

اثربخشی تخصص مالی بازرس قانونی و پیشگیری از گزارشگری متقلبانه (با تأکید بر لایحه تجارت مصوب ۱۴۰۳)

حمیدرضا مختاری نژاد^۱

چکیده

با پیدایش نظریه نمایندگی و جدایی اجتناب ناپذیر مالکیت از مدیریت، ضرورت توجه به ارکان شرکت‌های تجاری بر پیشگیری از احتمال تقلب و عوامل بازدارنده از خطر وقوع آن با هدف گزارشگری مالی مطلوب واحد گزارشگر را مطابق با شاخص‌های حاکمیت شرکتی و استانداردهای گزارشگری مالی فراهم نموده است. یکی از ارکان شرکت‌های تجاری بازرس قانونی می‌باشد. بدین منظور این مطالعه با هدف تبیین نقش اثر بخش تخصص مالی بازرس قانونی بر پیشگیری از رفتار غیر اخلاقی گزارشگری متقلبانه با تأکید بر لایحه تجارت مصوب ۱۴۰۳/۰۱/۲۸ مجلس شورای اسلامی که از لحاظ نوع تحقیق کاربردی و تحلیلی - تبیینی می‌باشد؛ به صورت مروری، اسنادی و کتابخانه‌ای تهیه و صورت پذیرفته است. یافته‌های حاصل از این پژوهش و مطالعات مرتبط حکایت از آن دارد که بازرس قانونی به عنوان حافظ و نگهبان حقوق صاحبان سهام باید در خصوص رعایت یکسان حقوق آنها اطمینان حاصل نمایند و نسبت به صورت‌های مالی میان دوره‌ای شش ماهه و سالانه تنظیمی و ارائه شده مدیر یا هیئت مدیره را در بازه زمانی مقرر در قانون و حسب مورد اساسنامه شرکت اظهار نظر نماید. لذا انتخاب بازرس قانونی دارای تخصص و دانش مالی جهت ایفای نقش مذکور در نظام حاکمیت شرکتی اهمیت دارد و اعتبار گزارشگری را برای استفاده کنندگان و ذینفعان را افزایش می‌دهد. نتایج نشان می‌دهد که وجود بازرسان قانونی دارای دانش و تخصص مالی باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود و موجب افزایش اثربخشی بازرسان قانونی بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت و خطر وقوع گزارشگری متقلبانه را کاهش می‌دهد.

کلیدواژه‌ها: حاکمیت شرکتی، تخصص مالی، بازرس قانونی، گزارشگری متقلبانه.

DOR:

۲

سال اول

پاییز و زمستان ۱۴۰۳

مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت:

۱۴۰۳/۰۵/۲۷

تاریخ پذیرش:

۱۴۰۳/۰۶/۲۰

صص: ۴۲-۱۱

شاپا چاپی:

شاپا الکترونیکی:

۱. نویسنده مسئول: مدرس و پژوهشگر دانشگاه افسری و تربیت پاسداری امام حسین (ع).

Email: hr.mokhtari57@gmail.com.

مقدمه

بازرس قانونی فردی است که طبق قانون تجارت توسط مجمع عمومی صاحبان سهام تحت شرایط خاصی تعیین می‌شود. جایگاه بازرس قانونی بعنوان یکی از اجزاء شرکت‌ها که از طرف مجامع عمومی برای حفظ و حراست و حصول اطمینان از رعایت یکسان حقوق صاحبان سهام انتخاب می‌شوند، مشابه نقش حسابرس می‌باشد (بیدسکان و نصراللهی، ۱۳۹۴). براساس ماده ۵۴۴ لایحه تجارت مصوب سال ۱۴۰۳ بازرس قانونی یکی از ارکان شرکت‌های تجاری می‌باشد و مطابق ماده ۵۷۶ این لایحه تجارت «مدیر یا هیئت مدیره باید صورت‌های مالی میان دوره‌ای شش ماهه شرکت را تنظیم و حداکثر تا پایان ماه هفتم سال مالی شرکت به بازرس یا بازرسان ارائه کنند. در مورد شرکت‌های سهامی عام، مختلط سهامی عام، تعاونی سهامی عام، بازرس یا بازرسان مکلفند رسیدگی‌های لازم را انجام و حداکثر تا پایان ماه هشتم سال مالی، اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی را به هیئت مدیره ارائه نمایند.

مدیر یا هیئت مدیره شرکت نیز مکلفند گزارش‌ها و صورت‌های مالی مذکور را در اختیار صاحبان سهام قرار دهند. مهلت مذکور برای اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی تلفیقی و مانند آن هفتاد و پنج روز است. در سایر شرکت‌ها نیز اساسنامه می‌تواند بازرسان شرکت را مکلف به رسیدگی به صورت‌های مالی شش ماهه ارائه شده نماید.» علاوه بر آن مطابق ماده ۵۷۷ این لایحه «مدیر یا هیئت مدیره شرکت باید پس از انقضای سال مالی، ظرف مهلتی که در اساسنامه پیش‌بینی شده است، صورت‌های مالی شرکت را به ضمیمه گزارشی درباره وضع شرکت طی آن سال مالی تنظیم و مجمع عمومی عادی سالانه را برای رسیدگی به صورت‌های مالی و گزارش خود و سایر امور شرکت دعوت کنند. اسناد مذکور در این ماده باید حداقل سی روز قبل از تاریخ تشکیل مجمع عمومی عادی سالانه در اختیار بازرس یا بازرسان شرکت گذاشته شود.» از طرفی هم براساس ماده واحده قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابداران رسمی (مصوب ۱۳۷۲/۱/۲۱) و نیز مواد ۲ و ۴ آیین نامه اجرایی تبصره ۴ قانون مزبور، وظایف "بازرس قانونی و حسابرسی" در شرکت‌های سهامی مصرح در قانون مذکور، به سبب صلاحیت حرفه‌ای حسابداران رسمی و ایجاد اعتماد و قابلیت اتکا و شفافیت در گزارشات مربوط،

به حسابداران رسمی محول شده است. از نظر سازمان حسابرسی (۱۳۸۹)، محصول نهایی فرآیند حسابداری مالی، ارائه اطلاعات مالی به استفاده کنندگان مختلف، اعم از استفاده کنندگان داخلی و استفاده کنندگان خارج از واحد تجاری، در قالب گزارش‌های حسابداری است. آن گروه از گزارش‌های حسابداری که با هدف تامین نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان خارج از واحد تجاری تهیه و ارائه می‌شود، در حیطه عمل گزارشگری مالی قرار می‌گیرد (گلزاده، ۱۴۰۱). یکی از اهداف گزارشگری مالی، ارائه اطلاعاتی است که برای سرمایه گذاران، اعتباردهندگان و دیگر کاربران فعلی و بالقوه در تصمیم‌گیری‌های مربوط به سرمایه‌گذاری و اعتبار دهی و سایر تصمیم‌ها، سودمند باشد (سپاسی و حسنی، ۱۳۹۵).

فرض اساسی استاندارد حسابرسی این است که مسئولیت تهیه صورت‌های مالی طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط و همچنین مسئولیت طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه و ارائه صورت‌های مالی عاری از تحریف‌های بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه؛ با هیأت‌مدیره یا سایر ارکان اداره‌کننده واحد تجاری است (استاندارد حسابرسی شماره ۲۰۰، بند ز-۱۳). از طرفی هم مسئولیت اصلی پیشگیری و کشف تقلب با مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری است (استاندارد حسابرسی شماره ۲۴۰، بند ۴). با این افزایش اختیارات در ساختار راهبری شرکت ممکن است مدیران دست به رفتارهای فرصت طلبانه زده و تصمیماتی را اتخاذ نمایند که در جهت منافع شخصی خود و عکس منافع سهامداران باشد و یا بالعکس جهت منافع سهامداران یا جهت حفظ آبروی شرکت و حذف نشدن از تابلوی بورس اوراق بهادار باشد.

بخشی از تأکید پژوهش‌ها و منابع علمی به رسوایی‌های شرکتی و فروپاشی شرکت‌های بزرگ در ایالات متحده از جمله انرون، ورلداکام، تایکو و سان‌ییم و همچنین رسوایی چند شرکت در اروپا از جمله ویوندی در فرانسه، اهلد در هلند، پارمالات در ایتالیا و آ.ب.ب در سوئیس و سوئد و.... بر اثر تقلب‌های موجود در گزارشگری مالی به دلیل نقش کم‌رنگ راهبری شرکتی مربوط می‌شود (مشایخی و شاکری، ۱۳۹۳). تحقیق در مورد نقش این مکانیزم‌ها، که اثر بخش بودن آن در حل مسائل نمایندگی همچون بسیاری از کشورهای توسعه یافته محقق شده است حائز اهمیت می‌باشد.

لذا تصمیم بر آن شد در جهت حمایت از منافع سرمایه‌گذاران، ضرورت برپایی نظام راهبری شرکتی مناسب و اثربخش، پیشگیری از خلاف کاری‌های بالقوه و بهبود کیفیت گزارشگری مالی در نتیجه افزایش اعتماد سهامداران به بررسی این مسئله یعنی اثر بخشی تخصص مالی بازرس قانونی و پیشگیری از گزارشگری متقلبانه پرداخته شود. بنابراین با توجه به آنچه گفته شد، در این تحقیق به دنبال پاسخ‌گویی به این پرسش اصلی می‌باشیم که: نقش تخصص مالی^۱ بازرس قانونی در کاهش محرک‌های وقوع تقلب چیست؟

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

به لحاظ نظری، انتظار می‌رود که ویژگی‌های یک نظام راهبری بر عملکرد مالی و اقتصادی شرکت‌ها تأثیرگذار باشد، زیرا راهبری اثربخش موجب می‌شود پیامدهای نامناسب ناشی از تضاد منافع بین مدیران و مالکان، نظیر سوءاستفاده از قدرت، کاهش یابد (امیر آزاد و همکاران، ۱۳۹۳). رشد فزاینده تقلب در شرکت‌های بزرگ نشان می‌دهد که مکانیزم‌های پیشگیری و بازدارندگی از وقوع تقلب باید توسط سازمان‌ها تأکید و اولویت‌بندی گردد (رزالی و ارشد، ۲۰۱۴). این موضوع مهم است که مدیران اجرایی، با نظارت ارکان راهبری واحد تجاری، بر پیشگیری از تقلب (که می‌تواند فرصت‌های وقوع تقلب را کاهش دهد) و عوامل بازدارنده تقلب (که می‌تواند به دلیل احتمال کشف تقلب و تنبیه، انگیزه ارتکاب تقلب توسط افراد را کاهش دهد) تأکید زیادی کنند. این تأکید متضمن پایبندی به ترویج فرهنگ درستکاری و رفتار اخلاقی است که می‌تواند از طریق نظارت فعالانه ارکان راهبری واحد تجاری تقویت شود. نظارت ارکان راهبری، شامل در نظر گرفتن احتمال زیر پاگذاری کنترل‌ها یا اعمال نفوذ نامناسب به شیوه‌های دیگر در فرایند گزارشگری مالی، نظیر تلاش‌های مدیران اجرایی در زمینه مدیریت سود به منظور تحت تأثیر

۱. تخصص مالی: مدرک دانشگاهی یا مدرک حرفه‌ای داخلی یا معتبر بین‌المللی در امور مالی (حسابداری، حسابرسی، مدیریت مالی، اقتصاد، سایر رشته‌های مدیریت با گرایش مالی یا اقتصادی) همراه با توانایی تجزیه و تحلیل صورت‌ها و گزارش‌های مالی و کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی (ماده ۵ منشور کمیته حسابرسی شرکت نمونه (سهامی عام)).

