



مؤسسات حسابرسی

✍ دکتر کیهان مهام

مقدمه

زمانی که صحبت از نظارت بر حسابداران رسمی شاغل و مؤسسه‌های حسابرسی، یا نظارت حرفه‌ای در حسابرسی است، بی‌درنگ توجه همگان به کیفیت حسابرسی معطوف می‌شود. به‌طور طبیعی، کیفیت حسابرسی باید بالاترین اولویت حسابداران رسمی شاغل و مؤسسه‌های حسابرسی باشد؛ اما افزایش کیفیت حسابرسی بدون وجود سازوکارهای نظارتی، که موید چنین وضعیتی باشد، محل تردید است. بنابراین، یکی از هدفهای اصلی نظارت بر حسابداران رسمی شاغل و مؤسسه‌های حسابرسی، سوق دادن فعالیتهای آنها به مسیری است که سرانجام موجب افزایش کیفیت حسابرسی شود.

کیفیت حسابرسی، از یک طرف متأثر از فعالیتهای حسابداران رسمی شاغل و مؤسسه‌های حسابرسی، و از طرف دیگر متأثر از فعالیتهای صاحبکار و اشخاص ثالث است. کوششهای به‌جا، به‌وسیله همه طرفهای درگیر در امر حسابرسی و کنشهای مناسب میان آنها، ممکن است ارتقای کیفیت حسابرسی را در پی داشته باشد.

نظارت بر خدمات حرفه‌ای را می‌توان دربرگیرنده فعالیتهای کوششهای اشخاص ثالث برای ارتقای کیفیت حسابرسی دانست، که شعار اصلی همه اشخاص مرتبط با حسابرسی است. به‌طور طبیعی، به‌دلیل حساس بودن کیفیت حسابرسی، اشخاص و گروه‌های گوناگون، علاقه‌مند

بر اساس آیین نامه نظارت حرفه‌ای، چگونگی فعالیت حرفه‌ای اعضای شاغل را بررسی و نتیجه را در پایگاه اطلاع‌رسانی جامعه منتشر نماید. این بررسی شامل کنترل وضعیت در مورد مؤسسه‌های حسابرسی و کنترل کیفیت حسابرسی می‌باشد.

با توجه به مفاد مواد ۲۹ تا ۳۱ اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران:

اول این‌که، نظارت حرفه‌ای جامعه بر اعضا (به‌ویژه اعضای شاغل) و به‌طور طبیعی مؤسسه‌های متبوع آنها، ضرورتی محتمل و از عوامل ارتقای کیفیت خدمات حرفه‌ای شناخته شده است.

در ابتدا تصور می‌شود این نوع نظارت، در اساس از نوع خودانتظامی است، که در حقیقت همین‌طور هم هست، اما باید اذعان داشت اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران به‌صورتی تدوین گردیده است که در جای‌جای آن، ردپای نظارت وزارت امور اقتصادی و دارایی نیز بر عملکرد جامعه و اعضای آن مشاهده می‌شود؛ موضوعی که تا امروز ادامه دارد و به‌طور یقین از عوامل تداوم حیات جامعه بوده است. با این حال، بازیگران عرصه نظارت بر حسابداران رسمی و مؤسسه‌های حسابرسی، محدود به این موارد نبوده و نهادهای دیگری نیز وارد این عرصه شده‌اند که در ادامه مهمترین آنها مطرح می‌شود.

دوم این‌که، وظیفه نظارت حرفه‌ای به کارگروه‌های تخصصی ذیربط با نظارت ارکان صلاحیت‌دار جامعه و هیئت‌عالی نظارت سپرده شده است که هر دو جزو تشکیلات جامعه حسابداران رسمی ایران به شمار می‌روند و به‌قاعده در بررسیها و سایر گامهای خود از آزادی عمل برخوردار می‌باشند.

با این حال، باید متذکر شد کارگروه‌های تخصصی که با عضویت اعضای جامعه تشکیل می‌شوند در عمل زیر نظر هیئت‌مدیره جامعه فعالیت می‌کنند، در حالی که هیئت‌عالی نظارت در اساس نمایندگی وزارت امور اقتصادی و دارایی را در امر نظارت مستمر بر جامعه حسابداران رسمی ایران بر عهده دارد، و از این رو ماهیت و دامنه نظارت کارگروه‌های تخصصی و هیئت‌عالی نظارت، تفاوتی با هم دارد.

سوم این‌که، جامعه از طریق هیئت‌های انتظامی و صدور

به نظارت بر خدمات حرفه‌ای حسابسان می‌باشند؛ که گاهی باعث بروز چالشها و تبعاتی برای حسابداران رسمی شاغل و مؤسسه‌های حسابرسی شده است.

مراجع نظارت بر حسابرسی در ایران

در ادامه، اهم فعالیتهای مهمترین اشخاص درگیر در امر نظارت بر خدمات حرفه‌ای حسابداران رسمی شاغل و مؤسسه‌های حسابرسی، در چارچوب قوانین و مقررات بررسی شده است.

