

دومین پیش نویس اجرائی در خصوص تقلب

● غلامحسین دوانی

مقدمه مترجم

از زمان های دور تاکنون همواره تقلب و کلاهبرداری و سوءاستفاده در کلیه جوامع بشری وجود داشته است و از همان زمانها تاکنون همواره قانونگذاران سعی بر آن داشته اند تا با تصویب قوانین خاص علاوه بر ایجاد موانع در راه این نادرستی ها، مجازاتهایی نیز برای سوءاستفاده کنندگان در نظر گیرند. در نتیجه تحول و توسعه جوامع سرمایه داری و رشد قابل ملاحظه جوامع صنعتی، که این توسعه و رشد در قالب اعداد و ارقام مالی بیان میشوند، این امر اهمیت دوچندان یافته است. چرا که تولید انبوه حاکم بر جوامع صنعتی امکان هر گونه تقلب، سوءاستفاده و اعمال غیرقانونی که بار مالی سنگین نیز دارند را فراهم میسازد. بهمین دلیل مدتهاست که در جوامع مالسی اینگونه کشورها راههای کنترل تقلبات و سوءاستفاده ها مورد بررسی و نتیجه آن بصورت الزامات قانونی منتشر شده که کلیه شرکتها و موسسات مالی اعم از خصوصی و دولتی ملزم بر رعایت آن میباشند. این

امر بنوبه خود اهمیت استانداردهای حسابداری و حسابرسی را نشان میدهد که متأسفانه در کشور ما از دیرباز بدان توجهی نشده است . بازار داغ تقلبات و کلاهبرداری در دهه اخیر در بسیاری کشورهای بالاخص در انگلستان باعث گردیده که از نقطه نظر استانداردهای حسابداری و حسابرسی کوششهایی دیگر بعمل آمده و الزامات قانونی دیگری در این جهت بوجود آید . اگرچه این مقاله اساساً در بساطه بریتانیای کبیر و مسائل حادث در آن نوشته شده ولی از آنجا که خبره اخبار منتشر شده در مورد سؤاستفاده ها و اعمال غیرقانونی برخی مسئولین شرکتهای خصوصی و دولتی در ایران نیز حکایت از تکرار حوادث مالی غیرقانونی در کشور ما دارد و با توجه به کوششهایی که در دیگر جوامع در جهت شناسائی راه چاره های جلوگیری از این اعمال شده است بر آن شدیم تا با ترجمه مقاله " دومین پیش نویس اجرائی در خصوص تقلب " از سری " رهنمودهای حسابرسی " که در مجله حسابدار ارگان انجمن حسابداران خبره انگلستان بچاپ رسیده آزموده های دیگران را بصورت آزمونی جهت جامعه خود را آوریم و با کوششهایی که صاحب نظران و اساتید بعمل خواهند آورد مانیز در این زمینه استانداردهای ملی حسابداری و حسابرسی خود را تدوین نمائیم . باشد تا با اهمیت به روشهای کنترلی و حمایت از " حسابداری و حسابرسی " و ارگانهای ذیربط آن ، و آموزش مسئولین و مدیران با وظایف قانونی خود در صدد جلوگیری از گسترش راههای سؤاستفاده برآئیم . نکته قابل توجه در ترجمه مقاله اینست که سعی شده ضمن حفظ اصالت مقاله ، تطبیقی از مقررات قانونی مورد اشاره در مقاله با قوانین تجاری ایران صورت گیرد که این امر در توضیحات پایان مقاله جای گرفته است .

امید میرود با عنایت به تجربه و آزموده های بین المللی ، سیستم کنترل های داخلی سازمانها و موسسات خودی را قوت بخشیده و مسئولیت محوله را بنحو احسن بانجام رسانیم و این امر امکانپذیر نخواهد بود مگر با توجه خاص و اولویت به حسابداری ملی و خلق استانداردهای ملی حسابداری و حسابرسی .

