



تاریخ: ۱۳۹۸/۱۱/۱۶

شماره: ۱۲۱/۱۰۴۵۸۷

پیوست: دارد

اداره نظارت بر حسابرسان معتمد و گزارشگری مالی

**به کلیه موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار
موضوع: رهنمود حسابداری و حسابرسی شماره ۳ با عنوان مسؤلیت‌های حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی
در برخورد با تقسیم سود موهوم**

با سلام و احترام؛

با توجه به رویکرد سازمان بورس و اوراق بهادار در حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران، پیشگیری از وقوع تخلفات، ساماندهی و توسعه بازار شفاف و منصفانه اوراق بهادار و نیز آگاهی‌بخشی و ارتقای کیفیت گزارش‌های مالی و حسابرسی، این سازمان با همکاری کمیته پذیرش و نظارت بر موسسات حسابرسی معتمد، اقدام به انتشار رهنمودهایی در خصوص مواردی که مستلزم توجه بیشتر توسط حسابرسان مستقل است، می‌کند.

این رهنمودها با توجه به ایرادهای مشاهده شده در گزارش‌های مالی و حسابرسی بررسی شده توسط کمیته پذیرش و نظارت و بر اساس استانداردهای حسابداری و حسابرسی و ضوابط و مقررات مربوط تدوین شده است. هدف اصلی رهنمودها، پیشگیری از تخلفات، بهبود کیفیت گزارش‌های مالی، تبیین موضوعات تخصصی، آموزش و آگاهی‌بخشی است.

به همین منظور، رهنمود حسابداری و حسابرسی شماره ۳ با عنوان «مسئولیت‌های حسابرس مستقل و بازرسی قانونی در برخورد با تقسیم سود موهوم» برای استفاده و بهره‌برداری تقدیم می‌شود. بدیهی است مطالعه و رعایت این رهنمود به منزله کفایت انجام تکالیف قانونی و مقرراتی و ضوابط حرفه‌ای نیست و باید به همراه سایر ضوابط و مقررات مربوط مورد استفاده قرار گیرد.

با تجدید احترام
میشم قاسمی



شماره	۳
تاریخ	۱۳۹۸/۱۱/۱۵
فرم	W-SA-11-01



کمیته پذیرش و نظارت بر موسسات حسابرسی معتمد

اداره نظارت بر حسابرسان معتمد و گزارشگری مالی

رهنمودهای حسابداری و حسابرسی

رهنمود شماره ۳

مسئولیت‌های حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی در برخورد با تقسیم سود موهوم

هدف

بهبود ایفای مسئولیت‌های حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی در برخورد با تقسیم سود موهوم

منابع

- ۱- استاندارد حسابداری ۱۸ با عنوان صورت‌های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی
- ۲- اصلاحیه قانون تجارت
- ۳- قانون بازار اوراق بهادار
- ۴- دستورالعمل انضباطی ناشران

نکته

این رهنمود به منظور حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران، پیشگیری از وقوع تخلفات، ساماندهی و توسعه بازار شفاف و منصفانه اوراق بهادار و نیز آگاهی بخشی و ارتقای کیفیت گزارش‌های مالی و حسابرسی ارائه شده است. این رهنمود با توجه به گزارش‌های بررسی شده در کمیته پذیرش و نظارت بر موسسات حسابرسی معتمد و بر اساس استانداردهای حسابداری و حسابرسی و دستورالعمل‌های مربوط تدوین شده است. شایان ذکر است مطالعه و رعایت این رهنمود به منزله کفایت انجام تکالیف قانونی و مقرراتی و ضوابط حرفه‌ای نیست و باید به همراه ضوابط و مقررات مربوط مورد استفاده قرار گیرد.