الف- جامعه حسابداران رسمی ایران

نظارت حرفه‌ای، آن‌گونه که امروزه در کشور مطرح است، از قوانین و مقررات سرچشمه می‌گیرد. برای مثال، فصل چهارم اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران، به مبحث نظارت حرفه‌ای اختصاص دارد. در ماده ۲۹ اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران، ضرورت نظارت حرفه‌ای به شرح زیر تصریح گردیده است:

”به‌منظور اطمینان از ارتقای کیفیت خدمات حرفه‌ای اعضا، هماهنگی در روشهای انجام امور حسابرسی و بازرسی قانونی، افزایش کیفیت گزارشهای حسابداران رسمی و مؤسسه‌های حسابرسی، پیشگیری از رفتار ناسازگار با شئون حرفه‌ای و ضرورت گذراندن دوره‌های بازآموزی توسط اعضا، همچنین رعایت مقررات قانونی مربوط شامل مفاد این اساسنامه و آئین‌نامه‌ها و دستورالعملهای اجرایی آن، جامعه بر کار حرفه‌ای حسابداران رسمی و مؤسسه‌های حسابرسی، نظارت مستمر دارد. کارگروه‌های تخصصی و هیئت‌عالی نظارت، می‌توانند پرونده‌ها، اطلاعات و مدارک مؤسسه‌های حسابرسی و شاغلان انفرادی را در محل استقرار آنها یا در محل جامعه بررسی کنند.“

همچنین به‌موجب ماده ۳۰ اساسنامه یادشده، ”رعایت مقررات جامعه و پیروی از رهنمودها و تذکرات ابلاغ‌شده از سوی ارکان ذیصلاح جامعه در مورد رفع نارساییهای خدمت حرفه‌ای اعضا توسط آنها الزامی است. عدم توجه اعضا در این سرفصل، مستلزم احاله نتیجه رسیدگی به هیئت‌های انتظامی است.“

در ضمن، به‌موجب ماده ۳۱ اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران ”هیئت‌مدیره موظف است حداقل هر سال یکبار

در این اواخر موضوع مرجع مستقل نظارت بر حرفه نیز در ادبیات کشور ما وارد و بحث درباره آن شروع شده است

حسابرسی) و گزارشگری نتایج (محصول کار حسابرسی) می‌باشد، و در واقع هدفهای کنترل کیفیت و تضمین کیفیت باهم پیگیری می‌شود.

اهم فعالیتهای نظارتی جامعه حسابداران رسمی ایران که زیر نظارت هیئت‌مدیره آن انجام می‌شود به‌قرار زیر است:

۱- انجام کنترل وضعیت و کنترل کیفیت کار حسابرسی مؤسسه‌های حسابرسی و شاغلین انفرادی؛

۲- رسیدگی به اعتراضات مؤسسه‌های حسابرسی و شاغلان انفرادی از امتیازات کنترل کیفیت و اعلام نتایج آن به مؤسسه‌های حسابرسی یا شاغلان انفرادی؛

۳- اطلاع‌رسانی امتیازات نهایی کنترل کیفیت در مرکز اطلاع‌رسانی جامعه؛

۴- اعلام امتیاز کنترل کیفیت و رعایت تناسب کارکنان و آیین‌نامه سقف مجاز به سازمان بورس و اوراق بهادار؛

۵- مراجعه حضوری همکاران واحد کنترل کیفیت به دفاتر فعالیت و احراز چگونگی فعالیت شاغلین انفرادی از لحاظ برخورداری از امکانات اداری و منابع انسانی حرفه‌ای مورد نیاز برای فعالیت حرفه‌ای؛

۶- کنترل وضعیت سالانه شاغلین انفرادی جهت احراز شرایط

احکام تنبیهی انضباطی، ممکن است کجرویهای سهوی یا به‌احتمال عمدی اعضای حقیقی یا حقوقی خود را اصلاح کند، که چنین اقدامی متکی به نتایج نظارت حرفه‌ای جامعه بوده و خواهد بود. تنبیه‌های انتظامی شامل موارد زیر می‌شود:

۱- اخطار بدون درج در پرونده،

۲- توبیخ با درج در پرونده،

۳- ممنوعیت هر گونه قرارداد خدمات حرفه‌ای و تخصصی و پذیرش بازرسی قانونی و حسابرسی در دوره معین،

۴- تعلیق عضویت تا یکسال،

۵- تعلیق عضویت از یک تا پنج سال،

۶- لغو عنوان حسابدار رسمی.

چهارم این‌که، کنترل وضعیت مؤسسه‌های حسابرسی و کنترل کیفیت کار حسابرسی، که در مورد چگونگی فعالیت حرفه‌ای اعضای شاغل معمول می‌شود، از تکالیف مصرح در مقررات جامعه است و باید دست‌کم سالی یکبار براساس آیین‌نامه مربوط اجرا شود و نتایج آن در پایگاه اطلاع‌رسانی جامعه اطلاع‌رسانی شود.