قراردادن برداشت تحلیل‌گران از عملکرد و سودآوری واحد تجاری، می‌باشد (استاندارد حسابرسی شماره ۲۴۰، بند ۴).

در ایران نیز طی چند سال گذشته فسادهای مالی متعددی، کشف شده که عمده آنها در رسانه‌های عمومی گزارش شده است. فسادهای مالی انجام شده به دلیل این که در صورت‌های مالی درج نشده و به قصد پنهان کاری و سوء استفاده از اموال و دارایی‌های عمومی بوده، ناخودآگاه منجر به گزارشگری متقلبانه شده است (آقائی قهی، ۱۳۹۵). بررسی علل و آسیب‌شناسی فروپاشی برخی از شرکت‌های بزرگ که زیان‌های کلانی به ویژه برای سهامداران داشته است مشخص نمود ناشی از ضعف سیستم‌های حاکمیت شرکتی آنان بوده است (شورورزی و همکاران، ۱۳۹۴). در کشور ما در چند سال اخیر کوشش‌هایی برای شناساندن ماهیت نظام حاکمیت (راهبری) شرکت‌ها و اهمیت آن در بعد نظارت بر بنگاه‌های اقتصادی صورت پذیرفته است (پور حیدری و همتی، ۱۳۸۳).

اولین قانونی که در خصوص تقلب و گزارشگری مالی متقلبانه می‌توان برای آن اهمیت قائل شد، قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد بود که در تاریخ ۱۳۹۰/۰۸/۰۷ توسط مجلس شورای اسلامی به رئیس‌جمهوری ابلاغ شد. طبق ماده ۲ این قانون افراد مذکور در مواد ۱ تا ۵ قانون مدیریت و خدمات کشوری، واحدهای زیر نظر مقام معظم رهبری، شوراهای اسلامی شهر و روستا و مؤسسات خصوصی حرفه‌ای عهده دار مأموریت عمومی و در نهایت کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی غیردولتی مشمول رعایت مفاد این قانون هستند. از تاریخ ابلاغ این قانون تا سال قبل [منظور محقق سال ۱۳۹۴] استاندارد یا چارچوب مشخصی برای ارائه گزارش تخلفات وجود نداشت و رویه‌ای برقرار نبود که بررسی شود آیا چنین گزارش‌هایی ارائه می‌شود یا خیر؟

در نهایت در تاریخ ۱۳۹۵/۰۱/۱۷ رئیس محترم سازمان بازرسی کل کشور قالب و فرمت پیش‌نویس گزارش و چارچوب شیوه نامه آن را به جامعه حسابداران رسمی اعلام کرده است. به نظر می‌رسد ارزیابی مواردی شبیه قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مبارزه با فساد، تا زمانی که متخصصان کشف تقلب آموزش لازم را نینند و توسط نهادی مستقل معرفی نشوند قابلیت اجرای مناسبی نداشته باشد (آقائی قهی، ۱۳۹۵). مطابق ماده ۵۲۴ لایحه تجارت مصوب ۱۴۰۳ ارکان

شرکت‌های تجاری شامل: مجامع عمومی، مدیر یا هیئت مدیره، مدیر عامل و بازرس یا بازرسان می باشد.

ماده ۶۲۷ این لایحه بازرس یا بازرسان شرکت را مکلف به رعایت ضوابط و موازین حرفه‌ای مربوط از جمله بی طرفی، صداقت، رازداری، عدم افشای اسرار تجاری و اطلاعات نهانی و عدم مداخله در اداره شرکت هستند. لذا در این تحقیق امید است با تشریح عناصر اصلی این مطالعه با تلاش‌های نظارتی ارکان شرکت و پایبندی بازرسان منتخب مجمع عمومی به اصول و ضوابط حاکمیت شرکتی در افزایش اثربخشی تخصص مالی بازرس قانونی از احتمال بروز گزارشگری متقلبانه پیشگیری و سبب افزایش کیفیت و اعتبار گزارشگری واحدهای گزارشگر در ایران شود و یافته‌های این پژوهش بتواند در جهت حمایت از هدف‌ها و استقرار کنترل‌های داخلی واحدهای تجاری به کاهش تضاد منافع موجود میان سهامداران و مدیران شرکت به انجام مطالعات و تحقیقات بیشتر در این زمینه کمک کند.

حاکمیت شرکتی و گزارشگری متقلبانه

حاکمیت شرکتی، قوانین و مقررات، ساختارها، فرایندها، فرهنگ‌ها و سیستم‌هایی است که موجب دستیابی به هدف‌های پاسخ‌گویی، شفافیت، عدالت و رعایت حقوق ذینفعان می‌شود (حساس یگانه و باغومیان، ۱۳۸۵). سازمان همکاری توسعه اقتصادی بین‌المللی (OECD) «حاکمیت شرکتی را سیستمی می‌داند که بوسیله آن واحدهای تجاری هدایت و کنترل می‌شوند. ساختار حاکمیت شرکتی نحوه توزیع اختیارات و مسئولیت‌ها را در مقابل مشارکت کنندگان مختلف در امور شرکت از جمله هیات مدیره، سهامداران و سایر ذینفعان مشخص کرده و نقش‌ها و روش‌های تصمیم‌گیری در امور شرکت را تشریح می‌کند. حاکمیت شرکتی از این طریق ساختاری ایجاد می‌کند که به وسیله آن اهداف شرکت، ابزار دستیابی به آن و نظارت بر عملکردها مشخص می‌گردد». رشد روز افزون شرکت‌ها و جدایی ناگزیر مالکیت از مدیریت، مشکلات نمایندگی را به دنبال خواهد داشت. در چنین شرایطی، راهکارها و ابزارهایی که بتوان از طریق آن‌ها تضاد منافع به وجود آمده میان مالکان و مدیران را به نوعی تعدیل کرد و مشکلات نمایندگی را به حداقل ممکن رساند، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار شده است. از میان این ابزارها، راهبری

1. Organisation for Economic Co-operation and Development

شرکتی و مکانیزم‌های آن، نمود گسترده‌ای در جامعه پیدا کرده و مورد توجه اقشار مختلفی از خبرگان و تصمیم‌گیرندگان مالی و اقتصادی قرار گرفته است.

از سوی دیگر، رسوایی‌های مالی اواخر دهه ۱۹۹۰ و اوایل دهه ۲۰۰۰ باعث عدم اعتماد سرمایه‌گذاران به گزارشات مالی شد که توسط شرکت‌های عام ارائه می‌گردید. بحران‌های مالی شرکت‌های خوشنام و معروفی مثل انرون، ورلد کام، تایکو، و گلوبال کراسینگ به تنهایی بیش از ۴۶۰ میلیارد دلار به سرمایه‌گذاران و اعضای صندوق‌های بازنشستگی زیان وارد کرد. این رسوایی‌ها به طرح یک سوال بنیادی منجر گردید: "نقش عدم حضور یک سیستم راهبری شرکتی مسئول، هوشیار و اثر بخش در وقوع این رسوایی‌ها چه بود؟" (مشایخی و شاکری، ۱۳۹۳). تحقیقات در مورد (وجود، اجرا و اثربخشی) مولفه‌های حاکمیت شرکتی نشان می‌دهد که بعد اثربخشی بیشترین تاثیر را در کاهش سطح تقلب دارد (اینیرات، ۲۰۱۵). طبق ماده ۶۲۱ لایحه تجارت بازررس یا بازرسان، در چارچوب وظایف خود می‌توانند به صلاحدید خود در امور شرکت بازرسی و اسناد و مدارک و اطلاعات مربوط به شرکت را مطالبه کنند و مورد رسیدگی قرار دهند. همچنین بازررس یا بازرسان می‌توانند با اطلاع قبلی و بدون حق رأی در جلسات هیئت مدیره شرکت کنند. البته ضمن رعایت ضوابط و موازین حرفه‌ای مربوط، حق دخالت در اداره شرکت را ندارند. محرک‌ها و انگیزه‌های ارتکاب تقلب را می‌توان به صورت مثلثی به شکل (۱) نشان داد. زمانی که فشارهای موجود-برای نمونه دست نیافتنی بودن اهداف- فرد را ناامید می‌کند و فرصت‌های لازم وجود دارد ارتکاب تقلب تبدیل به یک احتمال واقعی می‌شود.



شکل ۱. مثلث محرک‌های ارتکاب تقلب (منبع: خلیفه سلطانی و همکاران، ۱۳۹۳)

این محرک‌ها برای اهداف استانداردهای حسابرسی به رویدادها یا شرایطی که نشان‌دهنده انگیزه یا فشار برای ارتکاب تقلب یا فراهم‌کننده فرصت ارتکاب تقلب باشد به عنوان "عوامل خطر تقلب" بکار رفته است (استاندارد حسابرسی شماره ۲۴۰، بند ۱۱). تقلب، اعم از گزارشگری مالی متقلبانه یا سوء استفاده از دارایی‌ها، مستلزم وجود انگیزه یا فشار برای ارتکاب آن، فرصت متصور برای انجام آن و توجیهاتی برای عمل به آن است. برای مثال:

فشار و سختی: انگیزه یا فشار برای ارتکاب گزارشگری مالی متقلبانه ممکن است زمانی به وجود آید که مدیران اجرایی از منابع درون سازمان یا برون سازمان، برای دستیابی به سود یا نتیجه مالی موردانتظار (که شاید غیرواقع‌بینانه باشد) تحت فشار باشند، به ویژه زمانی که پیامدهای عدم دستیابی به اهداف مالی مورد نظر برای مدیران اجرایی چشمگیر باشد. به همین ترتیب، افراد ممکن است دارای انگیزه‌ای برای سوء استفاده از داراییها باشند برای نمونه به این دلیل که زیاده‌خواه هستند.

فرصت‌های بدست آمده: فرصت متصور برای ارتکاب تقلب ممکن است زمانی به وجود آید که فرد معتقد است می‌توان کنترل‌های داخلی را زیرپا گذاشت، برای مثال، در شرایطی که فرد مورد اعتماد بوده یا از ضعف‌های خاصی در کنترل‌های داخلی آگاهی داشته باشد.

توجیه عقلی: افراد ممکن است توانایی توجیه ارتکاب یک عمل متقلبانه را داشته باشند. برخی از افراد دارای نگرش، شخصیت یا مجموعه‌ای از ارزش‌های اخلاقی هستند که به آنها اجازه می‌دهد آگاهانه و عامدانه اقدامی نادرست را مرتکب شوند. با این وجود، حتی افراد درستکار نیز ممکن است در شرایطی که تحت فشار زیاد قرار می‌گیرند مرتکب تقلب شوند (توضیحات کاربردی استاندارد حسابرسی ۲۴۰، بند ۱).

