

نهاد ناظر بر حرفه حسابرسی

تحولی در راستای جامعه جهانی

دکتر رضا نظری

مقدمه

به‌طور کلی، نظارت مقایسه‌ای است میان آنچه انجام پذیرفته و آنچه باید انجام می‌پذیرفت. به‌عبارت روشن‌تر، نظارت یعنی اعمال کنترل یک مرجع ذیصلاح قانونی بر عملکردها و فعالیتهای افراد حقیقی و اشخاص حقوقی تابع، از نظر رعایت قانون و به انگیزه پیاده‌شدن اهدافی که در قانون مقرر شده است. بر این اساس نظارت کیفیتی است که می‌تواند انواع مختلف داشته باشد.

نظارت تقسیم‌بندیهای گوناگونی دارد. در یک تقسیم‌بندی، نظارت را می‌توان به نظارت داخلی و نظارت خارجی یا بیرونی تقسیم‌بندی کرد. نظارت داخلی یعنی نظارتی که توسط کارگزاران داخلی سازمان بر موضوع نظارت صورت می‌گیرد؛ حال آن‌که نظارت بیرونی، نظارتی است که توسط ماموران یا کارگزاران بیرون از سازمان اعمال می‌شود.



تاکنون در کمتر موضوعی وجود داشته است.

نهادهای نظارتی مستقل از سراسر دنیا دور هم جمع شده و **مجمع بین‌المللی نهادهای مستقل نظارت بر حسابرسی (IFIAR)** در ۱۵ دسامبر ۲۰۰۶ توسط ۱۸ عضو ناظر مستقل از کشورهای مختلف در کشور فرانسه تاسیس شد. از زمان تاسیس، پیوسته نهادهای نظارتی جدید به عضویت مجمع پذیرفته شده به طوری که تا پایان خرداد ۱۴۰۱، تعداد اعضای آن به ۵۸ عضو از سراسر جهان رسیده است. البته ذکر این نکته ضروری است که از برخی کشورها مثل ژاپن، کره، امارات، روسیه و ترکیه دو نماینده در این مجمع عضو می‌باشند. این مجمع با نهادها و سازمانهای نظارتی همچون کمیسیون اروپا، سازمان بین‌المللی کمیسیونهای اوراق بهادار (IOSCO)، بانک جهانی، هیئت نظارت بر منافع عمومی (PIOB) و غیره همکاری دارد. اولین هدف کلیدی آن بهبود کیفیت حسابرسی در سطح جهانی است. از جمله شرایط عضویت در آن نیز این است که نهاد ناظر باید مستقل از حرفه حسابرسی باشد و همچنین مسئولیت نهاد ناظر فقط بازرسی از موسسات حسابرسی باشد. ایران عضو این مجمع نمی‌باشد.

نظارت بر حرفه در محیط اقتصادی آمریکا و انگلستان

از بین نهادهای عضو، بررسی سابقه نهاد ناظر در ایالات متحده نشان می‌دهد که پس از رسواییهای مالی آغاز هزاره سوم که در سال ۲۰۰۲ منجر به تصویب قانون ساربنز-آسلی در کنگره آمریکا شد، هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام به‌موجب بخش ۱۰۱ این قانون و با تصویب کنگره آمریکا ایجاد شده است. این نخستین بار در تاریخ حسابرسی آمریکا بود که حسابرسان زیر نظارت بیرونی و مستقل قرار می‌گرفتند. پیش از این، حسابرسان آمریکایی زیر نظارت انجمن حسابداران رسمی آمریکا بودند. هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام یک شرکت سهامی غیرانتفاعی بخش خصوصی در آمریکا است که وظیفه دارد بر حسابرسان شرکتهای سهامی عام نظارت کند. هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام دارای پنج عضو حقیقی، شامل یک رئیس، است؛ که از سوی کمیسیون بورس و اوراق