پنجم این‌که، کنترل کیفیت کار حسابرسی دربرگیرنده نحوه انجام رسیدگیها (فرایند برنامه‌ریزی و اجرای عملیات

اعتبار پروانه صادر شده؛

۷- بررسی پرونده‌های حسابرسی مؤسسه‌های حسابرسی و شاغلین انفرادی به صورت نمونه‌ای یا بر حسب شکایات و درخواستها؛

۸- بررسی هرگونه نقض اصول و ضوابط حرفه‌ای مشاهده شده و طرح در کارگروه‌های مربوط و اتخاذ تصمیم در خصوص آن؛

۹- بررسی شکایات مطرح شده علیه مؤسسه‌های حسابرسی و شرکای آنها حسب مورد، و ارجاع آن پس از بررسی گزارشهای صادر شده یا پرونده حسابرسی، و جمع‌بندی دبیر کارگروه کنترل کیفیت، به کارگروه کنترل کیفیت؛

۱۰- بررسی موارد ارجاعی از جانب سازمان بورس و اوراق بهادار و ارجاع به کارگروه کنترل کیفیت و اعلام نتایج رسیدگی به سازمان بورس و اوراق بهادار؛

۱۱- الزام ارسال اطلاعات مؤسسه‌ها، از جمله ساعات کار مصرفی به تفکیک رده، هر کار، درآمد، و ...، از طریق سامانه سحر به جامعه؛ و

۱۲- بررسی شرایط متقاضیان خواهان پذیرش به عنوان شریک مؤسسه.

با توجه به مراتب مذکور، می‌توان اذعان داشت بخش عمده فعالیت‌های اجرایی جامعه حسابداران رسمی معطوف به نظارت حرفه‌ای است و از این رو، بخش درخور توجهی از منابع بودجه جامعه نیز صرف نظارت حرفه‌ای می‌شود.

همان‌گونه که پیش از این عنوان گردید، هیئت‌عالی نظارت جامعه نیز از ارکان نظارت حرفه‌ای جامعه به‌شمار می‌رود که در کنار سایر ارکان و تشکیلات جامعه، نقش نظارتی خود را ایفا می‌کند. طبق ماده ۱۷ اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران، هیئت‌عالی نظارت دارای وظایف عدیده‌ای از جمله "نظارت بر فعالیتهای جامعه برای حصول اطمینان از حسن اجرای امور" و "نظارت بر فعالیتهای حرفه‌ای اعضای جامعه حسب مورد با ارجاع وزیر امور اقتصادی و دارایی یا شورای عالی جامعه یا به تشخیص هیئت‌عالی نظارت" می‌باشد که انجام وظایف مذکور در ارتقای عملکرد جامعه و به‌ویژه در تقویت نظارت حرفه‌ای نقش مهمی دارد.

اهم وظایف هیئت مذکور شامل موارد زیر است:

۱- نظارت بر چگونگی برگزاری مجمع و انتخابات شورای عالی

و گزارش نتایج به وزیر امور اقتصادی و دارایی و رسیدگی و اتخاذ تصمیم نسبت به شکایات دریافت شده در ارتباط با نحوه برگزاری انتخابات و نظارت بر حسن اجرای تصمیمات مجمع عمومی.

۲- بررسی مصوبات شورای عالی به منظور کسب اطمینان از همسویی آن با هدفهای جامعه و رعایت قوانین و مقررات حاکم بر جامعه.

۳- بررسی گزارش عملکرد سالانه شورای عالی به منظور کسب اطمینان از درستی اطلاعات مندرج در آن و گزارش نتایج به وزیر امور اقتصادی و دارایی، مجمع عمومی و شورای عالی.

۴- حسابرسی صورتهای مالی سالانه جامعه طبق استانداردهای حسابرسی و ارائه گزارش حسابرسی به وزیر امور اقتصادی و دارایی و شورای عالی.

۵- بررسی فعالیتهای دبیرکل و اعضای هیئت‌مدیره به منظور کسب اطمینان از رعایت قوانین و مقررات حاکم بر جامعه، حسن اجرای مصوبات شورای عالی و هیئت‌مدیره، و همسویی فعالیتهای آموزشی، تحقیقاتی و انتشاراتی جامعه در راستای تامین اهداف جامعه و بالابردن دانش تخصصی حسابداران رسمی.

۶- بررسی کفایت کنترلها در خصوص رعایت سقف مجاز ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای و نیز تعیین حق الزحمه خدمات حرفه‌ای توسط اعضا با توجه به آیین‌نامه‌های مربوط.

۷- بررسی کفایت کنترلها در خصوص رعایت مفاد ماده ۲۷ و آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۸ اساسنامه توسط اعضا.

۸- بررسی کفایت اقدام نسبت به گزارشهای حسابرسی صادر شده توسط اعضا برای مشتریان، از جمله گزارشهای موضوع تبصره ماده ۲۶ اساسنامه در راستای اعمال نظارت حرفه‌ای.

۹- بررسی کفایت فرایند نظارت حرفه‌ای بر اعضا.

۱۰- بررسی کفایت اقدام نسبت به شکایت دریافت شده، گزارشهای دریافت شده از مراجع نظارتی و سایر دستگاه‌های ذیربط.

