

# نظارت بر حسابرسی؛

## نهاد مستقل نظارتی



گفتگو

با

آقای هوشنگ نادریان

مدیرعامل مؤسسه حسابرسی مفیدراهبر

### سپاس

سپاسگزاریم که دعوت نشریه حسابرس را برای گفتگو پذیرفتید. جنابعالی به عنوان یک چهره موثر بر پیشرفتهای حرفه حسابرسی ایران شناخته می‌شوید که نقش چشمگیری در تحولات حرفه حسابرسی ایران داشته‌اید و به احتمال زیاد دارید. اما، درخواست مجله حسابرس این است که شما در بحث «نظارت بر حسابرسی» در جایگاه مدیرعامل یک مؤسسه حسابرسی بزرگ، یعنی مؤسسه مفیدراهبر، در این گفتگو شرکت کنید. ابتدا تصویری کامل از نظارتی که در شرایط کنونی به وسیله مراجع مختلف، و همچنین واحدهای درون سازمانی، بر مؤسسه و حسابرسان آن اعمال می‌شود، ارائه بفرمایید.

### نادریان

نظارت بر حرفه حسابرسی در حال حاضر در دو بخش حسابرسی دولتی و بخش خصوصی به دوشکل صورت می‌پذیرد: در بخش دولتی، سازمان حسابرسی توسط هیئت عالی نظارت متشکل از نمایندگان قوای سه‌گانه کشور نظارت می‌شود،

## حرفه حسابرسی

## رشد کمی محسوس را

## تجربه کرده است اما

## رشد کیفی

## متناسب با

## رشد کمی

## ارزیابی نمی شود

آن که موسسه مفیدراهربر خود را مقید می داند با استفاده از مدیران و مدیران ارشد مجرب، با پشتیبانی فنی واحد بررسیهای فنی و کمیته فنی و قوانین، انجام دوره های آموزش برای حسابرسان، به کارگیری گروه حسابرسی شایسته با ترکیب تجربی کامل تر از نصاب تعیین شده به وسیله جامعه، بیشترین نظارت بر حسابرسی در حین اجرا را انجام دهد. علاوه بر آن، واحد کنترل کیفیت با مدیریت یکی از اعضای هیئت مدیره، نسبت به ارزیابی مستمر پرونده های حسابرسی اقدام می کند و نتایج ارزیابی واحد کنترل کیفیت تاثیر جدی و مستقیم بر نظام جبران خدمات حسابرسان موسسه دارد.

مازاد بر این، واحد کنترل کیفیت جامعه به صورت سالانه نسبت به بررسی کیفی پرونده ها و اعمال کنترل های دیگر در بررسی وضعیت عمومی موسسه اقدام می کند و در سنوات اخیر خوشبختانه نتایج ارزیابی جامعه نشان از کیفیت مطلوب و رضایتبخش موسسه دارد و موسسه مفیدراهربر بالاترین امتیاز را داشته است.

و در کنار آن، حسب مورد، از دیوان محاسبات و بازرسی کل کشور نظارت های قانونی (و نه الزاماً حرفه ای) بر سازمان حسابرسی اعمال می شود.

علاوه بر این، مدیران سازمان حسابرسی، به عنوان حسابدار رسمی، به وسیله جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس نظارت می شوند. البته سازمان حسابرسی، واحد داخلی کنترل کیفیت نیز دارد که علاوه بر کنترل کیفیت کار حسابرسی در حین اجرا (Hot Review)، توسط مدیران نسبت به کنترل کیفیت پرونده های حسابرسی بعد از صدور گزارش (Cold Review) نیز اقدام می کند.

در بخش غیردولتی حرفه، یعنی موسسه های عضو جامعه حسابداران رسمی، از طرف جامعه در حال حاضر دو نوع نظارت اعمال می شود. یک نظارت، از طریق کمیته کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی که در دو بخش وضعیت عمومی موسسه و پرونده انجام می گیرد و نتایج نظارت انجام شده در صورت احراز تخلف، به هیئتهای انتظامی ارجاع می شود؛ و دوم، نظارت هیئت عالی نظارت جامعه است که براساس اصلاحات به عمل آمده در اساسنامه جامعه، موظف به "نظارت بر فعالیتهای حرفه ای اعضای جامعه حسب مورد با ارجاع وزیر امور اقتصادی و دارایی، شورای عالی جامعه یا به تشخیص هیئت عالی نظارت" شده است. علاوه بر نظارت جامعه، موسسه هایی که به کار حسابرسی شرکت های پذیرفته شده بورس می پردازند، عملاً تابع نظارتی هستند که هیئت پذیرش موسسه های حسابرسی معتمد بورس از طریق بررسی گزارشهای حسابرسی و یا بررسی موارد خاص، اعمال می کند.