شرح رهنمود

پیش‌گفتار

ضرورت محاسبه سود بر اساس استانداردهای حسابداری

طبق ماده ۲۳۹ اصلاحیه قانون تجارت، «سود قابل تقسیم عبارت است از سود خالص سال مالی شرکت منهای زیان‌های سال‌های مالی قبل و اندوخته قانونی مذکور در ماده ۲۳۸ و سایر اندوخته‌های اختیاری به علاوه سود قابل تقسیم سال‌های قبل که تقسیم نشده است.» و نیز طبق ماده ۲۴۰ اصلاحیه قانون تجارت «مجمع عمومی پس از تصویب حساب‌های سال مالی و احراز این که سود قابل تقسیم وجود دارد مبلغی از آن را که باید بین صاحبان سهام تقسیم شود تعیین خواهد نمود. ... هر سودی که بدون رعایت مقررات این قانون تقسیم شود منافع موهوم تلقی خواهد شد. ...»

بر اساس قوانین موجود، صورت‌های مالی می‌بایست بر اساس استانداردهای حسابداری تهیه شود. از جمله، مطابق ماده ۴۲ قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران، ناشر اوراق بهادار موظف است صورت‌های مالی را طبق مقررات قانونی، استانداردهای حسابداری و گزارش‌دهی مالی و آیین‌نامه و دستورالعمل‌های اجرایی که توسط سازمان (بورس و اوراق بهادار) ابلاغ می‌شود، تهیه کند.

ضرورت اعمال بندهای گزارش حسابرسی در محاسبه مبلغ سود قابل تقسیم

حسابرس مستقل درباره این که آیا صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است یا خیر، اظهار نظر می‌کند. با توجه به اینکه نحوه شناسایی و اندازه‌گیری سود در استانداردهای حسابداری مشخص شده است و اظهار نظر حسابرس مستقل نیز در خصوص مطابقت تهیه صورت‌های مالی با استانداردهای حسابداری ارائه می‌شود، لذا چنانچه در گزارش حسابرس، بندهای حسابرس منجر به تعدیل سود قابل تقسیم شود، باید در محاسبه سود قابل تقسیم اعمال شود و هر سودی که مازاد بر آن تقسیم شود، منافع موهوم خواهد بود؛ که این موضوع مبنای دستورالعمل انضباطی ناشران است. طبق این دستورالعمل، در صورتی که بندهای گزارش



کمیته پذیرش و نظارت بر موسسات حسابرسی معتمد

اداره نظارت بر حسابرسان معتمد و گزارشگری مالی

رهنمودهای حسابداری و حسابرسی

شماره	۳
تاریخ	۱۳۹۸/۱۱/۱۵
فرم	W-SA-11-01

حسابرس مستقل و بازرس قانونی در مورد صورت‌های مالی، دلالت بر ضرورت انجام تعدیلات بااهمیت در سود یا زیان و یا سود قابل تقسیم ناشر باشد، مجمع باید با لحاظ نمودن آثار بندهای گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی در خصوص تقسیم سود، تصمیم‌گیری نماید.

ضرورت در نظر گرفتن صورت‌های مالی تلفیقی در محاسبه سود قابل تقسیم

استاندارد حسابداری ۱۸ با عنوان «صورت‌های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی» یکی از استانداردهای حسابداری لازم‌الاجرا است که ناشران اوراق بهادار باید در تهیه صورت‌های مالی خود الزامات آن را رعایت نمایند. به موجب بند ۵ استاندارد حسابداری مذکور «هر واحد تجاری اصلی [واحد تجاری که دارای یک یا چند واحد تجاری فرعی است] ... باید صورت‌های مالی تلفیقی را تهیه و صورت‌های مالی جداگانه خود را همراه آن ارائه کند.» همچنین طبق بند ۷ استاندارد مذکور «در مواردی که واحدهای تجاری فرعی تحت کنترل واحد تجاری اصلی قرار می‌گیرند، صورت‌های مالی واحد تجاری اصلی به تنهایی تصویر کامل وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقدی آن را نشان نمی‌دهد.» به عبارت دیگر هر واحد تجاری (شرکت اصلی) که طبق ضوابط استاندارد مذکور، کنترل شرکت‌های دیگر را دارد، باید صورت‌های مالی تلفیقی تهیه و صورت‌های مالی جداگانه خود را همراه آن ارائه کند. وجود این الزام موجب تهیه دو مجموعه صورت‌های مالی و محاسبه دو نوع سود خالص متفاوت (شامل سود خالص تلفیقی و سود خالص شرکت اصلی) توسط ناشر اوراق بهادار می‌شود.

