



سازمان بورس و اوراق بهادار
Securities & Exchange Organization

مرکز پژوهش، توسعه و مطالعات اسلامی

بررسی نظارت بر رویه‌های حسابداری و حسابرسی توسط نهادهای ناظر

تألیف

وحید احمدیان
میثم حامدی
با همکاری مجید کریمی

آذر ۱۳۹۵

سازمان بورس و اوراق بهادار

مرکز پژوهش، توسعه و مطالعات اسلامی

عنوان: بررسی نظارت بر رویه‌های حسابداری و حسابرسی توسط نهادهای ناظر

تهیه‌کنندگان: وحید احمدیان، میثم حامدی و با همکاری مجید کریمی

کد گزارش: ۲۰۱۶-۰۶-۹۵

تاریخ گزارش: آذر ۹۵

رنگ زرد روی جلد حاکی از نگارش این تحقیق در حوزه مالی متعارف است.

این اثر در مرکز پژوهش، توسعه و مطالعات اسلامی سازمان بورس و اوراق بهادار تهیه گردیده و مباحث و نظرات ارائه شده در آن صرفاً نظرات و بررسی‌های صورت گرفته توسط کارشناسان و پژوهشگران این مرکز می‌باشد نه نظرات رسمی سازمان بورس و اوراق بهادار.

بررسی نظارت بر رویه‌های حسابداری و حسابرسی توسط نهادهای ناظر

نگارندگان: وحید احمدیان، میثم حامدی و با همکاری مجید کریمی

مقدمه

در بهار سال ۲۰۰۰، حباب بودجود آمده در شرکت‌های اینترنتی (موسوم به حباب دات کام) ترکیب و منجر به ورشکستگی شرکت‌هایی شد که پیش از این اتفاق، مورد توجه بسیاری از سرمایه‌گذاران قرار گرفته بودند (شرکت‌هایی نظیر eToys و Pets.com از این قبیل به شمار می‌روند). تقلب و رسوایی‌های حسابداری نیز به شکست شرکت‌هایی که تا آن زمان شرکت‌های برتر محسوب می‌شدند (Blue Chip) - مانند انرون و وردکام - کمک کرد.^۱ در ارتباط با از بین رفتن شرکت انرون، یکی از بزرگترین شرکت‌های حسابرسی (شرکت آرتور اندرسون^۲)، در سال ۲۰۰۲ به ممانعت از اجرای عدالت^۳ محکوم شد (گرچه این حکم در دادگاه عالی آمریکا در سال ۲۰۰۵ برگشت اما تا آن زمان، شرکت کاملاً دچار اضمحلال شده بود). شرکت انرون در اواخر سال ۲۰۰۱ میلادی طی یک فرآیند پیچیده فساد مالی، اعلام ورشکستگی کرد که پیامدهای مهم آن عبارت بودند از سوخت شدن مطالبات بسیاری از طلبکاران، از دست دادن سرمایه‌شمار زیادی از سهامداران و از دست دادن موقعیت شغلی تعداد زیادی از کارکنان شرکت، همچنین مجرم شناخته شدن حسابرس این شرکت و انحلال مؤسسه حسابرسی (آرتور اندرسون) در سال ۲۰۰۳ و مهمتر از همه، کاهش اعتماد عمومی به بازار سرمایه و حرفه حسابرسی. عوامل اصلی مؤثر در بروز این فساد مالی، موارد زیر اعلام شده است:

۱- شرکت انرون دارای کمیته حسابرسی بود، اما به دلایل زیر در انجام وظایف خود ناتوان گشت:

۱-۱- عدم استقلال، ضعف اخلاقی و ساختار هیئت مدیره شرکت؛

۲-۱- قدرت بیش از حد مدیرعامل و مدیر ارشد مالی شرکت؛

۳-۱- ضعف نظام‌های حاکمیت شرکتی و کنترل‌های داخلی شرکت؛

۴-۱- گماردن مدیران فاقد تخصص و وابسته در واحد حسابرسی داخلی

۲- توسل به روش‌های متقلبانه برای دریافت وام‌های زیاد، پولشویی و ضعف محیط کنترلی مناسب در شبکه بانکی کشور و شرکت‌های درگیر با این فساد.

این رخدادها همراه با افزایش تکرر در ارائه مجدد درآمدهای شرکت‌های سهامی^۴، بازارهای مالی و اعتماد سرمایه‌گذاران در آنها را دچار شوک کرد؛ به طوری که شاخص ترکیبی نزدک از بهار سال ۲۰۰۰ تا پاییز سال ۲۰۰۲، حدود ۷۸ درصد سقوط کرد. واکنشی که

^۱ عموماً حسابرسان شرکت‌هایی که به سرعت رشد کرده بودند صرفاً بر تهیه صورت‌های مالی بر اساس استانداردهای حسابداری تمرکز می‌کردند و توجه به واقعی بودن یا نبودن صورت‌ها نداشتند. رابطه بین شرکت‌ها و حسابرسان نیز یکی از موارد اصلی در بحران سال ۲۰۰۲ بوده است.

^۲ Arthur Andersen LLP

^۳ Obstruction of Justice

^۴ Restatement of Earnings

به این رخداد نشان داده شد، به همین میزان شدید و سخت بود. براین اساس، جهت حمایت سریع از بازارهای مالی، اصلاح استانداردهای حاکمیت شرکتی در دستور کار قرار گرفت و قانون ساربینز-آکسلی^۱ (SOX) در سال ۲۰۰۲ در کنگره آمریکا به تصویب رسید. تعداد رأی‌های داده شده برای تصویب این قانون حداکثری بود: در سنا ۹۹ رأی مثبت (هیچ رأی منفی) و در مجلس نمایندگان، از ۴۲۶ رأی، فقط ۳ رأی منفی. این قانون توسط جورج بوش در ۳۰ جولای ۲۰۰۲ امضا شد.

در سطح کلان، قانون ساربینز-آکسلی برای افزایش اعتبار گزارشگری مالی و بهبود کیفیت حسابرسی طراحی شده است. اهداف این قانون از طرق زیر دنبال می‌شود:

- **مسئولیت بیشتر مدیران اجرایی:** براساس قانون SOX، مدیران ارشد (معمولاً در رأس، اعضای هیئت مدیره و سپس مدیریت عالی) و مدیر مالی باید گزارش‌های مالی را امضا و تأیید کنند؛
- **کمیته مستقل حسابرسی:** این قانون شرکت‌های سهامی عام را ملزم می‌کند تا کمیته حسابرسی داشته باشند که مستقل از مدیریت است و اینکه نظارت مستقیم بر گزارش‌های مالی اعمال می‌کند. همچنین، این قانون کمیته حسابرسی (نه مدیریت شرکت) را مسئول استخدام، جبران خدمات، و نظارت بر حسابرسان بیرونی می‌داند؛
- **استقلال کامل حسابرس:** این قانون، مقرراتی برای دخالت در تغییر حسابرس و منع بر ارائه خدمات خاص غیرحسابرسی به مشتریان حسابرس، وضع نموده است؛
- **تأسیس هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام^۲ (PCAOB):** قانون SOX چارچوب جدیدی برای نظارت بر حسابرسی شرکت‌های سهامی عام از طریق تأسیس هیئت یا شورای نظارت بر حسابداری و حسابرسی شرکت‌های سهامی عام ایجاد نمود که نه تنها استانداردهایی برای شرکت‌های حسابرسی سهامی عام وضع می‌نماید بلکه اختیار اجرایی و بازرسی نیز دارد.

در ابتدای قانون ساربینز-آکسلی، هدف از تصویب این قانون چنین ابراز شده است: «این قانون، جهت حمایت از سرمایه‌گذاران از طریق بهبود دقت و قابلیت اطمینان به افشای اطلاعات شرکت‌های سهامی عام، به تصویب کنگره رسیده است». لذا مرتبط‌ترین قانون به حوزه حسابداری، حسابرسی و افشای اطلاعات را می‌توان، ظهور قانون ساربینز-آکسلی در نظر گرفت؛ هرچند در این قانون نیز پس از بحران ۲۰۰۷-۲۰۰۹، دخل و تصرف‌هایی صورت گرفت و تغییراتی از جانب قانون داد-فرانک در آن صورت گرفت.

در این گزارش ضمن بررسی قانون ساربینز-آکسلی، نقش نهاد ناظر و نهادهای مرتبط با گزارش‌های حسابرسی و رویه‌های حسابداری، به نقش و مسئولیت کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا (SEC) در خصوص صورت‌های مالی شرکت‌ها، معاونت‌ها و ادارات مربوطه در این حوزه و همچنین تفکیک وظایف میان نهادهای مرتبط پرداخته شده است. همچنین، افشای اطلاعات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس‌های آمریکا و همچنین رویه بارگذاری اطلاعات در سامانه الکترونیکی گردآوری، تحلیل و بازیابی داده‌ها^۳ (EDGAR) نیز تاحدودی مورد بررسی قرار گرفته است.

¹ Sarbanes-Oxley Act

² Public Company Accounting Oversight Board

³ Electronic Data Gathering, Analysis, and Retrieval

در انتهای این گزارش نیز، طی جدولی، ضمن تبیین نظام‌های نظارت بر فرایندهای حسابداری و حسابداری، رویه‌های نظارت بر شرکت‌های حسابداری در کشورهای انگلیس و ترکیه نیز مورد مقایسه قرار گرفته‌اند.

نهادهای ناظر و سیاست‌گذار اصلی در عرصه حسابداری و حسابداری

فضای نظارتی و سیاست‌گذاری در حوزه حسابداری و حسابداری در ایالات متحده را در چهار نهاد زیر می‌توان طبقه‌بندی کرد:

- ۱- کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC)؛
- ۲- هیئت یا شورای استانداردهای حسابداری مالی (FASB)؛
- ۳- مؤسسه آمریکایی حسابداران رسمی (AICPA)؛
- ۳-۱- مرکز کیفیت حسابداری (CAQ)؛
- ۴- هیئت یا شورای نظارت بر حسابداری و حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB)؛

جدول ۱ مقایسه‌ای بین وظایف، اهداف و حیطة فعالیت هر یک از این نهادها ارائه نموده است:

جدول ۱- مقایسه وظایف نهادهای سیاست‌گذار و ناظر

نهاد	ماهیت قانونی	هدف اصلی	مأموریت	اهداف اصلی	مستولیت نظارتی در صورت بروز تخلف
SEC	نهاد دولتی	اقدامات اجرایی در صورت بروز تخلفات از سوی افراد و شرکت‌ها	حمایت از سرمایه‌گذاران - حفظ بازاری منصفانه، منظم و کارا- تسهیل تشکیل سرمایه	<ul style="list-style-type: none"> • پیگیری تقلب حسابداری؛ • پیگیری اطلاعاتی که به غلط ارائه شده باشند؛ • پیگیری موارد مربوط به اطلاعات نهانی؛ یا • هرگونه نقض قوانین و مقررات در حوزه اوراق بهادار 	نقض مقررات افشای اطلاعات را پیگیری می‌کند و در صورت لزوم اقدام اجرایی صورت می‌دهد.
PCAOB	خصوصی غیرانتفاعی	نظارت بر حساب‌رسان شرکت‌های سهامی عام	نظارت بر حساب‌رسان شرکت‌های سهامی عام به منظور حمایت از منافع سرمایه‌گذاران و متعاقباً حمایت از منافع عمومی در آماده‌سازی گزارش‌های دقیق، مستقل و دارای اطلاعات مفید حسابداری.	<ul style="list-style-type: none"> • ثبت شرکت‌های حسابداری که حساب‌رسان شرکت‌های سهامی عامی هستند که در بازارهای اوراق بهادار آمریکا معامله می‌شوند؛ • بازرسی شرکت‌های حسابداری سهامی عام ثبت شده؛ • ایجاد استانداردهای حسابداری و گواهی‌های مرتبط، کنترل کیفیت، اخلاق و مستقل برای شرکت‌های حسابداری سهامی عام ثبت شده؛ • بازرسی و انتظام شرکت‌های حسابداری سهام عام ثبت شده و ارفاد وابسته آنها برای نقض قوانین خاص یا استانداردهای حرفه‌ای. 	نظارت بر شرکت‌های حسابداری. این نهاد تحت نظارت کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا (SEC) است و رئیس آن توسط SEC، بعد از مشورت با انتخاب می‌شود.
FASB	نهاد خصوصی غیرانتفاعی	توسعه اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری (GAAP)	ایجاد و بهبود استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی برای راهنمایی و آموزش عموم شامل ناشران، حساب‌رسان، و کاربران اطلاعات مالی	<ul style="list-style-type: none"> • بهبود کاربردپذیری گزارش‌های مالی • به روز رسانی استانداردهای حسابداری با توجه به روش‌های نوین انجام کسب و کار؛ • تنظیم استاندارد برای خلاءهای ناشی از فعالیت‌های نوین؛ 	نقض استانداردهای گزارشگری مالی از سوی شرکت‌ها را بررسی و پیگیری نمی‌کند.

¹ Financial Accounting Standard Board

² American Institute of Certified Public Accountants

³ Center for Audit Quality

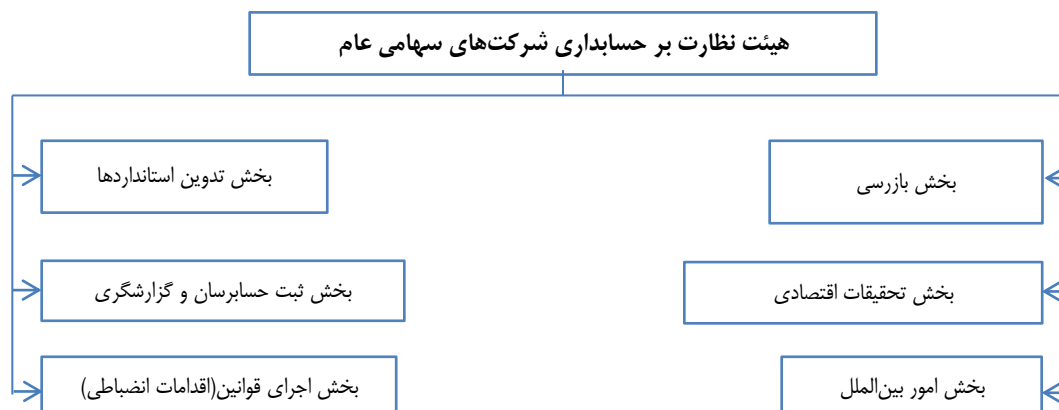
	<ul style="list-style-type: none"> ارتقای همکاری بین‌المللی در حوزه استانداردهای حسابداری؛ ارتقای ادراک و فهم عمومی در خصوص ماهیت و هدف گزارش‌های مالی. 				
وظیفه پیگیری تخلفات و نقض استانداردهای حسابداری را ندارد.	<ul style="list-style-type: none"> برگزاری آزمون یکپارچه حسابداران رسمی؛ تنظیم و تدوین استانداردهای جدید برای حسابداری مدیریت. فعالیت در حوزه سواد مالی؛ در حوزه استانداردهای مالی وارد نمی‌شود. 	تأمین موفقیت کسب و کار در سطح بین‌المللی، حسابداران رسمی از طریق فراهم آوردن دانش و منابع مربوطه و حمایت از منافع در حال تغییر عمومی	تنظیم استانداردهای اخلاقی برای حرفه، و استانداردهای حسابداری برای شرکت‌های خصوصی، سازمان‌های غیرانتفاعی، دولت‌های فدرال، ایالتی و محلی.	نهاد دولتی	AICPA
وظیفه تنظیمی و نظارتی ندارد.	<ul style="list-style-type: none"> بررس عملکرد حساب‌برسان و ارائه گزارش به عموم؛ ارتقای همکاری میان شرکت‌های حسابداری؛ مبارزه با تقلب؛ ارتقای کیفیت گزارش‌های حسابداری. 	هماهنگی و همکاری با تمام ذینفعان مرتبط با گزارش‌های حسابداری و حسابداری (اعضای این نهاد همگی ذیل نظارت PCAOB هستند).	ایجاد اعتماد برای سرمایه‌گذاران	نهاد عمومی غیرانتفاعی	CAQ

باتوجه به اینکه دو نهاد، وظایف نظارتی دارند، این گزارش در ادامه به SEC و PCAOB پرداخته است.

هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB)

این نهاد، بر اساس قانون ساربینز-اکسلی ایجاد شده است و هدف آن حمایت از منافع سرمایه‌گذاران و منافع عمومی در ارتباط با تهیه گزارش‌های حسابداری مستقل، صحیح و حاوی اطلاعات مفید، از طریق نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام است. این هیئت، همچنین بر حساب‌برسان کارگزاران-معامله‌گران، شامل گزارشات انطباقی ارسال شده به موجب قوانین اوراق بهادار فدرال در راستای ترویج حفاظت از منافع سرمایه‌گذاران نظارت می‌نماید.

هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB)، در پاسخ به تعداد فزاینده تجدید صورت‌های مالی که در طول سال‌های دهه ۱۹۹۰ از سوی شرکت‌های سهامی عام به صورت مکرر انجام شد و همچنین رسوایی‌های مالی و ورشکستگی شرکت‌های بزرگ در سال ۲۰۰۲ تأسیس شد. شکل ۱ ساختار سازمانی این نهاد را نشان می‌دهد.



شکل شماره ۱- ساختار سازمانی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB)

اعضا و پرسنل هیئت نظارت آمریکا

این هیئت مرکب از پنج عضو از جمله رئیس هیئت است که تمامی آنها از سوی کمیسیون بورس و اوراق بهادار ایالات متحده¹ (SEC) و پس از مشورت با فدرال رزرو و رئیس خزانه داری به این سمت انتخاب می‌شوند و فقط دو نفر از اعضا از بین حسابداران رسمی برگزیده می‌شوند. انتخاب رئیس هیئت از بین یکی از دو نفر حسابدار رسمی، مشروط به آن است که عضو انتخاب شده حداقل در طول پنج سال قبل از عضویت در هیئت، به کار حسابدار رسمی اشتغال نداشته باشد. خدمت هر یک از اعضای هیئت در طول دوره پنج ساله به صورت تمام وقت است و بودجه هیئت، از محل کارمزدهای پرداختی از سوی مؤسسات حسابرسی تأمین می‌شود که به طور سالانه به تصویب کمیسیون بورس و اوراق بهادار می‌رسد.

وظایف هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام

وظایف و اختیارات هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام بر اساس قانون بدین صورت تعریف شده است:

- ثبت مؤسسات حسابرسی که مطابق بخش ۱۰۲ قانون ساربینز-اکسلی، برای شرکت‌های سهامی عام گزارش حسابرسی تهیه می‌کنند.
- تدوین یا پذیرش استانداردهای حسابرسی، کنترل کیفیت، آیین رفتار حرفه‌ای، استقلال و سایر استانداردهای حاکم بر تهیه گزارش‌های حسابرسی شرکت‌های سهامی عام، مطابق با بخش ۱۰۳ قانون مذکور.
- انجام بازرسی از مؤسسات حسابرسی ثبت شده مطابق بخش ۱۰۴ و ضوابط هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام.
- انجام تحقیق و تفحص و اقدامات انضباطی و در صورت لزوم، اعمال مجازات‌های مناسب در مورد مؤسسات حسابرسی ثبت شده و اشخاص مرتبط با این شرکت‌ها (جریمه شخص حسابرس یا مؤسسه حسابرسی).
- انجام سایر وظایف و اقداماتی که هیئت یا کمیسیون بورس و اوراق بهادار با هدف ارتقای سطح استانداردهای حرفه‌ای و افزایش کیفیت خدمات ارائه شده توسط مؤسسات حسابرسی ثبت شده و کارکنان آنها، ضروری یا مناسب تشخیص دهد.
- اقامه دعوا از طرف هیئت یا پاسخگویی به شکایت دیگران از طریق نماینده خود با موافقت کمیسیون بورس و اوراق بهادار در هر یک از دادگاه‌های ایالتی، فدرال و غیره.
- هدایت عملیات اجرایی و اعمال کلیه حقوق و اختیارات خود در هر منطقه از ایالات متحده، بدون توجه به هر نوع تأیید صلاحیت، حق امتیاز یا سایر تمهیدات مندرج در قوانین ایالتی یا شهرداری.
- استخدام پرسنل، حسابداران، وکلا و سایر عوامل مورد نیاز یا مناسب برای تحقق رسالت هیئت (با حقوق و مزایای در حد نهادهای خودانتظام بخش خصوصی متناسب با مشاغل حسابداری، فنی، سرپرستی و با پست‌های مدیریتی).
- تخصیص، تعیین و وصول کارمزدهای پشتیبان حسابداری با هدف تأمین مالی هیئت.

¹ Securities and Exchange Commission

- انعقاد قرارداد با طرف‌های مقابل، به‌کارگیری ابزارهای مناسب ایجاد تعهدات و انجام هر نوع اقدام مقتضی یا مناسب برای هدایت عملیات و اعمال اختیارات مندرج در قانون ساربینز-اکسلی.

نظارت کمیسیون بورس اوراق بهادار بر هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام

طبق بخش ۱۰۷ قانون ساربینز-اکسلی اختیار نظارت بر عملکرد، انتصاب یا تغییر اعضا، تصویب بودجه و مقررات هیئت و نیز بررسی فرجام‌خواهی از گزارش‌های بازرسی و اقدامات انضباطی هیئت، بر عهده کمیسیون بورس و اوراق بهادار گذاشته شده است. هر یک از اختیارات هیئت به تصویب کمیسیون بورس و اوراق بهادار رسیده و زیر نظر این نهاد اعمال می‌شود. اشخاص و مؤسسات حسابرسی تحت نظارت هیئت می‌توانند برای استیناف تصمیمات هیئت، از جمله کلیه اقدامات انضباطی به کمیسیون بورس و اوراق بهادار مراجعه کرده و کمیسیون بورس و اوراق بهادار این اختیار را دارد که مقررات هیئت را لغو یا تعدیل کند. هیئت، همواره در معرض بازرسی‌های کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا قرار دارد و قانون ساربینز-اکسلی اختیار تغییر اعضای هیئت را به کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا داده است.

بازرسی‌ها

بخش ۱۰۴ قانون ساربینز-اکسلی هیئت را مکلف به اجرای برنامه دائمی نظارت بر مؤسسات حسابداری ثبت‌شده کرده است. در این بازرسی‌ها، هیئت مواردی مانند انطباق عملکرد حسابرسان شرکت، انتشار گزارش‌های حسابرسی و سایر موضوعات مرتبط با قانون، مقررات هیئت، مقررات کمیسیون بورس و اوراق بهادار و استانداردهای حرفه‌ای را مورد ارزیابی قرار می‌دهد. به موجب قانون، هیئت می‌بایست به‌طور سالانه بازرسی‌های منظمی را از مؤسسات حسابرسی که برای بیش از یکصد شرکت سهامی عام گزارش حسابرسی صادر می‌کنند، انجام دهد.

ثبت مؤسسات حسابرسی در PCAOB

طبق قانون ساربینز-اکسلی و قوانین هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB)، مؤسسات حسابداری زیر ملزم به ثبت در هیئت هستند:

- ۱- مؤسساتی که برای ناشران اوراق^۱ (شرکت‌های سهامی عام و یا دیگر ناشران اوراق)، کارگزاران یا معامله‌گران گزارش حسابرسی صادر می‌کنند.
- ۲- مؤسسات حسابداری و حسابرسی که در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های فوق، نقشی اساسی دارند.

اقدامات انضباطی PCAOB

نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB) اختیار بازرسی و انجام اقدامات انضباطی در رابطه با مؤسسات حسابرسی ثبت‌شده و اشخاص مرتبط با این مؤسسات را در صورت عدم رعایت قوانین ساربینز-اکسلی، هیئت و کمیسیون بورس و اوراق بهادار

¹ Issuers

و سایر قوانین و مقررات و استانداردهای حرفه‌ای حاکم بر حسابرسی شرکت‌های سهامی عام، کارگزاران و معامله‌گران را دارد. هیئت با بکارگیری اختیار انضباطی خود نشان داده است حسابرسی که از وظایف حرفه‌ای خود تخطی می‌کنند با عواقب و پیامدهای جدی مواجه هستند. همچنین اقدامات انضباطی در مورد حسابرسی که رویه‌های نظارتی هیئت را تهدید می‌کنند (مانند عدم همکاری با بازرسی هیئت)، توسط هیئت اعمال می‌شود. اقدامات انضباطی مورد استفاده هیئت در مورد حسابرس عبارتند از: اخطار، جریمه مالی و لغو یا تعلیق ثبت شرکت‌ها که در مورد هر حسابرس می‌تواند از یک تا چندین اقدام انضباطی به کار گرفته شود. در مجموع، اقدامات انضباطی PCAOB را می‌توان چنین خلاصه نمود:

- ۱- لغو مجوز شرکت حسابرس؛
- ۲- تعلیق همکاری فرد حقیقی متخلف از همکاری با شرکت‌های حسابرسی دارای مجوز؛
- ۳- وضع محدودیت فعالیت برای افراد حقیقی و حقوقی؛
- ۴- جریمه مالی (افراد حقیقی بیش از ۱۰۰ هزار دلار و برای افراد حقوقی بیش از ۲ میلیون دلار)؛
- ۵- الزام بر آموزش‌های حرفه‌ای بیشتر؛
- ۶- تحمیل ناظر انطباق بر حسابرس.

کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC)

کنگره، SEC را در سال ۱۹۳۴ ایجاد کرد. هدف مشخص شده برای SEC اجرای قانون اوراق بهادار سال ۱۹۳۳ و قانون بورس و اوراق بهادار سال ۱۹۳۴ بود که این هدف کماکان نیز به قوت خود باقی است. این دو قانون، اولین قوانین ملی مرتبط با اوراق بهادار در آمریکا هستند. قانون ۱۹۳۳ در مورد قوانین مرتبط با انتشار اوراق بهادار در بازارهای ایالاتی و قانون ۱۹۳۴ عمدتاً مرتبط با معاملات اوراق بهادار است. کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) در ابتدا به حرفه حسابداری اجازه داد که خود رأساً و بدون دخالت این نهاد اقدام به تعیین اصول و رویه‌های حسابداری مبادرت ورزد. اما اظهار نظرهای صورت گرفته توسط SEC در سال‌های ۱۹۳۷ و ۱۹۳۸ نشان از لبریز شدن کاسه صبر این نهاد نسبت به عملکرد حرفه حسابداری در این مورد داشت. در دسامبر ۱۹۳۷، رابرت هیلی، رئیس وقت SEC، انجمن حسابداری آمریکا^۱ (AAA) را چنین مورد خطاب قرار داد: «یک مشکل بزرگ، فقدان یک نهاد دارای قدرت آمره برای ایجاد و توسعه استانداردهای حسابداری است. به باور من، چنین نهادی اکنون در SEC وجود دارد.» در نهایت، کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) طی فرایندی، رجحان نسبت به دیگر نهادهای مربوط به صنعت حسابداری و حسابرسی را کسب کرد و به ناظر اصلی و سیاست‌گذار در عرصه نظارت بر شرکت‌های حسابداری و حسابداری نبدل گشت.

فارغ از کش مکش‌های SEC با حرفه حسابداری و حسابرسی، بخش‌های مختلفی از این نهاد بر رویه‌های حسابداری، حسابرسی و افشای اطلاعات ناظر هستند که در ادامه به آنها پرداخته شده است.

کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) دارای پنج معاونت اصلی است:

- ۱- معاونت مالی شرکتی (Corporation Finance):

¹ The American Accounting Association

- ۲- معاونت اجرائیات (Enforcement)؛
- ۳- معاونت مدیریت سرمایه‌گذاری (Investment Management)؛
- ۴- معاونت بازارها و معاملات (Trading and Markets)؛
- ۵- معاونت تحلیل ریسک و آمارهای اقتصادی (Economic and Risk Analysis).

در میان معاونت‌های مربوطه، معاونت مالی شرکتی، وظیفه نظارت بر افشای اطلاعات شرکت‌های پذیرفته شده را بر عهده دارد و ادارات حسابداری که در زیر به آنها اشاره شده است نیز مسئولیت کلی نظارت بر حسابرسی را عهده دار هستند.

معاونت مالی شرکتی

به‌منظور پشتیبانی از مأموریت کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) جهت حمایت از سرمایه‌گذاران، حفظ بازاری منصفانه، منظم و کارا و همچنین تسهیل در تشکیل سرمایه، این معاونت در پی حصول اطمینان از این موضوع است که سرمایه‌گذاران اطلاعات اصلی مورد نیاز برای تصمیم‌گیری آگاهانه درخصوص سرمایه‌گذاری‌هایشان را هم در زمان عرضه اولیه و هم در زمان معامله ثانویه اوراق بهادار شرکت در بازار، در اختیار دارند. همچنین این معاونت مسئولیت کمک‌های تفسیری به شرکت‌ها درخصوص مقررات و فرم‌های SEC را بر عهده دارد و توصیه‌هایی به کمیسیون درخصوص مقررات جدید و بازبینی مقررات فعلی ارائه می‌کند. این معاونت منابع خود را بر افشای اطلاعاتی که به‌نظر منطبق با مقررات کمیسیون یا استانداردهای حسابداری عملیاتی نمی‌آیند یا اینکه منطبق با وضوح آنها اساساً دچار خدشه است، متمرکز نموده است. این معاونت، در ارتباط مستقیم با معاونت اجرائیات است و موارد مرتبط با تقلب یا مواردی که دسترسی سرمایه‌گذاران به اطلاعات شرکت در آن مسدود گشته و متعاقباً کارایی بازار تضعیف گردیده است را به معاونت اجرائیات انتقال می‌دهد. علاوه بر تمام موارد ذکر شده، این معاونت دارای ادارات حقوقی و حسابداری است که از طریق توصیه و پیشنهاد، برنامه افشای کامل اطلاعات SEC را حمایت می‌نمایند.