دومین پیش نویس اجرائی در خصوص تقلب

مسئولیت های حسابرسی جهت رسیدگی و گزارش تقلب - کلاهبرداری طی سه سال اخیر بسیار مورد بحث بوده است. در گذشته کمیته رویه های حسابرسی APC (۱) پیش نویس پیشنهادی را در خصوص مسئله مزبور منتشر ساخت و دولت نیز همزمان بر مسئولیت های گزارشگری بصورت مقرراتی که شامل بانکها و صنعت ارائه خدمات مالی میگردد، افزود.

در ژانویه سال ۱۹۸۸ دومین پیش نویس اجرائی در مورد کلاهبرداری، سایر اعمال غیرقانونی توسط کمیته فوق الذکر APC منتشر گردید. یکی از مهمترین اختلافات این پیشنهاد با پیشنهاد اولیه اینست که این دستورالعمل دربرگیرنده عملیات غیرقانونی نیز میشود. پیش نویس پیشنهادی از الزامات مهم سیستم حسابداری است که ذیلاً بذکر چکیده ای از آن میپردازیم.

مسئولیت های رسیدگی و کشف اعمال غیرقانونی

۱- مدیریت

مسئولیت اولیه جلوگیری و کشف اعمال غیرقانونی شرکتها برعهده مدیریت میباشد (۲) اضافه بر مسئولیت های شغلی، مدیریت دارای نقش حقوقی و قانونی محافظت از اموال و داراییهاست. زیرا مدیران شرکتها یا سایرین در سطوح مدیریت های بخش دولتی طبق قانون بعنوان ناظر بر خرج و استفاده از اموالیکه تحت کنترل وی میباشد، شناخته شده اند. اضافه بر مورد یادشده مدیریت شرکتها، وظیفه و مسئولیت اطمینان از عملیات شرکت برطبق الزامات قانونی مربوطه را نیز دارا میباشد. بعنوان مثال در بخشهایی از این الزامات قانونی، بصراحت بیان شده است کمک و تشویق به حسابداری صوری

حسابسازی - از طرف مدیران ممنوع است . مدیران شرکت مسئول هستند که از عدم دخالت شرکت در امور تجاری نادرست و غلط مطمئن گردند . همچنین مدیریت مسئولیت اصلی تهیه و تنظیم گزارشات و حسابهایی که تصویری مناسب و واقعی از اوضاع مالی شرکت را نشان دهد برعهده دارد (۲)

مدیران بایستی مسئولیت های خود را ابتدا شرح ذیل اعمال کنند :

۱- ایجاد و اعمال سیستم مناسب کنترل های داخلی (۴)

۲- صدور آئین نامه شرح وظایف کارکنان .

۳- تمرکز و اعمال الزامات قانونی جدید از طریق بخشنامه ها و مصوبات مدیریت و اطمینان از اینکه در موارد لزوم روش های عملیاتی و شرایط موجود بنحو متناسب با این الزامات تغییر میکنند .

حسابرس باید وظایف مدیریت را برای ارائه یک سیستم مناسب کنترل داخلی با آنها یادآوری نماید . یکی از اهداف این امر جلوگیری و کشف تخلفات و اعمال غیرقانونی ، عدول از ضوابط و دستورالعمل های اجرائی میباشد .

حسابرس میتواند این مهم را در قرارداد حسابرسی قید کرده یا بوسیله سایر وسائل ارتباطی در طول حسابرسی خود انجام دهد . حسابرس همچنین ممکن است تائیدیه مدیریت را در صورت عدم وجود نشانه های مغایر با آنها قبول کند البته این در صورتی است که اینگونه اطلاعات با سایر مدارک و اسناد اخذ شده حسابرسی تطبیق داشته باشد . بدیهی است هرگونه اعمال غیرقانونی منعکس در تائیدیه مدیریت که بنظر حسابرس برسد بایستی توسط حسابرس افشاً گردد و او این افشاگری شامل کارشکنی ها در شرکت که در طول دوره رسیدگی ها و تا تاریخ تصویب حسابها باشد نیز میگردد .