۱۱- بررسی وجود و کفایت کنترلهای لازم در خصوص کسب اطمینان از اجرای احکام انضباطی صادر شده از سوی هیئتهای انتظامی توسط اعضای مختلف.

۱۲- بررسی کفایت تمهیدات دبیرکل درخصوص نظارت خاص بر فرایند تکمیل کارهای در جریان، موضوع تبصره ۷ ماده ۳۶ اساسنامه.

۱۳- بررسی بهره‌برداری به‌هنگام و مناسب جامعه، از اطلاعات دریافتی از اشخاص حقیقی و حقوقی (بانکها، سازمان بورس و اوراق بهادار، سازمان امور مالیاتی، ...) نسبت به عملکرد حرفه‌ای اعضا.

۱۴- بررسی حسن اجرای سایر وظایفی که در اساسنامه، آیین‌نامه‌ها، دستورالعمل‌های مربوط و سایر مقررات وضع شده، بر عهده دبیرکل و هیئت‌مدیره گذاشته شده است.

ب- سازمان بورس و اوراق بهادار

۱- دستورالعمل مؤسسه‌های حسابرسی معتمد سازمان

بورس و اوراق بهادار

در راستای حمایت از حقوق و منافع سرمایه‌گذاران و ساماندهی بازار اوراق بهادار و در اجرای بیست‌و‌چهارمین مصوبه شورای عالی بورس و اوراق بهادار مورخ ۱۳۸۶/۰۵/۸، «دستورالعمل مؤسسه‌های حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار» به تصویب شورای مذکور رسید و در تاریخهای ۱۳۹۰/۱۱/۱۷ و ۱۳۹۲/۰۴/۳۱ اصلاح گردید.

این دستورالعمل دربرگیرنده ضوابط گوناگونی است، و شامل ضوابط پذیرش مؤسسه‌های حسابرسی معتمد و نظارت بر آنها نیز می‌شود. در ماده ۳ دستورالعمل یادشده تصریح شده است که: «در راستای اجرای این دستورالعمل، کمیته‌ای متشکل از ۵ نفر حسابدار رسمی دارای حداقل ۵ سال سابقه مدیریت ارشد حسابرسی به‌انتخاب هیئت‌مدیره سازمان تشکیل می‌شود....»

در ضمن در ماده ۱۱ دستورالعمل مذکور تصریح شده است: «در راستای حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران و همچنین حصول اطمینان از رعایت اصول و ضوابط حرفه‌ای و مفاد این دستورالعمل، سازمان به‌شرح زیر بر کار حرفه‌ای مؤسسه‌های حسابرسی معتمد نظارت دارد:

الف- کمیته مجاز است... با مؤسسه‌های حسابرسی جامعه مکاتبه و از آنها اطلاعات، اسناد و مدارک درخواست نماید و در صورت لزوم،... به محل مؤسسه‌های حسابرسی مراجعه و از آنها بازرسی کند.

ب- کنترل کیفیت پرونده حسابرسی اشخاص حقوقی مشمول حسابرسی موضوع این دستورالعمل، به‌منظور اعمال نظارت حرفه‌ای بر کار مؤسسه‌های حسابرسی معتمد عضو جامعه و سازمان حسابرسی به‌ترتیب از طریق کارگروه کنترل کیفیت جامعه و کمیته کنترل کیفیت سازمان حسابرسی صورت می‌گیرد. در جامعه و سازمان حسابرسی برای موارد ارجاعی از سوی سازمان، کمیته کنترل کیفیت ویژه مرکب از پنج نفر حسابدار رسمی، با امکان حضور ۲ نماینده از سوی سازمان تشکیل شود.

پ- در مواردی که کمیته موضوع ماده ۳ مستقیماً یا بنا به اطلاع واحدهای نظارت سازمان و یا بر اساس شکایات واصله نسبت به گزارش حسابرسی، به مواردی حاکی از عدم رعایت استانداردهای حسابرسی و سایر اصول و ضوابط حرفه‌ای و یا هرگونه سوال یا ابهامی در این خصوص برخورد نماید، موضوع راکتاً به جامعه حسابداران یا سازمان حسابرسی حسب مورد اطلاع داده تا پرونده و مدارک حسابرسی در ارتباط با شرکت مزبور، ظرف مهلتی ۳۰ روزه توسط کارگروه یا کمیته کنترل کیفیت یادشده در بند «ب» این ماده رسیدگی و نتیجه به سازمان گزارش شود....»

به‌طور کلی، وظیفه کمیته، انجام مسئولیتهای محول شده در دستورالعمل مؤسسه‌های حسابرسی معتمد سازمان بورس است. وظایف اصلی کمیته را می‌توان زیر عنوانهای زیر برشمرد:

- الف- پذیرش مؤسسه‌های حسابرسی متقاضی،
- ب- نظارت بر مؤسسه‌های حسابرسی معتمد سازمان بورس،
- ج- بررسی درخواستهای پذیرش شرکا و مدیران جدید،
- د- طراحی و به‌کارگیری فرمها و روشها و بهره‌وری از سیستم اطلاعات حسابسان معتمد، و
- ه- بررسی و پیشنهاد ضوابط طبقه‌بندی مؤسسه‌های حسابرسی.