ادارات حسابداری در SEC به‌گونه‌ای سازماندهی شده‌اند که کمیسیون، یک اداره حسابداری¹ (OCA) مستقل داشته که مسئولیت ایجاد و اجرای سیاست‌های حسابداری و حسابرسی را برعهده دارد. علاوه بر آن، معاونت مالی شرکتی، اجرائیات و مدیریت سرمایه‌گذاری، هر کدام اداره حسابداری دارند که وظیفه پشتیبانی از معاونت مربوطه را بر عهده دارد.

اداره مستقل حسابداری (OCA): مسئولیت ایجاد و تحمیل سیاست‌های کمیسیون درخصوص حسابداری و حسابرسی شرکت‌ها، جهت بهبود شفافیت و مرتبط بودن گزارش‌های مالی و همچنین بهبود عملکرد حرفه‌ای حساب‌رسان شرکت‌های سهامی عام به‌منظور ارتقای ارائه منصفانه و معتبر صورت‌های مالی که برای تصمیمات سرمایه‌گذاری استفاده می‌شوند را برعهده دارد.

معاونت مالی شرکتی - اداره حسابداری (CF-OCA): مسئولیت نظارت بر سیاست‌ها و اقدامات گزارش‌دهی در معاونت را بر عهده دارد. این اداره تقاضاهای معافیت و تفسیر از الزامات گزارش‌دهی SEC را بررسی می‌کند. همچنین این اداره، با OCA درخصوص شناسایی موضوعات فنی حسابداری مشورت می‌کند.

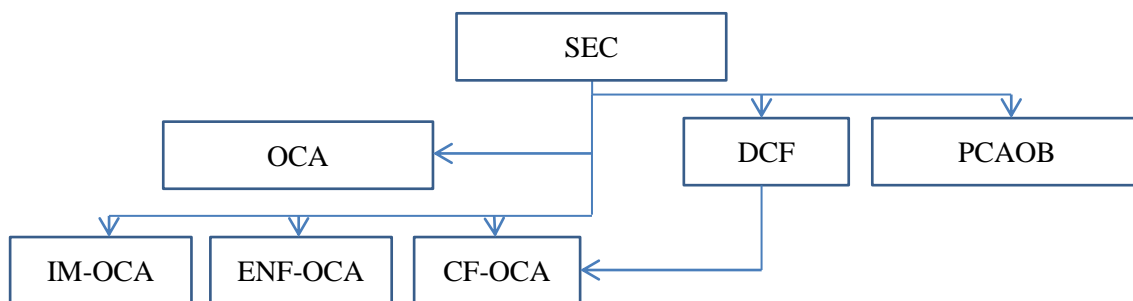
¹ Office of the Chief Accountant

معاونت اجرائیات - اداره حسابداری (ENF-OCA): موارد نقض قوانین مرتبط با اوراق بهادار را درخصوص حسابداری، حسابرسی و موضوعات مالی بازرسی می‌کند.

معاونت مدیریت سرمایه‌گذاری - اداره حسابداری (IM-OCA): وظیفه بررسی اسناد مربوط به گزارش‌های مالی که از سوی شرکت‌های سرمایه‌گذاری برای SEC ارسال شده است را بر عهده دارد و همچنین پاسخ به سؤال‌های تفسیری این شرکت‌ها درخصوص موضوعات حسابداری و گزارشگری مالی بر عهده آنهاست.

اداره مستقل حسابداری (OCA) اداره‌ای است که مستقیماً تحت نظارت رئیس کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) می‌باشد. کارکنان OCA تعامل نزدیکی با نهادهای استانداردگذاری داخلی و بین‌المللی حسابداری و حسابرسی شرکت‌های خصوصی دارند، به متقاضیان ثبت نزد SEC، حساب‌برسان و کارکنان کمیسیون، درخصوص به‌کارگیری استانداردهای حسابداری و الزامات افشای اطلاعات مشاوره می‌دهند و در شناسایی مسائلی که می‌توانند اقدامات اجرایی را در پی داشته باشند، به ایشان یاری می‌رسانند. اداره مستقل حسابداری (OCA) حدود ۴۰ حسابدار رسمی در خدمت دارد که توسط رئیس حسابداری و سه رئیس حسابداری در معاونت مربوطه هدایت می‌شوند. یک فرد معمولی در OCA از حدود ۱۰ تا ۱۵ سال سابقه پذیرش به‌عنوان حسابدار رسمی، فعالیت در صنعت یا فعالیت نظارتی برخوردار است. براساس توضیحاتی که ارائه شد می‌توان چنین برداشت کرد که OCA نقش اجرایی نداشته و به‌عنوان بازوی مشورتی کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) فعالیت می‌کند. لذا نقش OCA با DCF-OCA یا نقش IM-OCA متفاوت است. گرچه این بخش‌ها اغلب تعامل تنگاتنگی درخصوص موضوعات مربوط به شرکت‌هایی که اطلاعات خود را ارائه می‌کنند دارند اما این ادارات، ادارات مختلف با مأموریت‌های متفاوت محسوب می‌شوند. معاونت مالی شرکتی (DCF) بر تطابق افشای اطلاعات شرکت‌های سهامی با قوانین و مقررات SEC نظارت می‌کند در حالی که معاونت مدیریت سرمایه‌گذاری (IM) بر تطابق افشای اطلاعات صندوق‌های سرمایه‌گذاری با قانون شرکت‌های سرمایه‌گذاری مصوب سال ۱۹۴۰ و همچنین مقررات SEC نظارت می‌نماید. این مهم، از طریق بررسی برخی اسنادی که شرکت‌ها ملزم به ارائه آنها به کمیسیون هستند انجام می‌شود. ادارات حسابداری هر یک از معاونت‌ها، مدیران معاونت را درخصوص موضوعات مربوط به گزارشگری مالی شامل تطابق با اصول پذیرفته شده عمومی و محتوای مقتضی صورت‌های مالی و افشای اطلاعات مربوطه، مشاوره می‌دهند.

براساس توضیحات بالا می‌توان نظارت SEC بر رویه‌های حسابداری و حسابرسی و همچنین رویه‌های افشای اطلاعات را همچون شکل ۲ ترسیم نمود:



شکل ۲- نظارت بر رویه‌های حسابداری، حسابرسی و افشای اطلاعات در کمیسیون بورس و اوراق بهادار

فرایند بررسی ثبت اطلاعات شرکتها

معاونت مالی شرکتی به صورت گزینشی ثبت اطلاعات شرکتها در انطباق با قانون اوراق بهادار مصوب سال ۱۹۳۳ و قانون بورس اوراق بهادار مصوب سال ۱۹۳۴ جهت رصد و بهبود انطباق با الزامات افشای اطلاعات و حسابداری، مورد بررسی قرار می‌دهد. در بررسی اطلاعات ثبت شده، این معاونت بر منابع افشای اطلاعات اصلی که با مقررات کمیسیون یا استانداردهای حسابداری مغایرت دارند، تمرکز می‌نماید. معاونت مالی شرکتی، صلاحیت بررسی و ارزیابی هرگونه قرارداد یا معامله، یا تعیین اینکه آیا سرمایه‌گذاری برای تمام سرمایه‌گذاران مناسب است یا خیر را ندارد. همچنین فرایند بررسی هیچگونه تضمینی بر اینکه افشای اطلاعات به صورت کامل و دقیق صورت می‌گیرد نیست.

این معاونت مسئولیت اجرای بررسی ابتدایی را از طریق کارکنان ۱۱ اداره که حدوداً ۸۰ درصد از تمام کارکنان معاونت را تشکیل می‌دهند بر عهده دارد. اعضای این ۱۱ اداره متخصص صنعت، حسابداری، و افشای اطلاعات هستند. این معاونت شرکتها را ملزم می‌کند تا اطلاعات خود را براساس یکی از عناوین صنعت که در جدول ۲ آورده شده است ثبت کنند. به هر صنعت، ۲۵ الی ۳۵ نیرو اختصاص داده شده است که اساساً متخصص حسابداری یا حقوقدان هستند. اطلاعات این شرکتها براساس هر صنعت در سامانه EDGAR ثبت می‌شود.

جدول ۲- صنایع ثبت اطلاعات شرکتها

اداره	صنایع
۱	بیمه و خدمات درمانی
۲	محصولات مصرفی
۳	خدمات و فناوری اطلاعات
۴	منابع طبیعی
۵	حمل و نقل
۶	تولیدات صنعتی و ساخت و ساز
۷	خدمات مالی
۸	کالاها و املاک و مستغلات
۹	نوشیدنی‌ها، پوشام و معادن
۱۰	ابزارهای الکترونیک و ماشین‌های صنعتی
۱۱	مخابرات

باتوجه به الزام قانون ساربینز-اکسلی مصوب سال ۲۰۰۲، معاونت مالی شرکتی در سطح مختلفی، هر شرکت گزارش‌دهنده را حداقل یک بار در طی ۳ سال مورد بررسی و ارزیابی قرار داده و تعداد قابل توجهی از شرکتها را با تکرار بیشتری ارزیابی می‌کند. لازم به ذکر است که این معاونت، معیارهایی که برای شناسایی شرکتها و ارزیابی آنها به کار می‌گیرد را افشا نمی‌کند.

چنانچه شرکتی یا گزارشی ثبت شده برای بازرسی انتخاب شود، محدوده بازرسی به عوامل متعددی، شامل معیارهای تعیین شده در بخش ۴۰۸ قانون ساربینز- آکسلی^۱ و عواملی که به تشخیص معاونت گنجانده می‌شوند بستگی دارد. در مجموع، حدود و صغور بررسی را می‌تواند از قرار زیر دانست:

- بررسی کامل از ابتدا تا انتهای گزارش که در آن، کارکنان معاونت کل گزارش ثبت شده را بررسی کرده و آن را با الزامات عملیاتی قوانین و مقررات فدرال تطبیق می‌دهند.
- بررسی یک صورت مالی که در آن کارکنان معاونت صورت‌های مالی و افشای اطلاعات مربوطه مانند گزارش مدیریت و تحلیل شرایط مالی و نتایج عملیات‌ها را در انطباق با استانداردهای حسابداری و الزامات افشای اطلاعات در قوانین و مقررات فدرال بررسی می‌کنند.
- بررسی یک موضوع هدف که در آن کارکنان معاونت، اطلاعات ثبت شده برای یک یا چند مورد خاص افشای اطلاعات برای انطباق با استانداردهای حسابداری و الزامات افشای اطلاعات با قوانین و مقررات فدرال را مورد بررسی قرار می‌دهند.

غالب بررسی‌های معاونت در برگیرنده ارزیابی افشای اطلاعات از منظر سرمایه‌گذاران بالقوه شرکت و پرسش سؤالاتی است که سرمایه‌گذار ممکن است زمانی که این اطلاعات را مطالعه می‌کند با آن مواجه شود. زمانی که کارکنان معاونت مواردی را شناسایی می‌کنند که بر این باورند شرکت می‌توان افشای اطلاعات خود را بهبود بخشد یا انطباق خود را با الزامات افشای اطلاعات ارتقا دهد، نظراتی را روی گزارش شرکت اعلام می‌کند. حیطة نظرات احتمالی کارکنان معاونت گسترده بوده و به موضوعاتی که در یک بررسی خاص اطلاعات مطرح می‌شود، بستگی دارد. بسیاری از اطلاعات ثبت شده، بدون درج نظر از سوی کارکنان باقی می‌ماند. علاوه بر بررسی اولیه از سوی یکی از کارکنان معاونت، تقریباً در تمام موارد، فرد دومی نیز اطلاعات ثبت شده و نظرات اعلام شده را بررسی می‌کند تا ثبات بیشتری در اظهار نظر درخصوص اطلاعات ثبت شده وجود داشته باشد. به فرد اول، بررسی کننده^۲ و به فرد دوم بازبین^۳ اطلاق شده است.

نظرات کارکنان^۴

معاونت مالی شرکتی، فرایند اظهار نظر را به صورت گفتگویی با شرکت درباره افشای اطلاعاتش می‌نگرد. نظرات کارکنان معاونت بر افشای اطلاعات شرکت و دیگر اطلاعات عمومی مبتنی است و نشان‌دهنده ادراک فرد از حقایق و شرایط آن شرکت است. در نظرات کارکنان، کارکنان ممکن است از شرکت تقاضا کنند تا اطلاعات تکمیلی اضافی ارائه نمایند تا نیروهای کمیسیون، افشای اطلاعات شرکت را بهتر متوجه شده، اطلاعات افشا شده در اسناد ثبت شده نزد SEC را بازبینی کنند، و اطلاعات متفاوت یا اضافی در ثبت اطلاعات خود نزد SEC افشا نمایند.

^۱ عواملی نظیر: ۱- ناشرانی که نتایج صورت‌های مالی خود را به صورت اساسی تغییر می‌دهند؛ ۲- ناشرانی که تلاطم شدیدی در قیمت سهام را تجربه می‌کنند (در قیاس با دیگر ناشران)؛ ۳- ناشرانی که بیشترین ارزش بازار را دارند؛ ۴- ناشرانی که نسبت قیمت به درآمد آنها مقادیر بسیار متفاوتی را تجربه کرده‌اند؛ ۵- ناشرانی که فعالیت‌های آنها تأثیر زیادی بر بخش‌های مهم اقتصاد دارد؛ ۶- هرگونه عوامل دیگری به تشخیص SEC.

^۲ Examiner

^۳ Reviewer

^۴ Employees' Comments

شرکت (ناشر) معمولاً به هر اظهار نظر، طی نامه‌ای به کارمند کمیسیون پاسخ می‌دهد و در صورت لزوم، اطلاعات ثبت شده خود نزد SEC را اصلاح می‌نماید. شرح یا تحلیل شرکت از موضوع مطرح شده در نظر کارمند کمیسیون، اغلب آن را حل خواهد کرد. این گفتگو و تبادل نظر بین کارکنان و شرکت تا جایی پیش می‌رود که اظهار نظر کارکنان مرتفع گردد. بسته به ماهیت موضوع مطرح بین کارکنان SEC و شرکتی که اطلاعات خود را ثبت نموده است، اداره حسابداری معاونت می‌تواند تصمیم بر دخالت اداره مستقل حسابداری کمیسیون در موضوع مطرح و فرایند پاسخ‌دهی به موضوعات مربوط به افشای اطلاعات مالی و حسابداری بگیرد.

زمانی که شرکت نظرات معاونت را بر روی بیانیه ثبت یا اطلاعات دوره‌ای که باید ارائه کند، حل و فصل نمود، می‌تواند تقاضای اعلام اثربخش بودن بیانیه ثبت یا مورد تأیید بودن اطلاعات دوره‌ای خود از سوی SEC را نماید. زمانی که این اقدام (یعنی گفتگو و تکمیل اطلاعات ثبت شده نزد SEC) صورت گرفت، معاونت، از طریق اختیاری که از سوی کمیسیون به آن تفویض شده است، اعلامیه عمومی روی سیستم EDGAR منتشر می‌کند که بیانیه ثبت و اطلاعات دوره‌ای افشا شده، اثربخش است و نامه‌ای به شرکت ارسال می‌کند مبنی بر اینکه بررسی اطلاعات ثبت شده شرکت کامل است. اطلاع رسانی در EDGAR حداقل ۲۰ روز کاری پس از تکمیل بررسی اطلاعات اعلام می‌شود.

