



میز تشریح

گزارشگری تقلب‌های مالی:

مسیر دشوار پیش رو

دکتر عباس هشی

وجوه نقد در تطبیق با استانداردهای حسابداری است. در زمینه‌ی انجام دیگر وظایف قانونی، پیش از این و در موقع مقتضی مرجع تدوین استانداردها همراه نظرات مقامات ذی‌ربط قانونی و حتی همکاری جامعه‌ی حسابداران رسمی به تدوین دستورالعمل حسابرسی / چک لیست مورد نیاز اقدام کرده‌اند (از جمله وظایف قانونی طبق قوانین تجارت، پول‌شویی، بازار سرمایه و...)

و بازرسان قانونی وظایف رسیدگی و گزارشگری خود را باید براساس استانداردهای حسابرسی و دستورالعمل / چک‌لیستی که مرجع قانونی تدوین می‌کند، انجام دهند. در زمینه‌ی حسابرسی صورتهای مالی وظیفه‌ی حسابرس رسیدگی به صورتهای مالی و در چارچوب استانداردهای حسابرسی، ارائه‌ی اظهارنظر نسبت به ارائه‌ی وضعیت مالی، نتیجه‌ی عملیات و جریان

مهم‌ترین دشواری حسابرسان در اجرای وظیفه‌ی گزارشگری مندرج در ماده‌ی ۱۴ قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد، نبود دستورالعمل مدون / چک‌لیستی است که مرجع تدوین استانداردها با در نظر گرفتن نظرات مشورتی جامعه‌ی حسابداران رسمی و نظرات قانونی مجریان قانون مزبور تدوین کرده باشد. باید توجه داشت که حسابرسان

خلاء استانداردها و دستورالعمل‌های قانونی

متأسفانه در حال حاضر هنوز امکان گزارشگری فساد مالی برای حسابرسان عضو جامعه فراهم نیست زیرا از یک طرف استاندارد و دستورالعمل مورد نیاز را مرجع قانونی تدوین استانداردها منتشر نکرده است. از سوی دیگر دستگاه‌های اجرای متولی این قانون هنوز تمامی دستورالعمل‌ها و بانک‌های اطلاعاتی مندرج در مواد ۲، ۴، ۶، ۷، ۸ و ۹ قانون مزبور را تهیه و ابلاغ رسمی نکرده‌اند (به استثنای ماده ۶)

بنابراین معیار برای تطبیق بخش عمده‌ی عملیات مجرمانه مندرج در قانون با بانک اطلاعات و دستورالعمل و گزارشگری مقامات اجرایی مزبور فراهم نشده است. بنابراین در حال حاضر صدور گزارش موارد تخلف و جرم مشاهده‌نشده امکان‌پذیر نیست.

علاوه بر این، اگر قرار باشد گزارشگری مورد نیاز به صرف متن قانون عمدتاً فقط با ذکر عناوین جرم باشد، قابلیت بهره‌برداری ندارد زیرا هنوز زمینه‌ی تطبیق آن با وضعیت واقعی و مستندات و بانک اطلاعاتی دیگر دستگاه‌های دولتی فراهم نشده است.

این گزارشگری در ابتدا باید از سازمان حسابرسی (مرجع تدوین استانداردها) آغاز شود

باتوجه به اقتصاد شبه‌دولتی و تصدی‌گری شبه‌دولتی و همچنین این واقعیت که بیش‌ترین فسادهای مالی افشا شده از منابع بیت‌المال، بانک‌ها و امکانات مالی و امتیاز و رانت (ویژه‌خواری) در دستگاه‌های دولتی صورت گرفته است، قطعاً سازمان حسابرسی که خود مسئولیت حسابرسی شرکت‌های دولتی طی سال ۱۳۹۱ و حتی ۱۳۹۲ داشته است، می‌باید در گزارشگری و وظایف حسابرسی و بازرسی قانونی، چنین

موارد مشکوک به موارد جرم مندرج در "بند ب ماده ۵" قانون را گزارش می‌کردند. و در صورت عدم ملاحظه‌ی جرمی قطعاً باید رعایت مقرارت مزبور و عدم مشاهده موارد اختلاف را درج می‌کردند. (رویه‌ی معمول گزارشگری موارد رعایت قانون و مقررات،... طی یک بند توضیحی در گزارش حسابرس و بازرس قانونی) تا حداقل راهنما و الگوی تدوین دستورالعمل مورد نیاز



توسط جامعه قرار گیرد.