۳- حسابرسی

اگر حسابرسی را " شامل رسیدگی مستقل و نتیجتاً اظهار نظر در خصوص

صورت‌های مالی یک شرکت بوسیله حسابرس معین در پی قرارداد منعقدۀ فیما بین و بر طبق کلیه ضوابط و الزامات قانونی بدانیم " ، زمانیکه حسابرسی صورت‌های مالی انجام میشود حسابرس موظف است بامهارت و دقت حرفه ای خود باتوسل به استانداردهای قابل اعمال بوسیله حرفه حسابداری بشکلی که از یک حسابرس لایق و منطقی برمیآید عمل نماید و نظر خود را در خصوص صورت‌های مالی بیان کند. (۵)

عدم رعایت قانون و مقررات و اعمال اشتباهات قاعدتاً " بایستی بر سوابق و مدارک حسابداری و یا صورت‌حسابهای مالی تاثیر بگذارد . مسئولیت حسابرسی در این رابطه طراحی و برنامه ریزی کسب حسابرسی بطریقی است که مواردیکه باعث میشود به صحت و مطلوبیت صورت‌های مالی لطمه بزنند کشف و افشا شوند . در اینگونه موارد حسابرس بایستی اطمینان منطقی یابد که اعمال غیرقانونی و اشتباهات چه تاثیری بر صحت و مطلوبیت گزارشات دارند . آیا از مواردی هستند که با وجود انجام اعمال غیرقانونی و یا اشتباهات تاثیر نامطلوب در صحت گزارشات ندارند ؟ و یا اینگونه اشتباهات در پایان دوره تصحیح شده اند . در غیر این صورت حسابرس ملزم است موارد یادشده را در صورت‌های مالی کاملاً افشا نماید .

طبق قانون و یا بر اساس استانداردهای مصوب حسابرسی و یا با توجه به مقررات حرفه ای ، حسابرس ملزم نیست که کلیه عملیات مشتری خود را با مقررات و الزامات قانونی تطبیق نماید زیرا در این صورت انجام کار حسابرسی دارای بار مسئولیت غیرممکنی خواهد بود . بر اساس مصوبات قانونی و استانداردهای موجود که در ارتباط مستقیم با این موضوع قرار دارند مسئولیت های حسابرس در جهت اعمال غیرقانونی صرفاً در محدوده برنامه ریزی و ارزیابی کارش قرار دارد و این ممکن نمیگردد مگر با اتکا حسابرس به تجارب خود که بر مبنای عقلانی باید استوار باشد .

بر طبق این قوانین در بخش خصوصی نسبت بکلیه الزامات قانونی که تاثیر مستقیم بر شکل و محتوی صورت‌های مالی واحد تجاری دارند حسابرس مسئولیت خاص دارد ، در حالیکه نسبت به عدم رعایت

قوانینی که مستقیماً تأثیری روی صورتهای مالی ندارند مسئولیت حسابرس صرفاً محدود به ملاحظه نقص موردی میشود که بنظرس روی تأثیر بااهمیتی بر صورتهای مالی میگذارد. حسابرسان در بخش دولتی عمدتاً دارای مسئولیت وسیع تری میباشند. در اینگونه موارد حسابرسان موظف میباشند رهنمودحسابرسی تحت عنوان "تائید قوانین درحسابرسی بخش دولتی" را در نظر داشته باشند و به آن عمل نمایند. اضافه بر موارد فوق و در شرایط و موقعیت های خاص، مقررات قانونی شامل ضرورت گزارش درخصوص سیستم کنترلهای داخلی مورد اعمال مدیریت نیز میباشد.

اقداماتی که در صورت کشف اعمال غیرقانونی باید انجام شود :

اگر حسابرس در حین انجام کارحسابرسی، شرایطی را تشخیص دهد که امکان وجود اعمال غیرقانونی را نشان میدهد باید شرح ذیل عمل نماید :

- محدوده رسیدگی خود را گسترش بخشد مگر آنکه بدون رسیدگی اضافی بتواند تشخیص دهد که شرایط موجود دارای تأثیر با اهمیت بر صورتهای مالی نیست.