الزامات گزارشگری مالی

در ایالات متحده، شرکت‌های سهامی عام، با بیش از ۱۰ میلیون دلار دارایی و بیش از ۵۰۰ سرمایه گذار، باید فرم 10-K یا KSB-10 را ضمیمه گزارش‌های حسابرسی ارائه کنند و برای صورت‌های میان دوره‌ای فرم 10-Q یا 10-QSB را ضمیمه نماید. این نقش SEC در صورت‌های مالی شرکت‌ها، براساس گزارش سال ۱۹۷۷ کمیته مشاوره SEC در مورد افشای اطلاعات شرکت‌هاست تا دستیابی به تمام اطلاعات شرکت‌ها (شامل گزارش‌های مالی) برای سرمایه‌گذاران میسر شود. شرکت‌های سهامی عام، در اجرای مقررات SEC، گزارش‌های سالیانه و میان‌دوره‌ای را به سهامداران خود ارائه می‌کنند. اطلاعات اساسی در گزارش‌های تهیه شده طبق فرم‌های SEC و گزارش‌های مالی به سهامداران دارای شکل و محتوای متفاوتی است. گزارش‌ها معمولاً به سهامداران همراه با اطلاعات مالی و غیرمالی درباره بازارهای محصولات و افراد، براساس مقرراتی تسلیم می‌شود که SEC اعلام کرده است.

گزارش سالیانه شرکت‌های سهامی عام، معمولاً شامل اطلاعات مالی زیر است:

- صورت‌های مالی حسابرسی شده شامل یادداشت‌های همراه؛
- گزارش تجزیه و تحلیل و بحث‌های مدیریت درباره شرایط مالی و نتایج عملیات؛
- تأییدیه‌های مدیریت در مورد صورت‌های مالی و کنترل داخلی؛
- ارزیابی مدیریت در مورد اثربخشی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی؛

- گزارش کمیته حسابرسی؛
- گزارش حسابرس مستقل در مورد صورت‌های مالی؛
- گزارش حسابرسی مستقل در مورد اثربخشی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی؛
- خلاصه پنج ساله اطلاعات مالی منتخب؛
- خلاصه اطلاعات میان دوره‌ای منتخب برای دو سال گذشته؛ و
- اطلاعات فصلی برای دو سال گذشته شامل افزایش یا کاهش قیمت سهام، سود سهام پرداخت شده و نسبت سود هر سهم.

دو بخش قانون ساربینز-اکسلی در مورد تأییدیه‌های مدیران اجرایی برای گزارش‌های مالی است. طبق الزامات بخش ۳۰۲ این قانون، مدیران مالی و مدیران ارشد اجرایی شرکت باید گزارش‌های دوره‌ای (سالانه و میان دوره‌ای) را طبق الزامات SEC، تهیه و ارائه کنند و بر اساس الزامات این بخش، هر گزارش دوره‌ای شامل صورت‌های مالی باید همراه با تأییدیه مدیر مالی و مدیرعامل شرکت ارائه شود. بخش ۳۰۲ در مورد تأییدیه‌های مدیران اجرایی در مورد صورت‌های مالی متعددی است که مورد تأیید مدیریت قرار می‌گیرند. در ایالات متحده، پس از تصویب قانون ساربینز-اکسلی، مدیران گزارش یکپارچه کنترل داخلی و مالی را ارائه می‌کنند. گزارشگری یکپارچه کنترل داخلی و مالی شامل موضوعات زیر است:

- گزارش مدیریت و تأییدیه صورتهای مالی؛
- گزارش مدیریت و تأییدیه رویه‌های کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی؛
- نظر حسابرس مستقل در مورد ارائه مطلوب صورتهای مالی؛
- نظر حسابرس مستقل در مورد اثربخشی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی؛ و
- بررسی صورتهای مالی حسابرسی شده و گزارش‌های مدیریت و حسابرس در مورد کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی توسط کمیته حسابرسی.

کیفیت گزارش‌های مالی می‌تواند با تأکید روی شاخص‌های کلیدی عملکرد مالی و غیرمالی بهبود یابد.

^۱ کمیته‌های حسابرسی، از هنگام شکل یافتن خود در اوایل دهه ۱۹۴۰ تاکنون، نقش مهمی در راهبری شرکت‌های سهامی داشته‌اند، و اهمیت کم‌هایی که کرده‌اند، در سال‌های اخیر مشهودتر است. کمیته‌های حسابرسی را محافظان سازمانی می‌دانند که برای صادقانه بودن وضعیت مالی شرکت‌های سهامی عام، ایجاد اطمینان می‌کنند. از دیدگاه قانون، سازمان‌های دولتی این قدرت را دارند که برای صادرکنندگان اوراق بهادار، یعنی بازارهای سهام، مقرراتی را وضع کنند و SEC، در تأسیس و نظارت بر کمیته حسابرسی شرکت‌های سهامی عام، از آغاز شکل‌گیری آنها، مشارکتی مؤثر داشته است. هر چند، بازارهای سهام، خود به عنوان مؤسساتی خود کنترل، در شکل گرفتن جزئیات مقرراتی که SEC اجبار کرده بود، و کمیته‌های حسابرسی نیز باید از آنها پیروی می‌کردند، نقش مؤثری داشته‌اند، با این حال، صرفنظر از آن الزامات قانونی و مقرراتی، مجموعه‌ای از بهترین اقدامات که حاصل تلاش مشترک رهبران حرفه‌هایی، نظیر حقوق، سرمایه‌گذاری، و حسابرسی بودند نیز بسیار اثربخش بودند. حرفه حسابداری عمومی از طریق مؤسسه آمریکایی حسابداران رسمی (AICPA) نیز فعالیت‌های حمایتی طولانی از نیاز به نقش پر اهمیت کمیته‌های حسابرسی داشته‌اند. به دلیل شدت تأکیدهای اعمال شده بر راهبری شرکت‌های سهامی در دهه گذشته به ویژه آن شرکت‌هایی که توسط عموم در آنها سرمایه‌گذاری شده است، کمیته‌های حسابرسی در بسیاری از سازمان‌های غیرانتفاعی وضعیت ویژه‌ای یافته و توجهات بیشتری را به خود جلب نموده‌اند و نفوذ تأثیر آنها در سازمان‌ها با این روند مطابق بوده است.

برای ارتقای شفافیت، مدیریت باید:

۱. همه اطلاعات مالی و غیرمالی مربوط را در طیف گسترده به سهامداران گزارش نماید؛
۲. روی اطلاعات اساسی مورد استفاده در مدیریت کسب و کار و اطلاعاتی تأکید کند که سرمایه‌گذاران نیاز دارند تا به ارزیابی ریسک‌های سرمایه‌گذاری بپردازند و تصمیم‌های درست اتخاذ کنند؛ و
۳. اطلاعات به موقع و مفید و با استفاده از زبان گزارشگری گسترش یافته کسب و کار (XBRL) برای گزارشگری مالی الکترونیکی ارائه کند.

قانون بورس اوراق بهادار ۱۹۳۴ و افشای اطلاعات

قانون بورس اوراق بهادار مصوب ۱۹۳۴ کنگره ناظر به فعالیت ناشرانی است که اوراق بهادار آنها به موجب قانون اوراق بهادار ۱۹۳۳ ایالات متحده نزد کمیسیون اوراق بهادار به ثبت رسیده‌است. ناشرانی که اوراق بهادار آنها نزد کمیسیون به ثبت رسیده‌است، موظفند تا اطلاعات دوره‌ای خود را به SEC ارائه نمایند.

قانون بورس اوراق بهادار ایالات متحده (۱۹۳۴) مشتمل بر ۳۶ بخش اصلی است که بخش ۱۳ این قانون مربوط به افشای اطلاعات دوره‌ای ناشران اوراق بهادار می‌باشد.

شکل گزارش؛ کتابچه، مدارک، حسابداری داخلی؛ رهنمودها

کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) ممکن است، در خصوص گزارشاتی که به موجب این بخش تهیه می‌گردد، فرم یا فرم‌هایی را برای ارائه اطلاعات مورد نیاز تجویز نماید. این فرم می‌تواند رهنمودهایی را برای آیتم‌ها یا جزئیاتی که باید در ترازنامه یا سود و زیان آورده شود، یا روش‌هایی که باید به هنگام تهیه گزارشات، در ارزشیابی دارایی‌ها یا بدهی‌ها، در تعیین استهلاک یا استهلاک منابع طبیعی، تمییز بین درآمد مستمر و درآمد غیر مستمر، در تعیین درآمدهای عملیاتی و سرمایه‌گذاری، و در تهیه ترازنامه و صورت سود و زیان جداگانه یا مقایسه‌ای هر شخصی که به طور مستقیم یا غیر مستقیم کنترل کننده یا کنترل شونده توسط ناشر بوده، یا هر شخصی که مستقیم یا غیر مستقیم توسط ناشر تحت کنترل یک شخص می‌باشد، ارائه نماید.

در راستای نظام‌مند کردن نحوه اطلاع‌رسانی، با توجه به اختیار ارائه شده به کمیسیون به موجب بند ب از بخش ۱۳ قانون بورس اوراق بهادار، SEC فرم‌هایی را تنظیم کرده‌است. فرم‌های یادشده عموماً راهنمای کلی بوده و یک فرم خالی نمی‌باشد. فرم‌های مربوط به گزارشات دوره‌ای به شرح زیر می‌باشد.

فرم 8-K: مربوط به گزارشات دوره‌ای است. ناشران اوراق بهادار که اوراق آنها به موجب قانون بورس اوراق بهادار مصوب سال ۱۹۳۴ و قانون اوراق بهادار مصوب سال ۱۹۳۳ نزد کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) به ثبت رسیده‌است، مکلفند هرگونه اطلاعات جدید که تأثیر با اهمیت روی قیمت اوراق خواهد داشت را به کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) ارائه کنند.

فرم 10-K: این فرم مربوط به گزارشات سالیانه است. ناشران مکلفند تا اطلاعات سالیانه خود را در قالب فرم یادشده به کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) ارائه نمایند.

فرم 10-Q: این فرم مربوط به گزارشات سه ماهه است. کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) ناشران ثبت شده را مکلف می کند تا گزارشات سه ماهه را به ترتیبی که در این فرم اشاره شده به کمیسیون ارائه نمایند.

فرم 10-KSB: این فرم مربوط به گزارشات سالیانه برای ناشران کسب و کار کوچک است.

فرم 10-QSB: این فرم مربوط به گزارشات سه ماهه برای ناشران کسب و کارهای کوچک است.

فرم 18-K: این فرم مربوط به گزارشات سالیانه برای دول خارجی و زیر بخش های سیاسی است.

فرم های 20-F و 40-F: این فرم ها نیز در موارد خاص برای گزارشات سالیانه ناشران بکار می رود.

زمان بندی مقرر برای ارسال اطلاعات دوره ای

زمان بندی مقرر توسط SEC جهت ارائه اطلاعات دوره ای در جدول ۳ نشان داده شده است:

جدول ۳- زمان بندی ارسال اطلاعات

نوع گزارش	زمان بندی
گزارش سالیانه (فرم 10-K)	۶۰ روز پس از پایان سال مالی برای large accelerated filers ۷۵ روز پس از پایان سال مالی برای accelerated filers ۹۰ روز پس از پایان سال مالی برای سایر شرکتها
گزارش سه ماهه (فرم 10-Q)	۴۰ روز پس از پایان سال مالی برای large accelerated filers ۴۰ روز پس از پایان سال مالی برای accelerated filers ۴۵ روز پس از پایان سال مالی برای سایر شرکتها
گزارش جاری	طی چهار روز کاری پس از وقوع اتفاق

Large accelerated filers: شرکت هایی هستند که ارزش بازار آنها بیش از ۷۰۰ میلیون دلار است.

Accelerated filers: شرکت هایی هستند که ارزش بازار آنها بیش از ۷۰ میلیون دلار است.

پیش بینی در صورت های مالی

فرم 8-k که پیش از این بدان اشاره شد، فرم گسترده ای است که توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) آمریکا برای اطلاع رسانی به سرمایه گذاران در شرکت های سهامی عام ایالات متحده مورد استفاده قرار می گیرد. پر کردن این فرم زمانی که رخداد خاصی در شرکت در حال انجام است و برای سهامداران اهمیت دارد و به نوعی بر ثروت آنها تأثیر گذار است توسط شرکت سهامی عام الزامی است. این فرم پس از تکمیل به کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) ارائه می گردد؛ این رخدادهای می تواند تصمیمات مهم مدیر عامل نسبت به یک قرار داد در شرکت باشد و یا وقایعی همچون ورشکستگی، ادغام و تملک، خروج از یک

پروژه مهم و ... را در برگیرد. در این صورت نیاز است تا بر اساس ماده ۱۱ قانون S-X عمل شود و پیش بینی صورت های مالی با عنوان «آینده‌نگری اطلاعات مالی»^۱ به منظور ارزش گذاری وقایع مهم را موجب شود. از جمله مواردی که باید به صورت دقیق در این «پیش بینی» رعایت گردد و ارزیابی شود دو مورد مهم زیر است:

تست درآمد: مقایسه وضعیت درآمدی شرکت نسبت به دو موقعیت ادامه فعالیت در حالت عادی و قبل از پرداخت مالیات، موارد غیرمعمول، و اثرات تجمعی با وضعیت درآمدی تغییر یافته برای آخرین سال مالی نهاد، در قالب اصول حسابداری؛

تست دارایی و سرمایه گذاری: مقایسه سرمایه ثبتي در یک نهاد و آخرین وضعیت ترازنامه حسابرسی شده شرکت با ترازنامه شرکت در حالت تغییر.

پیش‌بینی‌های مالی^۲ می‌تواند جایگزین «آینده‌نگری در اطلاعات مالی» شود (گرچه الزامی در اینخصوص وجود ندارد). در حالت کلی تمامی پیش بینی‌ها باید در تطبیق با فرم 10-K باشد. این پیش‌بینی که به عنوان جایگزینی برای موارد مربوط به «آینده‌نگری اطلاعات مالی» است باید در تطبیق با اصول AICPA باشد و محورهای زیر را رعایت نماید:

- پیش بینی‌ها باید حداقل دوره ۱۲ ماهه آینده را پوشش دهند و ترازنامه بعد از رخداد نیز تعیین گردد؛
- پیش‌بینی‌ها باید نسبت به اندازه «آینده‌نگری اطلاعات مالی» حاوی اطلاعات باشد؛
- اطلاعات تاریخی ترازنامه دوره قبل به صورت موازی در کنار ترازنامه پیش بینی شده قرار گیرد.

