارد ریال
 سرمایه در تاریخ تشکیل مجمع (افزایش یافته در سال ۷۱) ۵/۳
 میلیارد ریال

طبق برآورد بعضی از صاحبان سهام تفاوت قیمت فروش ۹۰ درصد از محصول اصلی شرکت با قیمت بازار آن به بیش از ۱۲ میلیارد ریال بالغ می‌شود. چنانچه این رقم با کمک بلاعوض و حق سرپرستی پرداخت شده به سهامدار عمده جمع بشود به مبلغی حدود ۱۵ میلیارد ریال سر می‌زند که خود نزدیک به سه برابر سرمایه شرکت است و نشان می‌دهد موضوع تا چه حد

در اسفندماه گذشته در مجمع عمومی عادی یکی از شرکتهای سهامی عام پذیرفته شده در بورس تهران شرکت داشتیم. شرکت سهامدار عمده‌ای دارد (۵۷ درصد) که فعال مایشاء است، سه نفر از پنج نفر عضو هیئت مدیره را تعیین می‌کند، حداقل تا سال ۱۳۷۰ (که مجمع برای تصویب حسابهای آن تشکیل شده بود) حدود ۹۰ درصد از محصول اصلی شرکت را به قیمت‌هایی کمتر از قیمت بازار از شرکت خریده، و ۳۰ درصد از [باقیمانده] سود شرکت را به این بهانه که از معافیت مالیاتی برخوردار است به نفع خود برداشت کرده بود و البته نهایتاً ۲ درصد از فروش شرکت را نیز به عنوان حق سرپرستی محاسبه و عمل می‌کند.

برای روشنتر شدن موضوع بد نیست قدرمطلق ارقام نیز آورده شود:
 ۹۰ درصد فروش محصول اصلی حدود: ۲۴/۶ میلیارد ریال



وابسته نباید طرف معامله یکدیگر واقع شوند. در صورت اجازه هیئت مدیره نیز موضوع باید به بازرس اطلاع داده شود و بازرس نیز باید به مجمع گزارش بدهد؛ یعنی بازرس می‌رسیم به همان مجمع کذایی که سهامدار ۵۷ درصدی در آن حضور دارد. فقط می‌ماند جمله آخر این ماده «عضو هیئت مدیره یا مدیرعامل ذینفع در معامله در جلسه هیئت مدیره و نیز در مجمع عمومی عادی هنگام اتخاذ تصمیم نسبت به معامله مذکور حق رأی نخواهد داشت». اما این تدبیر نیز کارساز نیست چرا که عضو هیئت مدیره یا مدیرعامل حاضر در جلسه مجمع، احتمالاً فقط یک سهم وثیقه دارد و سهامدار ۵۷ درصدی مورد بحث برای حضور در مجمع و تصمیمگیری نماینده دیگری را معرفی می‌کند!

گزارشگری در حسابرسی

در این مورد، هم استاندارد مربوط به «روابط و معاملات با اشخاص وابسته»^۱ مطرح است و هم اظهارنظر حسابرس به عنوان ابزاری برای حفاظت از منافع سهامداران جزء.

استاندارد حسابداری و حسابرسی - در این خصوص استاندارد حسابداری مالی^۲ شماره ۵۷ و استانداردهای حسابرسی^۳ شماره ۶ و ۴۵ را در اختیار داریم. طبق استاندارد شماره ۵۷ وابستگان به واحد تجاری مشخص شده‌اند: «واحدهای سرمایه‌پذیری که حسابداری سرمایه‌گذاری در آنها در

ورق بزنید

1. Related Party Transactions
2. Statement of Financial Accounting Standards (SFAS)
3. Statement of Auditing Standards (SAS).