بنابراین مراتب بالا ملاحظه می‌شود که تدوین استانداردها و دستورالعمل مورد نیاز این قانون از طرف مرجع قانونی تنها ابزار مناسب برای گزارشگری موارد جرم مشاهده شده (ماده ۵/ب قانون مزبور) است. از این رو، ضروری است مرجع تدوین استانداردهای حسابرسی در اسرع وقت با همکاری و نظر مشورتی جامعه‌ی حسابداران رسمی و مراجع

ذی‌ربط، دستورالعمل، استانداردها و یا چک‌لیست مزبور را تدوین و برای اجرا ابلاغ کنند.

در این مورد باید تأکید کرد: حسابرسان و بازرسان قانونی عضو جامعه حسابداران، ضمانت و حمایت استقلالی و شغلی را ندارند. اگر بدون پشتوانه دستورالعمل مدون مطلبی در گزارش خود درج کنند با تهدید عدم انتخاب روبرو هستند.

سازمان حسابرسی، به‌طور انحصاری حسابرسی شرکت‌ها و سازمان‌ها، نهادها و بنیادهای دولتی و شبه‌دولتی را در اختیار دارد. اعضای مجمع صاحبان سهام این‌گونه شرکت‌ها خواه‌ناخواه باید سازمان حسابرسی را به‌عنوان حسابرس و بازرس قانونی انتخاب کنند. اعضای سازمان حسابرسی از تضمین و حمایت شغلی برخوردارند. بدین ترتیب، آن‌ها از درج موارد تخلف مشاهده شده و اجرای قانون در گزارش خود نگرانی ندارند.

اما واقعیت آن است که حسابرس مستقل در کشور از حمایت و ضمانت تداوم شغل برخوردار نیست. بنابراین در شرایطی که سازمان حسابرسی درج پاراگراف مورد نیاز در گزارش حسابرسی را هنوز آغاز نکرده است قطعاً مدیران و فعالان اقتصادی به‌راحتی به حسابرس مستقل اجازه نمی‌دهند چنین پاراگرافی را در گزارش نسبت به صورت‌های مالی آن‌ها درج کند. اگر حسابرس این مطلب را درج کند قطعاً مجامع عمومی صاحبان سهام در اغلب موارد این حسابرس و بازرس قانونی را برای بار دیگر انتخاب نمی‌کنند.

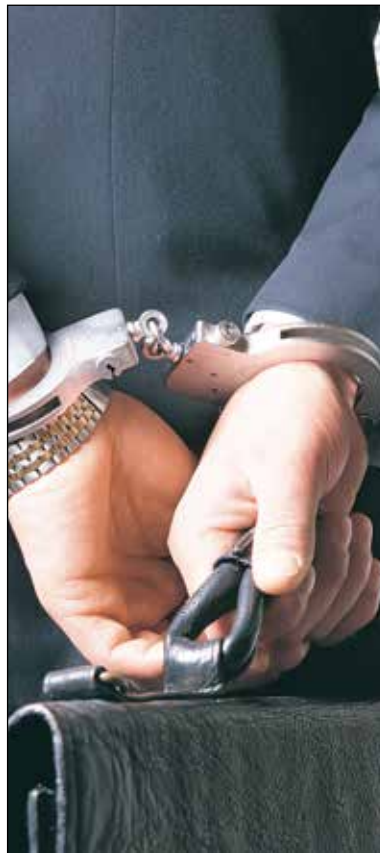
نخستین حمایت شغلی برای حسابرسان طی مصوبه‌ی سال ۱۳۸۵ سازمان بورس (استفاده از خدمات و گزارشات حسابرسان) ورق خورد. تغییر حسابرسی از اختیارات مجمع صاحبان

سهام است و بس، دستورالعملی حاوی مقررات نظارتی بر حسابرس و از جمله تغییر حسابرس بعد از چهار سال از سال ۱۳۸۵ تاکنون نه تنها نتوانسته‌اند از استقلال حسابرسان که واقعیت را در گزارش خود می‌نویسند حمایت نمایند، بلکه در یک اقدام کاملاً تبعیضی و به دستور رئیس شورای بورس و حرف‌شنوی شورا از ایشان، انحصار حسابرس دولتی را که در مصوبه‌ی بهمن ۱۳۸۵ لغو شده بود (لغو تبعیض بین حسابرسان دولتی و حسابرسان عضو جامعه) را بار دیگر در آذر ۱۳۹۱ با تغییر تبصره ۴ ماده ۲ دستورالعمل، انحصار حسابرسی دولتی را به آن‌ها بازگرداند.