سامانه الکترونیکی گردآوری، تحلیل و بازیابی داده‌ها^۳ (EDGAR)

کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا (SEC) از سپتامبر سال ۱۹۸۴ تلاش برای راه‌اندازی یک سیستم بایگانی اطلاعات که در آن کلیه افراد حقیقی و حقوقی ثبت شده نزد SEC ملزم به افشا و ارسال اطلاعات به صورت الکترونیکی باشند را آغاز کرد. این سیستم تا می سال ۱۹۹۶ راه‌اندازی شد و EDGAR نام گرفت. این سیستم ابتدا فقط قابلیت سرویس‌دهی محدود به چند صد متقاضی فایل اطلاعات را داشت اما رفته‌رفته به یک سامانه خودکار با قابلیت‌های متنوع تبدیل شد که گامی جدی در جهت افشای اطلاعات در زمینه سرمایه‌گذاری در آمریکا تلقی می‌شد. امروزه تمام ناشران، کارکنان SEC و سرمایه‌گذاران از این تکنولوژی که گزارشات را تنها پس از گذشت چند دقیقه از زمان دریافت در اختیار آنان قرار می‌دهد بهره می‌برند.

قانون اوراق بهادار مصوب سال ۱۹۳۳ دو هدف مهم را در پیش گرفت:

- فراهم کردن اطلاعات مالی و سایر اطلاعات مربوط به سهامی که به عموم عرضه می‌شوند برای سرمایه‌گذاران؛
- جلوگیری از هرگونه تخلف در فروش اوراق بهادار؛

^۱ Pro Forma Financial Information

^۲ Financial Projection

^۳ گرچه EDGAR مخفف کلماتی است که پیش از این بدان اشاره شد اما در زبان عامیانه، این واژه به معنی دوستی است که بسیار صادق است.

مهمترین ابزار برای دستیابی به این اهداف افشای اطلاعات مالی مهم است. این اطلاعات به سرمایه‌گذاران درخصوص تصمیم‌گیری در مورد خرید یا فروش سهام یک شرکت کمک می‌کند. کمیسیون بورس و اوراق بهادار، کسانی که اطلاعات را منتشر می‌کنند، ملزم به ارائه صحیح اطلاعات می‌نماید اما درست بودن این اطلاعات را تضمین نمی‌کند. سرمایه‌گذارانی که با خرید اوراق بهادار متضمن زیان می‌شوند، اگر بتوانند نادرست یا تکمیل نبودن اطلاعات افشا شده را اثبات کنند، جبران خسارت می‌شوند.

لازم به ذکر است که تمام اوراق بهاداری که برای فروش عرضه می‌شوند نیاز به ثبت نزد کمیسیون ندارند. این استثنائات شامل موارد زیر می‌شوند:

- عرضه خصوصی اوراق بهادار به تعداد محدودی از افراد و نهادها؛
- عرضه‌های در حجم‌های کوچک؛
- عرضه‌های بین ایالتی؛
- اوراق بهادار منطقه‌ای، ایالتی و دولتی فدرالو

این عرضه‌های کوچک از ثبت نزد SEC معاف هستند و علت آن تشویق SEC به شکل‌گیری و جمع‌آوری سرمایه با کاهش هزینه‌های عرضه می‌باشد (همانطور که پیش از این ذکر شد، یکی از اهداف SEC تشکیل سرمایه است). به موجب قانون بورس اوراق بهادار مصوب سال ۱۹۳۴، شرکت‌هایی که دارایی آنان بیش از ۱۰ میلیون دلار است و اوراق بهادار موجود آنها بیش از ۵۰۰ مالک دارد، باید گزارشات سالانه و دیگر گزارشات دوره‌ای خود را در سیستم EDGAR ثبت نمایند.

شش مرحله چرخه بارگذاری اطلاعات در سامانه EDGAR از قرار زیر است:

۱. آماده‌سازی و انتقال اطلاعات توسط ناشران؛
۲. دریافت و پذیرش اطلاعات در سیستم؛
۳. ذخیره‌سازی اطلاعات؛
۴. ارسال اعلانیه مبنی بر دریافت و پذیرش به ناشران؛
۵. انتشار اطلاعات به عموم در کوتاه‌ترین زمان؛
۶. آنالیز و بازبینی اطلاعات ذخیره شده توسط کارکنان SEC.

ثبت‌کننده اطلاعات، یک شخص حقیقی، شرکت یا نماینده‌ای است که برای ارسال اطلاعات به SEC به سیستم EDGAR متصل می‌گردد. شخص ثبت‌کننده، فرمت مشخصی برای ارسال اطلاعات مورد نیاز SEC را در اختیار دارد. بیش از ۳۶۰ فرم الکترونیکی برای تکمیل و ارسال وجود دارد که ثبت‌کننده، بسته به مورد، فرم‌های مورد نظر را تا مدت محدود تعیین شده توسط SEC تکمیل، امضاء و ارسال می‌کند.

ثبت‌کننده اطلاعات با مراجعه به سایت‌های تعیین شده برای ورود به سامانه، ابتدا کد CIK که کد ۱۰ رقمی متشکل از اعداد است را وارد می‌کند. سپس رمز عبور خود را وارد کرده و به سامانه دسترسی پیدا می‌کند. کد CCC برای تأیید مالک فایل‌ها استفاده می‌شود. با ورود به سامانه، ثبت‌کننده اطلاعات، امکان دسترسی به اطلاعات قبلی خود را پیدا می‌کند و اگر تغییری در آدرس، شماره

تلفن یا هر مقوله دیگری رخ داده باشد، می‌تواند آن را اعمال کند. پس از آن فایل‌کننده می‌تواند اسناد و مدارک مورد نظر را در فرمت‌های PDF و XBRL ارسال کند.

مدارک ارسالی ابتدا توسط سیستم دریافت و پذیرش^۱ مورد بررسی قرار می‌گیرد. این سیستم فرمت وارد شده اطلاعات، تعداد صفحات ارسالی و شماره سریال را کنترل می‌کند، کدهای CIK و CCC را مطابقت می‌دهد و اگر خطایی رخ داده باشد، آن را ثبت می‌کند. پس از آن مقدار هزینه لازم به طور اتوماتیک محاسبه شده و از حساب ثبت‌کننده اطلاعات کسر می‌شود. اگر اشتباهی در فرم‌ها مشاهده نشد و هزینه آن نیز پرداخت شده باشد، مدارک پذیرفته می‌شوند. هرگونه اشکال در مدارک ارسالی باعث تعلیق یا رجوع گزارش می‌شود. نامه الکترونیکی دال بر پذیرش، تعلیق یا ارجاع گزارش به ثبت‌کننده ارسال می‌گردد.

سیستم EDGAR فقط فرم‌های مربوط به مدارک عمومی را سریعاً منتشر می‌کند و سایر مدارک بر بازبینی، به کارکنان مربوطه SEC ارسال می‌شود. سیستم آنالیز و بازبینی، چارچوب اولیه برای نظارت کارکنان SEC از طریق اینترنت را فراهم می‌کند. این سیستم تمام فعالیت‌های در حال انجام و مراحل طی شده در سیستم دریافت و پذیرش را زیر نظر دارد. راهنمایی در تصحیح خطاها، کنترل هزینه دریافتی و ارسال دوباره گزارش‌های تصحیح شده، همه در این قسمت تحت کنترل هستند.

نظارت بر صنعت حسابداری و حسابرسی

نظارت حرفه‌ای بایستی از سوی نهادی انجام گیرد که دارای ۱- اعضای متخصص و همچنین ۲- افرادی بیطرف باشد که باعث جلب اعتماد مؤسسه و کارکرد بهتر حسابرسی گردد. در چنین رویکردی موضوع توازن بین استقلال و تخصص مطرح می‌شود. این توازن ویژگی اصلی بحث همیشگی بین سیستم خودکنترلی در مقابل مقررات دولتی است. طبق سنت، این توازن از آنجا مطرح می‌شود که قانون‌گذاران دولتی بی‌طرفتر از سیستم خودکنترلی عمل می‌کنند، اما در عین حال دارای متخصصان حرفه‌ای کمتری هستند. در مقابل، سیستم خودکنترلی دارای متخصصان بیشتر اما بی‌طرفی کمتری است.

طبق اساسنامه جامعه حسابداران رسمی در ایران، نظارت حرفه‌ای بر مؤسسات، تنها در صلاحیت جامعه حسابداران رسمی بوده و مرجع دیگری این صلاحیت را ندارد. هم‌اکنون این امر توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی و همه‌ساله به شکل بررسی هم‌پیشگان^۲ انجام می‌شود. طبق ماده ۴ آیین‌نامه نظارت حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی، کنترل کیفیت در سطح مؤسسات حسابرسی، هر سال حداقل یکبار از طریق مراجعه حضوری، بررسی وضعیت مؤسسه حسابرسی و تکمیل پرسشنامه «کنترل کیفیت مؤسسه حسابرسی» مصوب شورای عالی انجام می‌شود. از یک طرف، در خصوص کیفیت این نظارت و نتایج آن مباحث مختلفی وجود دارد و از طرف دیگر، در بازرسی‌هایی که از جانب یک هیئت نظارت مستقل صورت می‌گیرد، تخصص حسابداری و حسابرسی از اهمیت زیادی برخوردار بوده و همچنین در کنار تخصص، بحث وابستگی به حرفه و مؤسسه قبلی نیز بسیار مهم محسوب می‌شود.

جامعه حسابداران رسمی ایران به موجب ماده واحد قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی، مصوب ۱۳۷۲ تشکیل گردیده است. استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به عنوان «حسابدار

^۱ Receipt & Acceptance

^۲ Peer Review: برنامه بررسی هم‌پیشگان، برنامه‌ای است که بر اساس آن، حسابسان توسط دیگر حسابسان حسابرسی می‌شوند.

رسمی» در سال ۱۳۷۲، به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید. به موجب این قانون، دولت می‌تواند حسب مورد از خدمات حسابداران رسمی در مواردی چون: حسابرسی و بازرسی قانونی شرکت‌های سهامی عام، شرکت‌های سهامی خاص، شرکت‌های غیرسهامی و شرکت‌های موضوع بندهای الف و ب ماده (۷) اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی و همچنین حسابرسی مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی استفاده نماید. ضمناً در قانون فوق پیش بینی شده است که به منظور تنظیم امور و اعتلای حرفه حسابداری و حسابرسی و نظارت بر کار حسابداران رسمی، جامعه حسابداران رسمی ایران تشکیل گردد. به موجب آیین نامه «آیین‌نامه تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و چگونگی انتخاب آنان»، آیین نامه اجرایی مؤسسات حسابرسی موضوع ماده ۲۸ اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران، آیین نامه نظارت حرفه‌ای و آیین نامه انضباطی موضوع ماده ۴۰ اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران، اختیار و صلاحیت تعیین، نظارت، ارزیابی و کنترل کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی به «جامعه حسابداران رسمی ایران» واگذار شده است. بخشی از مواد مرتبط با وظایف نظارتی به شرح زیر است:

• ماده ۲۹ اساسنامه:

به منظور اطمینان از ارتقای کیفیت خدمات حرفه‌ای اعضا، هماهنگی در روش‌های انجام امور حسابرسی و بازرسی قانونی، افزایش کیفیت گزارش‌های حسابداران رسمی و مؤسسات 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 آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی آن، جامعه بر کار حرفه‌ای حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی نظارت مستمر دارد. کارگروه‌های تخصصی و هیئت عالی نظارت می‌توانند پرونده‌ها، اطلاعات و مدارک مؤسسات حسابرسی و شاغلان انفرادی را در محل استقرار آنها یا در محل جامعه بررسی کنند.

نظارت جامعه بر فعالیت حرفه‌ای اعضا از طریق کارگروه‌های تخصصی ذیربط با نظارت ارکان صلاحیتدار جامعه انجام می‌گیرد. حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی موظفند پرونده‌ها، اطلاعات و مدارک مورد نیاز را برای بررسی در اختیار کارگروه‌ها قرار دهند. کارگروه‌های تخصصی یاد شده وظیفه بررسی، رسیدگی، اظهارنظر و ارائه گزارش مقتضی به ارکان ذی صلاح جامعه را انجام خواهند داد.

• ماده ۳۱ اساسنامه:

هیئت مدیره جامعه موظف است حداقل هر سال یک بار بر اساس آیین نامه نظارت حرفه‌ای، چگونگی فعالیت حرفه‌ای اعضای شاغل را بررسی و نتیجه را در پایگاه اطلاع رسانی جامعه منتشر نماید. این بررسی شامل کنترل وضعیت (در مورد مؤسسات حسابرسی) و کنترل کیفیت حسابرسی می‌باشد.

• ماده ۳۲ و ۳۳ اساسنامه:

به منظور رسیدگی به تخلفات انتظامی اعضای جامعه از مقررات مربوط، هیئت‌های انتظامی بدوی و هیئت عالی انتظامی تشکیل می‌شوند. هیئت‌های انتظامی بدوی به تعداد مورد نیاز تشکیل می‌گردند. هریک از هیئت‌های انتظامی بدوی دارای سه عضو

اصلی و یک عضو علی البدل است که توسط شورای عالی تعیین و برای مدت سه سال منصوب می‌شوند. تغییر هر یک از اعضای هیئت‌های یاد شده قبل از پایان دوره تصدی آنها منحصرأً به تصمیم دو سوم آرای اعضای شورای عالی انجام می‌شود.

• ماده ۳۶ اساسنامه:

تنبیه های انضباطی اعضا به شرح زیر است:

۱. اخطار بدون درج در پرونده؛
۲. توبیخ با درج در پرونده؛
۳. ممنوعیت انعقاد هر گونه قرارداد خدمات حرفه‌ای و تخصصی و پذیرش بازرسی قانونی و حسابرسی در دوره معین؛
۴. تعلیق عضویت تا یک سال؛
۵. تعلیق عضویت از یک تا پنج سال؛
۶. لغو عنوان حسابدار رسمی.

• ماده ۴ آیین نامه اجرایی مؤسسات حسابرسی موضوع ماده ۲۸ اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران:

مؤسسات حسابرسی که بر اساس مفاد ماده ۲۵ اساسنامه جامعه تشکیل می‌شوند، عضو جامعه‌اند و بر اساس مفاد ماده ۲۷ اساسنامه جامعه موظفند کلیه مقرراتی را که در مورد تشکیل، اداره و نحوه فعالیت آنها، توسط جامعه وضع می‌شود، رعایت کنند. عدم رعایت مقررات و ضوابط مصوب شورای عالی و عدم ارائه و یا تأخیر غیر متعارف در ارائه مدارک و اطلاعات درخواستی جامعه، به‌عنوان تخلف از مقررات محسوب می‌شود.

• ماده ۲ آیین نظارت حرفه ای:

کلیه مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران، شرکای مؤسسات حسابرسی، حسابداران رسمی شاغل انفرادی و حسابداران رسمی شاغل تحت استخدام سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو از طریق « آیین نامه کارگروه کنترل کیفیت » مشمول نظارت مستمر جامعه اند.