- اگر پس از انجام رسیدگی و آزمونهای بیشتر مشخص گردد که اعمال غیرقانونی صورت گرفته است، حسابرس بایستی ماهیت و تأثیر این اعمال را بر روی صورتهای مالی بررسی نموده و نتایج آزمایشات خود را بطور مناسب تجزیه و تحلیل نماید.

هرگونه اصلاحی در صورتهای مالی که لزوماً بتواند این اطمینان را بوجود آورد که اعمال غیر قانونی بر صحت و مطلوبیت گزارشات تأثیر نخواهد داشت، باید بر اساس بموقع بودن قبل از انجام مورد موافقت مدیریت قرار گرفته باشد. اگر چنین اصلاحاتی انجام نشد یا اینکه شك و مانعی برای اظهار نظر حسابرس وجود داشت در آن صورت حسابرس بایستی گزارش خود را مشروط نماید.

نکته قابل توجه اینکه حسابرس باید بدون توجه به " اهمیت اعمال

- غیرقانونی " در مورد مسائل زیر مذاکره ای را با مدیریت داشته باشد :
- الف - مطلع نمودن مدیریت و اطمینان از اینکه آنها بدرستی موقعیت و شرایط موجود را درک کرده اند .
- ب - اطلاع یافتن از اینکه مدیریت چه اقداماتی را جهت بهبود وضعیت انجام داده و یادرنظر دارد انجام دهد . مثلاً " مدیریت ممکنست در نظر داشته باشد که سیستمهای کنترل داخلی را بمنظور کاهش و یا حذف خطر این چنین کارشکنی هادراینده اصلاح نماید .
- ج - ارزیابی احتمالی آنکه اعمال غیرقانونی در گذشته تکرار شده و یا در آینده مجدداً تکرار خواهد شد .
- د - اطلاع یافتن از آنکه چه الزامات قانونی در این باره موجود است .

حسابرس بایستی با دید انتقادی هرگونه الزام قانونی را که توسط مشتری خود در ارتباط با کارشکنی هادریافت داشته است ، مورد رسیدگی قرار دهد . اوبایستی مطمئن شود که اطلاعات داده شده به مشاور حقوقی شرکت باشناخت وی از واقعیات مربوط به کارشکنی تطبیق مینماید یا خیر؟ و بدین منظور لازمست با مشاور حقوقی واحد تجارتهای تماس حاصل نماید و در اینگونه موارد حسابرس میتواند در ارزیابی مدارک از نظرات کارشناسان مستقل نیز باتوجه به مفاد رهنمود حسابرسی " اتکاب سایر کارشناسان " استفاده نماید . (۶) در واقع هر زمان حسابرس شك کند اعمال غیرقانونی صورت گرفته است که دارای تأثیرات جدی قانونی و یا تأثیرات مالی است ، باید به مشورتهای حقوقی خود توجه لازم را مبذول دارد اولاً " اوباید روشن سازد که آیا در حقیقت نقص قانون صورت گرفته ؟ ثانیاً " در اینگونه موارد آنچه اقداماتی را در صورت لزوم - باید انجام دهد .

در بخش دولتی ، حسابرسان و مقامات دولتی (۷) ، مسئولیتهای خاصی برای رسیدگی به اقلام غیرقانونی حسابها و هزینه های غیرمتعارف دارند . در این بخش بعضی اینک حسابرس تعیین نماید که کارشکنی شده و یا احتمال انجام آن وجود داشته باشد ، باید قابلیت اعتماد هر يك از مدارک حسابرسی شده را که ممکنست در این رابطه یادرباطه

باموضوعات دیگر اخذ کرده باشد ، مورد رسیدگی قرار دهد .

گزارشات

الف - گزارش به مدیریت

حسابرس بایستی هرگونه اعمال غیرقانونی - شامل کلاهبرداری - و تخلفاتی را که در حین حسابرسی آشکار میشوند به هیئت مدیره واحد تجاری گزارش نماید .