اهمیت دارد (البته برای ۴۳ درصد از سهامداران). چنانچه این مبالغ به شرکت برگشت داده شود، فقط از این محل به هر سهم حدود ۳۰۰۰ ریال تعلق می‌گیرد. حال آنکه فعلاً سود قابل تقسیم برای هر سهم، تنها ۸۰۰ ریال است. لازم به یادآوری است که موارد فوق در گزارش بازرس قانونی و حسابرس منعکس شده است مثلاً در مورد مهمترین قسمت از بحث (۹۰ درصد از فروش) در بند ۴ گزارش چنین می‌خوانیم:

— حدود ۹۰ درصد از فروش محصولات به شرکتهای الف.....، ب..... و معاونت..... ج..... انجام پذیرفته که نرخهای تعیین شده کمتر از نرخهای بازار می‌باشد. به دلیل عدم ارائه توجیحات کافی، اظهارنظر در خصوص لزوم انجام فروش محصولات از طریق شرکتهای مزبور، متعارف بودن معاملات، رعایت صرفه و صلاح و رعایت حقوق یکسان صاحبان سهام شرکت امکانپذیر نگردیده است. البته باید تأکید شود که الف، ب و ج کلاً متعلق به سهامدار عمده (۵۷ درصد) شرکت است.

موضوع از دیدگاههای مختلف درخور بررسی است مثلاً از دید «قانون تجارت»، «عدل و انصاف» و یا حتی «شرع و عرف». ولی قصد ما بررسی آن از دید «گزارش بازرس قانونی و حسابرس» است و طبعاً به قانون تجارت از یک سو و استانداردهای گزارشگری در حسابرسی از سوی دیگر مربوط می‌شود.

قانون تجارت

به نظر نگارنده ارتباط موضوع با قانون تجارت مشخصاً به مواد ۱۴۸ و ۱۲۹ برمی‌گردد:

ماده ۱۴۸ - در این ماده آمده است: «... بازرسان باید اطمینان حاصل نمایند که حقوق صاحبان سهام در حدودی که قانون و اساسنامه شرکت تعیین کرده است بطوریکسان رعایت شده باشد و در صورتی که مدیران اطلاعاتی برخلاف حقیقت در اختیار صاحبان سهام قرار دهند، بازرسان مکلفند که مجمع عمومی را از آن آگاه سازند». ناگفته پیداست که حقوق صاحبان سهام به طوریکسان رعایت نشده است. دارنده ۵۷ درصد از سهام شرکت، ۹۰ درصد از محصول شرکت را به قیمتهایی کمتر از قیمت بازار خریده است ولی آنچه اهمیت دارد این است که بنابر قانون در این مورد بازرس قانونی تنها موظف است مجمع را آگاه سازد. حال آنکه اگر سهامدار ۵۷ درصدی در مجمع موضوع را به تنهایی تصویب کند (که در این مورد بخصوص کرده است) چه می‌شود؟ ظاهراً دیگر به قانون تجارت مربوط نیست.

ماده ۱۲۹ - در این ماده هم آمده است که اعضای هیئت مدیره شرکتهای

افراد می بینند که حسابرِس در بند ۴ گزارش خود می گوید «۹۰ درصد از تولیدات شرکت به قیمتی کمتر از قیمت بازار به اشخاص معینی فروخته شده» و در آخر کار هم می بینند به نظر حسابرِس «صورتها، وضعیت مالی و نتایج عملیات را طبق اصول حسابداری، به نحو مطلوب منعکس می کند». آشکار است که سهامداران غیر حرفه ای در رویارویی با این گونه گزارشها با تردید و ابهام روبه رومی شوند.

البته نگارنده اعتقاد دارد حسابرِس و بازرِس در این مورد بخصوص دل به دریا زده و شهادتی باور نکردنی از خود بروز داده است چون تاکنون به این صراحت در مورد کمتر بودن قیمت های مورد عمل برای سهامدار بزرگ یاد شده، مطلبی نخوانده بودم، گویا که خرسندی سهامدار حرفه ای از گزارش حسابرِس فقط تا آخر جلسه مجمع عمومی و قبل از تصویب حسابهای یاد شده توسط همان سهامدار ۵۷ درصدی، بیشتر دوام ندارد!

