



سعید جمشیدی فرد
sjfard@hotmail.com

بررسی تطبیقی مسئولیت صورت‌های مالی

مقدمه

صورت‌های مالی گزارش ادعاهای مدیریت در مورد وضعیت مالی و نتایج عملکرد در دوره‌ی گزارشگری و در جهت ایفای وظیفه‌ی مباشرت مدیریت یا حساب‌دهی آنها در مقابل منابعی است که در اختیارشان قرار گرفته است و در صورت حسابرسی آنها از سوی شخصی مستقل، از اعتبار لازم برخوردار می‌شوند. پذیرش مسئولیت ادعاهای هیأت مدیره با امضای صورت‌های مالی اعتبار حقوقی می‌یابد. چارچوب حرفه‌ای گزارشگری مالی مدیریت، چگونگی اظهار نظر حسابرس نسبت به آن و مسئولیت هریک از آنان را استانداردهای حسابداری و حسابرسی تعیین نموده است. اما اظهار نظر در مورد این که آیا مسئولیت‌های مزبور انطباق لازم را با مقررات قانونی دارد مستلزم ارزیابی تطبیقی مبانی گزارشگری حرفه‌ای و منابع قانونی مربوط است. در بسیاری از موارد صورت‌های مالی با امضای اکثریت اعضای هیأت مدیره تسلیم حسابرس می‌شود و به طور عرفی چنین اکثریتی در حکم مصوبه‌ی هیأت مدیره تلقی می‌شود و اعتنایی به نظرات یا مخالفت احتمالی اقلیتی که صورت‌های مالی را امضا نمی‌کنند نمی‌شود. در این نوشتار تلاش بر مرور استنادهای مربوط در استانداردهای حسابداری و حسابرسی و مقررات قانون تجارت، مقایسه‌ی احکام مرتبط، شناسایی خلاءهای موجود و ارائه‌ی پیشنهاد در جهت پوشش مخاطرات احتمالی علیه حسابرس و بازرس قانونی است.

مسئولیت در استانداردهای حسابداری و حسابرسی

هدف استاندارد حسابداری شماره یک تحت عنوان نحوه‌ی ارائه‌ی صورت‌های مالی تجویز مبنايي برای ارائه‌ی صورت‌های مالی با مقاصد

عمومی یک واحد تجاری به منظور حصول اطمینان از قابلیت مقایسه با صورت‌های مالی دوره‌های قبل آن واحد و دیگر واحدهای تجاری است. بدین منظور استاندارد مزبور ملاحظات کلی در خصوص نحوه‌ی ارائه‌ی صورت‌های مالی، رهنمودهایی درباره‌ی ساختار آنها و حداقل الزامات مربوط به محتوای صورت‌های مالی را ارائه می‌کند.

اما صورت‌های مالی زمانی می‌تواند رابطه‌ی خود را با واحد تجاری برقرار کند که به تایید مقامات مسئول واحد تجاری برسد. بر این اساس بند ۷ استاندارد حسابداری شماره‌ی یک در مورد مسئولیت صورت‌های مالی مقرر می‌کند که "مسئولیت تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی با هیأت مدیره یا سایر ارکان اداره‌کننده‌ی واحد تجاری است؛ همان گونه که در بند ۵ مقدمه‌ای بر استانداردهای حسابداری به وظیفه‌ی مدیریت واحد تجاری به تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی اشاره شده است. به عبارت دیگر صورت‌های مالی تأیید شده توسط مدیریت نشانگر ادعاهای مدیریت در مورد وضعیت مالی و نتایج عملکرد طی دوره‌ی مورد گزارش، مبتنی بر سوابق حسابداری است. ادعاهایی که شناسایی، اندازه‌گیری، ارائه و افشای عناصر مختلف صورت‌های مالی و موارد افشای مربوط را ابراز می‌کنند.