یکی از تفاوت‌های اصلی بین سودهای مذکور مربوط به سودهای تحقق نیافته ناشی از معاملات درون گروهی شامل معاملات فیما بین شرکت اصلی و شرکت‌های تحت کنترل آن است که علی‌رغم شناسایی آنها در صورت‌های مالی جداگانه، سودهای مذکور طبق بند ۱۵ استاندارد حسابداری شماره ۱۸ به دلیل عدم تحقق باید در فرآیند تلفیق به طور کامل حذف شود و در صورت‌های مالی تلفیقی انعکاس نیابد.

عدم تقسیم کامل سود شرکت‌های فرعی نیز یکی دیگر از مهمترین دلایل تفاوت سود خالص تلفیقی با سود خالص شرکت اصلی است. به عبارت دیگر در صورت‌های مالی تلفیقی، سود شرکت‌های فرعی (صرف نظر از میزان تقسیم سود آن شرکت‌ها) به طور کامل منعکس می‌شود؛ اما در صورت‌های مالی جداگانه شرکت اصلی، به میزان سود سهام تقسیمی، که برای شرکت اصلی درآمد و جریان منافع ایجاد کرده است، شناسایی می‌شود.

لازم به ذکر است، «سود قابل تقسیم» طبق صورت‌های مالی عبارت است از «سود انباشته پایان سال» که در آن اندوخته قانونی و اندوخته‌های تکلیفی (طبق اساسنامه یا سایر الزامات) مربوط به عملکرد سال مالی مورد گزارش کسر شده است. «سود قابل تقسیم» طبق صورت‌های مالی تلفیقی/مجموعه عبارت است از «سود انباشته تلفیقی/مجموعه پایان سال، قابل انتساب به ناشر» که در آن اندوخته قانونی و اندوخته‌های تکلیفی (طبق اساسنامه یا سایر الزامات) مربوط به عملکرد سال مالی مورد گزارش و همچنین «سهام اقلیت از سود انباشته» (در صورت وجود) کسر شده است.

از آنجا که ماده ۲۴۰ اصلاحیه قانون تجارت مقرر می‌دارد که «مجمع عمومی پس از تصویب حساب‌های سال مالی و احراز این که سود قابل تقسیم وجود دارد، مبلغی از آن را که باید بین صاحبان سهام تقسیم شود، تعیین خواهد نمود» و با توجه به الزام استانداردهای حسابداری و توضیحات فوق‌الذکر، برای احراز سود قابل تقسیم، ضروریست صورت‌های مالی تلفیقی مدنظر قرار گیرد که این موضوع مبنای ماده ۱۷ دستورالعمل انضباطی ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار است: در شرکت‌هایی که ملزم به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی هستند ناشر موظف است «حداکثر سود قابل تقسیم» را بر اساس «سود قابل تقسیم طبق صورت سود و زیان تلفیقی یا صورت سود و زیان شرکت اصلی، هر کدام که کمتر باشد» و با لحاظ نمودن توان پرداخت سود، محاسبه و افشا نماید.