هنگامیکه موضوع بااهمیت است ، حسابرس باید مطمئن شود که مدیریت فوراً از موضوع مطلع گردیده و چنانچه مسئله اقتضاً کند حسابرس باید موضوع را به هیئت رئیسه شرکت و یا کمیته حسابرسی گزارش نماید . اگر حسابرس به دخالت احتمالی مدیریت و یا چشم پوشی مدیریت از یک مورد قانون شکنی و اشتباه شک کند بایستی این مسئله را با افرادی در سطوح بالاتر آن شرکت گزارش نماید . (۸)

اگر حسابرس احساس کند که بگزارش وی توجهی نمیشود و یا چنانچه وی در خصوص فردی که باید گزارش را دریافت کند مطمئن نباشد ، در آن صورت مشورتهای قانونی ، ضرورت می یابند . حتی ممکنست موقعیت هائی پیش آید که در آن شرایط حسابرس ترجیح دهد - گزارش خود را مستقیماً" به شخص ثالثی بدون اطلاع یا توافق مدیریت ارسال نماید . اگر حسابرس علاوه بر موارد خاصی که به مدیر است گزارش میکند در موقع حسابرسی به اعمال غیرقانونی پی ببرد ، ممکن است صلاح بداند که نقطه نظرات اصلاحی خود را در خصوص جلوگیری از رخدادهای بیشتر اعمال غیرقانونی در آن شرکت بصورت توصیه گزارش نماید .

ب - گزارش به اعضا

پس از در نظر گرفتن اصلاحات و تعدیلات لازم اگر حسابرس به این نتیجه برسد که مورد عمل غیرقانونی بنحو صحیحی در صورت های مالی نشان داده نشده بایستی گزارش خود را در مورد این صورت های مالی

مشروط نماید ولی چنانچه صورتهای مالی تصویر مطلوب و درستی از وضعیت شرکت - علیرغم وجود اعمال غیرقانونی - ارائه نماید ، حسابرس هیچگونه مسئولیت خاصی جهت نشان دادن " کارشکنی یا اعمال غیرقانونی " در گزارش حسابرسی خود ندارد . البته دربرخی واحدهای دولتی حسابرس ممکنست موظف باشد بدون توجه به هرگونه مشکلی که باعث مشروط شدن گزارش گردد، گزارش حسابرسی خود را ارائه نماید .

باعلم به این واقعیت که يك عمل غیرقانونی ممکنست تاثیر چند ان مهمی در صورتهای مالی نداشته باشد ، حسابرس ممکنست طبق سایر مسئولیت های گزارشگری خود را موظف بداند که مورد مزبور را در گزارش حسابرسی منعکس نماید - مثلا " در زمینه هائیکه سوابق و مدارك مناسب حسابداری نگهداری نشده است - یعنی چنانچه انجام يك عمل غیرقانونی باعث شود که حسابرس به این نتیجه برسد که سوابق و مدارك مناسب حسابداری نگهداری نشده است میبایستی گزارش خود را بهمین دلیل مشروط نماید .

حسابرس حق دسترسی به کلیه حسابها و اسناد موسسه را دارد و از طرفی میتواند اطلاعات و توضیحاتی را که جهت انجام وظیفه حرفه ای خود لازم میدانند از مدیریت بخواند (۹) کسب اطلاعات و توضیحات قانع کننده بخصوص در مواقعیکه حسابرس به دخالت و سهم بودن مدیریت یا سایر افراد مسئول در تهیه صورتهای مالی شك کند اهمیت بسزائی خواهد یافت . اگر حسابرس بنا به هر دلیلی نتواند اطلاعات و توضیحات لازم را کسب نماید - مثلا " هنگامیکه اجازه تماس و یامکاتبه با مشاور حقوقی شرکت بوی داده نشود - در آنصورت دامنه رسیدگی وی محدود و بنابراین اظهار نظر او باید مشروط شود (به استانداردهای گزارشگری حسابرسی مراجعه شود) (۱۰)

چنانکه در قوانین پیش بینی شده است ، اگر يك کارمند شرکت عمدا یا سهوا " اطلاعاتی را خواه کتبی و خواه شفاهی به حسابرس ارائه نماید که همراه کننده ، دروغ یا دراصل گول زننده باشد ، این کارمند مقصر شناخته شده و مجازات قانونی دارد .

