



سیدکمال موسوی  
حسابدار رسمی

## چالش گزارشگری عدم رعایت قوانین و مقررات

چندین سال از تصویب و الزام اجرایی آیین‌نامه‌ی اجرایی تبصره ۴ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابرسان ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی می‌گذرد، اما از آنجایی که هنوز نظر صریحی درباره‌ی مفاد بند الف ماده ۴ آن ابراز نشده، برخی ابهامات اعضای حرفه را دچار سردرگمی، توهم غیرقابل رعایت بودن، برداشت اشتباه و حتی در بعضی موارد عملاً دچار اشتباهات متعدد در گزارش‌های صادره کرده است. در این مجال سعی شده محتوای مفاد یادشده موشکافی شده، ضمن ارائه‌ی نظرات متفاوت، از طریق بیان ادله‌ی مستند، نحوه‌ی برخورد صحیح در رعایت آن ارائه شود.

### مقدمه

مفاد ماده ۴ آیین‌نامه‌ی اجرایی تبصره ۴ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی مقرر می‌دارد "حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی مکلفند در گزارش حسابرسی و بازرسی قانونی یا گزارش حسابرسی که با رعایت اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب سال ۱۳۴۷ و طبق اصول و ضوابط حسابرسی تهیه می‌شود، نسبت به حساب‌ها و صورت‌های مالی رسیدگی شده درباره‌ی موارد زیر صریحاً اظهار نظر نمایند:

الف- رعایت قوانین و مقررات تجاری، مالیاتی و سایر قوانین و مقررات مرتبط با فعالیت شخص مورد رسیدگی.

ب- رعایت اصول و ضوابط حسابداری در تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه صورت‌های مزبور.

ج- نحوه‌ی ارائه‌ی وضعیت مالی و نتایج عملیات شخص مورد رسیدگی در صورت‌های مالی.

موضوعات مندرج در مفاد بندهای ب و ج بالا روشن و فاقد هرگونه ابهامی است، اما منظور مفاد بند الف مبهم است و برداشت‌های گوناگونی از آن صورت می‌گیرد. به منظور شناخت نکات مبهم در بند الف بالا، جمع‌بندی نظرات برخی اهل حرفه به شرح زیر است:

### ۱- توهم غیر قابل رعایت بودن

۱-۱- دامنه‌ی بدون حد و حصر سایر قوانین و مقررات  
برخی اهل حرفه منظور عبارت "سایر قوانین" مندرج در بند الف، ماده‌ی یادشده را، کلیه‌ی قوانین و مقررات جاری تلقی می‌نمایند،

و بر این عقیده‌اند که دامنه‌ی بی‌حدوحصر کلیه‌ی قوانین و مقررات جاری از حیطه‌ی اقتدار و امکانات حسابداران رسمی خارج است، لذا امکان رعایت آن میسر نیست.

این برداشت صحیح نیست. عبارت "سایر قوانین از ادامه‌ی همان عبارت منفک نبوده و قرائت صحیح این جزء از بند الف ماده‌ی مذکور، به طور یک‌جا عبارت "سایر قوانین و مقررات مرتبط با فعالیت شخص مورد رسیدگی" است. بدین ترتیب دامنه‌ی مقررات و قوانین صرفاً محدود به فعالیت شخص مورد رسیدگی بوده و رعایت آن نه تنها امکان‌پذیر است، بلکه به‌طور قاطع می‌توان ابراز داشت که در حال حاضر توسط اعضای حرفه رعایت می‌شود و عدم رعایت آن غیرقابل قبول است. از نمونه‌های بارز قوانین و مقررات مرتبط با فعالیت شخص مورد رسیدگی می‌توان به کنترل رعایت قوانین و مقررات ناظر بر فعالیت بانکداری و بیمه‌گری در بانک‌ها و شرکت‌های بیمه اشاره کرد.