انگیزه‌های زیادی برای تقلب در گزارشگری مالی وجود دارد. نمونه‌هایی آن به شرح ذیل است:

- پاداش مبتنی بر سود گزارش شده (واتز و زیمرمن^۱، ۱۹۸۶).
- حفظ یا افزایش قیمت بازار سهام (دجو و همکاران^۲، ۱۹۹۶).

1. Watts and Zimmerman
2. Dechow, Sloan and weeney

- دستیابی به پیش‌بینی‌های داخلی و خارجی (فاما و جنسن^۱، ۱۹۸۳).
 - حداقل کردن بدهی مالیاتی (دجو و همکاران، ۱۹۹۶).
 - جلوگیری از تخلف در قراردادهای بدهی (اسپاتیس^۲، ۲۰۰۲).
 - تأمین مالی به ارزان‌ترین شکل ممکن (کوتسیانتیس و همکاران^۳، ۲۰۰۶).
- آلبرچ و همکاران^۴ (۲۰۰۴) هشت عامل اثرگذار را بر تقلب شناسایی کردند که عبارت‌اند از: اقتصاد تورمی، فساد اخلاقی، انگیزه‌های اجرایی نابجا، انتظارات دست‌نیافتنی بازار، فشار طلبکاران عمده، قوانین وضع شده، رفتار فرصت‌طلبانه مؤسسات حسابرسی و ناکامی‌های گذشته. محققان همچنین دریافتند مدیرانی که از دیدگاه نظریه ذینفعان مورد توجه قرار می‌گیرند در مقایسه با مدیرانی که از منظر تئوری نمایندگی مورد توجه قرار می‌گیرند با احتمال کمتری مرتکب تقلب می‌شوند. کوان (۲۰۰۸) نیز چهار عامل طرز تفکر، فرهنگ، انگیزه، و فرصت و توازن اقتصادی را از عوامل اثرگذار بر تقلب می‌داند (صفرزاده، ۱۳۸۹).
- در گزارشگری مالی متقلبانه، مدیران اجرایی اغلب کنترل‌هایی را زیر پا می‌گذارند که در شرایط معمول، دارای اثربخشی کارکرد هستند. ارتکاب تقلب از طریق زیر پاگذاری کنترل‌ها توسط مدیران اجرایی، ممکن است با استفاده از تکنیک‌هایی نظیر موارد زیر، انجام شود:
- ثبت معاملات صوری، به‌ویژه در اواخر دوره مالی، به منظور دستکاری نتایج عملیات یا دستیابی به اهداف دیگر.
 - تعدیل نامناسب مفروضات و تغییر نامناسب قضاوت‌های مورد استفاده در برآورد مانده حساب‌ها.
 - حذف، تأخیر یا تعجیل در شناخت معاملات و سایر رویدادهای واقع شده طی دوره گزارشگری در صورت‌های مالی.
 - پنهان‌کاری یا عدم افشای حقایقی که می‌تواند بر مبالغ مندرج در صورت‌های مالی مؤثر باشد.

1. Fama and Jensen

2. Spathis

3. Kotsiantis, Koumanakos, Tzelepis and Tampakas

4. Albrecht, W. S., C. C. Albrecht and C. O. Albrecht

نشریات علمی دانشگاه افسری و تربیت پاسداری امام حسین (علیه‌السلام)

- انجام معاملات پیچیده‌ای که برای ارائه نادرست وضعیت مالی یا عملکرد مالی واحد تجاری طراحی شده‌اند.
- تغییر سوابق و شرایط مرتبط با معاملات عمده و غیرعادی.
- سوء استفاده از دارایی‌ها، سرقت دارایی‌های واحد تجاری را نیز شامل می‌شود و اغلب توسط کارکنان در مورد مبالغ جزئی و بی‌اهمیت، انجام می‌شود. با این وجود، سوء استفاده از دارایی‌ها می‌تواند توسط مدیران اجرایی نیز صورت گیرد که معمولاً توانایی بیشتری برای گمراه کردن یا پنهان کردن سوء استفاده از دارایی‌ها دارند به نحوی که کشف آنها مشکل باشد. سوء استفاده از دارایی‌ها ممکن است به شیوه‌های مختلفی، از جمله موارد زیر، صورت گیرد:
- سرقت مبالغ وصول شده (برای نمونه، سوء استفاده در وصول مطالبات یا واریز مبالغ وصول شده مربوط به مطالبات سوخت شده، به حساب‌های بانکی شخصی).
- سرقت دارایی‌های فیزیکی یا دستاوردهای فکری (برای نمونه، سرقت موجودی برای مصارف شخصی یا برای فروش، سرقت ضایعات برای فروش، همدستی با رقبای واحد تجاری با افشای اسرار فناوری در قبال دریافت وجه).
- سند سازی پرداخت برای کالاها و خدماتی که توسط واحد تجاری دریافت نشده است (برای نمونه، پرداخت‌های انجام شده به فروشندگان موهوم، وجوه پرداختی توسط فروشندگان به نمایندگان خرید واحد تجاری از طریق بالابردن قیمت‌ها، پرداخت حقوق به کارکنان ساختگی).
- استفاده از دارایی‌های واحد تجاری برای مصارف شخصی (برای نمونه، در رهن قراردادن دارایی‌های واحد تجاری به‌عنوان وثیقه وام شخصی یا وام به یک شخص وابسته).
- سوء استفاده از دارایی‌ها اغلب از طریق تدارک سوابق یا مستندات گمراه کننده یا جعلی به منظور پنهان کردن این موضوع که دارایی‌ها مفقود شده یا بدون مجوز به عنوان وثیقه استفاده شده‌اند، انجام می‌شود (توضیحات کاربردی استاندارد حسابرسی ۲۴۰، بندهای ۴ و ۵).
- جلوگیری از بروز چنین شرایطی مستلزم اعمال حاکمیت صحیح سهام‌داران از طریق نظارت دقیق بر مدیریت اجرایی و حسابرسی منظم شرکت‌هاست که در مجموع تحت عنوان فرآیند حاکمیت شرکتی شناخته می‌شود. چرا که عملاً حاکمیت شرکتی به بررسی لزوم نظارت دقیق

بر مدیریت، حسابرسی منظم شرکت و تفکیک واحد اقتصادی از مالکیت آن و در نهایت حفظ حقوق تمامی سرمایه‌گذاران و ذی‌نفعان می‌پردازد.

به بیانی دیگر می‌توان حیات بلندمدت سازمان را سیل مقابل حاکمیت شرکتی دانست. زیرا این حاکمیت شرکتی است که تعیین می‌کند شرکت چگونه و توسط چه کسانی اداره شده و روند مناسب پاسخگویی و انتشار مناسب اطلاعات شرکت به ذینفعان چگونه باید باشد (قدرتی و فیضی، ۱۳۹۴). اعمال نقش نظارتی بر فعالیت هیئت مدیره به عهده بازرس قانونی منتخب مجمع عمومی است که در ایفای وظایف قانونی خود نسبت به شرایطی که می‌تواند نشانه تحریف ناشی از تقلب یا اشتباه در گزارشگری شرکت‌ها باشد با نگرشی که متضمن یک ذهن پرسشگر است تردید حرفه‌ای داشته باشد. که اثربخشی آن مستلزم این است که بازرسی قانونی دارای دانش و تخصص مالی باشد. بدین منظور مصادیق و عوامل خطر تقلب ناشی از انگیزه‌های/ فشارها، فرصت‌ها و نگرش‌ها/ توجه‌های مرتبط با تحریف‌های ناشی از گزارشگری مالی متقلبان به صورت خلاصه در جدول شماره (۱) آورده شده است.

جدول ۱. خلاصه عوامل خطر تقلب مرتبط با تحریف‌های ناشی از گزارشگری مالی متقلبان

منبع: پیوست شماره یک استاندارد حسابرسی ۲۴۰ ایران.

شرط علانم خطر	عوامل خطر	مصادیق
انگیزه‌ها/ فشارها	تهدید ثبات یا سودآوری مالی به دلیل شرایط اقتصادی، صنعت یا عملیات واحد تجاری	وجود رقابت شدید یا اشباع بازار، همراه با روند نزولی حاشیه سود. آسیب‌پذیری بالا در مقابل تغییرات سریع، نظیر تحولات فناوری، ناباب شدن محصول یا نرخ‌های سود بانکی. کاهش عمده در تقاضای مشتریان و افزایش شکست‌های تجاری در صنعت و کل اقتصاد. زیان‌های عملیاتی که منجر به خطر ورشکستگی، توقیف اموال یا از دست دادن کنترل واحد تجاری به صورت ناخواسته می‌شود. جریان‌های نقدی عملیاتی منفی مستمر یا ناتوانی در ایجاد جریان‌های نقدی عملیاتی علی‌رغم گزارش سود و رشد سود. رشد سریع یا سودآوری غیرعادی، به ویژه در مقایسه با سایر واحدهای تجاری فعال در همان صنعت. الزامات حسابداری، قانونی یا مقرراتی جدید.