استانداردهای حسابرسی نیز به موضوع مسئولیت صورت‌های مالی واحد مورد رسیدگی و ترتیبات تأیید آن توسط مدیریت توجه ویژه می‌کند و در بخش‌های مختلفی احکام و راهنمایی‌هایی را مقرر و اعلام می‌کند. بند ۵ بخش ۷۰ استانداردهای حسابرسی اجزای اصلی گزارش حسابرس را تعیین و طی جزء پ به لزوم تفکیک بند مقدمه و مسئولیت مدیریت و حسابرس اشاره می‌کند. بر این اساس بند ۹ بخش فوق حکم می‌کند که "در گزارش

اساسی قرار داده است و صورت‌بندی متفاوتی را ارائه نموده است. به موجب استاندارد بین‌المللی ۷۰۰ در بند مقدمه‌ی گزارش حسابرس، مسئولیت مدیریت و حسابرس باید با عناوینی جداگانه تصریح و تفکیک شود. به ترتیبی که عنوان "مسئولیت مدیریت در قبال صورت‌های مالی" را مطرح می‌کند. بنابر چارچوب فوق در گزارش حسابرسی نمونه این جمله پیشنهاد می‌شود که "مدیریت، مسئول تهیه و ارائه‌ی منصفانه‌ی این صورت‌ها در انطباق با استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، و مسئول کنترل‌های داخلی است که به تشخیص آن ضروری است تا صورت‌های مالی عاری از تحریف با اهمیت، اعم از تقلب یا اشتباه، تهیه شوند." لازم به توضیح است که در بندهای ۲۴ تا ۲۷ استاندارد ۷۰۰ اشاره می‌شود که در ارجاع مسئولیت به مدیریت، استفاده از عنوان "مدیریت" الزامی نیست بلکه باید از اصطلاحاتی استفاده کرد که در متن چارچوب قانونی، مقرراتی و احیاناً نظام حاکمیت شرکتی برای رکن اداره‌کننده‌ی شرکت در نظر گرفته شده است. با مروری که نسبت به اصول و ضوابط حرفه‌ای صورت گرفت "مدیریت" و به عبارتی دیگر "ارکان اداره‌کننده‌ی" واحد تجاری مسئولیت تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی را دارند. پذیرش چنین مسئولیتی از طریق امضای صورت‌های مالی توسط رکن مزبور یا نمایندگان تعیین شده توسط آن نمود عینی می‌یابد و بار حقوقی دارد؛ چنانچه ماده‌ی ۱۳۰۱ قانون مدنی می‌گوید امضایی که روی نوشته یا سندی باشد دلیل بر ضرر امضاکننده است.

مسئولیت در قانون تجارت

با در نظر گرفتن چارچوب قانون تجارت در مورد شرکت‌های سهامی، رکن اداره‌کننده "هیأت مدیره" است. هیأت مدیره یک هویت واحد است که از عده‌ای اعضا تشکیل می‌شود ولی هیچ یک از اعضا جایگزین هویت مزبور نمی‌شود و در اطلاق عنوان هیأت مدیره به اجتماع تعدادی از اعضای هیأت مدیره بدون رعایت تشریفات تشکیل جلسه و شکل تعیین شده در قانون و

حسابرس باید بیان شود که مسئولیت صورت‌های مالی با مدیریت واحد مورد رسیدگی است و مسئولیت حسابرس، اظهار نظر درباره‌ی صورت‌های مالی براساس حسابرسی انجام شده است". بنابر این صورت‌های مالی ادعاهای اظهار شده‌ی مدیریت است که با امضای آن مسئولیت ادعاها را به عهده می‌گیرد و نسبت به آن پاسخگو است.