### ۲- دامنه‌ی بی‌حدوحصر قوانین و مقررات از نظر کیفیت آثار عدم رعایت

بسیاری از الزامات قوانین و مقررات فاقد جنبه‌های مالی است. بدین معنی که عدم رعایت آن‌ها فاقد اثرات مالی بر روی حساب‌ها و صورت‌های مالی است. برداشت برخی اهل حرفه از بند الف ماده یادشده، الزام کنترل رعایت و گزارشگری کلیه‌ی مفاد قوانین و مقررات تجاری، مالیاتی و سایر قوانین و مقررات مرتبط با فعالیت شخص مورد رسیدگی است. چنانچه این برداشت صحیح باشد، باید بدون توجه به داشتن

آثار مالی یا نداشتن آثار مالی موارد عدم رعایت، مطالب در گزارش حسابرسی درج گردد. بر این اساس، می‌توان گفت مواردی از قبیل عدم ارائه گزارش فعالیت هیأت مدیره موضوع ماده ۲۳۲ قانون تجارت، عدم تودیع سهام وثیقه (توضیح این که، ضرورت درج در گزارش بازرسی قانونی در خصوص دو مورد مذکور از این بحث خارج است)، عدم استفاده از کلاه و کفش ایمنی و صدها مورد ریز و درشت از موارد عدم رعایت قوانین و مقررات که فاقد جنبه‌ها و آثار مالی است، باید در گزارش حسابرسی درج گردد. در مقابل این نظریه، عده ای بر این عقیده‌اند که درج مواردی که فاقد آثار مالی نسبت به حساب‌ها و صورت‌های مالی است، فاقد وجاهت حرفه‌ای بوده و نمی‌تواند برای استفاده‌کننده از گزارش‌های حسابرسی مفید باشد. همچنین از آنجایی که در متن ماده ۴ عبارت "نسبت به حساب‌ها و صورت‌های مالی" درج شده، این برداشت و نتیجه‌گیری صحیح نیست. به عبارت دیگر، وفق شرایطی که در ماده‌ی یادشده مقرر گردیده، می‌باید صرفاً مواردی از عدم رعایت که مؤثر بر حساب‌ها و صورت‌های مالی است، در گزارش حسابرسی درج گردد و اکیداً از ذکر مواردی که فاقد آثار مالی است، اجتناب شود.

### ۳-۱- بی توجهی به استانداردهای حسابرسی در خصوص رعایت قوانین و مقررات و سطح اهمیت گزارشگری

برخی بر این عقیده‌اند که، موضوع سطح اهمیت در رابطه با عدم رعایت قوانین و مقررات به منظور تعیین موارد قابل درج در گزارش، موضوعیت ندارد. به عبارتی براساس این اعتقاد، کلیه موارد عدم رعایت قوانین و مقررات بدون توجه به میزان آثار مالی آن‌ها، می‌باید در گزارش حسابرسی درج شود. چنانچه فرض را بر قبول این نظریه بگذاریم، با توجه به فراگیر بودن موارد عدم رعایت مفاد قوانین و مقررات بیمه و مالیات‌های تکلیفی، در کلیه گزارش‌های حسابرسی باید بندی در خصوص عدم رعایت این موارد درج گردد. همچنین موارد جزئی عدم رعایت سایر قوانین و مقررات، که معمولاً موارد آن‌ها متعدد و در کلیه اشخاص مورد رسیدگی فراگیر بوده، نیز باید در گزارش حسابرسی درج شود. در مقابل این نظر، عده‌ای معتقدند که درج نکات فاقد اهمیت در گزارش‌های حسابرسی، منجر به لوئ شدن گزارش‌ها شده، برای استفاده‌کننده هیچ فایده‌ای ندارد. همچنین این عده با استناد به مفاد ماده‌ی ۴ بالا که حاوی عبارت "طبق اصول و ضوابط حسابرسی" است، ابراز می‌دارند که، اصول و ضوابط حسابرسی دربرگیرنده‌ی الزام عملی به رعایت سطح اهمیت در گزارشگری و استاندارد شماره ۲۵، با عنوان ارزیابی رعایت قوانین و مقررات در صورت‌های مالی است. بنابراین وفق شرایط مقرر در مفاد ماده یادشده نحوه‌ی برخورد حسابرس در خصوص موارد عدم رعایت قوانین و مقررات، در چارچوب استاندارد رعایت قوانین و مقررات با توجه به اهمیت نسبت به صورت‌های مالی است.