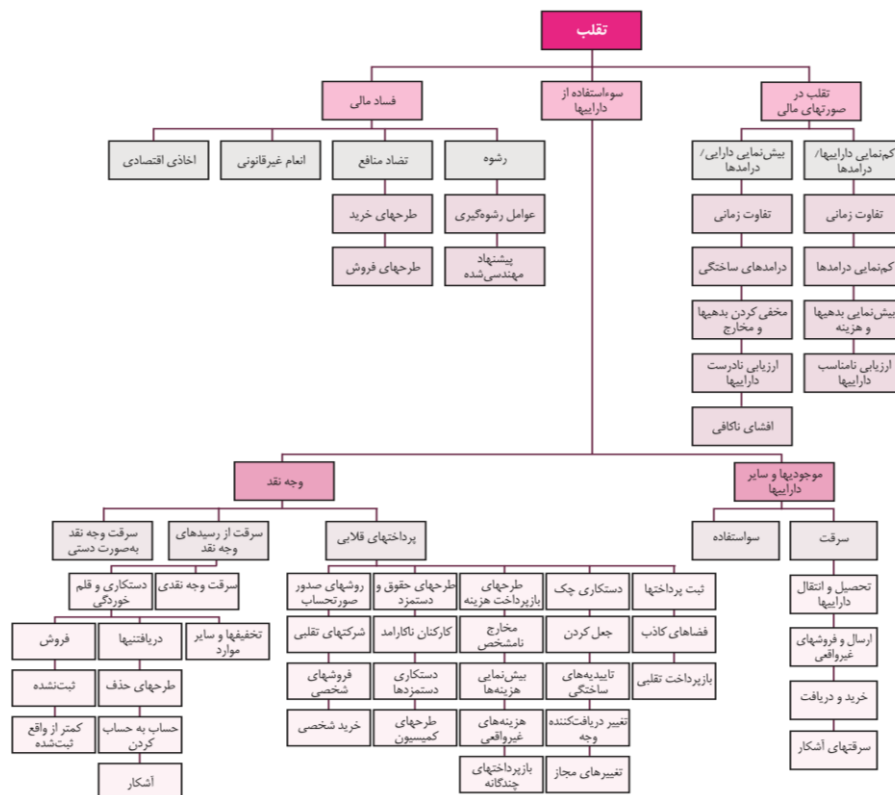
شرط علائم خطر	عوامل خطر	مصادیق
	فشار بیش از حد بر مدیران اجرایی برای دستیابی به الزامات یا انتظارات اشخاص ثالث	انتظارات تحلیلگران سرمایه‌گذاری، سرمایه‌گذاران نهادی، اعتباردهندگان عمده یا سایر اشخاص ثالث در مورد سودآوری یا روند آن (به ویژه انتظارات بلند پروازانه غیرمنطقی یا غیر واقع بینانه)، شامل انتظارات ایجاد شده توسط مدیران اجرایی برای مثال، از طریق ارائه اخبار یا گزارش‌های سالانه بیش از حد خوش‌بینانه مدیران اجرایی. نیاز به اخذ تسهیلات مالی یا سرمایه اضافی برای حفظ توان رقابتی - شامل تأمین مالی برای مخارج تحقیق و توسعه یا مخارج سرمایه‌ای عمده. توانایی اندک در دستیابی به الزامات مقرر شده توسط بورس یا بازپرداخت بدهی‌ها یا ایفای سایر تعهدات. آثار منفی واقعی یا متصور ناشی از گزارش نتایج مالی ضعیف بر معاملات عمده در جریان انجام مانند ترکیب‌های تجاری یا انعقاد قراردادهای عمده.
	تهدید منافع مالی شخصی مدیران اجرایی یا ارکان راهبری بر اساس اطلاعات موجود، به واسطه ارتباط آن با عملکرد مالی واحد تجاری	انتظارات تحلیلگران سرمایه‌گذاری، سرمایه‌گذاران نهادی، اعتباردهندگان عمده یا سایر اشخاص ثالث در مورد سودآوری یا روند آن (به ویژه انتظارات بلند پروازانه غیرمنطقی یا غیر واقع بینانه)، شامل انتظارات ایجاد شده توسط مدیران اجرایی برای مثال، از طریق ارائه اخبار یا گزارش‌های سالانه بیش از حد خوش‌بینانه مدیران اجرایی. مشروط بودن بخش عمده‌ای از حقوق و مزایا (برای مثال پاداش‌ها، اختیارات خرید سهام و دریافت‌های خارج از قرارداد) به دستیابی به اهداف بلندپروازانه برای قیمت سهام، نتایج عملیات، وضعیت مالی یا جریان‌های نقدی ^۱ . ضمانت‌های شخصی سپرده شده توسط اشخاص مزبور در قبال بدهی‌های واحد تجاری.
	فشار بیش از حد بر مدیران اجرایی یا کارکنان عملیاتی برای دستیابی به اهداف مالی تعیین	نظیر مواردی که عملکرد مدیران اجرایی براساس رشد سالانه درآمد یا سود اندازه‌گیری می‌شود. به همین ترتیب، برای مثال ممکن است خطرهای تقلب در شناخت درآمد واحدهایی که بخش قابل توجهی از

۱. برنامه‌های انگیزشی مدیران اجرایی می‌تواند مشروط به دستیابی به اهدافی که تنها به حساب‌های خاص یا فعالیت‌های منتخب واحد تجاری مربوط می‌شود، وابسته باشد حتی اگر حساب‌ها یا فعالیت‌های مرتبط برای واحد تجاری در مجموع، با اهمیت نباشد.

شرط علائم خطر	عوامل خطر	مصادیق
	شده توسط ارکان راهبری، شامل اهداف انگیزشی برای فروش یا سودآوری	درآمدهای آنها از فروش‌های نقدی حاصل می‌شود، بیشتر باشد.
	ماهیت صنعت یا عملیات واحد تجاری	معاملات عمده با اشخاص وابسته که در روال عادی عملیات تجاری انجام نشده یا معاملات عمده با واحدهای تجاری وابسته‌ای که حسابرسی نشده یا توسط مؤسسه حسابرسی دیگری حسابرسی شده است. حضور یا توانایی مالی قوی برای تسلط بر بخش خاصی از صنعت که باعث تحمیل شرایط واحد تجاری به عرضه‌کنندگان و مشتریان می‌شود که ممکن است به انجام معاملات نامناسب و غیرحقیقی در شرایط غیرعادی منجر شود. دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها، یا هزینه‌های مبتنی بر برآوردهای عمده مستلزم قضاوت‌های ذهنی یا ابهاماتی که به سختی قابل تایید است.
فرصت‌ها	ماهیت صنعت یا عملیات واحد تجاری	معاملات عمده، غیرعادی یا بسیار پیچیده، به‌ویژه آنهایی که نزدیک به پایان دوره انجام شده و "رجحان محتوا بر شکل" را به شدت زیر سوال می‌برد. انجام عملیات عمده در سطح بین‌المللی و در محیط‌های تجاری و فرهنگی متفاوت. استفاده از واسطه‌های تجاری در مواردی که به نظر می‌رسد توجیه تجاری روشنی برای آنها وجود نداشته باشد. حساب‌های بانکی عمده یا عملیات واحدهای فرعی یا شعب واقع در مناطق آزاد معاف از مالیات که به نظر می‌رسد توجیه تجاری روشنی برای آنها وجود نداشته باشد.
	اثربخش نبودن نظارت بر مدیران اجرایی	تسلط یک شخص یا گروه کوچک بر امور مدیریتی (در واحد تجاری که مالکیت از مدیریت جداست) بدون وجود کنترل‌های جبرانی. اثربخش نبودن نظارت ارکان راهبری بر فرایند گزارشگری مالی و کنترل‌های داخلی.
	وجود یک ساختار سازمانی پیچیده یا بی‌ثبات	دشواری بودن تعیین سازمان یا فرد یا افراد دارای منافع کنترلی در واحد تجاری. ساختار سازمانی بیش از حد پیچیده، شامل غیرعادی بودن شخصیت حقوقی واحد تجاری یا اختیارات غیرعادی مدیران تغییرات مکرر و غیرمعمول مدیران ارشد اجرایی، مشاوران حقوقی یا ارکان راهبری.

شرط علائم خطر	عوامل خطر	مصادیق
	ضعف اجرای کنترل‌های داخلی	۱. نظارت ناکافی بر کنترل‌ها، شامل کنترل‌های خودکار و کنترل‌های حاکم بر گزارشگری مالی میان دوره‌ای (در مواردی که گزارشگری برون‌سازمانی آن الزامی است). ۲. تغییرات زیاد در کارکنان یا استخدام کارکنان ناکارآمد برای واحدهای حسابداری، حسابرسی داخلی یا فناوری اطلاعات. ۳. اثربخش نبودن سیستم‌های حسابداری و اطلاعاتی، شامل وجود ضعف‌های با اهمیت در کنترل‌های داخلی.
نگرش‌ها/ توجیه‌ها		۱. اثربخش نبودن اطلاع رسانی، بکارگیری، پشتیبانی یا تقویت ارزش‌ها یا استانداردهای اخلاقی واحد تجاری توسط مدیران اجرایی، یا اطلاع‌رسانی ارزش‌ها یا استانداردهای اخلاقی نامناسب. ۲. دخالت بیش از حد مدیران غیرمالی در انتخاب رویه‌های حسابداری یا تعیین برآوردهای عمده. ۳. سوابق مشخصی از نقض قوانین مربوط به اوراق بهادار یا سایر قوانین و مقررات، یا دعاوی مطرح شده علیه واحد تجاری، مدیران ارشد اجرایی یا ارکان راهبری آن مبنی بر ارتکاب تقلب یا نقض قوانین و مقررات. ۴. وجود منافع قابل ملاحظه مدیران اجرایی در حفظ یا افزایش روند سود یا قیمت سهام. ۵. رویه‌ای که مدیران اجرایی برای تحلیلگران، بستنکاران و سایر اشخاص ثالث جهت رسیدن به پیش‌بینی‌های بلندپروازانه یا غیرواقع بینانه بکار می‌برند. ۶. صور مدیران اجرایی در اصلاح به موقع ضعف‌های با اهمیت مشخص شده در کنترل‌های داخلی. ۷. تمایل مدیران اجرایی به استفاده از روش‌های نامناسب برای به حداقل رساندن سود گزارش شده با انگیزه‌های مالیاتی. ۸. اخلاق مداری ناچیز مدیران ارشد اجرایی. ۹. بی‌توجهی مدیر - مالک، به تفکیک معاملات شخصی از معاملات واحد تجاری. ۱۰. اختلاف نظر بین سهامداران در واحد تجاری دارای تعداد محدودی سهامدار. ۱۱. تلاش‌های مستمر مدیران اجرایی برای توجیه رویه‌های حسابداری نامناسب با استناد به موضوع اهمیت. ۱۲) تیرگی روابط بین مدیران اجرایی و حسابرس فعلی یا قبلی، با وجود نشانه‌های زیر: ۱-۱۲- اختلاف نظرهای مکرر با حسابرس فعلی یا قبلی درباره موضوعات حسابداری، حسابرسی یا گزارشگری. ۲-۱۲- درخواست‌های غیرمنطقی از حسابرس، شامل ایجاد محدودیت‌های زمانی غیرمنطقی برای تکمیل حسابرسی یا صدور گزارش حسابرس. ۳-۱۲- ایجاد محدودیت‌هایی که دسترسی حسابرس به افراد یا اطلاعات، یا توانایی حسابرس را برای ارتباط سازنده با ارکان راهبری محدود می‌کند. ۴-۱۲- رفتار سلطه‌گرانه مدیران اجرایی در برخورد با حسابرس به‌ویژه تلاش برای اثر گذاردن بر دامنه کار وی یا انتخاب یا ادامه همکاری با اعضای تیم حسابرسی یا اشخاص طرف مشورت حسابرس.

مهم‌ترین عامل‌های پیشگیری از تقلب وضع کنترل‌های داخلی مناسب، ترمیم و نوسازی نظام راهبری سازمانی، اشاعه اخلاق سازمانی والا، استقرار سامانه مدیریت ریسک و آموزش کارکنان است. این مهم است که سازمان‌هایی که در معرض ریسک هستند دائماً برای کارکنان خود دوره‌های آموزشی برگزار کنند تا با فنون پیشگیری و کشف تقلب آشنا بشوند (خوزین و محمدی، ۱۳۹۷). بدین منظور به صورت خلاصه انواع تقلب و مصادیق سوء استفاده حرفه‌ای در شکل شماره (۲) طبقه‌بندی شده است.