• ماده ۶ آیین نظارت حرفه ای:

شکایت های مطروحه از طرف مراجع ذی صلاح و اشخاص ذی نفع در خصوص گزارشهای حسابرسی، به تشخیص دبیرکل، جهت بررسی موردی به کارگروه کنترل کیفیت ارجاع می شود. اطلاعات و رسیدگی های موضوع این ماده محرمانه است.

• ماده ۳ و ۴ آیین نامه انضباطی

رسیدگی به تخلف اعضا، به استثنای اعضای شورای عالی جامعه حسابداران، با هیئت‌های انتظامی بدوی و تجدید نظر در آرای صادره از سوی هیئت‌های انتظامی بدوی با هیئت عالی انتظامی است. طبق مفاد ماده (۶) اساسنامه جامعه حسابداران، رسیدگی به تخلفات انتظامی اعضای شورای عالی تنها در صلاحیت هیئت عالی انتظامی است. موارد تخلف پس از بررسی اولیه در کارگروه‌های حرفه‌ای و تخصصی جامعه حسابداران از سوی دبیر کل به هیئت‌های انتظامی مربوط ارجاع می‌شود. ترکیب هیئت‌های انتظامی و مراحل رسیدگی مطابق مقررات فصل پنجم اساسنامه جامعه حسابداران مواد (۳۱) تا (۴۰) است. گزارش‌ها و شکایاتی که مستقیماً به هیئت‌های انتظامی ارجاع می‌شود جهت بررسی اولیه در کارگروه‌های حرفه‌ای و تخصصی به دبیر کل ارجاع می‌شود. نتایج رسیدگی هیئت‌های انتظامی باید به طور روشن دال بر محکومیت یا براءت باشد. آرای صادره همچنین باید در برگیرنده خلاصه مراحل رسیدگی و مستند به مقررات و ضوابط آئین رفتار حرفه‌ای و مقررات عمومی جامعه حسابداران باشد.

• ماده ۴۳ قانون بازار اوراق بهادار

«ناشر»، «شرکت تأمین سرمایه»، «حسابرس» و «ارزش‌یابان» و «مشاوران حقوقی ناشر»، مسئول جبران خسارات وارده به سرمایه‌گذارانی هستند که در اثر قصور، تقصیر، تخلف و یا به دلیل ارائه اطلاعات ناقص و خلاف واقع در عرضه اولیه که ناشی از فعل یا ترک فعل آنها باشد، متضرر گردیده‌اند.

تبصره ۱- خسارت‌دیدگان موضوع این ماده، می‌توانند حداکثر ظرف مدت یک‌سال پس از تاریخ کشف تخلف به هیئت‌مدیره «بورس» یا «هیئت داور» شکایت کنند، مشروط بر این که بیش از سه سال از عرضه عمومی توسط «ناشر» نگذشته باشد.

تبصره ۲- فقط اشخاصی که اوراق بهادار ناشر موضوع این ماده را قبل از کشف و اعلام تخلف خریده باشند، مجاز به ادعای خسارت می‌باشند.

• ماده ۵۲ قانون بازار اوراق بهادار

«سازمان بورس و اوراق بهادار» مکلف است مستندات و مدارک مربوط به جرائم موضوع این قانون را گردآوری کرده و به مراجع قضایی ذی‌صلاح اعلام نموده و حسب مورد موضوع را به‌عنوان شاکی پیگیری نماید. چنانچه در اثر جرائم مذکور ضرر و زیانی متوجه سایر اشخاص شده باشد، زیان‌دیده می‌تواند برای جبران آن به مراجع قانونی مراجعه نموده و وفق مقررات، دادخواست ضرر و زیان تسلیم نماید.

در خصوص جایگاه سازمان حسابرسی در مقابل جامعه حسابداران رسمی (غیرانتفاعی، غیر دولتی، دارای شخصیت حقوقی مستقل و استقلال مالی) لازم به ذکر است که سازمان حسابرسی یکی از سازمان‌های تابعه وزارت امور اقتصادی و دارایی ایران و تنها مؤسسه حسابرسی دولتی است که در سال ۱۳۶۶ به موجب قانون تشکیل سازمان حسابرسی تأسیس شده است. این سازمان به عنوان بزرگ‌ترین مؤسسه حسابرسی ایران (دولتی) به ارائه خدمات تخصصی مالی به بخش‌های دولتی و تحت نظارت دولت می‌پردازد. سازمان حسابرسی علاوه بر حسابرسی و بازرسی قانونی، خدمات مالی مشاوره‌ای، تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی، و

آموزش و تحقیق در زمینه حسابرسی را نیز برعهده دارد. طبق بند ۴ تبصره ۲ «قانون تشکیل سازمان حسابرسی» (۵ دی ۱۳۶۲) و مواد ۶ و ۷ «اساسنامه سازمان حسابرسی» (۱۷ شهریور ۱۳۶۶)، وظیفه تدوین و تعمیم اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در ایران به سازمان حسابرسی واگذار شده است. در این راستا، سازمان حسابرسی - از اواخر دهه ۱۳۷۰ - «اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی» ایران را وضع می‌کند که برای همه نهادهای گزارشگر و مؤسسات حسابرسی در ایران لازم‌الاجرا است.

ناکارایی های بررسی همپیشگان

بررسی همپیشگان به دو دلیل نقص دارد:

- ۱- افراد رسیدگی‌کننده تمایلی به کشف و افشای ناکارایی‌های مهم در مؤسسه حسابرسی مورد رسیدگی ندارند. یعنی رسیدگی‌کنندگان مستقیماً به آزمون اعتبار یا صحت کارهای انجام شده توسط مؤسسه مورد رسیدگی نمی‌پردازند، بلکه، آنها اطلاعاتی در مورد رویه های کنترل کیفیت مؤسسه مورد رسیدگی از طریق مصاحبه با کارکنان و مستندات بازرسی‌ها جمع‌آوری می‌کنند. در نتیجه، مؤسسه مورد رسیدگی قادر است وضعیتش را از طریق آماده کردن بهتر سیستم مستندسازی و از طریق آموزش کارکنان در چگونگی پاسخگویی به سئوالات رسیدگی‌کنندگان پنهان کند.
- ۲- رسیدگی‌کنندگان برای اجرای رسیدگی‌های مستقل انگیزه ندارند. به‌عنوان مثال، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB) در سال ۲۰۰۲ اعلام کرد بررسی همپیشگان از طرف اعضای کنگره، رسانه و سایرین مورد انتقادات قابل توجهی قرار گرفته است^۱. همانطور که در جدول ۴ نشان داده شده است، در ایران نیز گزارش‌های حسابرسی مردود به ندرت اتفاق افتاده و این موضع می‌تواند حکایت از عدم کارایی نظارت همپیشگان داشته باشد.

^۱ فوگرتی (۱۹۹۶) انتقادات سختی به این سیستم وارد می‌کرد: "در عمل اشخاص مسئول بررسی همپیشگان به ندرت اظهار نظر مشروط یا مردود اعلام می‌دارند. این موضوع خود به نوعی این ادعا را تایید می‌کند که بررسی‌کنندگان به درستی عمل نظارت بر مؤسسات حسابرسی را انجام نمی‌دهند. برنامه خودکنترلی بررسی همپیشگان همچنین به دلیل عدم موفقیتش در تعیین مجازات‌هایی برای موسساتی که کیفیت پائین داشتند، کاملاً ناکارا است. چگونه ممکن است مؤسسه حسابرسی اجازه داشته باشد بررسی‌کنندگان را خود انتخاب نماید؟"

جدول : انواع اظهارنظر حسابرس																
۱۳۹۲		۱۳۹۱		۱۳۹۰		۱۳۸۹		۱۳۸۸		۱۳۸۷		۱۳۸۶		۱۳۸۵		نوع
درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	اظهارنظر
۴۵٪	۴۵	۳۶٪	۳۵	۳۶٪	۳۵	۳۴٪	۳۲	۲۹٪	۲۸	۲۹٪	۲۸	۳۸٪	۳۵	۳۷٪	۳۳	تعدیل نشده
۵۲٪	۵۲	۶۰٪	۵۸	۶۲٪	۶۰	۶۶٪	۶۲	۷۱٪	۶۹	۷۱٪	۶۷	۶۳٪	۵۸	۶۳٪	۵۷	مشروط
۰.۰۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	مردود
۲٪	۲	۳٪	۳	۲٪	۲	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	عدم اظهارنظر
۰٪	۰	۱٪	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	دوگانه
۱۰۰٪	۱۰۰	۱۰۰٪	۹۷	۱۰۰٪	۹۷	۱۰۰٪	۹۴	۱۰۰٪	۹۷	۱۰۰٪	۹۵	۱۰۰٪	۹۳	۱۰۰٪	۹۰	جمع
۵۰٪	۱۴	۵۵٪	۱۷	۶۵٪	۲۰	۶۵٪	۲۲	۶۸٪	۲۱	۴۸٪	۱۶	۵۷٪	۲۰	۴۷٪	۱۸	تعدیل نشده
۵۰٪	۱۴	۴۵٪	۱۴	۳۳٪	۱۰	۳۵٪	۱۲	۳۳٪	۱۰	۵۲٪	۱۷	۴۳٪	۱۵	۵۳٪	۲۰	مشروط
۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	مردود
۰	۰	۰	۰	۳٪	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	عدم اظهارنظر
۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	دوگانه
۱۰۰٪	۲۸	۱۰۰٪	۳۱	۱۰۰٪	۳۱	۱۰۰٪	۳۴	۱۰۰٪	۳۱	۱۰۰٪	۳۳	۱۰۰٪	۳۵	۱۰۰٪	۳۸	جمع
۴۶٪	۵۹	۴۱٪	۵۲	۴۳٪	۵۵	۴۲٪	۵۴	۳۸٪	۴۹	۳۴٪	۴۴	۴۳٪	۵۵	۴۰٪	۵۱	تعدیل نشده
۵۲٪	۶۶	۵۶٪	۷۲	۵۵٪	۷۰	۵۸٪	۷۴	۶۳٪	۷۹	۶۶٪	۸۴	۵۷٪	۷۳	۶۰٪	۷۷	مشروط
۱٪	۱	۰٪	۰	۰٪	۰	۰٪	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	مردود
۲٪	۲	۲٪	۳	۲٪	۳	۰٪	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	عدم اظهارنظر
۰٪	۰	۱٪	۱	۰٪	۰	۰٪	۰	۰٪	۰	۰٪	۰	۰٪	۰	۰٪	۰	دوگانه
۱۰۰٪	۱۲۸	۱۰۰٪	۱۲۸	۱۰۰٪	۱۲۸	۱۰۰٪	۱۲۸	۱۰۰٪	۱۲۸	۱۰۰٪	۱۲۸	۱۰۰٪	۱۲۸	۱۰۰٪	۱۲۸	جمع

نظارت بر حسابرسان از منظر قوانین و مقررات

نظارت بر مؤسسات حسابرسی در درجه اول، بر عهده جامعه حسابداران رسمی ایران است. براساس تبصره ۲ «ماده واحده قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی» (مصوب ۱۳۷۲/۱۰/۲۱ و اصلاحیه ۱۳۷۲/۱۱/۱۷ مجلس شورای اسلامی)، به منظور تنظیم امور و اعتلای حرفه حسابداری و حسابرسی و نظارت حرفه‌ای بر کار حسابداران رسمی، «جامعه حسابداران رسمی ایران» به صورت مؤسسه‌ای غیردولتی، غیرانتفاعی و دارای استقلال مالی و شخصیت حقوقی مستقل تشکیل شد.

طبق ماده ۲ «اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران»، هدف از تشکیل جامعه، تنظیم امور و اعتلای حرفه حسابداری و حسابرسی در کشور و نظارت حرفه‌ای بر کار حسابداران رسمی است. آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای که توسط هیئت بین‌المللی استانداردهای رفتار حرفه‌ای برای حسابداران در فدراسیون بین‌المللی حسابداران تصویب گردیده، توسط جامعه حسابداران رسمی ایران به فارسی برگردانده شده است و برای حسابداران رسمی لازم‌الاجرا می‌باشد. طبق بند ۲-۲۸۰ «حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه که

به ارائه خدمات اطمینان بخش می‌پردازد باید مستقل از صاحبکار اینگونه خدمات باشد. ...» موضوع استقلال در بخش‌های ۲۹۰ و ۲۹۱ آیین رفتار حرفه‌ای نیر برای حسابداران حرفه‌ای ارائه شده است.

صلاحیت حسابداران رسمی بر اساس «آیین‌نامه تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و چگونگی انتخاب آنان (مصوب ۱۳۷۴/۰۵/۲۲ هیئت محترم وزیران)» تشخیص داده می‌شود و طبق این آیین‌نامه، حسابداران رسمی باید حداقل شرایط لازم از جمله نداشتن سوابق سوء حرفه‌ای، مالی و اداری، داشتن مدرک کارشناسی در رشته حسابداری یا رشته‌های مشابه و یا مدارک حرفه‌ای شناخته شده بین‌المللی، داشتن حداقل ۶ سال سابقه کار حسابرسی بعد از اخذ مدرک کارشناسی، موفقیت در آزمون‌های مقرر در این آیین‌نامه و ... را دارا باشند. حسابداران رسمی با رعایت شرایط مقرر در اساسنامه جامعه حسابداران رسمی از جمله دارا بودن ۳ شریک، می‌توانند مؤسسه حسابرسی تشکیل دهند.

همچنین «آیین‌نامه نظارت حرفه‌ای» جامعه مزبور، در تاریخ ۱۳۸۳/۰۵/۱۲ به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی رسیده است. مطابق با ماده ۲ آیین‌نامه مزبور، کلیه مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران، شرکای مؤسسات حسابرسی، حسابداران رسمی شاغل انفرادی و حسابداران رسمی شاغل تحت استخدام سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو از طریق «آیین‌نامه کارگروه کنترل کیفیت» مشمول نظارت مستمر جامعه‌اند. همچنین مطابق با مفاد مواد ۴ و ۵ آیین‌نامه مزبور، کنترل کیفیت در سطح مؤسسات حسابرسی، هر سال حداقل یک بار از طریق مراجعه حضوری، بررسی وضعیت مؤسسه حسابرسی و تکمیل پرسشنامه «کنترل کیفیت مؤسسه حسابرسی» مصوب شورای عالی انجام می‌شود. در بررسی وضعیت مؤسسات به جهات زیر توجه ویژه می‌شود:

- تشکیلات و سازمان‌دهی مؤسسات؛
- ترکیب کارها و تناسب آن با ترکیب کارکنان؛
- ملاحظات استقلال؛
- ضوابط استخدام، آموزش و ارتقای کارکنان؛
- وجود دستورالعمل‌ها و روش‌های مناسب رسیدگی.