لزوم جلب توجه مجمع عمومی صاحبان سهام نسبت به خطر تقسیم سود موهوم در گزارش بازرس قانونی

همان طور که در بخش پیشگفتار بیان شد، در صورتی که بندهای گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی در مورد صورت‌های مالی، دلالت بر ضرورت انجام تعدیلات بااهمیت در سود یا زیان و یا سود قابل تقسیم ناشر باشد، اعمال بندهای گزارش حسابرس در محاسبه



کمیته پذیرش و نظارت بر موسسات حسابرسی معتمد

اداره نظارت بر حسابرسان معتمد و گزارشگری مالی

رهنمودهای حسابداری و حسابرسی

شماره	۳
تاریخ	۱۳۹۸/۱۱/۱۵
فرم	W-SA-11-01

مبلغ سود قابل تقسیم ضرورت دارد، لذا برای جلب توجه مجمع عمومی عادی صاحبان سهام به این موضوع، بند زیر (نمونه) باید در بخش "گزارش در مورد سایر وظایف بازرسی قانونی" در گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی درج شود. در هر صورت مجمع باید با لحاظ نمودن آثار بندهای گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی در خصوص تقسیم سود، تصمیم‌گیری نماید.

نمونه ۱) نظر مجمع عمومی عادی صاحبان سهام را هنگام تصمیم‌گیری نسبت به تقسیم سود، به آثار مالی موارد مندرج در بند/بندهای ... جلب می‌کند. با در نظر گرفتن تعدیلات مندرج در این گزارش، حداکثر سود قابل تقسیم مبلغ ... میلیون ریال است.

نمونه ۲) نظر مجمع عمومی عادی صاحبان سهام را هنگام تصمیم‌گیری نسبت به تقسیم سود، به آثار مالی موارد مندرج در بند/بندهای ... جلب می‌کند. با در نظر گرفتن تعدیلات مندرج در این گزارش، سود قابل تقسیم حداقل مبلغ ... میلیون ریال کاهش می‌یابد.

همان طور که در بخش پیشگفتار بیان شد، تهیه صورت‌های مالی تلفیقی گروه به منظور تامین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقدی گروه بر اساس استانداردهای حسابداری الزامی است. بنابراین، صورت‌های مالی شرکت اصلی به دلایل گوناگون به ویژه وجود معاملات فیما بین و سودهای تحقق نیافته نمی‌تواند به تنهایی حاوی اطلاعات لازم برای اعمال قضاوت و تصمیم‌گیری منطقی، از جمله تقسیم سود سهام بین صاحبان سهام، قرار گیرد. لذا برای احراز سود قابل تقسیم، ضروریست آثار بندهای گزارش حسابرس مستقل و صورت‌های مالی تلفیقی مد نظر قرار گیرد که این موضوع مبنای مواد ۱۷ و ۱۸ دستورالعمل انضباطی ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار است.

بنابراین، در مواردی که سود قابل تقسیم طبق صورت‌های مالی شرکت اصلی نسبت به سود قابل تقسیم طبق صورت‌های مالی تلفیقی بیشتر باشد، برای جلب توجه مجمع عمومی عادی صاحبان سهام به این موضوع، بندهای زیر (نمونه) باید در بخش "گزارش در مورد سایر وظایف بازرسی قانونی" در گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی درج شود.

نمونه ۱) نظر مجمع عمومی صاحبان سهام را به این نکته جلب می‌کند که سود قابل تقسیم طبق صورت‌های مالی تلفیقی گروه مبلغ ... میلیون ریال کمتر از سود قابل تقسیم طبق صورت‌های مالی شرکت ... (شرکت اصلی) است. از این رو، هنگام تصمیم‌گیری نسبت به تقسیم سود، به منظور جلوگیری از تقسیم منافع موهوم، توجه به این موضوع، ضروری است.

نمونه ۲) نظر مجمع عمومی صاحبان سهام را به این نکته جلب می‌کند که با در نظر گرفتن تعدیلات مندرج در گزارش حسابرس مستقل، سود قابل تقسیم طبق صورت‌های مالی تلفیقی گروه [حداقل] مبلغ ... میلیون ریال کمتر از سود قابل تقسیم طبق صورت‌های مالی شرکت ... (شرکت اصلی) است. از این رو، هنگام تصمیم‌گیری نسبت به تقسیم سود، به منظور جلوگیری از تقسیم منافع موهوم، توجه به این موضوع، ضروری است.