به موجب بند ۳ بخش ۵۸ استانداردهای حسابرسی تحت عنوان تأییدیه‌ی مدیران که "اعلام قبول مسئولیت صورت‌های مالی" عنوان‌بندی شده است، "حسابرس باید شواهدی را گردآوری کند که نشان دهد مدیران، مسئولیت ارائه‌ی صورت‌های مالی را تأیید کرده‌اند" و در ادامه توجه می‌دهد که حسابرس می‌تواند شواهد مربوط به پذیرش چنین مسئولیت و تأییدی را از طریق تأییدیه (که تأکید مجددی است بر صحت ادعاهای مدیریت درباره‌ی مندرجات صورت‌های مالی) و نسخه‌ی امضا شده‌ی صورت‌های مالی به دست آورد. مبتنی بر همین روش بند ۱۴ به صورت اجرایی تر اشاره می‌کند "در صورتی که تأییدیه‌ی مدیران در جلسه هیأت مدیره تصویب شده باشد، امضای آن توسط نمایندگانی از هیأت مدیره مناسب است. در غیر این صورت تأییدیه‌ی مدیران توسط اکثریت هیأت مدیره امضا می‌شود." وفق احکام استانداردهای اشاره شده‌ی بند ۲۳ بخش ۷۰ استانداردهای حسابرسی نمونه‌ی گزارش حسابرس مستقل را ارائه می‌کند. نمونه‌ی بند مقدمه پس از عبارتی حاوی نام واحد مورد رسیدگی، عناوین صورت‌های مالی حسابرسی شده و تاریخ و دوره‌ی صورت‌های مالی، موضوع مسئولیت را با این جمله که "مسئولیت صورت‌های مالی با هیأت مدیره‌ی شرکت و مسئولیت این موسسه، اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی مزبور براساس حسابرسی انجام شده است" عنوان می‌دارد.

در همین راستا استانداردهای حسابرسی بین‌المللی مصوب فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) گزارش حسابرس مستقل را مورد تجدید نظر

اطلاعات مالی

- مقدمه
- مدل کسب و کار شما
- گزارش‌های مالی
- گروه شما به عنوان واحد سود و زیان
- گرفتن تصمیمات مالی اثربخش





مقررات اساس نامه‌ی شرکت و به صرف اجتماع تعدادی از اعضای هیأت مدیره باید تردید داشت. از این رو مواد ۱۲۱ و ۱۲۲ قانون تجارت در احکامی آمره حداقل نصاب‌های تشکیل و اتخاذ تصمیم را تعیین و بر ترتیب دعوت و تشکیل جلسه تأکید و اساس نامه‌ی شرکت را جایگاه وضع مقررات مربوطه معین می‌کند. اما از باب اعتبار تصمیمات هیأت مدیره ماده‌ی ۱۲۳ مقرر می‌کند که «برای هر یک از جلسات هیأت مدیره باید صورت جلسه‌ای تنظیم و لاقبل به امضاء اکثریت مدیران حاضر در جلسه برسد. در صورت جلسات هیأت مدیره نام مدیرانی که حضور دارند یا غایب هستند و خلاصه‌ای از مذاکرات و همچنین تصمیمات متخذ در جلسه با قید تاریخ در آن ذکر می‌گردد...»

همچنین قانون تجارت طی ماده‌ی ۲۳۲ هیأت مدیره را مکلف می‌کند که پس از انقضای سال مالی صورت دارایی و دیون شرکت را در پایان سال و همچنین ترازنامه و حساب عملکرد و حساب سود و زیان شرکت را به ضمیمه‌ی گزارشی در باره‌ی فعالیت و وضع عمومی شرکت طی سال مالی مزبور تنظیم کند. صرف نظر از تفاوت اصطلاحات به کار رفته در قانون تجارت و استانداردهای حسابداری و حسابرسی، همان‌گونه که اشاره شد صورت‌های مالی بر اساس اطلاعات و سوابق حسابداری و چارچوب گزارشگری مالی تهیه می‌شود لذا اگرچه عملیات و رویدادهای حوزه‌ی فعالیت شرکت اصالتاً موضوع دستور جلسات و تصمیم‌گیری در هیأت مدیره است، ولی انعطافی که در گزارشگری مالی در انطباق با استانداردهای حسابداری و مقررات موضوعه و به تبع آن امکان جابجایی در حقوق اشخاص ذی نفع و استفاده‌کننده از صورت‌های مالی وجود دارد، پذیرش مسئولیت شکل و محتوای آن توسط هیأت مدیره از طریق تصویب آن در جلسه‌ی هیأت مدیره ضروری است.