شکل ۲. طبقه‌بندی تقلب و سوء استفاده حرفه‌ای (منبع: صدیقی کمال، ۱۳۹۲)

از جمله مواردی که طبق ماده ۵ قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مبارزه با فساد در گزارش اعلام فساد [توسط رئیس وقت سازمان بازرسی کل کشور] به آن اشاره شده به شرح زیر است:

- (۱) ارائه متقلبانه اسناد
 - (۲) ارائه متقلبانه صورت‌های مالی
 - (۳) ارائه متقلبانه اظهارنامه مالی و مالیاتی
 - (۴) ثبت هزینه و دیون یا شناسه اشخاص غیر مرتبط در دفاتر قانونی
 - (۵) ثبت هزینه‌ها و دیون واهی در دفاتر قانونی
 - (۶) ثبت معاملات غیر واقعی در دفاتر قانونی
 - (۷) عدم ارائه اسناد حسابداری به مراجع قانونی
 - (۸) عدم ثبت معاملات در دفاتر قانونی
 - (۹) امحای اسناد قبل از زمان پیش‌بینی شده
 - (۱۰) استفاده از تسهیلات بانکی و امتیاز دولتی در غیر محل مجاز
 - (۱۱) استتکاف از پرداخت بدهی معوق مالیاتی یا عوارض قطعی قانونی در صورت تمکن مالی و نداشتن عذر موجه
- این موارد باید توسط افرادی انجام شود که توانایی درک و تشخیص تقلب و گزارشگری مالی متقلبانه را داشته باشد که آموزش‌های حرفه‌ای و تخصصی لازم را دیده باشد و توسط نهاد رسمی ثبت شده و مورد وثوق همگان تأیید، معرفی و حمایت شود. از این رو نبود سازمان یا انجمن و نهاد غیردولتی مستقل با عنوان بازرسان کشف تقلب یا کارشناسان کشف تقلب در جامعه احساس می‌شود (آقائی قهی، ۱۳۹۵).

تخصص بازرس قانونی و پیشگیری از تقلب

طبقه‌بندی دقیق انجمن بازرسان رسمی تقلب از انواع تقلب و بررسی میزان فراوانی و خسارت‌های ناشی از هر یک، توجه بیشتر به بحث تقلب به‌ویژه تقلب صورت‌های مالی، به عنوان زیان بارترین نوع تقلب در سازمان‌ها و شرکت‌ها را نشان می‌دهد (صدیقی کمال، ۱۳۹۲).

امروزه مجامع قانون‌گذار به دلیل گسترش بروز فساد مالی و تقلب در گزارشگری مالی به دنبال راه‌حلی برای جلوگیری از این گونه رویدادها هستند. مساله گزارشگری مالی متقلبانه در ایران از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است که با توجه به اهمیت آن و نبود کنترل‌های کافی و لازم در گزارشگری مالی متقلبانه و بحث تقلب چندان به آن توجه نشده است. (آقائی قهی، ۱۳۹۵). عامل کاربرد دانش بیشترین تاثیر پیش‌بینی و معنی‌دار را بر روی کاهش تقلب گزارشگری مالی دارد (ابراهیمی و طالب‌نیا، ۱۳۹۳). تخصص مالی به مدرک دانشگاهی یا مدرک حرفه‌ای داخلی یا معتبر بین‌المللی در امور مالی (حسابداری، حسابرسی، مدیریت مالی، اقتصاد، سایر رشته‌های مدیریت با گرایش مالی یا اقتصادی) همراه با توانایی تجزیه و تحلیل صورت‌ها و گزارش‌های مالی و کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی یاد می‌شود (سازمان بورس اوراق بهادار ۱۳۹۱). لایحه اصلاحی قانون تجارت مصوب سال ۱۴۰۳ در بند چهارم کتاب چهارم از ماده ۶۰۹ تا ماده ۶۲۹ به بازرسان قانونی می‌پردازد. بازرسان قانونی، افرادی هستند که از حقوق کارکنان مرتبط در یک شرکت اعم از مدیران، کارمندان، مشتریان و غیره دفاع می‌کنند.

طبق تبصره ذیل ماده ۶۰۹ لایحه تجارت شرکت‌های سهامی عام، تعاونی سهامی عام، مختلط سهامی عام، نهادهای مالی فعال در بازار بورس و اوراق بهادار، مؤسسات مالی و اعتباری اعم از بانکی و غیربانکی، شرکت‌های بیمه و شرکت‌هایی که در اساسنامه آنها پیش‌بینی شده باشد، مکلفند بازرسان خود را از بین مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و یا سازمان حسابرسی انتخاب نمایند. مطابق ماده ۶۱۰ لایحه تجارت نحوه فعالیت و شرایط لازم برای اخذ گواهینامه تصدی سمت بازرسی در شرکت‌های تجاری از جهت سوابق علمی، تخصصی و تجربی و نحوه نظارت بر آنها به موجب آیین‌نامه‌ای است که حداکثر شش ماه پس از ابلاغ این قانون به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی با همکاری وزارت صنعت، معدن و تجارت و وزارت دادگستری تهیه می‌شود و به تصویب هیئت وزیران می‌رسد (لایحه تجارت، ۱۴۰۳).

البته ناگفته نماند نقش و وظیفه بازرسان قانونی در بسیاری از شرکت‌ها هنوز روشن و واضح نیست. حتی هنوز هم در بیشتر از شرکت‌های سهامی به‌ویژه سهامی خاص نقش بازرسان قانونی جنبه تشریفاتی دارد و بازرسان بیشتر از میان اقوام، دوستان و آشنایان نزدیک فقط برای گذراندن مراحل تاسیس و تشریفات قانونی انتخاب می‌شوند و تعیین بازرسان در اذهان عمومی صرفاً نوعی تشریفات

اداری محسوب می شود (بیدسکان و نصراللهی، ۱۳۹۴). پیشگیری از تقلب حسابداری مالی همیشه ممکن نیست. در هر حال پیشگیری را می توان مربوط به ساز و کاری دانست که اجزاء اصلی آن عبارتند از:

➤ آیین رفتار شرکتی

➤ ساختار کنترل داخلی مناسب و اثربخش

➤ عملکرد حسابرسی داخلی

➤ خدمات حسابرسی مستقل

تیسکینی و دونتو در سال ۲۰۰۶ بیان کردند که این اجزاء همان عناصر تشکیل دهنده نظام حاکمیت شرکتی می باشد (خلیفه سلطانی و همکاران، ۱۳۹۳). از طرفی طبق ماده ۶۱۷ لایحه تجارت ایران علاوه بر وظایفی که در سایر مواد این قانون برای بازرس یا بازرسان شرکت مقرر شده است، آنان باید در هر سال گزارش جامعی در مورد وضع شرکت تهیه و به مجمع عمومی عادی سالانه تقدیم کنند. گزارش مذکور باید حداقل مشتمل بر اظهارنظر درباره موارد زیر باشد:

- (۱) رعایت یا عدم رعایت قوانین، مقررات، مفاد اساسنامه و مصوبات مجمع عمومی به وسیله مدیر یا هیئت مدیره و مدیرعامل
- (۲) رعایت یا عدم رعایت حقوق شرکا و یا سهامداران در حدود مقرر در قوانین، مقررات و اساسنامه.

تبصره: در مواردی که به موجب اساسنامه یا قانون بازرس شرکت باید از بین موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و یا سازمان حسابرسی انتخاب شود، بازرس علاوه بر موارد مذکور در این ماده باید نسبت به حسابرسی و اظهارنظر درخصوص انطباق صورت های مالی و اطلاعات ارائه شده به مجمع عمومی، سهامداران و یا شرکا به وسیله مدیر یا هیئت مدیره با استانداردهای حسابداری و ارائه گزارش آن به مجمع اقدام نماید.

مطابق ماده ۶۱۹ بازرس یا بازرسان باید هر گونه تخلف و یا تقصیر مدیر یا اعضای هیئت مدیره و مدیرعامل در انجام وظایف مربوط به شرکت را به اولین مجمع عمومی گزارش کنند و ماده (۶۲۰) اگر بازرس یا بازرسان ضمن انجام مأموریت خود از وقوع تخلف یا جرمی مربوط به امور شرکت از قبیل نداشتن دفاتر موضوع ماده (۴۶۶) این قانون یا نامرتب بودن آنها، ارائه صورت های

مالی خلاف واقع و یا عدم پرداخت حقوق دولت مطلع شوند، باید مراتب را به نحو کتبی به مرجع صلاحیتدار اعلام و مآوقع را به اولین مجمع عمومی گزارش کنند. (لایحه تجارت، ۱۴۰۳). تقلب صورت‌های مالی باعث گمراه کردن استفاده‌کنندگان به ویژه سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان می‌شود؛ این در حالیست که هدف اصلی صورت‌های مالی ارائه اطلاعات مفید برای طیف گسترده‌ای از استفاده‌کنندگان به ویژه سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان به منظور گرفتن تصمیم‌های اقتصادی است. پس از آنجایی که ارائه صورت‌های مالی گمراه‌کننده و مخدوش از زیان‌بارترین چالش‌های پیشروی سازمان‌ها به ویژه بنگاه‌های اقتصادی می‌باشد، توجه هر چه بیشتر به این موضوع به آنها کمک می‌کند تا صورت‌هایی مالی تهیه کنند که مبنایی صحیح برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان را فراهم آورد و همچنین خود را از خسارت‌ها و زیان‌های ناشی از این نوع تقلب که در نهایت می‌تواند یک شرکت را منجر به ورشکستگی کند، حفظ نمایند. (صدیقی کمال، ۱۳۹۲).

گرچه کلیه بازرسان، کارشناسان رسمی، حسابداران، حسابرسان، ممیزین، ذی‌حساب‌ها، ناظرین و سایر اشخاص که مسئول ثبت یا رسیدگی به اسناد و دفاتر شرکت‌ها و سازمان‌ها هستند موظف به ارائه گزارش موارد تخلف ذکر شده هستند، آیا آنها تخصص تشخیص موارد قابل گزارش را دارند؟ آیا کارمندان دولتی و غیردولتی می‌توانند تشخیص دهند که یک سند حسابداری ثبت شده پیامد متقلبانه دارد؟ آیا حسابرسان مستقل و بازرسان در رسیدگی‌ها می‌توانند تقلب‌ها و تخلفات را کشف کنند، عموماً تقلب با تخلفات مالی عمدی با این نیت انجام می‌شود که پنهان بماند و قابلیت کشف نداشته باشد، آیا اشخاص نامبرده توانایی شناسایی و تشخیص ۱۱ مورد از انواع تخلف انجام شده به استناد ماده ۵ قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مبارزه با فساد را دارند؟ اینها سوالاتی است که پاسخ آن تا حدودی روشن و «خیر» است.

وظیفه کشف تقلب‌های عنوان شده در ماده ۵ قانون مذکور نمی‌تواند به عهده کارمند سازمان یا کارشناس رسمی یا حسابرسان مستقل باشد (آقائی قهپی، ۱۳۹۵). بنابراین تخصص مالی بازرسان قانونی قابلیت کنترل آنها را افزایش می‌دهد و به نوبه خود قابلیت اتکا و کیفیت گزارشگری مالی را افزایش می‌دهد و لذا نظارت جامع و اثر بخش بازرسان قانونی، احتمال گزارشگری مالی متقلبانه را کاهش می‌دهد.