درضمن، ماده ۱۶ دستورالعمل مؤسسه‌های حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار مقرر کرده است که: «مؤسسه‌های حسابرسی معتمد در صورت عدم رعایت مفاد این دستورالعمل و سایر ضوابط و مقررات حاکم بر فعالیت آنها، به پیشنهاد کمیته و براساس موارد پیش‌بینی شده... و با تأیید

سازمان مشمول اقداماتی به شرح زیر خواهند بود:

۱- تذکر با درج در پرونده،

۲- اخطار با درج در پرونده،

۳- عدم پذیرش کار جدید،

۴- حذف از فهرست مؤسسه‌های حسابرسی معتمد تا مدت یکسال، و

۵- حذف از فهرست مؤسسه‌های حسابرسی معتمد برای بیش از یک سال.

شایان ذکر است در قسمتهای دیگر دستورالعمل مذکور وظایف نظارتی دیگری نیز برای سازمان و تکالیف و ضوابط دیگری نیز برای اعضای حقیقی و حقوقی معتمد سازمان تعیین شده است که نشان از اهمیت کیفیت خدمات حرفه‌ای حساب‌رسان از دیدگاه سازمان بورس و اوراق بهادار دارد. برای مثال، در تبصره ۳ ماده ۱۰ دستورالعمل مؤسسه‌های حسابرسی معتمد چنین عنوان شده است که: "به منظور تعیین توانایی مؤسسه‌های حسابرسی معتمد متناسب با اندازه شرکتها، سازمان موظف است تا پایان بهمن ماه هر سال نسبت به طبقه‌بندی مؤسسه‌های حسابرسی معتمد اقدام نموده و نتایج

را/ اعلام نماید." در ادامه، فرازهایی از دستورالعمل طبقه‌بندی مؤسسه‌های حسابرسی مصوب هیئت‌مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار مطرح شده است.

۲- دستورالعمل طبقه‌بندی مؤسسه‌های حسابرسی

در راستای حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران و ساماندهی و توسعه بازار شفاف و منصفانه اوراق بهادار و در اجرای تبصره ۳ ماده ۱۰ دستورالعمل مؤسسه‌های حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، دستورالعمل طبقه‌بندی مؤسسه‌های حسابرسی و اشخاص موضوع ماده ۱۰ دستورالعمل مؤسسه‌های حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار در تاریخ ۱۳۹۱/۰۱/۲۸ به تصویب هیئت‌مدیره سازمان رسید و در تاریخ ۱۳۹۵/۰۹/۰۲ اصلاح گردید.

طبق ماده ۲ دستورالعمل مذکور "سازمان هر سال یکبار مؤسسه‌های حسابرسی معتمد را بر اساس اطلاعات یکسال اخیر منتهی به تاریخ آخرین پرسشنامه ارسالی و مطابق با معیارهای مندرج در جدول زیر (جدول ۱)، ارزیابی و طبقه‌بندی نموده و نتایج آن را به عموم اعلام می‌کند." ضمناً طبق ماده ۳ دستورالعمل مذکور "جمع امتیازات

جدول ۱- معیارهای طبقه‌بندی مؤسسه‌های حسابرسی معتمد

ردیف	شرح معیار	حداکثر امتیاز
الف- معیارهای عادی		
۱	معیارهای ارزیابی شرکا	۲۰۰
۲	معیارهای ارزیابی کارکنان مؤسسه	۲۸۰
۳	معیارهای ارزیابی ساختار و سازمان مؤسسه	۲۲۰
۴	معیارهای ارزیابی تنوع ارائه خدمات، اطلاع‌رسانی، و موقعیت در بازار حرفه‌ای	۱۰۰
۵	معیارهای ارزیابی کیفیت خدمات	۲۰۰
جمع امتیازات عادی		۱۰۰۰
ب- معیارهای تخلفاتی		
۶	سوابق تخلفاتی مؤسسه (طی ۲ سال اخیر)	-۱۰۰
۷	سوابق تخلفاتی شریک مؤسسه (طی ۲ سال اخیر)	-۱۰۰
جمع امتیازات تخلفاتی		-۲۰۰

مؤسسه حسابرسی معتمد بر اساس معیارهای موضوع ماده ۲ این دستورالعمل، مبنای تعیین طبقه مؤسسه‌های حسابرسی معتمد است. مؤسسه‌های حسابرسی معتمد به ترتیب بیشترین امتیاز، در چهار طبقه «اول»، «دوم»، «سوم» و «چهارم»، قرار می‌گیرند. حد نصاب امتیاز لازم برای هر طبقه به شرح جدول زیر (جدول ۲) است.