فایده گزارش حسابرسی

نکته درخور توجه این که گزارش حسابرسی یاد شده در اسفندماه ۱۳۷۱ در مورد حسابهای سال ۱۳۷۰ در مجمع عمومی مطرح شده است، یعنی نزدیک به ۸ ماه بعد از پایان تیرماه ۷۱ (که آخرین فرصت تشکیل مجمع است). ظاهراً این تأخیر طولانی به دلیل حاضر نبودن گزارش حسابرسی روی داده است. تیم حسابرسی چندین ماه زحمت کشیده، مبلغ زیادی هم هزینه حسابرسی شده (که مثل بقیه هزینه ها فقط ۵۷ درصد از آن به سهامدار عمده تعلق می گیرد) و نهایتاً گزارش در حضور نمایندگان سازمان بورس تهران برای تعداد بسیار معدود سهامداران شرکت قرائت شده است. کلیه اقدامات رسمی و قانونی هم انجام شده و حسابها به تصویب رسیده است. منتها به نظر می رسد در چنین شرایطی می توان پرسید که: آیا بهتر نبود اصلاً گزارش حسابرسی تهیه نمی شد؟ به نظر نگارنده اگر قرار بود که گزارش حسابرسی این گونه نادیده گرفته شود شاید تهیه نشدن آن بهتر بود زیرا در این صورت:

- ۱- مجمع در موقع مقرر تشکیل می شد و تکلیف حسابها در مجمع خصوصی یا حضور سهامدار عمده (۵۷ درصدی) در زمان نزدیکتری روشن می شد.
- ۲- نادیده گرفته شدن حقوق سهامداران جزء به وسیله سهامدار عمده با تمسک به رعایت مقررات قانونی در زمینه حسابرسی و بازرسی شرکت چنین آسان توجه نمی شد.
- ۳- سهامداران جزء یا درجه دوم و مصلوب الاختیار هم ظرف ۸ ماه پس از تشکیل مجمع اولیه (یعنی تا زمان تشکیل مجمع دوم) سود سهام ناچیز خود را دریافت کرده بودند و لازم نبود تا آبان ماه ۱۳۷۲ صبر کنند.
- ۴- وقت نمایندگان سازمان بورس نیز که در جلسات مختلف مجمع شرکت کرده بودند بیجهت تلف نمی شد. □

واحد سرمایه گذار، به روش ارزش ویژه انجام می شود، صندوقهای رفاه کارکنان که به وسیله مدیریت یا نمایندگان آن اداره می شود، سرمایه گذاران عمده و مدیریت واحد تجاری و یا سایر اشخاصی که با مؤسسه صاحبکار روابط و معاملات تجاری دارند؛ در صورتی که یکی از طرفین بتواند مدیریت مؤسسه طرف دیگر را در کنترل داشته باشد و یا بتواند تأثیر عمده ای بر سیاستهای عملیاتی مؤسسه دیگر بگذارد؛ به نحوی که بازداشتن دیگری از حفظ منافع مستقلش امکانپذیر باشد، همچنین اشخاص ثالث در صورتی که.....»^۳.

از نظر استانداردهای حسابرسی، افشای رویدادهای یاد شده باید در برگزیده موارد زیر باشد:

- ۱- ماهیت رابطه شخص وابسته با واحد گزارشگر.
- ۲- شرح مختصر معاملات با اشخاص وابسته شامل مبلغ و اطلاعات مهم مربوط.
- ۳- تعیین آثار هرگونه تغییر در نحوه معاملات بین اشخاص وابسته در مقایسه با دوره های قبل و مقادیر پولی معاملات در شرایط مساوی.

۴- چنانچه اطلاعات مربوط به معاملات با اشخاص وابسته بدرستی در صورت های مالی منعکس نشده باشد، ارائه شرایط معاملات با اشخاص مورد نظر، نحوه تسویه معاملات با آنها و مانده های تسویه نشده مربوط.

به نظر می رسد چنانچه کاربرد استانداردهای یاد شده در ایران متداول بود و حسابرِس نیز وظیفه داشت آنها را رعایت کند می بایست خیلی مفصلتر و کاملتر به «افشا» دست می زد؛ ارتباط خریداران ۹۰ درصد از محصولات را با سهامدار ۵۷ درصدی مشخص می کرد و مبالغ و اطلاعات مهم مورد نظر را با دقت بیشتری آشکار می ساخت.