لزوم موضع‌گیری حسابرس مستقل و بازرسی قانونی در خصوص تقسیم منافع موهوم و موارد عدم رعایت دستورالعمل انضباطی

مطابق ماده ۹۰ اصلاحیه قانون تجارت، تقسیم سود و اندوخته بین صاحبان سهام فقط پس از تصویب مجمع عمومی جایز خواهد بود و در صورت وجود منافع، تقسیم ده درصد از سود ویژه سالانه بین صاحبان سهام الزامی است. در هر صورت تقسیم ده درصد از سود ویژه سالانه طبق ماده ۹۰ اصلاحیه قانون تجارت (با توجه به مفاد ماده ۲۳۹ اصلاحیه قانون تجارت) نباید بیشتر از سود قابل تقسیم باشد. همچنین مطابق ماده ۲۳۹ قانون مذکور، سود قابل تقسیم عبارت است از سود خالص سال مالی شرکت منهای زیان‌های سال‌های مالی قبل و اندوخته قانونی مذکور در ماده ۲۳۸ و سایر اندوخته‌های اختیاری به علاوه سود قابل تقسیم سال‌های قبل که تقسیم نشده است.

مطابق ماده ۲۴۰ قانون مذکور، مجمع عمومی پس از تصویب حساب‌های سال مالی و احراز این که سود قابل تقسیم وجود دارد، مبلغی از آن را که باید بین صاحبان سهام تقسیم شود تعیین خواهد نمود. علاوه بر این مجمع عمومی می‌تواند تصمیم بگیرد که مبالغی از اندوخته‌هایی که شرکت در اختیار دارد بین صاحبان سهام تقسیم شود در این صورت در تصمیم مجمع عمومی باید صریحا قید شود که مبالغ مورد نظر از کدام یک از اندوخته‌ها باید برداشت و تقسیم شود. هر سودی که بدون رعایت مقررات این قانون تقسیم شود منافع موهوم تلقی خواهد شد.



کمیته پذیرش و نظارت بر موسسات حسابرسی معتمد

اداره نظارت بر حسابرسان معتمد و گزارشگری مالی

رهنمودهای حسابداری و حسابرسی

شماره	۳
تاریخ	۱۳۹۸/۱۱/۱۵
فرم	W-SA-11-01

با توجه به اینکه محاسبه سود قابل تقسیم و در نتیجه احراز وجود منافع، مستلزم تهیه صورت‌های مالی مطابق استانداردهای حسابداری است، بنابراین در محاسبه سود قابل تقسیم، بندهای گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی که حاوی عدم رعایت استانداردهای حسابداری در تهیه صورت‌های مالی است و همچنین سایر اصلاحات و تعدیلات لازم مربوط به اصلاح اشتباهات سال‌های قبل، باید لحاظ شود. با توجه به موارد فوق، در صورت تقسیم سود موهوم، بازرس قانونی باید در گزارش خود در بخش "گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی" نسبت به آن موضع‌گیری نماید. علاوه بر این، در صورتی که سود بر خلاف دستورالعمل انضباطی ناشران تقسیم شده باشد، موضوع باید در گزارش حسابرس مستقل در بخش "سایر الزامات قانونی و مقرراتی حسابرس" ذکر شود.

نمونه بند بازرسی قانونی در بخش «گزارش در مورد سایر وظایف بازرسی قانونی»:

نمونه: حداکثر سود قابل تقسیم سال قبل با در نظر گرفتن تعدیلات مندرج در گزارش حسابرسی سال قبل، مبلغ ... میلیارد ریال بوده که با توجه به سود تقسیم شده در مجمع عمومی مورخ ...، مفاد ماده ۲۴۰ اصلاحیه قانون تجارت در این مورد، رعایت نشده و [حداقل] مبلغ ... میلیارد ریال، سود موهوم تقسیم شده است.