بنابراین هیأت مدیره باید در چارچوب تشریفات مقرر در جلسه‌ای، صورت‌های مالی را با رعایت نصاب‌های مصوب تصویب و با امضای صورت جلسه‌ای که از این بابت تهیه و تنظیم می‌شود مسئولیت صورت‌های مالی را بپذیرد. بر این اساس صورت‌های مالی نیز ممکن است توسط اعضای هیأت مدیره امضا شده و یا با تفویض اختیار توسط اشخاص تعیین شده امضا و در اختیار حسابرس قرار گیرد. حسابرس بدین ترتیب و یا از طریق تأییدیه‌ی مدیران از پذیرش مسئولیت صورت‌های مالی مورد رسیدگی توسط هیأت مدیره اطمینان حاصل می‌نماید.

ایرادها و خلاء موجود

با توجه به مقایسه‌ی تطبیقی که به شرح فوق صورت گرفت، با وجودی که تعارضی قابل توجه بین استانداردهای حسابداری و حسابرسی و مقررات قانونی از جهت مسئولیت مدیران نسبت به گزارش‌های مالی به نظر نمی‌رسد، ولی در عمل زمینه‌های بروز اشکال و تردید در پذیرش مسئولیت صورت‌های مالی از سوی هیأت مدیره به عنوان یک رکن و اتکای حسابرس به آن وجود دارد که به طور عرفی حل و فصل یا نادیده گرفته می‌شود.

در بسیاری موارد امضای صفحه‌ی اول صورت‌های مالی توسط اعضای هیأت مدیره در حکم تصویب هیأت مدیره تلقی می‌شود. در چنین شرایطی مادام که همه‌ی اعضای هیأت مدیره صورت مزبور را امضا نمایند یا محقق باشد که هیچ یک از اعضای غایب و غیر قابل دسترس در آن مقطع زمانی

مخالفتی با تصویب صورت‌های مالی قابل ارائه به حسابرس ندارند و صورت‌های مزبور توسط اکثریت اعضا امضا شود، خلائی متصور نیست.

ولی چنانچه یکی یا اقلیتی از اعضای هیأت مدیره نسبت به صورت‌های مالی تنظیمی معترض و با مندرجات و محتویات آن مخالف باشد تصریح حسابرس به مسئولیت هیأت مدیره در بند مقدمه‌ی گزارش حسابرسی جای تأمل دارد. در چنین شرایطی در صورتی که صورت‌های مالی با امضای اکثریت اعضا و بدون رعایت تشریفات برگزاری جلسه هیأت مدیره طبق مفاد مقررات اشاره شده تهیه و تسلیم حسابرس گردد، نمی‌تواند به عنوان مصوبه‌ی هیأت مدیره تلقی شود. به عبارت دیگر صرف اجتماع تعدادی از اعضا بدون رعایت تشریفات قانونی جایگزین رکن هیأت مدیره نخواهد بود. تصمیمات اکثریت زمانی معتبر است که همه‌ی تشریفات آمره و توافقی رعایت شود و فرصت اعلام و انشاء نظر مخالف در جلسه و صورت جلسات فراهم شود. به همین جهت قسمت اخیر ماده‌ی ۱۲۳ قانون تجارت مقرر می‌دارد «... هر یک از مدیران که با تمام و یا بعضی از تصمیمات مندرج در صورت جلسه مخالف باشد نظر او باید در صورت جلسه قید شود.»