کنترل کیفیت در سطح کار حسابرسی اعضا، شامل مؤسسات حسابرسی، حسابداران رسمی شاغل انفرادی و حسابداران رسمی شاغل تحت استخدام سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو، به صورت انتخابی توسط کارگروه انجام می‌شود که در آن، ضمن بررسی پرونده‌های یک کار حسابرسی، پرسشنامه کنترل کیفیت کار حسابرسی برای آن تکمیل می‌شود. کنترل کیفیت کار حسابرسی اعضا به‌گونه‌ای خواهد بود که هر ۳ سال حداقل یک کار حسابرسی (که گزارش آن صادر شده است) از هر عضو بررسی شود.

در درجه دوم، مطابق با مصوبه شورای عالی بورس و اوراق بهادار در تاریخ ۱۳۸۵/۱۱/۲۳، مقرر گردید سازمان بورس و اوراق بهادار مؤسساتی را از بین مؤسسات حسابرسی به عنوان «مؤسسات حسابرسی معتمد» برای استفاده اشخاص حقوقی تعیین نماید. مؤسسات حسابرسی مذکور براساس ضوابط مندرج در «دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار (مصوب مورخ ۱۳۸۶/۰۵/۰۸ و اصلاحیه‌های مورخ ۱۳۹۰/۱۱/۱۷ و ۱۳۹۲/۰۴/۳۱ شورای عالی بورس و اوراق بهادار)» از طرف سازمان بورس مورد پذیرش قرار می‌گیرند. شایان ذکر است که مطابق با تبصره ۴ ماده ۲ این دستورالعمل، سازمان حسابرسی که تنها سازمان حسابرسی

دولتی محسوب می‌شود- جزء مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان شناخته می‌شود. مطابق با ماده ۸ دستورالعمل مذکور، مؤسسات حسابرسی معتمد پس از پذیرش و قبل از درج نام در فهرست مؤسسات حسابرسی معتمد، باید طی تعهدنامه‌ای، رعایت کلیه مفاد این دستورالعمل را تعهد نمایند. طبق ماده ۲ دستورالعمل مذکور، مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار باید دارای حداقل شرایط لازم از جمله گذشت یکسال از عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران، نداشتن مالکیت بیش از ۵۱ درصد سهم‌الشرکه توسط یکی از شرکا، داشتن سیستم کنترل داخلی مطلوب، داشتن حداقل امتیاز کنترل کیفیت (۶۰ درصد کل امتیاز) و کنترل وضعیت (۷۰ درصد کل امتیاز) باشند.

به‌علاوه، مطابق با ماده ۱۱ دستورالعمل فوق‌الذکر، در راستای حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران و با هدف ساماندهی، حفظ و توسعه بازار شفاف، منصفانه و کارایی اوراق بهادار و همچنین حصول اطمینان از رعایت اصول و ضوابط حرفه‌ای (از جمله الزامات آیین رفتار حرفه‌ای جامعه یا سازمان حسابرسی) و مفاد این دستورالعمل (شامل الزامات مربوط به استقلال حرفه‌ای، ساختار مناسب مؤسسه و ...)، سازمان بر کار حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی معتمد نظارت مستمر دارد. علاوه بر این، مطابق با «دستورالعمل طبقه‌بندی مؤسسات حسابرسی و اشخاص موضوع ماده ۱۰ دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار (مصوب مورخ ۱۳۹۱/۱۱/۲۸ هیئت مدیره سازمان بورس)»، این سازمان به منظور اطمینان از برخورداری از توانایی لازم مؤسسات حسابرسی متناسب با اندازه شرکت مورد پذیرش برای حسابرسی، به صورت سالانه و براساس معیارهای مشخص شامل ارزیابی کیفیت خدمات، ساختار و سازمان مؤسسه و وضعیت شرکا و کارکنان حرفه‌ای آن اقدام به طبقه‌بندی مؤسسات در چهار گروه می‌نماید. شرکت‌های تحت نظارت نیز براساس اندازه (شامل معیارهای ارزش بازار، جمع دارایی‌ها و تعداد کارکنان) به چهار گروه طبقه‌بندی می‌شوند. شرکت‌ها مکلف هستند با توجه به طبقه خود، حسابرس مستقل را از میان مؤسسات حسابرسی معتمد که در همان طبقه یا طبقات بالاتر قرار دارند، انتخاب نمایند.

استاندارد حسابرسی لازم‌الاجرای شماره ۱ با عنوان «کنترل کیفیت در مؤسسات ارائه‌کننده خدمات حسابرسی، سایر خدمات اطمینان‌بخشی و خدمات مرتبط» که مطابق با استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت شماره ۱ (ISQC 1) می‌باشد، مؤسسات حسابرسی را ملزم نموده است که برای کسب اطمینان معقول از این که الزامات استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی رعایت می‌شود و گزارش‌ها مناسب شرایط موجود صادر می‌شود، باید سیستم کنترل کیفیت مناسبی را طراحی و برقرار نماید.

مطابق با ماده ۸ دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، مؤسسات حسابرسی معتمد پس از پذیرش و قبل از درج نام در فهرست مؤسسات حسابرسی معتمد، باید طی تعهدنامه‌ای، رعایت کلیه مفاد این دستورالعمل (از جمله الزامات مربوط به ترکیب حرفه‌ای کارکنان، حداقل گزارشات حسابرسی صورت‌های مالی امضا شده توسط شرکا، رعایت آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی یا سازمان حسابرسی حسب مورد و عدم انجام اموری که استقلال حسابرسی را خدشه‌دار می‌نماید) را تعهد نمایند.

در سازمان بورس (مؤسسه عمومی غیردولتی دارای شخصیت حقوقی و مالی مستقل)، کمیته‌ای متشکل از ۵ نفر حسابدار رسمی دارای حداقل ۵ سال سابقه مدیر ارشد حسابرسی که به انتخاب هیئت مدیره سازمان تشکیل می‌شود طبق ضوابط مشخص (دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار (مصوب مورخ ۱۳۸۶/۰۵/۰۸ و اصلاحیه‌های مورخ

۱۳۹۰/۱۱/۱۷ و ۱۳۹۲/۰۴/۳۱ شورای عالی بورس و اوراق بهادار)) و دستورالعمل اجرایی کمیته پذیرش و نظارت بر مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار (مصوب مورخ ۱۳۸۶/۱۲/۱۴ هیئت مدیره سازمان بورس) به بررسی و نظارت بر عملکرد مؤسسات حسابرسی تحت نظارت می‌پردازند. از ۵ عضو کمیته، یک عضو به پیشنهاد جامعه (جامعه حسابداران رسمی ایران) و تأیید هیئت مدیره سازمان، یک عضو به پیشنهاد سازمان حسابرسی و تأیید هیئت مدیره سازمان و سه عضو دیگر نیز به طور مستقیم توسط هیئت مدیره سازمان انتخاب خواهند شد.

در سازمان بورس نیز اداره‌ای تحت عنوان «اداره حسابرسی و گزارشگری مالی» بر رعایت الزامات حاکم بر مؤسسات حسابرسی معتمد نظارت می‌نماید. در صورت عدم رعایت ضوابط و مقررات حاکم بر فعالیت مؤسسات حسابرسی، اداره حسابرسی و گزارشگری مالی موارد تخلف را به کمیته فوق‌الذکر ارجاع داده و مؤسسات حسابرسی با پیشنهاد کمیته و تأیید سازمان و بسته به تخلف صورت گرفته مشمول اقداماتی به شرح زیر خواهند بود:

۱. تذکر با درج در پرونده؛
۲. اخطار با درج در پرونده؛
۳. عدم پذیرش کار و قرارداد جدید؛
۴. عدم امکان تصدی سمت شریک و مدیر در مؤسسات حسابرسی معتمد تا یکسال؛
۵. عدم امکان تصدی سمت شریک و مدیر در مؤسسات حسابرسی معتمد برای بیش از یکسال؛
۶. حذف از فهرست مؤسسات حسابرسی معتمد تا مدت یکسال؛
۷. حذف از فهرست مؤسسات حسابرسی معتمد برای بیش از یکسال؛

همچنین مطابق با ماده ۱۱ "دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار"، در راستای حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران و با هدف سازماندهی، حفظ و توسعه بازار شفاف، منصفانه و کارای اوراق بهادار و همچنین حصول اطمینان از رعایت اصول و ضوابط حرفه‌ای و مفاد این دستورالعمل، سازمان بر کار حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی نظارت مستمر دارد. مطابق با مفاد دستورالعمل مذکور، مؤسسات حسابرسی باید اطلاعات مربوط به ساختار مؤسسه و سایر اطلاعات مورد درخواست سازمان را هر شش ماه یک بار به سازمان بورس ارائه نماید. این اطلاعات در اداره حسابرسی و گزارشگری مالی در راستای تطابق با مقررات سازمان مورد بررسی قرار می‌گیرد و موارد تخلف از مقررات به کمیته ارجاع می‌گردد. کمیته مجاز است به منظور حصول اطمینان از احراز شرایط مورد نظر در این دستورالعمل توسط مؤسسات حسابرسی متقاضی پذیرش و حفظ شرایط مذکور پس از پذیرش توسط مؤسسات حسابرسی معتمد و همچنین حصول اطمینان از رعایت مقررات سازمان، حاکم بر فعالیت مؤسسات حسابرسی معتمد، با مؤسسات حسابرسی و جامعه مکاتبه و از آنها اطلاعات، اسناد و مدارک درخواست نماید. سازمان می‌تواند در صورت لزوم، در چارچوب موارد فوق‌الذکر یا از طریق کار گروه کنترل کیفیت جامعه به محل مؤسسات حسابرسی مراجعه و از آنها بازرسی کند. لازم به ذکر است که کنترل کیفیت پرونده حسابرسی اشخاص حقوقی مشمول حسابرسی موضوع این دستورالعمل، به منظور اعمال نظارت حرفه‌ای بر کار مؤسسات حسابرسی معتمد عضو جامعه و سازمان حسابرسی به ترتیب از طریق کار گروه کنترل کیفیت جامعه و کمیته

کنترل کیفیت سازمان حسابرسی صورت می‌گیرد. در جامعه و سازمان حسابرسی برای موارد ارجاعی از سوی سازمان یک کمیته کنترل کیفیت ویژه مرکب از پنج نفر حسابدار رسمی، با امکان حضور ۲ نماینده از سوی سازمان تشکیل می‌شود.

در مواردی نیز کمیته مستقیماً براساس معیارهایی (از جمله شرکت‌هایی که هر سال حسابرسی خود را تغییر می‌دهند، ارزش بازار شرکت‌های مورد حسابرسی، مؤسسات حسابرسی طبقه اول و ...) و 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 یا هرگونه سؤال و ابهامی در این خصوص برخورد نماید، موضوع را کتباً به جامعه یا سازمان حسابرسی حسب مورد اطلاع داده تا پرونده و مدارک حسابرسی در ارتباط با شرکت مزبور ظرف مهلت ۳۰ روز توسط کار گروه یا کمیته کنترل کیفیت فوق‌الذکر رسیدگی و نتیجه به سازمان گزارش شود.

براساس ماده ۱ «آیین‌نامه نظارت حرفه‌ای»، یکی از اهداف نظارت حرفه‌ای حصول اطمینان از پیشگیری از رفتار ناسازگار با شئون حرفه‌ای مندرج در آیین رفتار حرفه‌ای (لازم‌الاجرا برای کلیه حسابداران رسمی) می‌باشد. مطابق با بند ۲-۲۸۰ آیین‌نامه مزبور، حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه که به ارائه خدمات اطمینان بخش می‌پردازد باید مستقل از صاحبکار اینگونه خدمات باشد. استقلال رأی و استقلال ظاهری حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه لازمه آن است که بتواند بدون جانبداری، تضاد منافع و تأثیرپذیری ناموجه، اظهار نظر کند و به نظر برسد که چنین، اظهار نظر می‌کند. رهنمودهای لازم درباره الزامات استقلال حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه در موارد ارائه خدمات اطمینان بخش در بخشهای ۲۹۰ و ۲۹۱ آیین‌نامه مزبور ارائه شده است. رعایت این الزامات به صورت سالانه توسط جامعه حسابداران رسمی کنترل می‌شود.

علاوه بر این، مطابق با ماده ۱۳ «دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار» (فصل پنجم با عنوان استقلال)، مؤسسات حسابرسی در خصوص حفظ استقلال حرفه‌ای، علاوه بر ضوابط آیین رفتار حرفه‌ای جامعه یا سازمان حسابرسی موظف به رعایت الزاماتی از جمله موارد زیر هستند:

- مؤسسه حسابرسی معتمد (شامل مؤسسه، شرکا، مدیران یا حسابداران رسمی آن) مجاز نیست در سرمایه و منافع واحد مورد رسیدگی شریک و سهامی بوده، یا با واحد مزبور معاملات بازرگانی و انتفاعی داشته یا همزمان با ارائه خدمات حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی به یک صاحبکار (۱) خدمات مالی و حسابداری، (۲) مشاوره مدیریت مالی و مالیاتی، (۳) طراحی و پیاده‌سازی سیستم، (۴) ارزیابی سهام، (۵) خدمات حسابرسی داخلی، (۶) سایر خدماتی که کمیته تعیین می‌کند، ارائه نماید و یا از طرف آن واحد وکالت حضور در جلسات هیئت مدیره داشته باشد.

- - مؤسسه حسابرسی معتمد و شرکای آن، همسر و اشخاص تحت ولایت، وصایت و قیمومیت شرکای مذکور، مدیران، سرپرستان و حسابسان ارشد مؤسسه مجاز نیستند در هیچ یک از واحدهای مورد رسیدگی مؤسسه حسابرسی معتمد، مدیر یا سهامدار باشند. مؤسسات حسابرسی معتمد موضوع این دستورالعمل مکلفند لیست اسامی شرکتهای مورد حسابرسی را که به شرح فوق جهت حفظ استقلال، حق دارا بودن سهام آن را ندارند، تحت عنوان «فهرست رعایت استقلال» تهیه و به سازمان ارائه نمایند. همچنین مؤسسه حسابرسی معتمد در صورتی که در مراحل بعدی به عنوان حسابرسی مستقل و بازرسی

قانونی یک شرکت پذیرفته شده در بورس انتخاب شود، باید نام و مشخصات شرکت جدید را در «فهرست رعایت استقلال» اعلام کند تا کلیه شرکا، مدیران، سرپرستان و حسابرسان ارشد در صورت دارا بودن سهام آن شرکت حداکثر ظرف مدت ۳ ماه نسبت به فروش سهام خود در آن شرکت اقدام کنند.

- - تحویل بیش از ۲۵ درصد درآمدهای مؤسسه حسابرسی معتمد از یک صاحبکار یا گروه صاحبکار خاص در یک سال مالی مجاز نیست.