در شرایط بسیار حاد یعنی زمانی که از ادامه کار حسابرسی بطریق مرسوم جلوگیری بعمل می آید که حسابرس قادر نیست در مورد صورتهای مالی گزارش بدهد ، حسابرس بایستی استعفای خود را اعلام دارد . در چنین شرایطی حسابرس باید مطمئن گردد که دلایل استعفای وی برای افرادی که او را استخدام کرده اند کاملاً روشن میباشد و هنگامیکه مشتری وی یک شرکت میباشد نحوه اطلاع بکارفرما نیز پیش بینی شده است . اگر تغییر حسابرس یک شرکت در چنین شرایطی پیشنهاد گردد حسابرس بایستی دلایل تغییر خود را به کلیه سهامداران اعلام نماید . در حسابرسی بعضی از بخشهای دولتی ، حسابرس طبق قانون انتخاب و به کار گمارده شده و استعفای وی امکان پذیر نیست در چنین مواردی اگر شرایط فوق وجود داشته باشد ، حسابرس بایستی از اظهار نظر خودداری کند و توضیح کامل را با دلایل مربوطه اظهار نماید . (۱۱)

ج - گزارش باشخاص ثالث

معمولاً اصل محرمانه بودن وظیفه حسابرسی ، حسابرس را از افشای هر گونه اعمال غیرقانونی شامل کلاهبرداری و یا اشتباهات به اشخاص ثالث بدون اجازه مشتری اومنع میکند . در بعضی شرایط خاص حسابرس طبق شرح وظایفش چندان به محرمانه بودن کار محدود نشده است . مثلاً "حسابرس ممکنست قانوناً مجبور باشد هر گونه بزه کاری را در صورت دستور دادگاه یا پلیس دولتی (۱۲) - مبنی بر درخواست چنین اطلاعاتی - افشای نماید . در تمامی شرایط دیگر حسابرس بایستی به مسئولیت گزارش خوددقت خاصی مبذول دارد و در ضمن به متن دستورالعمل حسابداری در خصوص نقض قوانین مالیاتی و یاسایر مقررات توجه داشته باشد . البته ممکنست موقعیت هائی پیش آید که حسابرس ناچار باشد از محرمانه بودن وظیفه اش در آن موارد چشم پوشی کند ولی در اینگونه موقعیت ها ، حسابرس بایستی حتماً "بامشاور حقوقی خویش مشورت نماید که آیا افشای اطلاعات با افراد و مقامات مسئول از نقطه

نظر منافع عمومی قابل توجیه میباشد یاخیر ؟
دربخش دولتی حسابرس ممکن است دارای مسئولیتهای بیشتری -
هنگامیکه طبق قانون ویسایر شرایط قرارداد استخدام شده باشد -
درخصوص گزارش بعضی مواد مشتق شده از حسابرسی اش - از قبیل
اعمال غیرقانونی مهم - بافراذ ثالثی از قبیل سازمان استخدام کننده
ویا شخصیت حقوقی سرپرستی کننده وی باشد .
نکاتی که بایستی درخصوص رعایت منافع عموم وقابل توجیه بودن
افشاگری از آن نقطه نظرها مورد توجه قرار گیرند باین شرح
میباشند :

الف - میزان تاثیرات افشاگری بر روی اعضا جامعه .

ب - اهمیت موضوع .

ج - دلایل عدم تمایل مشتری به افشا موضوع به مقامات ذیصلاح .

ه - احتمال بازگویی وتکرار .