بنابراین صورت‌های مالی که به امضای اکثریت اعضای هیأت مدیره می‌رسد و فاقد پشتوانه‌ی صورت جلسه‌ی هیأت مدیره باشد باید این تردید را در حسابرس به وجود آورد که شاید حق اعضای اقلیت هیأت مدیره در اعلام نظر رعایت نشده و ناخواسته اعضای مزبور در مسئولیت صورت‌های مالی شریک جلوه داده شوند. لذا بازرس قانونی لازم است به چنین شواهدی حاکی از بروز احتمالی تخلف توجه کند و در صورت اطمینان از وقوع تخلف به تکلیف خود شامل مواد ۱۴۸ و ۱۵۱ قانون تجارت عمل نماید. حسابرس نیز باید در انشاء مسئولیت مدیریت در گزارش خویش تعمق کند و در صورت صحت فقدان مصوبه‌ی هیأت مدیره پوشش لازم را نسبت به ادعای مدیر مخالف برای خود فراهم کند.

گفتنی است که هر یک از اعضای هیأت مدیره مخالفت خود نسبت به تصمیماتی که با اکثریت آرا اتخاذ می‌گردد را باید به طور رسمی و کتبی اعلام کنند تا بدین ترتیب مسئولیت‌های جزئی و مدنی ناشی از تصمیمات اکثریت از مخالفان سلب و مرتفع شود. برعکس عدم امضای صورت جلسه یا غیبت در جلسه الزاماً رفع مسئولیت نیست. چرا که هیأت مدیره نه تنها مسئولیت انجام امور را به عهده دارد بلکه در صورت مشاهده یا آگاهی از تخلفات و بروز خسارات به شرکت موظف به اقدام برای جلوگیری است. لذا عضو اقلیت با اعلام رسمی مخالفت می‌تواند خود را از مسئولیت مبرا کند. نمونه‌هایی از چگونگی براءت از مسئولیت را در مواد ۲۴۷ و ۲۹۸ قانون تجارت می‌توان مشاهده کرد.

پیشنهاد پوشش خلاء

با توجه به مراتب فوق، خلاء اینجا است که آیا درج مسئولیت هیأت مدیره در بند مقدمه‌ی گزارش حسابرس در مورد صورت‌های مالی که با امضای اکثریت اعضای هیأت مدیره و بدون طرح و تصویب در جلسه‌ی هیأت مدیره ارائه شده است پوشش قانونی لازم را برای حسابرس فراهم می‌آورد. از آنجا که احتمال دارد صورت‌های مالی تسلیمی مورد قبول اقلیت اعضا نباشد و ممکن است حسابرس متهم به اظهار خلاف مبنی بر عهده‌داری مسئولیت

صورت تشخیص به لزوم طرح موضوع در گزارش، حسابرس باید تصمیم بگیرد که در انطباق با استاندارد بخش ۷۰ حسابرسی و یا به اعتبار مسئولیت بازرسی قانونی مطلب را به اطلاع خوانندگان صورت‌های مالی حسابرسی شده برساند.

نتیجه‌گیری

در پایان صرف امضای صورت‌های مالی توسط اکثریت اعضای هیأت مدیره در غیاب صورت‌جلسه‌ی مصوب الزاماً به معنای پذیرش مسئولیت صورت‌های مالی توسط هیأت مدیره نیست و لازم است از نبود نظر مخالف دیگر اعضا نیز اطمینان حاصل نمود. در صورت احراز وجود مخالفت از سوی عضوی از اعضای هیأت مدیره حسابرس لازم است از طریق تأییدیه‌ی مدیران شواهد کافی برای ارزیابی موضوعات مورد اختلاف از جهات گزارشگری مالی و مقررات موضوعه به دست آورد و چنانچه ضرورت به طرح در گزارش باشد به نحو مناسب گزارشگری نماید. بر این مصداق ضرورت دارد حسابرسان به خلاءهای موجود بین اصول و ضوابط حرفه‌ای و مقررات قانونی مرتبط توجه ویژه کنند و با ارزیابی تطبیقی آنها پوشش‌های لازم را در انطباق با محیط اجرا در مقابل مخاطرات احتمالی و رفتارهای عرفی مدیران و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و گزارش حسابرسی فراهم آورند.