پیشینه تحقیق

در گذشته پژوهشی در خصوص اثر بخشی تخصص مالی بازرس قانونی بر پیشگیری از گزارشگری متقلبه در کشور ایران انجام نشده است. در این قسمت از مطالعه، برخی پژوهش‌های انجام شده پیرامون موضوع تحقیق به منظور مرور منسجم‌تر نتایج مطالعات مرتبط با ارکان شرکت‌های تجاری و گزارشگری متقلبه، یافته‌های پژوهش‌های کلیدی به صورت خلاصه در جدول شماره (۲) آورده شده است.

جدول ۲. خلاصه پژوهش‌های کلیدی درباره ارکان شرکت‌های تجاری و گزارشگری متقلبه

پژوهشگر (سال تحقیق)	عنوان پژوهش	نتایج مطالعه
بیدسکان و نصراللهی (۱۳۹۴)	حضور هم‌زمان حسابرسان در سمت بازرس قانونی و حسابرس شرکت‌ها افزایش مخاطرات اخلاقی یا افزایش کیفیت حسابرسی	در خصوص حضور هم‌زمان حسابرس در سمت بازرس قانونی و حسابرس شرکت فقط تحلیلگران بورس اوراق بهادار معتقدند که این حضور هم‌زمان موجب افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود در حالی که دانشگاهیان و اعتبار دهندگان مالی این حضور هم‌زمان را موجب افزایش کیفیت حسابرسی نمی‌دانند. همچنین نتایج حاصل از این تحقیق نشان داد که دانشگاهیان و اعتبار دهندگان مالی حضور دراز مدت و هم‌زمان حسابرس در سمت بازرس قانونی و حسابرس شرکت را افزایش مخاطرات اخلاقی در اظهار نظر حسابرس می‌دانند، در حالی که تحلیلگران بورس این حضور هم‌زمان و درازمدت را نه تنها مخاطرات اخلاقی نمی‌دانند بلکه باز هم معتقدند این عمل موجبات افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود.
منتظری و اقدم مزرعه (۱۳۹۴)	بررسی تاثیر درصد مالکیت مالکان نهادی بر احتمال گزارش‌گری مالی متقلبه	متغیر مالکان نهادی با متغیر احتمال گزارش‌گری مالی متقلبه رابطه معکوس و معنی‌داری دارد. همچنین، اندازه شرکت و اهرم مالی نیز دارای رابطه مستقیم (دارای ضریب مثبت) و معنی‌داری با متغیر وابسته می‌باشد.
ابراهیمی و طالب نیا (۱۳۹۳)	تاثیر مولفه‌های مدیریت دانش بر تقلب گزارش‌های مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران	کاربرد دانش بر کاهش تقلب گزارش‌های مالی اثرگذار هستند
صدیقی کمال (۱۳۹۲)	تقلب در صورت‌های مالی بر اساس گزارش انجمن بازرسان رسمی تقلب	طبقه بندی دقیق انجمن بازرسان رسمی تقلب از انواع تقلب و بررسی میزان فراوانی و خسارت‌های ناشی از هر یک، توجه بیشتر به بحث تقلب به ویژه تقلب صورت‌های مالی، به عنوان زبان بارترین نوع تقلب در سازمان‌ها و

پژوهشگر (سال تحقیق)	عنوان پژوهش	نتایج مطالعه
		شرکت‌ها را نشان می‌دهد. تقلب صورت‌های مالی باعث گمراه کردن استفاده کنندگان به ویژه سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان می‌شود؛ این در حالیست که هدف اصلی صورت‌های مالی ارائه اطلاعات مفید برای طیف گسترده‌ای از استفاده کنندگان به ویژه سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان به منظور گرفتن تصمیم‌های اقتصادی است. پس از آنجایی که ارائه صورت‌های مالی گمراه کننده و مخدوش از زیان‌بارترین چالش‌های پیشروی سازمان‌ها به ویژه بنگاه‌های اقتصادی می‌باشد، توجه هر چه بیشتر به این موضوع به آنها کمک می‌کند تا صورت‌هایی مالی تهیه کنند که مبنایی صحیح برای تصمیم‌گیری استفاده کنندگان را فراهم آورد و همچنین خود را از خسارت‌ها و زیان‌های ناشی از این نوع تقلب که در نهایت می‌تواند یک شرکت را منجر به ور شکستگی کند، حفظ نمایند.
اعتمادی و زلّی (۱۳۹۲)	کاربرد رگرسیون لجستیک در شناسایی گزارشگری مالی متقلبانه	نتایج نشان داد که این مدل نقش اثربخشی درکشف تقلب صورت‌های مالی داشته و می‌تواند به سرمایه‌گذاران، حسابداران رسمی و حسابرسان داخلی و مقامات مالیاتی و نهادهای دولتی و سیستم بانکی کمک زیادی نماید.
صفر زاده (۱۳۸۹)	توانایی نسبت‌های مالی در کشف تقلب در گزارشگری مالی: تحلیل لاجیت	الگو تحقیق، توانایی کشف تقلب در گزارشگری مالی را دارد و الگوی پیشنهادی می‌تواند به گروه‌های مختلف استفاده کننده همچون حسابرسان، مقامات مجاز مالیاتی، سیستم بانکی و... در تمایز شرکت‌های متقلب از غیر متقلب کمک کنند.
مانزانه و همکاران ^۱ (۲۰۱۶)	حاکمیت شرکتی بر احتمال درماندگی (بحران) مالی شرکت‌های اسپانیا	مالکیت هیئت مدیره و نسبت مدیران مستقل و اندازه هیئت مدیره تاثیر معنی‌دار و منفی بر احتمال درماندگی مالی دارد، ولی تمرکز مالکیت سهامداران نهادی رابطه معنی‌دار و مثبتی با احتمال درماندگی مالی دارد.
اینیرات ^۲ (۲۰۱۵)	نقش سه جزء اصلی حاکمیت شرکتی (حسابرسی داخلی، کنترل داخلی و حسابرس مستقل) را در کاهش تقلب	در میان سه جزء حاکمیت شرکتی، حسابرسی داخلی به عنوان عاملی مهم در کاهش سطح تقلب بوده است. تحقیقات در مورد (وجود، اجرا و اثربخشی) مولفه‌های حاکمیت شرکتی نشان می‌دهد که بعد اثر بخشی بیشترین تاثیر را در کاهش سطح تقلب دارد.
رزالی و ارشد ^۳ (۲۰۱۴)	افشای ساختار حاکمیت شرکتی و احتمال گزارشگری مالی متقلبانه	بین اثر بخشی کمیته حسابرسی، اثر بخشی حسابرسی داخلی و اثر بخشی اعضاء غیر موظف مستقل هیات مدیره با احتمال گزارشگری مالی متقلبانه رابطه معنی‌داری وجود دارد. ولی ارتباطی بین اندازه هیات مدیره و تجربه

۱. Manzaneque and et al

۲. In'airat

۳. Razali & Roshayani Arshad

نشریات علمی دانشگاه افسری و تربیت پاسداری امام حسین (علیه‌السلام)

پژوهشگر (سال تحقیق)	عنوان پژوهش	نتایج مطالعه
		بین‌المللی اعضای هیات مدیره با احتمال گزارشگری مالی متقلبان وجود ندارد. همچنین نتایج نشان داد که بین اندازه شرکت و اهرم مالی با احتمال گزارشگری مالی متقلبان رابطه وجود دارد.
لا ^۱ (۲۰۱۱)	حاکمیت شرکتی و عدم وقوع تقلب در سازمان‌ها	اثر بخشی کمیته حسابرسی و اثر بخشی حسابرسی داخلی، با عدم تقلب در سازمان‌ها ارتباط معنی دار و مثبتی دارد. تجربه موفق حسابرسان در شناسایی تقلب و نوع کارایی حسابرس، عامل تاثیرگذار در عدم تقلب است.
هوانگ و تیرودی ^۲ (۲۰۱۰)	ویژگی‌های کمیته حسابرسی و تقلب شرکت‌ها	تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی با پیشگیری از تقلب رابطه معنی دار و مثبتی دارد. ولی ارتباطی بین تعداد جلسات کمیته حسابرسی، تعداد اعضای کمیته حسابرسی با پیشگیری از تقلب وجود ندارد.

روش‌شناسی پژوهش

به لحاظ اینکه هدف از انجام این تحقیق بکارگیری نظریات موجود، در پی ارائه تصریح و تبیین اثر بخشی تخصص مالی بازرس قانونی و پیشگیری از گزارشگری متقلبان با تأکید بر لایحه تجارت مصوب ۱۴۰۳ مجلس شورای اسلامی می باشد، بنابراین یک تحقیق تحلیلی – تبیینی و کاربردی محسوب می گردد. این مطالعه با روش اسنادی، کتابخانه‌ای انجام شده است. بدین منظور جهت تهیه اطلاعات از مقالات، کتب و مجلات تخصصی فارسی و لاتین و سایت رسمی در حوزه حاکمیت شرکتی و گزارشگری متقلبان گردآوری شده است و سعی بر آن داشته تا ارکان شرکت‌های تجاری، الگویی مناسب و تصویر درستی از اثر بخشی تخصص مالی بازرسان در حوزه حاکمیت شرکتی داشته باشد.

یافته‌های پژوهش

امروزه اهمیت نقش بازرسان قانونی در نظام حاکمیت شرکتی بر هیچ فعال اقتصادی پوشیده نیست. تاثیر پذیری سهامداران، ذینفعان، ذیحقان و سایر استفاده کنندگان از گزارش‌های مالی و فعالیت هیئت مدیره شرکت‌ها را نمی‌توان از تصمیمات مربوط به فعالیت‌های اقتصادی آن‌ها در

1 Law

2. Huang and Thiruvadi

تئوری نمایندگی نادیده گرفت. تخصص مرتبط با فعالیت هر یک از مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی به عنوان عامل تعیین کننده در حکمرانی شرکت در ایفای وظایف اثر بخش می‌باشد. یافته‌های حاصل از این پژوهش و مطالعات مرتبط حکایت از آن دارد بازرس قانونی به منظور رعایت یکسان حقوق صاحبان سهام از طرف مجمع عمومی باید در حل مسائل نمایندگی اثر بخش باشد و کلیه وظایف قانونی و حسب مورد طبق اساسنامه شرکت یا سازمان بورس و اوراق بهادار را به مناسبترین شکل با رعایت ضوابط و موازین حرفه‌ای مربوط از جمله بی‌طرفی، صداقت، رازداری، عدم افشای اسرار تجاری و اطلاعات نهانی و عدم مداخله در اداره شرکت تامین کند. بازرسان قانونی مکلفند علاوه بر وظایفی که در لایحه قانون تجارت برای آن‌ها تعیین شده است، در باره صحت و درستی صورت‌های مالی میان دوره‌ای شش ماهه و همچنین صورت‌های مالی سالانه تنظیمی و مورد ادعای هیئت مدیره را در بازه زمانی مقرر که مدیر یا هیئت مدیره برای تسلیم به مجمع عمومی تهیه می‌کنند و همچنین در باره صحت مطالب و اطلاعاتی که مدیران در اختیار مجمع عمومی گذاشته‌اند اظهار نظر کنند. بازرس قانونی باید نسبت به رعایت یا عدم رعایت حقوق صاحبان سهام در حدود مقرر در قانون و اساسنامه شرکت اطمینان حاصل نماید و در صورتی که مدیر یا هیئت مدیره اطلاعاتی خلاف واقع در اختیار صاحبان سهام قرار دهند، مجمع عمومی را از آن آگاه سازند.