پیشینه نظارت بر حسابرسی

بررسی تاریخی نظارت نشان می‌دهد که با هدف سامان بخشی به موسسات حسابرسی و نظارت بر آنها و رفع نگرانیها، جامعه حسابداران رسمی که بستر تشکیل آن در سال ۱۳۷۲ فراهم شد، در نهایت از سال ۱۳۸۰ (حدود ۸ سال بعد) آغاز به فعالیت کرد. از زمان آغاز فعالیت آن تاکنون بیش از ۲۰ سال می‌گذرد. هیئت عالی نظارت پیش‌بینی شده در اساسنامه جامعه، به نوعی نظارت دولت بر حرفه می‌باشد که دارای ویژگیهای زیر است:

- ۱- غیرشاغل بودن عضویت در هیئت،
- ۲- انتخاب توسط دولت (وزیر امور اقتصادی)،
- ۳- بودجه جداگانه مصوب وزیر برای تامین هزینه‌ها،
- ۴- حضور دائمی در درون جامعه و به تبع آن درک واقعی از مشکلات جامعه، و
- ۵- درگیر مسایل دیوانسالاری نبودن برای استقرار در یک تشکیلات دولتی.

نهاد ناظر دولتی یا خودانتظام؟ نگاهی به جامعه جهانی

سؤالی که مطرح می‌گردد این است که آیا نهاد ناظر بر حسابرسی باید دولتی و وابسته به دولت باشد و یا صنفی و خودانتظام؟

برای یافتن پاسخ و روشن شدن موضوع به تجربه‌های جهانی در این خصوص اشاره می‌شود. امروزه در حدود ۵۰ کشور نهاد نظارتی مستقل برای صدور مجوز حسابرسی و کنترل کیفیت توسط دولتها و در بخش دولتی ایجاد شده است. در این بین، بزرگترین اقتصادهای آزاد مشاهده می‌شوند. این کشورها از جمله شامل: آمریکا، انگلیس، آلمان، فرانسه، ژاپن، اندونزی، چین، کانادا، ترکیه، مصر، نروژ، امارات و... است. به نظر می‌رسد این به معنای شکست خود انتظامی و ضرورت انجام نظارت توسط دولت است. اما نکته جالبی که برای جلوگیری از تضاد منافع است این مطلب می‌باشد که به ترتیب در تمام این نهادها افراد شاغل در حرفه حق عضویت در ارکان آن را ندارند و منابع مالی آن بیشتر در بودجه دولت پیش‌بینی می‌شود. این حد از اجماع در رابطه با نظارت،

علت ایجاد نهاد ناظر بر حرفه حسابرسی در

اکثر قریب به اتفاق کشورها

وجود تعارض منافع در جوامع حرفه‌ای بوده و

فلسفه اصلی تشکیل چنین نهادی

تفکیک آن از جوامع حرفه‌ای بوده است

معاون اول رییس جمهور و دارای نمایندگانی از سه قوه و همچنین سازمان حسابرسی تشکیل خواهد شد. این شورا هیئت‌مدیره ۵ نفره‌ای با مدت ماموریت ۵ سال دارد که وظیفه عمده آن تدوین و تصویب دستورعمل انضباطی، کنترل کیفیت و نظارت بر اشخاص و موسسات حسابرسی می‌باشد. در همین راستا، دولت نیز پیش‌نویس ۱۱ ماده‌ای لایحه تشکیل "سازمان تنظیم مقررات و نظارت بر امور حسابرسی" را با هدف افزایش کیفیت حسابرسی و حسابداری، تنظیم مقررات حسابداری و حسابرسی، حفظ و افزایش اعتماد و منافع عمومی، شفافیت اطلاعات مالی و اقتصادی و مدیریت تعارض منافع و تقویت نظارت بر امور حسابرسی را منتشر نمود. شخصیت حقوقی این سازمان به صورت موسسه دولتی مستقل وابسته به وزارت امور اقتصادی و دارایی است. اعتبار سالانه آن در بودجه سالانه کل کشور پیش‌بینی می‌شود و دارای دو رکن اصلی شورا و رییس کل می‌باشد. در بین اعضای شورا وزیر اقتصاد، رییس دیوان محاسبات و دادستان کل کشور پیشنهاد شده است که در واقع از هر سه قوه نماینده دیده می‌شود. این لایحه همچنین از اختیارات سازمان حسابرسی مانند تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی کشور، می‌کاهد.