موسسه های حسابرسی نیز خود مکلف به انجام حسابرسی با رعایت سلسله مراتب حرفه ای هستند؛ و در موسسه های حسابرسی بزرگ، انتظار این است که واحد جداگانه ای بر کنترل کیفیت کارهای حسابرسی موسسه نظارت کند، که در حال حاضر برخی از موسسه ها چنین واحدی را در سازمان خود شکل داده اند.

به طور منطقی هر نوع نظارت اثربخش ممکن است در بهبود کیفیت حسابرسی موسسه حسابرسی تاثیرگذار باشد. در مورد موسسه ما نیز همین طور است، ضمن

آن هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB) در آمریکا، گروه اروپایی مراجع نظارت بر حساب‌رسان (EAGOB) در اتحادیه اروپا، و شورای گزارشگری مالی (FRC) در انگلستان بود که تقویت نظارت دولت بر مجامع حرفه‌ای و موسسه‌های حسابرسی را در دستور کار قرار دادند؛ به‌ویژه، بر موسسه‌های حسابرسی تمرکز شد که با منافع عمومی سروکار داشتند و نیاز به صحت عمل این موسسه‌ها بیشتر از سایر موسسه‌ها تشخیص داده شد.

در شرایط فعلی کشور ما، حرفه حسابرسی پس از تشکیل جامعه حسابداران رسمی، رشد کمی محسوس را تجربه کرده است، اما متأسفانه رشد کیفی کار متناسب با رشد کمی ارزیابی نمی‌شود. انتظارات ذینفعان به‌دلیل مختلف از جمله: «عقب‌افتادگی تکنولوژیکی»، «مجهز نبودن موسسه‌های حسابرسی به دانش و توانایی ارائه خدمات متنوع»، «ضعف در تبیین درست ارزش‌ها و رعایت اخلاق حرفه‌ای»، «نبود نظارت جامع و اثربخش بر آحاد جامعه»، «ضعف فرهنگ حسابخواهی و حسابداری»، «پایین بودن ضریب نفوذ حسابرسی در کشور» و «نبود حمایت و نظارت جامع و اثربخش دولت»، برآورده نشده و شرایط حرفه با وضعیت مطلوب فاصله معناداری دارد.

## سازمان

آیا طرحی برای بهبود نظام نظارت بر حسابرسی در ایران در ذهن دارید؟ آیا ممکن است ویژگی‌های یک نظام خوب نظارت بر حسابرسی را معرفی کنید؟

## نادریان

به‌نظر می‌رسد برای بهبود نظام نظارت بر حرفه در کشور، می‌توان از مدل نهاد مستقل نظارتی استفاده کرد. هرچند حسب ظاهر قوانین و مقررات، دولت در اشکال مختلف بر جامعه حسابداران رسمی نظارت دارد، لکن جمع‌بندی من این است که اشکال مختلف نظارت دولت، از جمله ۴۷ اتصال بین اساسنامه و مقررات جامعه با دولت، حضور «سه نماینده ناظر» از دولت در جلسات

ضمن آن‌که گزارش‌های موسسه توسط کمیته پذیرش حساب‌رسان معتمد بورس ارزیابی و اطلاعات و مستندات لازم جهت رده‌بندی موسسه نیز به آنان ارائه شده است و طبق اطلاعات موجود، موسسه در رده برتر موسسه‌های معتمد بورس قرار دارد.

بنابراین نظارت‌های درون‌سازمانی، چه به‌صورت کنترل کیفیت در حین اجرای حسابرسی، و چه به‌صورت کنترل کیفیت پرونده‌های حسابرسی بعد از صدور گزارش، هر دو، در موسسه به موازات جلو می‌رود و موثر بر کیفیت است. علاوه بر آن، نظارت بیرونی از طریق جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس نیز بر بهبود کیفیت کار موثر بوده است. به‌طور قطع نظارت بیرونی مکمل و موتور محرکه فعالیت‌های درونی است. همان‌طور که در بحث کلی بنگاه‌ها هم داریم، استقرار کنترل‌های داخلی و حسابرسی مستقل هر دو ضروری و مکمل یکدیگرند و به‌طور قطع هیچکدام به‌تنهایی ممکن نیست هدف‌های مورد نظر را تأمین کنند.