انتظار حسابرسان مستقل کشور از وزیر اقتصاد دولت تدبیر

بنابراین انتظار از دولت تدبیر و امید آن است که وزارت اقتصاد اصلاح اساسنامه و برقراری حمایت از استقلال حسابرسی و برگرداندن کسب‌وکار اعضای جامعه به آن‌ها را به‌طور جدی در دستور کار قرار دهد. این تغییر و تحول در وزارت دولت تدبیر اما با تداوم حاکمیت دیدگاه‌های هشت سال گذشته در بدنه‌ی وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان‌های نظارتی امکان‌پذیر نیست. البته گفتنی است در این جا بحث بر سر صداقت این مدیران ارشد نیست که در این زمینه شبهه‌ای وجود ندارد، بلکه سخن از تفکر اقتصادی دولتی و بی‌اعتمادی رایج به بخش خصوصی است که در تمامی سه دهه‌ی گذشته چیره بوده است. چنین تفکری در تضاد کامل با قول‌ها و وعده‌ها، با تفکر دولت تدبیر در اجرای قوانین و از جمله ماده واحده بهمن ۱۳۷۲، قانون سیاست‌های اجرای اصل ۴۴، قوانین برنامه‌ی مبتنی بر کاهش تصدی‌گری همچنین قانون

بهبود فضای کسب‌وکار است. بنابراین موفقیت دولت تدبیر در بخش اقتصادی و انضباط مالی و حسابرسی منوط به خانه‌تکانی وزیر امور اقتصادی و دارایی در وزارتخانه و حاکم ساختن دیدگاه‌هایی علمی و تجربی است که هم‌فکر و هم‌خون سیاست‌های دولت جدید است. تا از این طریق موفقیت دیپلماسی خارجی رئیس‌جمهور، در حوزه‌ی اقتصادی هم امکان تحقق داشته



باشد.

متأسفانه طی چهار سال گذشته با تحمیل نظرات مدیریت اقتصادی، تصدی‌گری دولتی با تغییر اساسنامه‌ی جامعه بدون توجه به مفاد قوانین و مقررات (ماده ۲۷۲)، قانون برنامه‌ی کاهش تصدی‌گری، سیاست‌های اجرایی اصل ۴۴ و قانون بهبود فضای کسب‌وکار) زمینه‌های کاهش حمایت از استقلال حسابرسی مستقل فراهم

شده، به این ترتیب این نیروی مستقل را به نیروی کار دست‌دومی (موسوم به قراردادهای شرکتی) سازمان حسابرسی تبدیل کرده‌اند؛ حتی مجازات‌های تعلیق از کار و تخلف به اعضای شورای عالی که نسبت به این اقدام اعتراض کرده بودند روا داشتند که خوشبختانه دیوان عدالت اداری این مجازات را ابطال کرد (به نظر نگارنده، متأسفانه گاه همچنان بخشی از بدنه‌ی وزارت اقتصاد دولت تدبیر در تقابل با این رأی حق و قانونی هستند).

عدم اقدام به‌موقع در تهیه‌ی پیش‌نویس دستورالعمل رعایت مقررات قانون مزبور

به‌رغم تأکیدها و پی‌گیری‌های مکرر در شورای عالی چهارم در مورد تدوین دستورالعمل مربوط به دست‌هیئت مدیره و باوجود انجام برخی اقدامات مناسب مانند برگزاری کارگاه آموزشی (همایش) در این زمینه، متأسفانه به علت برداشت‌های متفاوت کارگروه (و برخی از سخنرانان همایش که اعلام کردند اجرای این قانون به دستگاه‌ها و شرکت‌های دولتی مربوط می‌شود)، در عمل تهیه‌ی دستورالعمل جدی گرفته نشد. چنان‌که بارها گفته‌ام به‌نظر من قدرت و حاکمیت شورای عالی فقط در بخشی از طبقه‌ی سوم ساختمان جامعه (محل برگزاری جلسات شورا) هست. شورای عالی طی ۱۲ ساله گذشته هیچ‌گاه قادر نشد بدنه‌ی جامعه را که ویژگی‌های رفتاری نظیر اجزای لاینفک دستگاه دولتی داشته‌اند به سمت تفکر سازمان‌های خصوصی و مردم‌نهاد هدایت کنند تا هم‌سو با مقررات و اهداف اساسنامه و شورای عالی جامعه باشند. در چنین شرایطی حتی مدیریت مستقل هم نتوانست تغییری در اوضاع بدهد.