همچنین به موجب ماده ۵ دستورالعمل مذکور، اشخاص حقوقی ماده ۱۰ دستورالعمل مؤسسه‌های حسابرسی معتمد، بر اساس میانگین جمع داراییها و درآمد فروش و ارزش بازار آنها در تاریخ ترازنامه، طبق آخرین صورتهای مالی حسابرسی‌شده، در چهار طبقه زیر (جدول ۳) طبقه‌بندی شده‌اند. بر اساس ماده ۶ دستورالعمل مذکور اشخاص حقوقی یادشده ... "مکلف هستند با توجه به طبقه خود که بر حسب معیارهای ذکرشده در ماده ۵ تعیین می‌شود، حسابرسی مستقل و بازرس قانونی خود را از میان مؤسسه‌های حسابرسی معتمد که در همان طبقه یا طبقه‌های بالاتر قرار دارند، انتخاب نمایند."

افزون بر این، وفق ماده ۷ دستورالعمل طبقه‌بندی مؤسسه‌های حسابرسی "مؤسسه‌های حسابرسی معتمد مکلف هستند بر اساس طبقه مؤسسه، در صورت برخورداری از توانایی لازم متناسب با اندازه اشخاص حقوقی مشمول ماده ۱۰ دستورالعمل مؤسسه‌های حسابرسی معتمد و با رعایت

سقف مجاز موضوع «آیین‌نامه سقف مجاز ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران» و مقررات ذیربط، اقدام به پذیرش کار حسابرسی نمایند. مؤسسه حسابرسی نمی‌تواند به اشخاص حقوقی مشمول ماده ۱۰ دستورالعمل مؤسسه‌های حسابرسی معتمد که در طبقه‌ای بالاتر از طبقه مؤسسه قرار دارند، خدمات حسابرسی ارائه نماید."

با عنایت به مندرجات دستورالعمل مؤسسه‌های حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و دستورالعمل مؤسسه‌های حسابرسی، نکات زیر درخور توجه می‌باشد:

اول، فعالیت‌های نظارتی سازمان بورس مکمل نظارت حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران با در نظر گرفتن ویژگیهای خاص بازار است و به‌طور طبیعی نافی آن نیست.

دوم، سازمان علاوه بر نظارت بر مؤسسه‌های حسابرسی معتمد، ضوابط خاصی را برای پذیرش مؤسسه‌های حسابرسی معتمد وضع کرده است که ضوابط یادشده در ماده ۲ دستورالعمل مؤسسه‌های حسابرسی معتمد قید گردیده است. ضوابط یادشده شامل دوران پس از پذیرش نیز می‌شود. به عبارت دیگر، در صورت از دست رفتن شرایط، مؤسسه‌های حسابرسی معتمد، حذف خواهند شد.

سوم، سازمان برای تشویق مؤسسه‌های حسابرسی به بزرگ‌شدن، معیارهای تفصیلی امتیازدهی مؤسسه‌های

جدول ۲- امتیازات مبنای طبقه‌بندی

طبقه	امتیاز هر طبقه
اول	حداقل ۷۰ امتیاز و ۷۰ درصد امتیاز بخش کارکنان و شرکا
دوم	حداقل ۶۰ امتیاز و ۶۰ درصد امتیاز بخش کارکنان و شرکا
سوم	حداقل ۵۰ امتیاز و ۵۰ درصد امتیاز بخش کارکنان و شرکا
چهارم	کمتر از ۵۰ امتیاز

جدول ۳- معیارهای طبقه‌بندی اشخاص حقوقی مشمول ماده ۱۰ دستورالعمل مؤسسه‌های حسابرسی معتمد

طبقه	معیارها و حد نصاب لازم برای هر طبقه
اول	میانگین جمع داراییها و درآمد فروش: مساوی یا بیشتر از ۵۰,۰۰۰ میلیارد ریال ارزش بازار: مساوی یا بیشتر از ۵۰,۰۰۰ میلیارد ریال
دوم	میانگین جمع داراییها و درآمد فروش: مساوی یا بیشتر از ۲۰,۰۰۰ و کمتر از ۵۰,۰۰۰ میلیارد ریال ارزش بازار: مساوی یا بیشتر از ۲۰,۰۰۰ و کمتر از ۵۰,۰۰۰ میلیارد ریال
سوم	میانگین جمع داراییها و درآمد فروش: مساوی یا بیشتر از ۵,۰۰۰ و کمتر از ۲۰,۰۰۰ میلیارد ریال ارزش بازار: مساوی یا بیشتر از ۵,۰۰۰ و کمتر از ۲۰,۰۰۰ میلیارد ریال
چهارم	میانگین جمع داراییها و درآمد فروش: کمتر از ۵,۰۰۰ میلیارد ریال ارزش بازار: کمتر از ۵,۰۰۰ میلیارد ریال

ایران، وزارت امور اقتصادی و دارایی است. همان گونه که پیش از این خاطرنشان شد، یکی از ابزار نظارتی وزارتخانه، هیئت عالی نظارت جامعه حسابداران رسمی است، ولی نظارت وزارتخانه محدود به فعالیتهای این هیئت نیست. ردپای نظارت وزارتخانه در جای جای اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران مشاهده می شود.