همچنین بازرس یا بازرسان باید هر گونه تخلف و یا تقصیر مدیر یا اعضای هیئت مدیره و مدیر عامل در انجام وظایف مربوط به شرکت را به اولین مجمع عمومی گزارش کنند. در صورتی که اگر بازرس یا بازرسان ضمن انجام مأموریت خود از وقوع تخلف یا جرمی مربوط به امور شرکت از قبیل نداشتن دفاتر موضوع ماده (۴۶۶) این قانون (یعنی دفتر روزنامه، دفتر ثبت مکاتبات که کلیه مکاتبات، قراردادهای و صورت‌حساب‌های صادره و وارد شده به ترتیب تاریخ و با قید شماره در آن ثبت می‌شود و صورت‌های مالی سالانه) یا نامرتب بودن آن‌ها، ارائه صورت‌های مالی خلاف واقع و یا عدم پرداخت حقوق دولت مطلع شوند، باید مراتب را به نحو کتبی به مرجع صلاحیتدار اعلام و ماوقع را به اولین مجمع عمومی گزارش کنند. البته در موارد فوق وظایف بیان شده برای بازرس قانونی همان وظایف بازرس مستقل می‌باشد.

بازرس قانونی باید در مورد تکلیفی که مجمع عمومی عادی سالیانه سال مالی قبل برای هیات مدیره تعیین کرده است، اظهار نظر کند که چه اقدام یا اقداماتی در مورد آنها صورت گرفته و نتیجه اقدامات به عمل آمده چیست. بازرس قانونی وظیفه دارد که در مورد معاملات موضوع مفاد ماده ۵۸۶ لایحه قانون تجارت، ضمن گزارشی ویژه مشتمل بر جزئیات معامله مذکور، نظر خود را درباره انجام این گونه معاملات در شرایط منصفانه و متعارف و رعایت حقوق کلیه شرکا و یا سهامداران و قوانین و مقررات مربوط، به طور کتبی ظرف ده روز به هیئت مدیره اعلام و به مجمع مذکور نیز تقدیم نمایند. یافته های حاصل از این پژوهش و مطالعات مرتبط بیانگر این است که با توجه به این که شرکت ها و موسسات موضوع بندهای "الف تا و" ماده ۲ آیین نامه اجرایی تبصره ۴ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان "حسابدار رسمی" مکلفند "حسابرس و بازرس قانونی" یا "حسابرس" خود را از میان موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران انتخاب نمایند، لذا انتخاب بازرس علی البدل از بین غیر موسسات مزبور مغایر با مقررات و خلاف قانون است. مضافاً طبق ردیف ۹۸ جدول تخلفات و تنبیه های انضباطی موضوع ماده ۱۹ آیین نامه هیات های انتظامی جامعه حسابداران رسمی ایران (موضوع ماده ۴۱ اساسنامه اصلاحی مورخ ۵ تیرماه ۱۳۹۰)، پذیرش سمت بازرس علی البدل توسط شرکای موسسه های حسابرسی، منع گردیده است.

بنابراین، شرکت های مشمول باید از میان موسسات حسابرسی عضو جامعه، دو موسسه حسابرسی را تعیین و یکی را به عنوان بازرس اصلی و دیگری را به عنوان بازرس علی البدل انتخاب و به مرجع ثبت شرکت ها معرفی نمایند. علاوه بر آن بر اساس ماده واحده قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابداران رسمی (مصوب ۱۳۷۲/۱/۲۱) و نیز مواد ۲ و ۴ آیین نامه اجرایی تبصره ۴ قانون مزبور، وظایف "بازرس قانونی و حسابرسی" در شرکت های سهامی مصرح در قانون مذکور، به سبب صلاحیت حرفه ای حسابداران رسمی و ایجاد اعتماد و قابلیت اتکا و شفافیت در گزارشات مربوط، به حسابداران رسمی محول شده است.

البته در حال حاضر در بیشتر شرکت ها بازرس قانونی و حسابرس مستقل یک شخص است و در گزارش مشترک حسابرس مستقل و بازرس قانونی، معمولاً ابتدا بندهای حسابرسی گزارش حسابرس مستقل و اظهار نظر او نسبت به صورت های مالی بیان می شود و سپس بندهای تأکید بر

مطلب خاص طبق استانداردهای حسابرسی و سایر موارد و سپس موارد مرتبط با وظایف بازرس قانونی آورده می‌شوند و در نهایت تاریخ گزارش و امضای حسابرس و بازرس قانونی درج می‌شود. بنابراین عنوان مسئولیت حسابرس به مسئولیت حسابرس و بازرس قانونی تغییر و بند» همچنین این موسسه به عنوان بازرس قانونی مسئولیت دارد موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در لایحه قانون تجارت و مفاد اساسنامه شرکت و سایر مواد لازم را به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گزارش کند» در انتهای بند مسئولیت حسابرس اضافه می‌شود.

در مواردی که بازرس و حسابرس مستقل مشترک هستند، گزارش بازرس قانونی می‌تواند به صورت مشترک یا مجزا اقدام به صدور گزارش نماید در حالتی که گزارش به صورت مجزا صادر شود بازرس قانونی به موارد عدم رعایت مفاد قانون تجارت، در مورد معاملات موضوع ماده ۵۸۶ لایحه قانون تجارت و گزارش هیات مدیره به مجمع عمومی عادی سالیانه اظهار نظر کند و در نهایت به گزارش حسابرس مستقل و اظهار نظر او اشاره می‌کند که عیناً مورد تایید او است. هر چند در خصوص حضور همزمان حسابرس در سمت بازرس قانونی و حسابرس شرکت بین سه گروه تحلیلگران بورس اوراق بهادار، دانشگاهیان و اعتباردهندگان مالی اختلاف نظر وجود دارد. چون که تحلیلگران بورس اوراق بهادار معتقدند که این حضور همزمان موجب افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود در حالی که دانشگاهیان و اعتباردهندگان مالی این حضور همزمان را موجب افزایش کیفیت حسابرسی نمی‌دانند.

همچنین نتایج حاصل از این تحقیق نشان داد که دانشگاهیان و اعتباردهندگان مالی حضور درازمدت و همزمان حسابرس در سمت بازرس قانونی و حسابرس شرکت را افزایش مخاطرات اخلاقی در اظهارنظر حسابرس می‌دانند، در حالی که تحلیلگران بورس اوراق بهادار این حضور همزمان و درازمدت را نه تنها مخاطرات اخلاقی نمی‌دانند بلکه بازهم معتقدند این عمل موجبات افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود. در مواردی که بازرس قانونی یک شرکت و حسابرس مستقل آن اشخاص متفاوتی هستند، بازرس قانونی شرکت باید علاوه بر درج موارد عدم رعایت مفاد لایحه قانون تجارت از طرف واحد مورد رسیدگی و سایر موارد در رابطه با مفاد لایحه قانون تجارت، باید نظر خود را در مورد صورت‌های مالی واحد مورد رسیدگی بیان کند.

به عبارت دیگر وظیفه بازرس قانونی یک شرکت فقط کنترل رعایت یا عدم رعایت مفاد لایحه قانون تجارت نیست بلکه طبق مفاد مواد ۵۷۶ و ۵۷۷ لایحه قانون تجارت، بازرس قانونی باید نسبت به صورت های مالی میان دوره ای شش ماهه و سالانه تنظیمی و ارائه شده مدیر یا هیئت مدیره را در بازه زمانی مقرر در قانون و حسب مورد اساسنامه شرکت اظهار نظر نماید. بنابراین گزارش بازرس قانونی همان گزارش حسابرس مستقل به اضافه درج مفاد قانونی مصرح در لایحه قانون تجارت می باشد.

البته طبق بند "الف" ماده ۴ آیین نامه اجرایی تبصره ۴ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی، در مواردی که حسابرس مسئولیت بازرس قانونی را به عهده ندارد، مکلف است، موارد عدم رعایت قوانین و مقررات تجاری و مالیاتی و سایر قوانین و مقررات مرتبط با فعالیت شخص مورد رسیدگی را، در بخش سایر موارد گزارش حسابرسی، درج نماید. همه این موارد بیانگر این است که درک و ایفای موثر وظایف بازرسی قانونی مستلزم داشتن تخصص و دانش مالی است. بازرس شرکت در حیطه وظایفی که در لایحه قانون تجارت و سایر قوانین مرتبط مکلف به انجام آن شده است، در هر سال موظف به تهیه و ارائه گزارش جامعی در مورد وضع شرکت تحت عنوان "گزارش بازرس قانونی" درباره موارد زیر به مجمع عمومی می باشد:

الف) اظهار نظر نسبت به گزارش تطبیق عملیات شرکت های دولتی یا موسسات انتفاعی با بودجه مصوب

ب) موارد رعایت یا عدم رعایت قوانین (از جمله الزامات قانون محاسبات عمومی کشور و الزامات لایحه قانونی مقرر در لایحه قانون تجارت و ...) ، مقررات، مفاد اساسنامه و مصوبات مجامع عمومی به وسیله مدیر یا هیئت مدیره و مدیرعامل

ج) رعایت یا عدم رعایت حقوق شرکا و یا سهامداران در حدود مقرر در قوانین، مقررات و اساسنامه

د) اظهار نظر در مورد معاملات مشمول ماده ۵۸۶ لایحه قانون تجارت

ه) اظهار نظر در مورد گزارش هیئت مدیره، موضوع ماده ۵۷۶ و ۵۷۷ لایحه قانون تجارت

بحث و نتیجه‌گیری

با پیدایش تئوری نمایندگی و جدایی اجتناب‌ناپذیر مالکیت از مدیریت، ضرورت توجه به ارکان شرکت‌های تجاری بر پیشگیری از احتمال تقلب و عوامل بازدارنده از خطر وقوع آن با هدف گزارشگری مالی مطلوب واحد گزارشگر را مطابق با شاخص‌های حاکمیت شرکتی و استانداردهای گزارشگری مالی فراهم نموده است. به موجب لایحه قانون تجارت یکی از ارکان شرکت‌های تجاری بازرس قانونی می‌باشد. از جمله شرایط انتخاب بازرس شرکت و احراز صلاحیت برای اخذ گواهینامه تصدی سمت بازرسی در شرکت‌های تجاری از جهت سوابق علمی، تخصصی و تجربی می‌باشد. بدین منظور این مطالعه با هدف تبیین نقش اثر بخش تخصص مالی بازرس قانونی بر پیشگیری از رفتار غیر اخلاقی گزارشگری متقلبانه با تاکید بر لایحه تجارت مصوب ۱۴۰۳/۰۱/۲۸ مجلس شورای اسلامی که از لحاظ نوع تحقیق کاربردی و تحلیلی - تبیینی می‌باشد؛ به صورت مروری، اسنادی و کتابخانه‌ای تهیه و صورت پذیرفته است. یافته‌های حاصل از این پژوهش و مطالعات مرتبط حکایت از آن دارد که بازرس قانونی به عنوان حافظ حقوق صاحبان سهام باید در خصوص رعایت یکسان حقوق آنها اطمینان حاصل نمایند و نسبت به صورت‌های مالی میان دوره‌ای شش ماهه و سالانه تنظیمی و ارائه شده مدیر یا هیئت مدیره را در بازه زمانی مقرر در قانون و حسب مورد اساسنامه شرکت اظهار نظر نماید.