نمونه بندهای حسابرسی مستقل در بخش «سایر الزامات قانونی و مقرراتی حسابرس»:

نمونه ۱: شرکت مورد بررسی الزامات مواد ۱۷ و ۱۸ دستورالعمل انضباطی ناشران را رعایت نکرده است. با در نظر گرفتن تعدیلات مندرج در گزارش حسابرسی سال قبل، سود قابل تقسیم سال مذکور طبق صورت سود و زیان تلفیقی، کمتر از سود قابل تقسیم طبق صورت سود و زیان شرکت اصلی است، لذا سود [حداقل] مبلغ ... میلیارد ریال، بیشتر تقسیم شده است.

نمونه ۲: شرکت مورد بررسی الزامات ماده ۱۸ دستورالعمل انضباطی ناشران را رعایت نکرده است. با در نظر گرفتن تعدیلات مندرج در گزارش حسابرسی سال قبل، سود قابل تقسیم سال مذکور برابر ... میلیارد ریال است، لذا سود [حداقل] مبلغ ... میلیارد ریال، بیشتر تقسیم شده است.

در جهت تبیین موضوع به مثال‌های زیر توجه شود:

مثال (۱) فرض کنید سود فروش املاک در سال ۱۳۹۱ بر خلاف استانداردهای حسابداری به مبلغ ۲٫۰۰۰ میلیارد ریال شناسایی شده است و حسابرس در گزارش سال ۱۳۹۱ در این خصوص موضع‌گیری نموده است. سود خالص شرکت (با احتساب سود نادرست فروش املاک) مبلغ ۲٫۲۰۰ میلیارد ریال است که با احتساب سود انباشته ابتدای دوره به مبلغ ۶۰۰ میلیارد ریال، سود قابل تقسیم شرکت مبلغ ۲٫۸۰۰ میلیارد ریال است. در مجمع عمومی سالانه شرکت مورخ اردیبهشت ۱۳۹۲، مبلغ ۲٫۵۰۰ میلیارد ریال سود، تقسیم شده است.

شرکت در سال ۱۳۹۲، مبلغ ۱٫۷۰۰ میلیارد ریال سود موهوم تقسیم نموده است و حسابرس مستقل و بازرس قانونی سال مالی ۱۳۹۲، باید در گزارش سال مالی ۱۳۹۲ در بخش "گزارش در مورد سایر وظایف بازرسی قانونی" نسبت به تقسیم منافع موهوم موضع‌گیری نماید. علاوه بر این، سود بر خلاف دستورالعمل انضباطی ناشران تقسیم شده است، لذا حسابرس مستقل و بازرس قانونی در گزارش سال مالی ۱۳۹۲ (گزارش بررسی اجمالی ۶ ماهه و گزارش حسابرسی سالانه) باید در بخش "سایر الزامات قانونی و مقرراتی حسابرس" نسبت به آن موضع‌گیری نماید.



کمیته پذیرش و نظارت بر موسسات حسابرسی معتمد

اداره نظارت بر حسابرسان معتمد و گزارشگری مالی

رهنمودهای حسابداری و حسابرسی

شماره	۳
تاریخ	۱۳۹۸/۱۱/۱۵
فرم	W-SA-11-01

مثال ۲) فرض کنید سود فروش املاک در سال ۱۳۹۱ بر خلاف استانداردهای حسابداری به مبلغ ۲٫۰۰۰ میلیارد ریال شناسایی شده است و حسابرس مستقل نیز، در این خصوص موضع گیری ننموده است. سود خالص شرکت (با احتساب سود نادرست فروش املاک) مبلغ ۲٫۲۰۰ میلیارد ریال است که با احتساب سود انباشته ابتدای دوره به مبلغ ۶۰۰ میلیارد ریال، سود قابل تقسیم شرکت مبلغ ۲٫۸۰۰ میلیارد ریال است. در مجمع عمومی سالانه شرکت مورخ اردیبهشت ۱۳۹۲، مبلغ ۲٫۵۰۰ میلیارد ریال سود، تقسیم شده است.