برای مثال، ساختار جامعه حسابداران رسمی ایران به گونه ای طراحی شده است که پذیرش و انتخاب حسابداران رسمی ایران توسط هیئت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی که منصوب وزیر امور اقتصادی و دارایی می باشند، انجام می شود. رئیس و نایب رئیس هیئت عالی انتظامی جامعه حسابداران رسمی ایران توسط وزیر امور اقتصادی و دارایی تعیین می شوند. نماینده وزیر و اعضای هیئت عالی نظارت در جلسات شورای عالی جامعه حسابداران رسمی به عنوان ناظر شرکت دارند. احکام انتظامی تعلیق عضویت با تأیید وزیر اجرا می شود و هرگونه اصلاح در اساسنامه با تأیید وزیر انجام پذیر است.

افزون بر این، به موجب ماده ۲ آیین نامه نحوه انتخاب حسابرس برای شرکتهای دولتی، حسابرس و بازرس قانونی شرکتهای موضوع ماده ۱ آیین نامه مذکور از بین سازمان حسابرسی و مؤسسه های عضو جامعه حسابداران رسمی توسط کارگروه ماده ۳ معرفی می گردد و به موجب ماده ۳ آیین نامه یادشده، اعضای کارگروه عبارتند از رئیس سازمان حسابرسی، دبیرکل جامعه حسابداران رسمی ایران، معاون ذیربط وزیر امور اقتصادی و دارایی و روسای هیئت عالی نظارت در سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران که توسط وزیر امور اقتصادی و دارایی تعیین می شوند.

ت- بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران

یکی دیگر از فعالان حوزه نظارت بر مؤسسه های حسابرسی، بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران است. حساسیتهای بانک مذکور به کیفیت حسابرسی و بازرسی بانکها، این بانک را بر آن داشت که برای به کارگیری مؤسسه های حسابرسی توسط بانکها، «ضوابط مؤسسه های حسابرسی منتخب بانک مرکزی» را تدوین و در ۲۸ اردیبهشت سال ۱۳۹۰ برای اجرا ابلاغ کند.

حسابرسی معتمد را تا حدود زیادی متوجه عوامل کمی، نظیر تعداد شرکا، سابقه و ماندگاری شرکا، تعداد حسابداران رسمی غیرشریک، تعداد مدیران، سرپرستان ارشد و سرپرستان حسابرسی، تعداد حسابرسان ارشد و حسابرسان و کمک حسابرسان، و نظایر آن ساخته است و چنین برداشت می شود که سازمان بر این باور است که با تشویق مؤسسه ها به بزرگ شدن، زمینه استقلال آنها بیش از پیش فراهم می شود. همین مساله و اقدام دیگر سازمان بورس باعث شد تعداد زیادی از مؤسسه های حسابرسی دست به ادغام بزنند تا بتوانند از مزایای ادغام بهره مند شوند یا از تبعات ادغام نشدن بگریزند.

چهارم، سازمان در فصل سوم دستورالعمل مؤسسه های حسابرسی معتمد، به استقلال مؤسسه ها بها داده و الزامی را برای حفظ استقلال مؤسسه ها، علاوه بر ضوابط آیین رفتار حرفه ای جامعه یا سازمان حسابرسی مقرر داشته است. برای مثال، یکی از الزامات مذکور این است که: "در صورتی که اشخاص حقوقی موضوع ماده ۱۰ این دستورالعمل، حسابرس مستقل و بازرس قانونی انتخابی را قبل از پایان چهار سال متوالی تغییر دهند باید مراتب را با ذکر دلیل به اطلاع سازمان برسانند...". شایان ذکر است علاوه بر این موضوع، سازمان از طرق دیگر نیز تلاش می کند زمینه استقلال حسابداران رسمی شاغل و مؤسسه ها را فراهم آورد. برای مثال، سازمان با صدور دستورالعمل کنترل های داخلی و پیش بینی تشکیل کمیته های حسابرسی در آن، و تدوین منشور کمیته حسابرسی شرکت نمونه، تلاش کرده است با برقراری الزامهایی در چارچوب نظامهای نوین راهبری شرکت در دنیا، بر استقلال حسابداران رسمی بیفزاید. همچنین سازمان با صدور ابلاغیه مورخ ۱۲ دی ۱۳۹۵ خود، بنا داشته که ناسازگاریهای ناشی از تقابل همزمان وظایف حسابرسی مستقل و عضویت در کمیته های حسابرسی و حسابرسی داخلی را، که به احتمال تاثیر منفی بر عملکرد حسابداران رسمی و مؤسسه های حسابرسی بر جای خواهد گذاشت، از بین ببرد.

پ- وزارت امور اقتصادی و دارایی

یکی از مهمترین بازیگران عرصه نظارت بر حسابداران رسمی، مؤسسه های حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی

این مجموعه از ضوابط شامل فصول مختلف نظیر وظایف مؤسسه‌های اعتباری در استفاده از خدمات مؤسسه‌های حسابرسی، شرایط و نحوه پذیرش مؤسسه‌های حسابرسی، وظایف مؤسسه‌های حسابرسی، نظارت بر مؤسسه‌های حسابرسی، لزوم حفظ استقلال مؤسسه‌های حسابرسی، مقررات انتظامی و ... می‌باشد.