## سازمان

نظام موجود نظارت بر حسابرسی چه نارسایی‌هایی دارد که رفع آنها ممکن است کیفیت و اثربخشی حسابرسی را بیشتر کند؟ آیا نظام موجود در جلب مشارکت حساب‌رسان و ایجاد انگیزه در آنان برای ارتقای حرفه حسابرسی موفق بوده است؟ آیا از عهده القای اعتماد و اطمینان به جامعه و سودبران گزارشگری مالی نسبت به کار حساب‌رسان، برآمده است؟

## نادریان

در سنوات گذشته بحث خودانتظامی در مجامع حرفه‌ای دنیا با صدایی بلندتر گفته می‌شد اما با کشف تخلف‌های جدی در موسسه‌های حسابرسی، در سال‌های اخیر سیاستگذاران و مجامع حرفه‌ای به این نتیجه رسیدند که نمی‌توان بر بحث خودانتظامی تکیه مطلق کرد، لذا به تدریج بحث مستقل شدن نهاد نظارتی بر موسسه‌های حسابرسی در دنیا قوت گرفت و دولت‌ها و حاکمیت به نمایندگی از مردم، ضوابط و مقررات و سازوکارهایی جهت اعمال نظارت بیرون از مجامع حرفه‌ای طراحی کردند که نمونه‌های بارز

## نظام نظارت بر حسابرسی

### در مجموع

### تاکنون موفق نبوده

### حرفه را به سمت

### کیفیت مطلوب

### سوق دهد

مورد نظر می‌باشد.

### سازمان

به نظر شما چه فرایندی، چه روشی، و چه مسیری باید پیش گرفته شود تا یک طرح مناسب برای نظارت بر حسابرسی تهیه و تصویب و به اجرا گذاشته شود؟ فرایند انجام کار برای بهبود نظام نظارت بر حسابرسی ایران چگونه باید باشد؟

### نادریان

قطعاً تحول در نظارت حرفه که منجر به تحول در حرفه هم خواهد شد، نیازمند وضع قوانین و مقررات لازم است. لازم است دولت با همکاری دست‌اندرکاران حرفه، از جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی، و سایر اشخاص صاحب‌نظر، طرح جامع و مناسب جهت این تحول تهیه و نتایج را در قالب لایحه‌ای برای تصویب به

شورای عالی، انتصاب سه عضو «هیئت عالی نظارت» توسط دولت، و عضویت ۲ عضو از ۳ عضو هیئت عالی انتظامی به نمایندگی از طرف دولت، و همچنین ایجاد «هیئت ویژه رسیدگی به موارد قصور و اهمال اعضای جامعه»، در مجموع تاکنون موفق نبوده جامعه را به سمت کیفیت مطلوب در راستای ارائه خدمات حرفه‌ای و رعایت انضباط کافی سوق دهد.

بنابراین مدل مطلوبی که می‌توان پیشنهاد کرد، ایجاد یک نهاد نظارتی توسط دولت، متشکل از سیاستگذاران و خبرگان حرفه‌ای است که جایگزین همه اشکال نظارت دولت شود و به‌طور مستقیم و اثربخش نظارت بر حرفه را، شامل جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی، به عهده گیرد. اهم وظایف این نهاد در شرایط جدید را می‌توان به شرح زیر پیشنهاد کرد:

۱- نظارت بر فعالیتهای جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی برای حصول اطمینان از حسن جریان امور،

۲- اعلام نظر نسبت به صورتهای مالی و گزارشهای عملکرد جامعه و سازمان حسابرسی،

۳- نظارت موثر بر فعالیتهای حرفه‌ای اعضای حرفه،

۴- نظارت بر برگزاری انتخابات شورای عالی جامعه،

۵- طبقه‌بندی رسمی موسسه‌های عضو جامعه جهت استفاده بورس و تمامی استفاده‌کنندگان دولتی،

۶- پذیرش استانداردهای حسابداری و حسابرسی تدوین‌شده توسط سازمان حسابرسی،

۷- تایید نهایی ضوابط و مقررات و آئین‌نامه‌های جامعه که به‌عهده مراجع دولتی گذاشته شده است.