منابع

- ✓ استانداردهای حسابرسی - کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی - سازمان حسابرسی
- ✓ استانداردهای حسابداری - کمیته‌ی فنی - سازمان حسابرسی
- ✓ گزارش حسابرس مستقل - استانداردهای حسابرسی بین‌المللی (فدراسیون بین‌المللی حسابداران) - ترجمه امیر پوریا نسب - انجمن حسابداران خبره‌ی ایران ۱۳۸۸
- ✓ لایحه‌ی اصلاحی قسمتی از قانون تجارت مصوب سال ۱۳۴۷
- ✓ قانونی مدنی - جلد سوم - ۱۳۱۴
- * در تهیه این نوشتار از هم‌پیشگی گرامی آقای حسن حاجیان برای طرح ضرورت بررسی موضوع و ارائه‌ی نقطه نظرات‌شان قدردانی می‌گردد.

همه‌ی اعضای هیأت مدیره نسبت به صورت‌های مالی شود، لازم است در انطباق با قانون تجارت و با رعایت استانداردهای حسابرسی پوشش مناسبی نسبت به ادعاهای احتمالی علیه حسابرس و بازرسی قانونی در نظر گرفت.

بر این اساس حسابرس می‌تواند در بند مقدمه‌ی گزارش خود به جای ذکر عبارت "مسئولیت صورت‌های مالی با هیأت مدیره" به پذیرش مسئولیت صورت‌های مالی توسط اکثریت اعضای هیأت مدیره تصریح کند و ضمن جلب توجه خوانندگان صورت‌های مالی، مخاطرات احتمالی علیه خود را پوشش و نظر اقلیت را نیز مورد توجه قرار دهد. با این حال ایرادی که به این روش می‌توان وارد نمود این است که به هر حال صورت‌های مالی به امضای اکثریت واجد شرایط اعضای هیأت مدیره که نمایندگی شرکت را دارند رسیده و با برقراری تشریفات لازم شکل ظاهری تشکیل هیأت مدیره نیز قابل انجام است و گزارش مالی ارائه شده می‌تواند تنفیذ شود. بنابراین طرح برجسته‌ی موضوع در بند مقدمه ممکن است همه‌ی عملکرد و فعالیت‌ها را در نظر خوانندگان صورت‌های مالی با تردید جدی مواجه کند و موجب تداعی بار غیرمنصفانه بودن صورت‌های مالی در انطباق با چارچوب گزارشگری مالی و در مورد شرکت شود. در حالی که شاید اختلاف بین اعضای هیأت مدیره الزاماً با وقوع یک تخلف مترادف نباشد یا عضو اقلیت از آگاهی و دانش مناسب برخوردار نباشد.

اما راه دیگر به‌کارگیری ظرفیت موجود در استاندارد بخش ۵۸ حسابرسی در مورد تأییدیه‌ی مدیران است. حسابرس می‌تواند با توجه به تردیدهای موجود یا اظهارات شفاهی مدیران با درج پرسش‌های مشخص احتمال بروز سوءتفاهم بین حسابرس و مدیریت را کاهش دهد و نظرات اعضای هیأت مدیره را جویا شود یا حتی در پاره‌ای موارد بخواهد درباره‌ی موضوعات خاص تأییدیه‌هایی از اشخاص و از جمله عضو اقلیت هیأت مدیره در مورد تصمیمات اتخاذی شامل تصویب صورت‌های مالی دریافت کند.

بر این اساس حسابرس با تجزیه و تحلیل مطالب و پاسخ‌های دریافتی می‌تواند اهمیت مخالفت‌ها و آثار آن بر صورت‌های مالی را از بُعد حسابرسی و احتمال وجود تخلف را از جایگاه بازرسی قانونی ارزیابی کند. بدین ترتیب در

رتال جامع علوم انسانی