### ۴-۱- اختلاط مسئولیت‌های گزارشگری بازرسی قانونی با حسابرس مستقل

مفاد ماده ۴ و بند الف آن، حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی را مکلف کرده که در گزارش حسابرسی و بازرسی قانونی یا گزارش حسابرسی نسبت به رعایت قوانین و مقررات تجاری، مالیاتی و سایر قوانین و مقررات مرتبط با فعالیت شخص مورد رسیدگی اظهارنظر کنند. بنا به مراتب بالا، در کلیه گزارش‌های صادره توسط حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی، اعم از آن که مسئولیت بازرسی قانونی را

داشته باشند یا نداشته باشند، می‌بایست کنترل رعایت کلیه قوانین و مقررات تجاری، مالیاتی، اساسنامه و سایر قوانین و مقررات مرتبط شخص مورد رسیدگی و گزارشگری موارد عدم رعایت به عمل آید. عده‌ای بر این گمان‌اند که این شرایط خلط کردن مسئولیت‌ها و وظایف بازرسی قانونی با حسابرس مستقل است و در این زمینه این سؤالات را مطرح می‌کنند:

- در این صورت چه تفاوتی در گزارش‌های حسابرس، در هنگامی که مسئولیت بازرسی قانونی دارد با زمانی که این مسئولیت را ندارد، وجود دارد؟
- چرا در هنگامی که حسابرس مستقل، همزمان گزارش بازرسی قانونی صادر می‌کند، در بند مقدمه صرفاً کنترل رعایت مفاد قانون تجارت و اساسنامه ذکر می‌شود؟

- چرا بند مقدمه نمونه‌ی گزارش منتشره، به طور جامع و مانع دربرگیرنده‌ی بند الف ماده‌ی یادشده نیست؟

این سؤالات و ابهامات بدون پاسخ باقی مانده و موجب تشکیک در قابل اجرا بودن ماده‌ی فوق را فراهم آورده است. برداشت سطحی از مفاد این ماده و گریز از پذیرش معیار استاندارد حسابرسی شماره ۲۵ در خصوص رعایت قوانین و مقررات موجب پیدایش چنین چالشی می‌گردد، که هیچ پاسخی ندارد. در صورت پذیرش حاکمیت استاندارد شماره ۲۵ در خصوص رعایت قوانین و مقررات هیچ ابهام و چالشی وجود نخواهد داشت. پذیرش معیار استاندارد مزبور دقیقاً بر مبنای مفاد ماده ۴ فوق‌الذکر است، یعنی عبارت "اصول و ضوابط حسابرسی" و "نسبت به حساب‌ها و صورت‌های مالی" است.

### نتیجه‌گیری

همان‌گونه که ملاحظه می‌شود نظرات افراطی، که مبتنی بر استانداردهای حسابرسی مفاد ماده ۴ نبوده و در نتیجه بررسی سطحی و برداشت‌های ناقص از منظور مفاد این ماده و بند الف آیین‌نامه‌ی اجرایی تبصره ۴ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی ابراز می‌شود، موجب ایجاد توهم غیرقابل اجرا بودن مفاد ماده مذکور را فراهم آورده است. بررسی این‌گونه نظرات غیرحرفه‌ای از قبیل این که "در مواردی که حسابرس مسئولیت بازرسی و قانونی را به عهده ندارد. مکلف است کلیه موارد عدم رعایت قوانین تجاری، مالیاتی توسط شخصیت حسابداری مورد گزارش را بدون لحاظ نمودن موضوع سطح اهمیت در سایر موارد درج نماید" هرکسی را به یاد "سنگ بزرگ نشانه‌ی نزدن است" می‌اندازد. به هر تقدیر "آفتاب آمد دلیل آفتاب" به موجب نص صریح مفاد ماده ۴، حسابرسان موظف به کنترل رعایت قوانین و مقررات تجاری، مالیاتی و سایر قوانین و مقررات مرتبط با شخص مورد رسیدگی، طبق اصول و ضوابط حسابرسی، که استاندارد شماره ۲۵ در خصوص آن تدوین شده، هستند و صرفاً موارد عدم رعایت نسبت به حساب‌ها و صورت‌های مالی را با توجه به سطح اهمیت در واحد مورد رسیدگی باید در گزارش درج نمایند. در نهایت درج مواردی از عدم رعایت قوانین و مقررات که فاقد آثار مالی بر صورت‌های مالی بوده یا آثار مالی آن با توجه به سطح اهمیت قابل درج در گزارش حسابرسی نیست، اشتباه است. در پایان از کلیه اعضای محترم حرفه که نظری مغایر با این نتیجه‌گیری دارند، دعوت می‌شود که مراتب را با ذکر دلایل مربوطه، برای نویسنده و جامعه‌ی حسابداران رسمی ارسال فرمایند.