در گزارش سال مالی ۱۳۹۲، شرکت مبلغ سود فروش را در حساب تعدیلات سنواتی برگشت می‌دهد و حسابرس مستقل و بازرس قانونی نیز این اصلاح اشتباه را می‌پذیرد. در این حالت، شرکت در سال ۱۳۹۲، مبلغ ۱٫۷۰۰ میلیارد ریال سود موهوم تقسیم نموده است و حسابرس مستقل و بازرس قانونی سال مالی ۱۳۹۲، باید در گزارش سال مالی ۱۳۹۲ در بخش "گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی" نسبت به تقسیم منافع موهوم موضع گیری نماید.

مثال ۳) فرض کنید سود فروش املاک در سال ۱۳۹۱ بر خلاف استانداردهای حسابداری به مبلغ ۲٫۰۰۰ میلیارد ریال شناسایی شده است و حسابرس در گزارش سال ۱۳۹۱ در این خصوص موضع گیری نموده است. سود خالص شرکت (با احتساب سود نادرست فروش املاک) مبلغ ۲٫۲۰۰ میلیارد ریال است که با احتساب سود انباشته ابتدای دوره به مبلغ ۶۰۰ میلیارد ریال، سود قابل تقسیم شرکت مبلغ ۲٫۸۰۰ میلیارد ریال است. در مجمع عمومی سالانه شرکت مورخ اردیبهشت ۱۳۹۲، مبلغ ۲٫۵۰۰ میلیارد ریال سود، تقسیم شده است. طبق صورت‌های مالی ۱۳۹۱ شرکت، سود انباشته پایان دوره تلفیقی برابر ۲٫۶۵۰ میلیارد ریال و سود انباشته پایان دوره شرکت اصلی برابر ۲٫۸۰۰ میلیارد ریال است.

شرکت در سال ۱۳۹۲، مبلغ ۱٫۷۰۰ میلیارد ریال سود موهوم تقسیم نموده است و حسابرس مستقل و بازرس قانونی سال مالی ۱۳۹۲، باید در گزارش سال مالی ۱۳۹۲ در بخش "گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی" نسبت به تقسیم منافع موهوم موضع گیری نماید. علاوه بر این، طبق دستورالعمل انضباطی ناشران، سود به مبلغ ۱٫۸۵۰ میلیارد ریال بیشتر تقسیم شده است، لذا حسابرس مستقل و بازرس قانونی در گزارش سال مالی ۱۳۹۲ (گزارش بررسی اجمالی ۶ ماهه و گزارش حسابرسی سالانه) باید در بخش "سایر الزامات قانونی و مقرراتی حسابرس" نسبت به آن موضع گیری کند.

اصلی	تلفیقی	
۲٫۲۰۰	...	سود خالص
۶۰۰	...	سود انباشته ابتدای دوره
۲٫۸۰۰	۲٫۶۵۰	سود انباشته پایان دوره
(۲٫۰۰۰)	(۲٫۰۰۰)	اصلاح سود (آثار بند گزارش حسابرس)
۸۰۰	۶۵۰	سود انباشته پایان دوره با اعمال آثار بند گزارش حسابرس (سود قابل تقسیم)
(۲٫۵۰۰)	(۲٫۵۰۰)	سود تقسیم شده
(۱٫۷۰۰)		سود موهوم تقسیم شده بر خلاف قانون تجارت
	(۱٫۸۵۰)	سود تقسیم شده بر خلاف دستورالعمل انضباطی ناشران

بند بازرسی قانونی در بخش «گزارش در مورد سایر وظایف بازرسی قانونی» در سال مالی ۱۳۹۲:

حداکثر سود قابل تقسیم سال مالی قبل (۱۳۹۱) با در نظر گرفتن تعدیلات مندرج در گزارش حسابرس، مبلغ ۸۰۰ میلیارد ریال بوده که با توجه به سود تقسیم شده در مجمع عمومی مورخ ... اردیبهشت ۱۳۹۲، مفاد ماده ۲۴۰ اصلاحیه قانون تجارت در این مورد، رعایت نشده و مبلغ ۱٫۷۰۰ میلیارد ریال، سود موهوم تقسیم شده است.