قطعاً تردیدی نیست که انجام وظیفه‌ی مهم نظارت قانونی که حیثیت و آبروی مدیران و فعالان اقتصادی را تحت تأثیر خود قرار می‌دهد، بدون وجود دستورالعمل مدون و مصوب امکان‌پذیر نیست. اما از سوی دیگر، باید پرسید آیا وقایع مشابه در شرکت‌های دولتی، در متن گزارش حسابرس و بازرسی آنها ذکر شده است؟ قانون به ما حکم می‌کند:

ماده ۵ - محرومیت‌های موضوع این قانون و اشخاص مشمول محرومیت، اعم از حقیقی و یا حقوقی به قرار زیر است:

ب - اشخاص مشمول محرومیت و میزان محرومیت آنان:

۱- اشخاصی که به قصد فرار از پرداخت حقوق عمومی و یا دولتی مرتکب اعمال زیر می‌گردند متناسب با نوع تخلف عمدی به دو تا پنج سال محرومیت به شرح زیر محکوم می‌شوند:

۱-۱- ارائه متقلبانه اسناد، صورت‌های مالی، اظهارنامه‌های مالی و مالیاتی به مراجع رسمی ذی‌ربط، به یکی از محرومیت‌های مندرج در جزء‌های (۱)، (۲) و (۳) بند (الف) این ماده و یا هر سه آنها

۱-۲- ثبت نکردن معاملاتی که ثبت آنها در دفاتر قانونی بنگاه اقتصادی، براساس مقررات، الزامی است یا ثبت معاملات غیرواقعی، به یکی از محرومیت‌های مندرج در جزء‌های (۱)، (۲) و (۶) بند (الف) این ماده یا جمع دو و یا هر سه آنها

۱-۳- ثبت هزینه‌ها و دیون واهی، یا ثبت هزینه‌ها و دیون با شناسه‌های اشخاص غیرمرتبط یا غیرواقعی در دفاتر قانونی بنگاه، به یکی از محرومیت‌های مذکور در جزء‌های (۱)، (۲) و (۵) بند (الف) این ماده و یا جمع دو یا هر سه آنها

۱-۴- ارائه نکردن اسناد حسابداری به مراجع قانونی یا امحاء آنها قبل از زمان پیش‌بینی شده در مقررات، به یکی از محرومیت‌های مندرج در جزء‌های (۳) و (۶) بند (الف) این ماده یا هر دو آنها

۵- استفاده از تسهیلات بانکی و امتیازات دولتی در غیرمحل مجاز مربوط، به یکی از محرومیت‌های مندرج در جزء‌های (۱)، (۲)، (۴) و (۶) بند



(الف) این ماده یا جمع دو یا بیش‌تر آنها

۶- استتکاف از پرداخت بدهی معوق مالیاتی یا عوارض قطعی قانونی در صورت تمکن مالی و نداشتن عذر موجه، به یکی از محرومیت‌های مندرج در جزء‌های (۱)، (۲)، (۳) و (۴) بند (الف) این ماده یا جمع دو یا بیش‌تر آنها

به‌طوری‌که ملاحظه می‌شود

اظهارنظر نسبت به تشخیص موارد فوق به عنوان اعمال مجرمانه، بدون وجود دستورالعمل و برنامه برای حسابرس/بازرس قانونی کاری بسیار دشوار است و تشخیص غلط می‌تواند عواقب بسیار بدی بر حیثیت و آبروی مدیران و حسابرسان گزارش‌کننده داشته باشد. چند مثال:

۱. طبق اعلام مقامات مالیاتی شرکت‌های دولتی در بازپرداخت مالیات (مکسوره) تأخیر دارند. آیا این عدم رعایت بند ۶-۱ فوق در گزارش حسابرسی شرکت‌های دولتی طی سه سال گذشته ذکر شده است؟

۲. ویژه‌خواری برخی از افراد دست‌اندر کار مبادلات ارزی برای خرید خارجی و ارز فروش صادراتی و نگهداری وجوه ارزی به حساب شخصی و غیره اخیراً از طریق رییس محترم دولت اعلام شده است. (بند ۳-۱) بالا. در چند گزارش حسابرسی شرکت‌های دولتی و خصوصی، محدودیت موجود برای مبادلات ارزی ذکر شده است.

۳. یکی از نشانه‌های افشاشده، نگهداری وجوه ارزی شرکت ملی نفت ایران در خارج از کشور در حساب شخصی افراد خاص بوده است، که حداقل سود برای ایشان، دریافت اعتبار از بانک‌ها در مقابل وجوه سپرده به‌نام خویش بوده است و از محل این اعتبارات بانکی در کشورهای دیگر سرمایه‌گذاری کرده یا در ایران شرکت و باشگاه و جز آن خریده است. آیا این موضوع (که قطعاً از موارد ماده ۱۵۱ اصلاحیه قانون تجارت سال ۱۳۴۷ است) در گزارش بازرس و حسابرس مربوطه ذکر شده است؟ آیا این مورد که از جمله موارد ۵-۱ قانون فوق است در گزارشگری سنوات ۱۳۹۰ و ۱۳۹۱ حسابرس ذکر شده است؟