طبق ماده ۱۱ ضوابط یادشده، «کارگروه «منظور کارگروه مسئول انتخاب، ارزیابی و بررسی مؤسسه‌های حسابرسی» مجاز است در چارچوب رعایت اصول و ضوابط حرفه‌ای و اطمینان از احراز شرایط موردنظر در این ضوابط توسط مؤسسه‌های حسابرسی حایز شرایط، و حفظ شرایط مذکور پس از تأیید، و همچنین اطمینان از رعایت مقررات بانک مرکزی حاکم بر فعالیت مؤسسه‌های حسابرسی حایز شرایط، عنداللزوم با مؤسسه‌های حسابرسی، جامعه و سازمان حسابرسی مکاتبه و از آنها اطلاعات و اسناد و مدارک مورد نیاز را درخواست نماید و در صورت لزوم در چارچوب موارد فوق حسب مورد از کارگروه کنترل کیفیت سازمان حسابرسی درخواست بازرسی نماید.»

البته دامنه نظارت بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران در حال حاضر محدود به ماده ۱۱ نبوده و وارد حیطه‌های دیگری نظیر محتوای گزارش‌های حسابرسان شده است. برای مثال، طبق اطلاعیه مورخ ۱۳۹۸/۰۲/۱۸ بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، حسابرسان مستقل و بازرسان قانونی بانکها و مؤسسه‌های اعتباری موظف شده‌اند در راستای بررسی صورتهای مالی سالانه بانکها و مؤسسه‌های اعتباری و در چارچوب استانداردهای حرفه‌ای خود، علاوه بر افشای موارد نبود انطباق عملکرد هر یک از بانکها و مؤسسه‌های اعتباری از قوانین و مقررات پولی و بانکی بخشنامه‌های بانک مرکزی، با احصای عنوان مقرر شده، موارد تخلف و همچنین میزان تخلف در گزارش صادر شده خود جهت ارائه به مجمع عمومی، گزارشی از انطباق یا نبود انطباق عملکرد بانک/مؤسسه اعتباری با ضوابط نظارتی ۲۵ گانه را نیز با ذکر مصادیق نبود انطباق، ارقام و جزئیات و پرهیز از هر گونه کلی‌گویی به بانک مرکزی جمهوری اسلامی ارسال کنند.

این اطلاعیه و ضابطه‌گذاریهای مشابه که رو به افزایش

است، نشان از حضور موثر بازیگر مهم دیگری در عرصه نظارت بر حسابداران رسمی شاغل و مؤسسه‌های حسابرسی متبوع آنها است، که البته از اقتدار درخور توجهی برای دیکته کردن الزامات خود نیز برخوردار است.

نتیجه‌گیری

کیفیت کار حسابداران رسمی شاغل و مؤسسه‌های حسابرسی متبوع آنها و شاغلان انفرادی، علاوه بر استفاده‌کنندگان عادی، نظیر سهامداران ریزدشت شرکتهای بورسی، مورد توجه خاص طیف وسیعی از اشخاص دیگر است که نحوه نظارت برخی از مهمترین آنها در این مقاله بررسی شد. بدیهی است نظارت بر کیفیت کار حسابداران رسمی شاغل و مؤسسه‌های حسابرسی، محدود به اشخاص یادشده در این گزارش نیست و اشخاص دیگری نیز به‌صورت واقعی یا ممکن، وارد این عرصه شده‌اند.

دلیل اصلی ورود بازیگران متعدد به عرصه نظارت بر حسابرسی، حساسیت بیش از حد زیاد کیفیت کار حسابرسی برای اشخاص علاقه‌مند و سودبر است و همین موارد است که مسئولیتهای حسابرسان را افزایش داده است. به‌طور طبیعی، ایفای این‌گونه مسئولیتهای روزافزون به‌سادگی میسر نیست و تلاش بیش از حد می‌طلبد و ممکن است حسابداران رسمی شاغل، مؤسسه‌های حسابرسی متبوع آنها، و شاغلان انفرادی برای ایفای این‌گونه مسئولیتهای محدودیتهایی مواجه شوند، که از نظر ناظران در بعضی موارد دفاع‌پذیر و منطقی و در موارد دیگر دفاع‌ناپذیر یا غیرمنطقی است. با این همه، انتظارات از حرفه حسابرسی همچنان بالا است و به‌نظر می‌رسد بالاتر هم خواهد رفت. به‌قاعده، برای ایفای این مسئولیتهای باید زیرساختهای خوبی در حرفه حسابرسی کشور ایجاد شود که بحث در باره آن در این مقال نمی‌گنجد.

در این اواخر، موضوع «مرجع مستقل نظارت بر حرفه» نیز در ادبیات کشور ما وارد و بحث در باره آن شروع و مزایا و معایب آن نیز مطرح شده است.

موضوع یادشده و بررسی وضعیت نظارت بر حرفه در کشورهای دیگر، در شماره‌های بعد، بررسی خواهد شد.