شرط لازم جهت توفیق این طرح، عزم و اراده و توجه واقعی دولت به خدمات حرفه‌ای و باور به تاثیر مثبت آن بر انتظام و سلامت امور در راستای اعتمادپذیر بودن اطلاعات مالی بنگاه‌ها در جهت حفظ منافع عمومی، صاحبان سرمایه و کلیه ذینفعان می‌باشد. این توجه باید در اهمیت دادن به امور حرفه، افزایش ضریب نفوذ آن، گماردن افراد ذیصلاح جهت تصدی نهاد نظارتی، و حساسیت نشان دادن به هرگونه انحراف حرفه از اهداف

## سپاس

در ارتباط با موضوع «نظارت بر حسابرسی» چه دیدگاه‌های مهمی در میان اعضای جامعه حسابداری ایران وجود دارد، و چه گروه‌هایی هر یک از آن دیدگاه‌ها را نمایندگی می‌کنند؟ رسیدن به اجماع عمومی را تا چه اندازه ممکن می‌بینید؟

### نادریان

حسب گفتگوها و نشست‌هایی که با حضور طیف‌های مختلف حرفه، متشکل از سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی، بورس و مسئولین وزارت امور اقتصادی و دارایی در وزارت امور اقتصادی و دارایی برگزار شد، اجماع نسبی درباره رویکرد نظارت بر حسابرسی وجود داشت. یعنی، در آن نشست‌ها، نمایندگان سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی، هر دو، نسبت به ایجاد نهاد نظارتی اتفاق نظر داشتند، و سازمان بورس و وزارت دارایی نیز از این دیدگاه حمایت می‌کردند.

کمیسیون اقتصادی مجلس نیز مدتی است به این موضوع ورود کرده است که از اطلاعات موجود می‌شود برداشت کرد که نسبت به کلیت ایجاد نهاد نظارتی نظر منفی وجود ندارد. بنابراین، به نظر می‌رسد در صورت مشارکت دادن طیف‌های مختلف در فرایند نهایی‌سازی طرح یادشده، امکان افزایش اجماع نیز وجود دارد.

اعضای حرفه نیز، که به اعتبار و اعتلای حرفه در بلندمدت می‌اندیشند، بهتر است مشابه آن‌چه در تئوری نمایندگی برای مدیران اجرایی مطرح است، تن به نظارت قوی و منسجم بدهند که در صورت اجرای درست آن شاهد تقویت و انسجام و تعالی هر بیشتر حرفه خواهیم بود.

## سپاس

سودبران گزارشگری مالی و شرکت‌کنندگان در این فرایند، انتظار زیادی دارند که بازنگری در نظام نظارت بر حسابرسی به ارتقای کیفیت و اثربخشی حسابرسی بینجامد. امید این که با این کوشش‌ها، فاصله حرفه با وضعیت مطلوب، که به آن اشاره کردید، هرچه زودتر کاهش یابد. از شرکت شما در این گفتگو سپاسگزاریم.



مجلس ارسال کند.

در این راستا، تصویب لایحه نظارتی تاثیرهایی بر اساسنامه فعلی جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی خواهد داشت که به‌طور طبیعی باید این تغییرات نیز مسیر قانونی خود را دنبال کند؛ ضمن آن‌که اساسنامه جامعه به دلیل قدمت و تغییرات موردی زیاد، نیاز به بازنگری کلی‌تری نیز دارد.

## سپاس

شاید یکی از عوامل مهم برای رسیدن به یک ساختار نظارت خوب و پذیرفتنی، وجود معیارهای مناسب برای سنجش و اندازه‌گیری کیفیت و اثربخشی حسابرسی است. آیا معیارهای سنجش کیفیت و اثربخشی حسابرسی در ایران به خوبی و به گونه‌ای درک‌شدنی، تعریف شده است که بتوان از آنها برای تصمیم‌گیری درباره عوامل مرتبط با و موثر بر کیفیت و اثربخشی حسابرسی استفاده و به آنها استناد کرد؟

### نادریان

مهمترین معیار جهت سنجش کیفیت، استانداردهای لازم‌الاجرا از این بابت هستند. خوشبختانه بحث کیفیت به دلیل اهمیت آن، بخش خاصی از استانداردهای مصوب کشور را به خود اختصاص داده است. از نظر این استاندارد، اجزای موثر بر کیفیت عبارتند از:

- مسئولیت‌های مدیریت درباره کیفیت درون موسسه،
- الزامات اخلاقی،
- پذیرش و ادامه کار،
- منابع انسانی،
- اجرای کار، و
- نظارت.

به‌طور طبیعی مجموعه این موارد ممکن است اثرگذاری لازم بر کیفیت کار حسابرسی را داشته باشد. جامعه حسابداران رسمی براساس این محورها، چک لیستی جهت ارزیابی کیفی وضعیت موسسه‌ها و پرونده‌ها تهیه کرده است و گروه‌های کنترل کیفیت در حال حاضر از آن استفاده می‌کنند. بنابراین می‌شود گفت معیارها روشن است.