لذا انتخاب بازرس قانونی دارای تخصص و دانش مالی جهت ایفای نقش مذکور در نظام حاکمیت شرکتی اهمیت دارد و اعتبار گزارشگری را برای استفاده کنندگان و ذینفعان را افزایش می‌دهد. نتایج نشان می‌دهد که وجود بازرسان قانونی دارای دانش و تخصص مالی باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود و موجب افزایش اثربخشی بازرسان قانونی بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت و خطر وقوع گزارشگری متقلبانه را کاهش می‌دهد. که از نظر محقق با انجام تحقیقات بیشتر در آینده می‌تواند به تشریح مناسب‌تر مساله تقلب در صورت‌های مالی و در نتیجه بهبود کیفیت گزارشگری مالی کمک نماید. از این رو، به وزارت امور اقتصادی و دارایی توصیه می‌شود آیین‌نامه اجرایی ماده ۶۱۰ لایحه قانون تجارت (نحوه فعالیت و شرایط لازم برای اخذ گواهینامه

تصدی سَمَت بازرسی شرکت‌های تجاری از جهت سوابق علمی، تخصصی و تجربی و نحوه نظارت بر آنها را با همکاری وزارت صنعت، معدن و تجارت و وزارت دادگستری تهیه و جهت سیر مراحل تصویب به هیئت وزیران ارسال نماید. لذا موارد ذیل جهت هموار شدن مهم‌ترین نیازها و الزامات و با توجه به سازوکار و وظایف متفاوت بازرسی شرکت در حوزه‌های مختلف، اثربخشی آن باید به این موارد توجه شود:

- تدوین منشور شفاف بازرسی قانونی که برای تبیین فعالیت‌های بازرسی استفاده شود؛
- الزام به انتخاب اشخاص واجد شرایط به گونه‌ای که وظایف بازرسی قانونی را به بهترین شکل ایفا شود؛
- مد نظر قرار دادن رعایت ضوابط و موازین حرفه‌ای مربوط از جمله بی‌طرفی، صداقت، رازداری، عدم افشای اسرار تجاری و اطلاعات نهانی و عدم مداخله در اداره شرکت زمان انتصاب؛
- برنامه ریزی صحیح و دقیق جهت شرکت در جلسات هیئت مدیره
- تخصیص منابع مالی و تربیت و آموزش سرمایه انسانی کافی؛
- در دستور کار قرارداد انتقال تجارب و مهارت‌های پیشکسوتان حکمرانی شرکتی
- برگزاری همایش‌های علمی داخلی و بین‌المللی در خصوص بازرسی قانونی و مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی
- تشکیل کانون و انجمن‌های بازرسان رسمی
- تعریف و تصویب دوره‌های آموزشی علمی – کاربردی حرفه‌ای مقطع کاردانی و کارشناسی حکمرانی شرکتی

فهرست منابع

- آقائی قهی، علیرضا. (۱۳۹۵)، جای خالی بازرسان کشف تقلب، دنیای اقتصاد، شماره ۱۸۹.
- ابراهیمی، مهدی و طالب نیا، قدرت الله. (۱۳۹۳)، تاثیر مولفه‌های مدیریت دانش بر تقلب گزارش‌های مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه رسالت مدیریت دولتی، سال پنجم، شماره ۱۳ و ۱۴، صص ۶۱-۷۵.
- اعتمادی، حسین و زلفی، حسن. (۱۳۹۲)، کاربرد رگرسیون لجستیک در شناسایی گزارش‌های متقلبانه، فصلنامه دانش حسابداری، سال سیزدهم، شماره ۵۱، صص ۱۴۵-۱۶۳.
- امیدوار، علیرضا و مومن زاده، محمد مهدی. (۱۳۹۳)، پاراملات؛ ((انرون)) اروپا؛ ماهنامه بورس، شماره ۱۱۱، صص ۳۵-۳۹.
- امیرآزاد، میرحافظ؛ زینالی، مهدی؛ شاه‌ی، رضا. (۱۳۹۳)، بررسی تاثیر مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی برگزینش اظهار نظر حسابرس، تحقیقات حسابداری و حسابداری، سال چهاردهم، شماره ۵۷، صص ۶۵-۸۸.
- بیدسکان، سعید صفری و نصراللهی، محمدحسین. (۱۳۹۴)، حضور همزمان حساب‌رسان در سمت بازرسان قانونی و حسابرس شرکت‌ها افزایش مخاطرات اخلاقی یا افزایش کیفیت حسابداری، فصلنامه علمی پژوهشی مطالعات حسابداری و حسابداری، دوره پنجم، شماره ۱۹، صص ۹۶-۱۱۳.
- پورحیدری، امید و همتی، داود. (۱۳۸۳)، بررسی اثر قراردادهای بدهی، هزینه‌های سیاسی، طرح‌های پاداش و مالکیت بر مدیریت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، بررسی‌های حسابداری و حسابداری، شماره ۳۶، صص ۴۷-۶۳.
- حساس یگانه، یحیی و باغومیان، رافیک (۱۳۸۵). "نقش هیأت‌مدیره در حاکمیت شرکتی"، نشریه حسابدار. شماره ۱۷۴، صص ۳۳-۳۰.
- خلیفه سلطانی، احمد؛ نایب محسنی، شیدا؛ اسفندی، خدیجه. (۱۳۹۳)، حاکمیت شرکتی و تقلب؛ ماهنامه بورس، شماره ۱۱۱، صص ۹-۱۱.
- خوزین، علی و جمال، محمدی. (۱۳۹۷)، نقش کنترل‌های داخلی در پیشگیری از تقلب و فساد مالی، نشریه حسابدار رسمی، شماره ۴۲، صص ۲۶-۳۴.
- سازمان بورس اوراق بهادار. (۱۳۹۱)، منشور کمیته حساب‌رسان شرکت نمونه (سهامی عام) برای ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران؛ مصوب ۱۳۹۱/۱۱/۲۳ هیئت مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار. <http://www.irbourse.com/hesabresi&/http://www.tse.ir/>
- سازمان بورس اوراق بهادار. (۱۳۹۲)، پیش‌نویس دستورالعمل راهبری شرکتی برای ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران. http://www.irbourse.com/dastoramale_rahbari_sherkati&/http://www.tse.ir/

سازمان حسابرسی. (۱۳۹۱)، استاندارد حسابرسی شماره ۲۰۰ ایران، اهداف کلی حسابرس مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی (تجدید نظر شده
<http://www.audit.org.ir/wfmcodifiedstandardview.aspx/>؛ (۱۳۹۱)
 سازمان حسابرسی. (۱۳۹۴)، استاندارد حسابرسی شماره ۲۴۰ ایران، مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب، در حسابرسی صورتهای مالی؛ "تجدید نظر شده
 سپاسی، سحر و حسنی، حسن. (۱۳۹۵)، رابطه باورهای معنوی مدیران با رفتار مدیریت سود، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال اول، شماره ۲، صص ۱۷ - ۴۰.
 شوروری، محمدرضا؛ خلیلی، محسن؛ سلیمانی، حمید؛ فروتن، امید. (۱۳۹۴)، ارتباط بین حاکمیت شرکتی و عملکرد شرکت بر مبنای رگرسیون فازی، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، سال هفتم، شماره ۵۲، صص ۱۲۱ - ۱۳۹.
 صفرزاده، محمدحسین. (۱۳۸۹)، توانایی نسبتهای مالی در کشف تقلب در گزارشگری مالی، فصلنامه دانش حسابداری، شماره ۱، صص ۱۳۷ - ۱۶۳.
 صدیقی کمال، لیلا. (۱۳۹۲)، تقلب در صورت های مالی بر اساس گزارش انجمن بازرسان رسمی تقلب، نشریه حسابرس، شماره ۶۴، صص ۱۱۶ - ۱۲۰.
 قدرتی، حسن و فیضی، سعید. (۱۳۹۴)، تأثیر حاکمیت شرکتی بر میزان مدیریت سود در بازار بورس اوراق بهادار تهران، مجله دانش حسابرسی، سال چهارم، شماره ۵۸، صص ۲۳۲-۲۰۵
 مشایخی، بیتا و شاکری، مهین. (۱۳۹۳)، راهبری شرکتی مفاهیم و مورد کاوی. (چاپ دوم). تهران: انتشارات بورس، صص ۳۵ - ۳۹.
 منتظری، رقیه و یعقوب، اقدم مزرعه. (۱۳۹۴)، بررسی تأثیر در صد مالکیت مالکان نهادی بر احتمال گزار شگری مالی متقلبانه، اولین کنفرانس بین المللی مهندسی صنایع، مدیریت و حسابداری، بصورت الکترونیکی، موسسه پژوهشی البرز، https://www.civilica.com/Paper-MAIE01-MAIE01_156.html
 لایحه تجارت. (۱۴۰۳)، لایحه قانون تجارت؛ تهران: مجلس شورای اسلامی.
 گلزاده، محسن. (۱۴۰۱)، بررسی تأثیر استقلال و دانش (تخصص) مالی کمیته حسابرسی بر عدم رعایت افشای مالی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار تهران. مجله کنکاش مدیریت و حسابداری، جلد دوم، شماره ۴، زمستان ۱۴۰۱، صص ۳۸۸-۳۶۸.

Huang, H.W., and S. Thiruvadi. 2010. Audit committee characteristic and corporate fraud. *International. Journal of Public Information Systems* 71-82.

In'airat, M. 2015. The Role of Corporate Governance in Fraud Reduction - A Perception Study in the Saudi Arabia Business Environment. *Journal of Accounting and Finance* 15(2): 119-128.

Law, P. 2011. Corporate governance and no fraud occurrence in organisations Hong Kong evidence. *Managerial Auditing Journal* 26(6): 501-518.

Manzaneque, M., A. M. Priego, and E. Merino. 2016. Corporate governance effect on financial distress likelihood: Evidence from Spain. *Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review* 19 (1) : 111–121.

Razali, W. A. A. W. M., and R. Arshad. 2014. Disclosure of corporate governance structure and the likelihood of fraudulent financial reporting. *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 145: 243 – 253.