قوانین خاص مربوط به مقررات موسسات مالی شرح میدهد کسسه
وظیفه حسابرس درخصوص محرمانه انگاشتن موضوعات، حسابرس را از
گزارش به مقامات مجاز قانونگذار در بعضی موارد خاص منع نکرده
است . بعنوان مثال در لایحه قانونی بانکهای مسکن سال ۱۹۸۶ ، اگر
حسابرس یا کمیسیون بانکهای مسکن قانع شوند که مقتضی است
گزارشی منتشر شود تا سرمایه گذاری صاحبان سهام یاسپرده گذاران
حفظ شود ، چنین گزارشی باید تهیه ومنتشر گردد .
مثالهایی درباره این موضوع که شاید بی مناسبت نباشد به مقامات
قانونگذار اعلام گردد بشرح ذیل میباشد :

- وجود قصور عمده یا ضعف در سیستم های کنترلی وسوابق حسابداری .

- اطلاعات عمده گمراه کننده صادره توسط مدیریت یا کوتاهی در

ارائه اطلاعات با اهمیت به مقامات قانونگذار .

- انجام کلاهبرداری جدی ویسایر اعمال نامناسب توسط مدیریت .

جز در مواردیکه لزوم ارائه گزارشات به مدیران شرکت بی فایده
تشخیص داده شود - مثلاً " چنانچه مدیران مشکوک به دخالت در یک

کلاهبرداری جدی باشند. حسابرس معمولاً باید از مدیریت بخواهد که افشاگری مربوطه را برای مقامات مجاز قانونگذاری انجام دهد و تنها در صورتیکه مدیریت درخواست پادشده را اجابت ننماید، حسابرس حق خواهد داشت گزارش موضوع را به مقامات مزبور ارائه نماید.

توضیحات مترجم

۱- کمیته رویه های حسابرسی

د بر اساس ماده ۱۴۲ قانون اصلاح قسمتی از مفاد قانون تجارت ایران نیز مدیران و مدیرعامل شرکت در مقابل شرکت و اشخاص ثالث نسبت به تخلف از مقررات قانونی و بر حسب مورد منفرداً یا مشترکاً مسئول می باشد و دادگاه حدود مسئولیت هر یک را برای جبران خسارت تعیین خواهد نمود.

د به لایحه مصوب ۱۳۵۸/۲/۲۶ مندرج در روزنامه رسمی مسسورخ ۱۳۵۸/۴/۱۷ تعیین مدیر یا مدیران موقت دولتی برای واحدها، نقل شده در جزوه مجموعه قوانین مربوط به شرکت های ملی شده تحت نظر دولت از انتشارات موسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه و بودجه مراجعه فرمائید. همچنین در رابطه با مسئولیت مدیران در مورد تنظیم گزارشات مالی صحیح به ماده ۱۲۷ - لایحه قانون اصلاح قسمتی از مفاد قانون تجارت " هیئت مدیره باید لا اقل ششماه یکبار خلاصه دارائی و قروض شرکت را تنظیم کرده و به بازرسان بدهد " و بموجب ماده ۲۲۲ همین قانون " هیئت مدیره مکلف به تنظیم صورت دارائی و دیون شرکت، ترانزنامه و حساب عملکرد و حساب سود و زیان شرکت بضمیمه گزارشی درباره فعالیت و وضع عمومی شرکت طی هر سال مالی می باشد " " ضمناً " مقررات جزائی بخش ۱۱ لایحه اصلاح قانون تجارت مواد ۲۴۲ تا ۲۶۶ نیز در همین رابطه قابل مطالعه

میباشد.

۴- در همین رابطه کمیته بین المللی رویه های حسابرسی فدراسیون بین المللی حسابداران " در رهنمود بین المللی حسابرسی شماره ۳ " بیان میدارد : مسئولیت استقرار و بکارگیری سیستم حسابداری مناسب و کافی که شامل کنترلهای داخلی مختلف و مناسب با اندازه و نوع کار واحد تجاری باشد بر عهده مدیریت است . نقل از نشریه شماره ۶۲ از انتشارات موسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه - صفحه ۴ -

۵- جهت اطلاعات بیشتر در این مورد نشریه شماره ۴۱ از انتشارات موسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه " استاندادهای حسابداری " مسئولیت حسابرس مستقل نسبت به کشف اشتباهات ، سود و زیان ، اعمال غیرقانونی صاحبکار بخصوص بخش دوم صفحه ۱۲ به بعد مراجعه فرمائید .