حال آیا وجود نهاد نظارتی دولتی از جمله تجدید ساختارهایی است که حرفه بدان نیاز مبرم دارد؟ آیا ظهور آن کیفیت حسابرسی را ارتقا می‌دهد؟ با آمدن آن آیا استقلال حسابرسی

بهادار آمریکا پس از رایزنی با رئیس هیئت فرمانداران سامانه بانک مرکزی و خزانه‌داری آمریکا برای دوره‌های پنج‌ساله برگزیده و به‌کار گمارده می‌شوند. ضابطه‌گذاری هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در قالب استانداردهای حسابرسی، اخلاق، کنترل کیفی و گواهی‌دهی انجام می‌شود؛ و رهنمودهایی را نیز به فراخور موضوع در ارتباط با این استانداردها منتشر می‌کند.

در انگلستان نیز شورای گزارشگری مالی (FRC)، عضو مجمع بین‌المللی نهادهای مستقل نظارت بر حسابرسی است. این شورا در سال ۲۰۲۱ طرحی با عنوان **جامعه حسابرسی، گزارشگری و حاکمیت (ARGA)** ارائه نموده که هدف آن بازگرداندن اعتماد به حسابرسی و حاکمیت شرکتی است و قرار است بعد از تصویب توسط قانونگذاران، جایگزین شورای گزارشگری مالی (FRC) گردد.

نگاهی به پیشنهادهای دولت و مجلس

در ایران، مجلس یازدهم در اولین سال فعالیت خود (۱۳۹۹) طرحی عادی با عنوان "طرح نظام جامع حسابداری و حسابرسی" با امضای ۳۹ نفر از نمایندگان ارائه نمود که علت ارائه آن را اهمیت مسایل حسابداری و حسابرسی و همچنین نبود قانون جامع در این باره اعلام نموده است. به موجب این طرح ۲۵ ماده‌ای "سازمان راهبری حرفه حسابداری و حسابرسی" با ساختاری متشکل از شورای عالی به ریاست

تقویت می‌گردد و یا خیر؟

علت ایجاد نهاد ناظر بر حرفه حسابرسی در اکثر قریب به اتفاق کشورها، وجود تعارض منافع در جوامع حرفه‌ای بوده و فلسفه اصلی تشکیل چنین نهادی، تفکیک آن از جوامع حرفه‌ای بوده است؛ به طوری که در حال حاضر، هیچ نهاد ناظری در این کشورها در درون جامعه حرفه‌ای با این هدف که افراد ذینفع در آن دخالت نداشته باشند، شکل نگرفته است. اگرچه رسواییهای مالی رخ داده در برخی کشورهای پیشرفته یکی از عوامل توجیه‌کننده ایجاد نهادهای نظارتی بیرونی بر حرفه حسابرسی در کشورهای مزبور به‌شمار می‌رود، اما تاسیس نهادهای مشابه در بسیاری از کشورهای دیگر که چنین رسواییهایی در آنها رخ نداده، حاکی از آن است که ایجاد نظارت مستقل بر حرفه حسابرسی در بسیاری از کشورهای جهان برای جلوگیری از رخداد چنین رویدادهایی انجام شده است.

شایان ذکر است که کشور ما هم از این قاعده مستثنی نیست و بهینه‌نبودن نظارت می‌تواند هزینه‌های هنگفتی به دنبال داشته باشد؛ به طوری که پایین بودن کیفیت حسابرسی خطر دودفتره بودن شرکتها، فرار مالیاتی، فسادهای مالی و تقلب (همچون برخی موسسات اعتباری و رشکسته، گروه امیرمنصور آریا، کنتورسازی، پدیده شاندیز و...) را افزایش می‌دهد و در نهایت هزینه هنگفتی به جامعه تحمیل خواهد کرد.