جمع بندی

ایالات متحده، کشوری است که در آن نهادهای نظارتی متعددی فعالند. سیستم نظارت این کشور بر نظام مالی غالباً وظیفه محور است و مدل نظارتی آن منحصر به فرد است به طوری که نهادهای متعدد وظایف گوناگونی را انجام می دهند. در حوزه نظارت بر عرصه حسابداری و حسابرسی نیز مدل این کشور را می توان منحصر به فرد دانست به طوری که نهاد ناظر بر بازار سرمایه (یعنی کمیسیون بورس و اوراق بهادار) نسبت به دیگر نهادها رجحان داشته و می توان آن را ناظر و سیاست گذار اصلی عرصه صنعت حسابداری و حسابرسی در آمریکا معرفی نمود (گرچه نهادها سیاست گذار دیگری در این کشور نیز حضور دارند). ذیل کمیسیون بورس و اوراق بهادار، براساس مصوبه قانون ساربینز-آکسلی، نهاد غیرانتفاعی دیگری با عنوان هیئت نظارت بر حسابداری و حسابرسی شرکت های سهامی عام (PCAOB) تأسیس شد تا به طور خاص بر صنعت حسابداری و حسابرسی نظارت کند. این در حالی است که معاونت های SEC نیز در این عرصه صاحب نظر بوده و به عنوان یازوهای اجرایی، رویه های افشای اطلاعات و حاکمیت شرکتی شرکت های سهامی عام را نیز عهده دارند. براساس آنچه در بالا ذکر شد، می توان نتیجه گرفت که بر خلاف نظام نظارت مالی در ایالات متحده که چند پارچه است، نظام نظارت بر عرصه حسابداری و حسابرسی در این کشور از مدل یکپارچه بهره می برد.

برای مقایسه بهتر مدل های نظارت در این عرصه و همچنین ایجاد مقایسه ای بین کشورها، جدول ۴، به نظارت بر شرکت های حسابداری و حسابرسی در انگلیس و ترکیه پرداخته است.

جدول ۴- مقایسه رویه های نظارت بر صنعت حسابداری و حسابرسی در انگلیس و ترکیه

انگلیس	
<p>شورای گزارش دهی مالی^۱ (FRC) - خاص بازار سرمایه</p> <p>مأموریت: ارتقای کیفیت عالی حاکمیت شرکتی و گزارش دهی جهت بهبود فضای سرمایه گذاری</p> <p>وظایف این نهاد عبارتند از:</p> <ul style="list-style-type: none"> • رصد کیفیت حساب های منتشر شده از سوی شرکت های سهامی عام همراستا با چارچوب قانونی استانداردهای حسابداری و تنظیم الزامات گزارش دهی؛ • رصد و ارائه گزارش عمومی در خصوص کیفیت حسابرسی شرکت های پذیرفته شده و دیگر شرکت های سهامی عام، و سیاست ها و رویه های حامی کیفیت حسابرسی شرکت های اصلی حسابرسی در بریتانیا و وضع جرایم و تحریم های لازم برای آنها در صورت تخلف؛ • نظارت بر فعالیت های تنظیمی و نظارتی نهادهای حسابداری و حسابرسی و همکاری با نهادهای ناظر نظیر PRA و FCA. 	<p>نهاد ناظر بر صنعت حسابداری و حسابرسی</p>
<p>براساس قانون بازارها و خدمات مالی مصوب سال ۲۰۰۰، حسابرسان موظفند تا به نهاد ناظر گزارش ارائه دهند.</p>	<p>خوابگاه ایجاد</p>
<p>FRC و FCA تفاهم نامه ای جهت امور نظارتی امضا نموده اند.</p>	<p>رابطه نهادهای</p>

¹ Financial Reporting Council

ناظر	
نهاد استانداردگذار	نهاد عمومی ناظر بر حسابداران رسمی در انگلیس، مؤسسه حسابداران رسمی انگلیس و ولز (ICAEW) است که وظیفه تنظیم استانداردهای اخلاقی و فنی حسابداری را بر عهده دارد.
موارد مرتبط	<ul style="list-style-type: none"> • حسابرس خارجی در ارتباط مستقیم با کمیته حسابرسی داخلی است و از سوی این کمیته به خدمت گرفته می‌شود و جبران خدمات می‌گردد. • حسابرس خارجی و نهاد ناظر در ارتباط با یکدیگر، اطلاعات مربوط به شرکت تحت نظارت را با یکدیگر تسهیم می‌کنند. • توصیه شده است که ارتباط بین حسابرس و نهاد ناظر به صورت غیررسمی و صمیمانه دنبال شود. • FCA ملزم است تا حداقل ۱ بار در سال با حسابرس شرکت‌هایی که از منظر PRA برای ثبات مالی کشور مهم هستند جلسه برگزار کند.
ترکیه	
نهاد ناظر بر صنعت حسابداری و حسابرسی	<p>۱- هیئت استانداردهای حسابرسی و حسابداری، نظارت عمومی^۱ (POA)</p> <p>۲- هیئت بازارهای سرمایه^۲ (نهاد ناظر بر بازار سرمایه) (CMB)</p>
خواسته‌گاه ایجاد	POA براساس حکم قانونی سازمان استانداردهای حسابداری و حسابرسی و نظارت عمومی در سال ۲۰۱۱ ایجاد شده است. CMB از سال ۱۹۸۱ به‌عنوان تنها تنظیم‌کننده حرفه حسابرسی در بازار سرمایه محسوب می‌شود.
وظایف و اختیارات	<p>POA:</p> <ul style="list-style-type: none"> • استانداردگذاری جهت اطمینان از آماده‌یاز یو حسابرسی گزارش‌ها منطبق با استانداردهای بین‌المللی و ثنول به نظارت عمومی اثربخش؛ • نهاد اصلی بر اعطای مجوز به شرکت‌های حسابداری و حسابرسی مستقل؛ • تعیین اصول کاری و شرایط استقلال حسابرسان و شرکت‌های حسابرسی؛ • رصد فعالیت‌های شرکت‌های حسابرسی و حسابرسان در چارچوب سیستم نظارت عمومی کیفیت حسابرسی؛ • نظارت بر فعالیت‌ها و اقدامات حسابرسان و شرکت‌های حسابرسی در انطباق با استانداردها و قوانین و مقررات؛ <p>CMB:</p> <ul style="list-style-type: none"> • براساس قانون جدید بازار سرمایه مصوب سال ۲۰۱۲، وظایف این نهاد عبارت است از: • اعطای مجوز به شرکت‌های حسابرسی؛ • کنترل کیفیت حسابرسی و نظارت بر اقدامات شرکت‌های حسابرسی دارای مجوز در بازار سرمایه؛ <p>CMB یک کرسی در اعضای هیئت مدیره POA دارد. قانون بازار سرمایه، دست CMB درخصوص نظارت و تنظیم شرکت‌های حسابرس دارای مجوز در بازار سرمایه را کاملاً باز گذاشته است.</p>
رابطه بین نهاد ناظر بازار سرمایه و نهاد ناظر بر رویه‌های حسابداری و حسابرسی	رابطه عام و خاص است به طوری که نظارت POA نظارت عام و نظارت CMB نظارت خاص است. به هر ترتیب، شرکت‌های حسابرسی باید برای فعالیت در بازار سرمایه از CMB مجوز اخذ نمایند و اقدامات قانونی درخصوص کیفیت حسابرسی آنها در وهله اول بر عهده CMB است اما یو POA در عرصه نظارت قطع نمی‌گردد. همچنین نهاد استانداردگذار در ترکیه، POA است.

باتوجه به نکاتی که در بالا بدان اشاره شد و مقایسه وضعیت قوانین و مقررات در صنعت حسابداری و حسابرسی، به نظر می‌رسد ایران از مدل خاصی برای نظارت بر عرصه شرکت‌های حسابرسی پیروی نمی‌کند و این مسئولیت را صرفاً بر عهده جامعه حسابداران رسمی گذاشته است. نهادی که در عرصه نظارت دچار تضاد منافع است و ذیصلاح نظارت بر حسابداران و حسابرسان نیست. رویه‌ای که دیگر کشورها، از سال ۲۰۰۲ تاکنون سپری نموده‌اند حاکی از آن است که نهادهای ناظر در بازار سرمایه، نقش بسیار زیادی در

¹ Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Board

² Capital Markets Board

عرضه نظارت بر مؤسسات حسابرسی ایفا نموده‌اند و این مهم می‌تواند نشأت گرفته از این موضوع باشد که این مؤسسات، مؤسسات ارائه‌کننده خدمات مالی هستند که در بازار سرمایه فعالاند و نهاد ذیصلاح ناظر بر آنها، ناظر بازار سرمایه می‌باشد.

از سوی دیگر، پاشنه آشیل نظارت بر مؤسسات حسابرسی، کمیته‌های حسابرسی هستند که علی‌رغم رعایت شکلی و ظاهری تشکیل چنین کمیته‌هایی، در عمل این کمیته‌ها از کیفیت لازم برخوردار نبوده و از بروز تخلفات نتوانسته‌اند جلوگیری به عمل آورند. شاید دلیل این موضوع را بتوان به نوع تفکر و نگرش اعضای هیئت مدیره شرکت منتصب نمود که این کمیته را به‌عنوان بازوی نظارتی خود محسوب نمی‌کنند. در نهایت نیز باید اذعان داشت که در بازار سرمایه کشور، مینیاتوری از آنچه در کشورهای دیگر صورت می‌گیرد وجود دارد اما ضمانت اجرای آنچه چپ‌پوش شده است هنوز مورد بررسی قرار نگرفته و راهکاری در اینخصوص ارائه نشده است.

فهرست منابع

۱. علوی، سید محمود (۱۳۹۳)، کیفیت حسابرسی در مؤسسه های حسابرسی عضو جامعه ی حسابداران رسمی ایران، حسابدار رسمی، ۱ تا ۸.
۲. احمدی، فایق (۱۳۹۳)، ترکیب اعضا، برگزاری جلسات و تخصیلات در کمیته های حسابرسی. حسابداری رسمی، ۷۴-۷۹.
۳. دوانی، غلامحسین (۱۳۹۳)، حسابدار رسمی یا حسابداردولتی؟. حسابدار رسمی، ۱۲-۲۱.
۴. آزاد، عبدالله؛ حسینی پور رضا (۱۳۹۳). نگاهی تحلیلی به گزارش حسابرس. حسابدار رسمی، ۶۷-۷۵.
۵. انتخاب بازرس و حسابرس در شرکت های سهامی. بخشنامه شماره ۲۴۰۶۷ مورخ ۸۷/۳/۲۰ سازمان امور مالیاتی کشور.
۶. سازمان بورس و اوراق بهادار، منشور کمیته حسابرسی شرکت سهامی عام نمونه، پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران یا فرابورس ایران.
۷. سازمان بورس و اوراق بهادار، دستورالعمل اجرایی کمیته پذیرش و نظارت.
۸. سازمان بورس و اوراق بهادار، دستورالعمل طبقه بندی موسسات حسابرسی و اشخاص موضوع ماده ۱۰ دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس.
۹. سازمان بورس و اوراق بهادار، دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار.
10. Ashraf, Javiriyah; 2011, the Accounting Fraud @ Worldcom: The Causes, The Characteristics, The Consequences, And The Lessons Learned; the University of Central Florida Orlando, Florida.
11. Dewing, Ian; Russell, Peter; 2015, Audit, Supervision and Risk in Financial Services; Research Committee of ICAS.
12. SEC, 2016, Financial Reporting Manual, Devision of Corporation Finance.
13. Prudential Regulatory Authority, 2013, the Relationship between the External Auditor and the Supervisor: A Code of Practice; Bank of England.
14. Rezaee zabihollah, coporate governance and Ethics, John wiley& Sons. Chapter6.
15. Richard G. Schroeder, Myrtle W. Clark, Jack M. Cathey (2014). Financial Accounting Theory and Analysis: Text and Cases, 11th Edition.
16. Harry I. Wolk , James L. Dodd , John J. Rozycki. Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment 8th Edition.
17. Harry I. Wolk . Accounting Theory, 8th Edition.
18. Causholli M., D.J. Chambers, and J.L. Payne, Does Selling Non-Audit Services Impair Auditor Independence? New Research Says “Yes”, American Accounting Association, 2015.
19. Ernst and Young (EY), European Union Audit Legislation, www.ey.com, April 2014.
20. Electronic Filing and the EDGAR System: A Regulatory Overview available at. www.sec.gov
21. Request for Proposal on Edgar System, 2005
22. Sedar Filer Manual: standard Procedures and Guidelines for Electronic Filing with the Canadian Securities Administrator, 2006.
23. - FEE. “Global Observations on the Role of the Audit Committee”, Center for Audit Quality, ICAA, 2013.
24. www.ifac.org/sites/default/files/downloads/extranet/resources/IAASB/AQ-Survey-of-Stakeholders.pdf.

25. KPMG. "KPMG AC survey 2005; 2007; 2008". Available at: www.kpmg.com, Retrieved 2014-10-22.
26. Spizzirri, Antonio & Matt Fullbrook. "Audit Committee Analysis: 2001-2010", Clarkson Center for Board Effectiveness, University of Toronto, May 2011
27. Spizzirri, Antonio. "Canadian Director Compensation Analysis 2009 – 2012".
28. IFAC (2015) "The New Auditor's Report: Greater Transparency Into The Financial Statement Audit", Exposure Draft, Available at:
https://secure.viewer.zmags.com/static/production.zmags/8oo_pdf_f283ad28814df92fbc997a899bb48b04.
29. Thomas R. Weirich and Alan Reinstein, "The PCAOB's Proposed New Audit Report: Exploring the New Language and Elements", The CPA Journal, APRIL 2014, pp. 24-29.
30. SEC Financial Reporting Series, Pro forma financial information, A guide for applying Article 11 of Regulation S-X, September 2015.
31. Kotonen, (2009). "Formal corporate social responsibility reporting in Finnish listed companies", Journal of Applied Accounting Research, Vol. 10, No. 3, pp. 176-207.
32. Alkhatib, K. (2014). "The Determinants of Forward-Looking Information Disclosure". Available online at www.sciencedirect.com.
33. Pany K., J. Zhang, Reporting Illegal Acts Externally, A Conflict between Confidentiality and the Public Interest, The CPA Journal, March 2013, pp. 64-67
34. Securities and Exchange commission (SEC), (2006), SEC votes to adopt changes to Disclosure Requirements Concerning Executive compensation and Related matter, Press release, Available at: www.secgov/new/press/-123-2006.htm
35. Institute Of Chartered Accountants Australia, The Benefit of Audit: A Guide To Audit Quality, the Role of the Audit Committee, 2009.
36. Institute of Internal Auditors, Quality Ensuring, Excellence, Model Audit Committee Charter, Revised: May 2013
37. Carcello J. V., C. Hollingsworth, S. Mastroia, The Effect of PCAOB Inspections on Big 4 Audit Quality, Working paper, University of Tennessee, 2008
38. DeFond M. L., How Should the Auditors Be Audited? Comparing the PCAOB Inspections With the AICPA Peer Reviews, Journal of Accounting and Economics, 2009
39. Lennox C., Pittman, Auditing the Auditors: Evidence on the Recent Reforms to the External Monitoring of Audit Firms, Journal of Accounting and Economics, In Press, 2009
40. Van de Poel K., M. Opijnen, Public Oversight and Audit Quality: Evidence from Public Oversight of Audit Firms in the Netherlands, Working paper, Netherlands Authority for the Financial Markets and Maastricht University, 2009