بند حسابرسی مستقل در بخش «سایر الزامات قانونی و مقرراتی حسابرسی» در سال مالی ۱۳۹۲:

شرکت مورد بررسی الزامات مواد ۱۷ و ۱۸ دستورالعمل انضباطی ناشران را رعایت نکرده است. با در نظر گرفتن تعدیلات مندرج در گزارش حسابرس، سود قابل تقسیم سال مالی قبل (۱۳۹۱) طبق صورت سود و زیان تلفیقی [۶۵۰ میلیارد ریال]، کمتر از سود قابل تقسیم طبق صورت سود و زیان شرکت اصلی [۸۰۰ میلیارد ریال] است، لذا سود مبلغ ۱٫۸۵۰ میلیارد ریال، بیشتر تقسیم شده است.



شماره	۳
تاریخ	۱۳۹۸/۱۱/۱۵
فرم	W-SA-11-01

کمیته پذیرش و نظارت بر موسسات حسابرسی معتمد

اداره نظارت بر حسابرسان معتمد و گزارشگری مالی

رهنمودهای حسابداری و حسابرسی



نتیجه گیری

با توجه به اینکه نحوه شناسایی و اندازه گیری سود در استانداردهای حسابداری مشخص شده است و اظهار نظر حسابرسان مستقل نیز در خصوص مطابقت تهیه صورت های مالی با استانداردهای حسابداری ارائه می شود، لذا چنانچه در گزارش حسابرسان، بندهایی حاکی از نیاز به تعدیل سود (زیان) خالص و یا سود قابل تقسیم وجود داشته باشد، باید در محاسبه سود قابل تقسیم اعمال شود و هر سودی که مازاد بر آن تقسیم شود، منافع موهوم خواهد بود. لازم به ذکر است در اعمال بندهای گزارش حسابرسان مستقل و بازرسان قانونی باید آثار مالیاتی بندهای مذکور نیز مورد توجه قرار گیرد.

مطابق با مفاد ماده ۲۵۸ اصلاحیه قانون تجارت، با اعضای هیات مدیره و مدیر عامل شرکت که بدون صورت دارایی و ترازنامه یا به استناد صورت دارایی و ترازنامه مزور منافع موهومی را بین صاحبان سهام تقسیم کرده باشند، برخورد قانونی خواهد شد و مطابق با ماده ۱۵۱ اصلاحیه قانون تجارت، بازرسان یا بازرسان باید هر گونه تخلف یا تقصیری در امور شرکت از ناحیه مدیران و مدیرعامل مشاهده کنند را به اولین مجمع عمومی اطلاع دهند. مطابق با ماده ۲۶۷ اصلاحیه قانون تجارت، هر کس در سمت بازرسی شرکت سهامی که عالماً راجع به اوضاع شرکت به مجمع عمومی در گزارش های خود اطلاعات خلاف حقیقت بدهد و یا این گونه اطلاعات را تصدیق کند، مسئول است و مطابق ماده ۱۵۴ اصلاحیه قانون تجارت، بازرسان یا بازرسان قانونی شرکت در مقابل شرکت و اشخاص ثالث نسبت به تخلفاتی که در انجام وظایف خود مرتکب می شوند طبق قواعد عمومی مربوط به مسئولیت مدنی، مسئول جبران خسارات وارده خواهند بود.

نگارش مبهم و نامناسب بندهای حسابرسی و عدم درج آثار مالی بندها در گزارش حسابرسی، موجب گمراهی و عدم تصمیم گیری درست و مناسب استفاده کنندگان از صورت های مالی می شود، لذا با توجه به رهنمودهای ارائه شده کمیته، مقتضی است حسابرسان مستقل در نگارش بندهای حسابرسی وفق استانداردهای حسابرسی از نگارش بندهای نامفهوم، بدون مبلغ و بدون آثار مالی خودداری کنند.