نظارت بر حرفه حسابرسی در حال حاضر در کشور ما به تقریب ماهیت خودانتظام دارد که تشکیل یک نهاد انتظام بخش مستقل از حرفه را ضروری می‌سازد. یکی از مهم‌ترین مشکلات موجود در ساختار فعلی نظارت بر حرفه حسابرسی در ارتباط با عدم استقلال کارکنان جامعه حسابداران رسمی ایران و وجود تضاد منافع به‌عنوان نهاد ناظر است. مستقل بودن کارکنان نهاد ناظر از حرفه حسابرسی، شرط لازم برای اجرای نظارت اثربخش و کارآمد بر حرفه حسابرسی است.

افزون بر این، یکی از ویژگیهای اصلی یک نهاد ناظر، مستقل بودن آن از لحاظ تامین مالی از حرفه زیر نظارت خود است. **مجمع بین‌المللی نهادهای مستقل نظارت بر حسابرسی (IFIAR)** نیز در اصل دوم به این موضوع اشاره می‌کند که نهاد ناظر باید منبع پایدار تامین مالی داشته باشد که مطمئن بوده و تحت نفوذ حسابرسان و موسسات حسابرسی

نباشد و برای انجام مسئولیتهای آن کافی باشد. به‌منظور جلوگیری از نفوذ بر نهاد نظارتی از طریق تامین منابع مالی، تقریباً در ۳۴ کشور بودجه این نهادها به‌طور کلی یا به میزان زیادی از طریق دولت یا قوانین خاص تامین می‌شود. در کل، دو مولفه "منبع تامین بودجه نهاد ناظر" و "ساختار اجرایی آن" بیش از سایر مولفه‌ها، استقلال نهاد ناظر را مشخص می‌نماید. عمده منبع تامین بودجه اغلب در بودجه سالانه پیش‌بینی می‌شود؛ ضمن این‌که جرایم مربوط به حرفه نیز می‌تواند به‌عنوان منبع مطرح‌گردد. چیدمان و نحوه مدیریت نهاد ناظر نیز اغلب شامل عضویت مقامهای عالی‌رتبه کشورها در این نهاد ناظر است.

مرور برخی دیدگاه‌ها در رابطه با نظارت می‌تواند به فهم بهتر مسئله کمک کند. در یکی از مدل‌هایی که مطرح‌گردیده، مدل نظارتی شبیه مدل وجود "حسابرس داخلی" و "حسابرس مستقل" در امر رسیدگی و حسابرسی به‌طور همزمان است. بدین مفهوم که در کنار شورای عالی نظارت (حسابرس داخلی)، نهاد ناظر (حسابرس مستقل) نیز بروز یابد.

برخی نیز نظارت سازمان بورس را که در حال حاضر وجود دارد را کافی دانسته و وجود نهاد ناظر را دوباره کاری می‌دانند. البته که در این جا نیز تعریف نظارت با نظارت ذینفع از خود دچار خدشه می‌گردد. از طرفی، تمام موسسات حسابرسی معتمد بورس نیستند و این مدل تنها موسسات معتمد بورس را در نظر گرفته است.

این اعتقاد نیز وجود دارد که ریسک زیاد شدن و تعدد نظارت (افقی و عمودی) نیز با آمدن نهاد ناظر تقویت می‌گردد. لااقل در این باب که از لحاظ کمیت ناظر کمبود نداریم، همه متفق‌اند، اما قرار است حضور آنها به کیفیت نظارت منجر شود. قضاوت در این خصوص که این نایافتنی حاصل‌گردیده است یا خیر را به اهل نظر باید سپرد.

این مباحث و دیدگاه‌های دیگر، نگرانیهای درست و صحیحی پیرامون موضوع نقض استقلال حسابرس و نقض کیفیت حسابرسی است. لذا اولین برخورد با این مسئله این است که بپذیریم مشکل نقض استقلال حسابرس و نقض کیفیت حسابرسی با وجود ساختار فعلی وجود دارد و سپس، دنبال راه‌حل برای آن باشیم.