۶- بر اساس مفاد ماده ۱۴۹ لایحه اصلاح قانون تجارت در ایران نیز بازرسان میتوانند به مسئولیت خود در انجام وظایفی که بر عهده دارند از نظر کارشناسان استفاده کنند به شرط آنکه آنها را قبلاً " بشرکت معرفی کرده باشند . این کارشناسان در مواردی که بازرس تعیین میکند مانند خود بازرس حق هر گونه تحقیق و رسیدگی را خواهند داشت .

۷- منظور از مقامات دولتی در این مقاله

عبارتست از کلیه مقامات منطقه ای یا محلی که بموجب قانون اساسی مراجع قضائی یا اداری منطقه میباشد . این مقامات عمدتاً " در انگلستان و امریکا و یا حکومتهای فدرال وجود دارند .

۸- همین مورد در ماده ۱۴۸ و ۱۵۱ لایحه اصلاح قانون تجارت بطریقی بیان شده است یعنی بنابه تجویز ماده ۱۴۸ بازرسان مکلفند درباره صحت مطالب و اطلاعاتی که مدیران در اختیار مجامع عمومی گذاشته اظهار نظر نمایند در صورتیکه مدیران اطلاعات برخلاف حقیقت در اختیار صاحبان سهام قرار دهند بازرسان مکلفند که مجمع عمومی را از آن آگاه

سازند . همچنین بازرس یابازرسان بااستناد ماده (۱۵) مکلفند هرگونه تخلف یا تقصیری از طرف مدیران و مدیرعامل ، در امور مربوط به شرکت مشاهده نمایند مراتب را به اولین مجمع اطلاع دهند .

۹- ماده ۱۴۹ لایحه اصلاحی ۰۰۰۰۰۰ قانون تجارت اعلام میدارد :

بازرس یابازرسان میتوانند در هر موقع هرگونه رسیدگی و بازرسی لازم را انجام داده و اسناد و مدارک و اطلاعات مربوط به شرکت را مطالبه کرده و مورد رسیدگی قرار دهند .

۱۰- برای اطلاعات بیشتر به نشریه شماره ۲۲ موسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه بنام استاندارد تنظیم و ارائه گزارش حسابرسی مراجعه نمایید .

۱۱- در حال حاضر در ایران در عموم موسسات ، سازمانها و شرکت های دولتی بازرس و حسابرس یکی هستند و استعفای حسابرس عملاً امکانپذیر نمی باشد . بالاخص با تشکیل سازمان حسابرسی کشور شرکتها و موسسات و سازمانهای دولتی و تحت پوشش (اعم از مصادره یاملی شده و ۰۰۰) ملزم هستند حسابرس و بازرس خود را " سازمان حسابرسی کشور " برگزینند . بدیهی است در چنین شرایطی امکان استعفای حسابرس یابازرس وجود ندارد .

۱۲- در کشورهای غربی بطور عموم در جوار دستگاه پلیس دولتی یک سازمان پلیس خصوصی - که اشتغال به کار آگاه دارند - مشغول فعالیت هستند و آن طوریکه از محتوای مقاله برمیآید حسابرس موظف است بزه کاریهای کشف شده را در صورت دستور دستگاه پلیس دولتی - و نه خصوصی - افشاند . در ایران نیز بموجب ماده (۱۵) لایحه اصلاحی ۰۰۰۰ قانون تجارت همین مورد درباره وظایف بازرس و اطلاع از وقوع جرم بیان شده است .

۱۳- بااستناد مفاد ماده (۱۵) لایحه اصلاح ۰۰۰۰ قانون تجارت در ایران بازرس مکلف است موارد وقوع جرم را را " به مقامات قضائی اطلاع دهد . برای اطلاع بیشتر درباره اعمال غیرقانونی به نشریه شماره (۴) موسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه مراجعه شود ■