ولی اگر همه این کارها هم انجام شده بود فقط عمل «افشا» را بدرستی انجام داده بود و گزارش او بی نقص ترمی شد، وگرنه باز هم پای مجمع عمومی یاد شده در میان است که سهامدار عمده ۵۷ درصدی دارد که گذشته از اشکالات موجود، صورتها را تصویب می کند.

اظهار نظر حسابرِس - حسابرِس «با توجه به اثرات احتمالی موارد مندرج در بندهای گزارش» (از جمله بند یاد شده در ابتدای مقاله)، بدرستی چنین اظهار نظر کرده است: «صورت های مالی فوق الذکر وضعیت مالی شرکت..... در تاریخ ۳۰ اسفندماه ۱۳۷۰، نتایج عملیات و تغییرات در وضعیت مالی آن برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور را، طبق اصول متداول حسابداری، به نحو مطلوب منعکس می کند» منتها آشکار است که افراد غیر حسابدار و حسابرِس به عبارتی از قبیل «به استثنای» و «با توجه به اثرات احتمالی موارد مندرج در بندهای گزارش» آشنایی ندارند. این

۳- ماهنامه حسابدار شماره ۸۵ - ۸۶ اردیبهشت ۱۳۷۱ صفحه ۹۴ - ترجمه کامبیز فرقاندوست حقیقی و للی یوحنا

۴- ماهنامه حسابدار شماره ۸۹ - ۹۰ مهرماه ۱۳۷۱ صفحه ۶۸ - ترجمه کامبیز فرقاندوست حقیقی - للی یوحنا



انجمن حسابداران
خبره ایران



اتاق بازرگانی و صنایع
و معادن ایران

دوره عالی حسابداری و مدیریت مالی

ودوره های تکمیلی حسابداری و امور مالی

● اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران ، چهارمین دوره عالی حسابداری و مدیریت مالی (ویژه لیسانسیه ها) ، اولین دوره تکمیلی (۲) (ویژه فوق دیپلمه ها) و پنجمین دوره تکمیلی (۱) (ویژه دیپلمه ها) را با همکاری انجمن حسابداران خبره ایران به شرح زیر برگزار می نماید:

دوره تکمیلی (۱) حسابداری و امور مالی	دوره تکمیلی (۲) حسابداری و امور مالی	دوره عالی حسابداری و مدیریت مالی
<ul style="list-style-type: none"> ● حسابداری مالی ● مباحثی از حسابداری مالی تکمیلی ● حسابداری صنعتی ● مدیریت مالی و بودجه ● حسابرسی ● قانون مالیاتهای مستقیم ● قانون تجارت ● آشنایی با کامپیوتر 	<ul style="list-style-type: none"> ● حسابداری مالی پیشرفته (۱) ● حسابداری مالی پیشرفته (۲) ● حسابداری صنعتی (۲) ● حسابداری مدیریت ● کاربرد استانداردهای حسابداری ● مدیریت مالی 	<ul style="list-style-type: none"> ● کاربرد استانداردهای حسابداری ● حسابداری مالی ● حسابداری مدیریت ● مدیریت مالی ● حسابرسی ● قانون مالیاتهای مستقیم ● قانون تجارت ● آشنایی با کامپیوتر

شرایط شرکت کنندگان:

<ul style="list-style-type: none"> ● مدرک دیپلم متوسطه و پنج سال سابقه کار در حسابداری یا حسابرسی 	<ul style="list-style-type: none"> ● مدرک دوره تکمیلی (۱) حسابداری و امور مالی ● یا فوق دیپلم و سه سال سابقه کار در حسابداری یا حسابرسی 	<ul style="list-style-type: none"> ● لیسانس حسابداری یا رشته های مشابه و سه سال سابقه کار حسابداری یا حسابرسی
--	---	--

● مدت آموزش هریک از دوره های فوق ۲۶۰ ساعت (فقط روزهای پنجشنبه از ساعت ۸ تا ۱۳)

● محل ثبت نام و کسب اطلاعات بیشتر:

خیابان طالقانی بین خیابان فرصت و خیابان دکتر مفتاح آموزشگاه اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران تلفن: ۸۳۸۳۲۴۴