



سازمان بورس و اوراق بهادار
Securities & Exchange Organization

مرکز پژوهش، توسعه و مطالعات اسلامی

ساز و کار نظارت بر حسابرسان، اصول پیشنهادی
سازمان های ناظر و تجربه کشورها

وحید احمدیان

مرداد ۱۳۹۶



سازمان بورس و اوراق بهادار

مرکز پژوهش، توسعه و مطالعات اسلامی

گروه بازارها و ابزارهای مالی

عنوان: ساز و کار نظارت بر حسابرسان، اصول پیشنهادی سازمان های ناظر و تجربه کشورها

تهیه کننده: وحید احمدیان

کد گزارش: ۲۰۱۷-۱۲-۹۶

تاریخ گزارش: مرداد ۱۳۹۶

این گزارش در گروه بازارها و ابزارهای مالی مرکز پژوهش، توسعه و مطالعات اسلامی سازمان بورس و اوراق بهادار تهیه گردیده و مباحث و نظرات ارائه شده در آن صرفاً نظرات و بررسی های صورت گرفته توسط کارشناسان و پژوهشگران این گروه می باشد نه نظرات رسمی سازمان بورس و اوراق بهادار.

سازوکار نظارت بر حساب‌رسان، اصول پیشنهادی سازمان‌های ناظر و تجربه کشورها^۱

وحید احمدیان^۲

چکیده

نظارت بر حرفه حسابداری و فعالان حرفه از سال ۲۰۰۲ با ورشکستگی شرکت انرون و تصویب قانون ساربینز آکسلی وارد مرحله جدیدی شده است. ایالات متحده با تشکیل نهادهای مستقل که ذیل نظارت کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) آمریکا فعالیت می‌کند، پیشگام در این عرصه است. پس از آمریکا، بسیاری از کشورهای اروپایی نیز تلاش نمودند تا نهادهای مستقل از حرفه حسابداری و حسابرسی جهت نظارت بر حرفه (به‌خصوص برای فعالان در بازار اوراق بهادار) تأسیس نمایند. از این میان می‌توان به کشورهای نظیر انگلیس و هلند اشاره نمود. سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های اوراق بهادار (IOSCO) نیز از طریق کمیته فنی خود، رهنمودهایی درخصوص نظارت بر حساب‌رسان ارائه نموده است اما به‌طور قطع بر جدا نمودن نظارت بر حساب‌رسان در عرصه بازار سرمایه از دیگر بازارها تأکید نموده و صرفاً به تعامل سازنده و نزدیک میان نهادهای ناظر بر حرفه اشاره کرده است. به هر ترتیب، آنچه در عرصه بین‌المللی و در کشورهای پیشرفته قابل مشاهده است، حرکت به سوی تخصصی کردن نظارت بر حرفه حسابرسی و مستقل کردن نهاد ناظر از حرفه می‌باشد. این گزارش به رهنمودهای فنی IOSCO و اصول پیشنهادی مجمع بین‌المللی نظارت بر حساب‌رسان (IFIAR) برای ایجاد نهاد ناظر حسابرسی مستقل پرداخته و برای نمونه، برخی از نهادهای ناظر بر حرفه حسابرسی را مورد بررسی قرار داده است.

کلمات کلیدی: سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های اوراق بهادار، حسابرسی، نظارت، استقلال.

^۱ بخشی از مطالب ارائه شده در این پژوهش، مستخرج از طرح پژوهشی با عنوان «بررسی تطبیقی ساز و کارهای نظارت، طبقه‌بندی و انتخاب حسابرس و ارائه چارچوب پیشنهادی برای حمایت از استقلال حساب‌رسان» است.

^۲ دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تربیت مدرس و کارشناس مرکز پژوهش، توسعه و مطالعات اسلامی

مقدمه

اعتماد سرمایه‌گذاران، پایه و اساس فعالیت‌های موفقیت‌آمیز بازارهای مالی در دنیا است. این اعتماد زمانی شکل می‌گیرد که سرمایه‌گذاران به هنگام تصمیم‌گیری در مورد تخصیص سرمایه، اطلاعات مالی معتبر و قابل اتکایی را در اختیار داشته باشند. هدف نهادهای ناظر بازارهای اوراق بهادار، عبارت است از حمایت از سرمایه‌گذاران، اطمینان از کارا، شفاف و منصفانه بودن بازار، و کاهش ریسک سیستمی. برای پیگیری این اهداف، در حوزه گزارشگری به سرمایه‌گذاران، باید افشای اطلاعات کامل، دقیق، و به‌موقعی از نتایج مالی و دیگر اطلاعات با اهمیت که در تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران اثرگذار است، به ایشان ارائه شود. افشای اطلاعات کامل و منصفانه، از ضروریات حمایت از سرمایه‌گذاران است و به بهبود اطمینان سرمایه‌گذاران کمک کرده و نقدشوندگی و کارایی بازار را نیز ارتقاء می‌دهد.

حسابرسان مستقل، با ارائه گواهی در مورد اینکه آیا صورت‌های مالی تهیه شده از سوی مدیریت، وضعیت مالی و عملکرد گذشته واحد تجاری را در تطابق با استانداردهای پذیرفته شده حسابداری به شکل منصفانه‌ای نشان می‌دهد یا خیر، در افزایش قابلیت اتکای اطلاعات مالی، نقش مهمی ایفا می‌کنند.

نظارت مؤثر بر حرفه حسابداری و حسابرسی‌های مستقل، برای قابلیت اتکاء و صحت فرآیند گزارشگری مالی دارای اهمیت است. کمیته فنی سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های اوراق بهادار¹ (IOSCO)، فهرستی از اصول عمومی برای نظارت بر مؤسسات حسابرسی و حسابرسانی که صورت‌های مالی ناشران پذیرفته شده در بازار اوراق بهادار را حسابرسی می‌کنند، تدوین کرده است. در حال حاضر، در بین اعضای کمیته، نظام‌های مختلفی برای نظارت بر حسابرسان وجود دارد. در بسیاری از موارد، نظام‌های فعلی در نتیجه کاستی‌های گزارشگری مالی، نقاط ضعف مشاهده شده در ساختارهای مبتنی بر نهادهای خودانتظام، تغییر در انتظارات عمومی، الزامات جدید قانونی یا به دلایل دیگر، مورد بازنگری قرار گرفته‌اند. بنا بر نتایج گزارش یکی از کشورهای عضو، بررسی همپیشگان بر اساس مقررات خودانتظامی موفقیت‌آمیز نبوده و مقررات قانونی جدید به سمت ایجاد نهاد مستقل نظارت بر حسابرس، مستقل از حرفه حسابداری حرکت کرده است تا قدرت بیشتری برای قانونگذاری، بازرسی، و اختیار انضباطی فراهم گردد. بسیاری از کشورها اعلام کرده‌اند که فرآیندها و ساختارهای نظارت بر حسابرسان را تغییر خواهند داد. به اعتقاد کمیته فنی سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های اوراق بهادار (IOSCO)، در مورد مزایای طراحی نظامی برای نظارت بر حسابرسان که مبتنی بر خودانتظامی نباشد، اتفاق نظر رو به افزایشی در سطح بین‌المللی وجود دارد.

هدف از اصول تعیین شده در این بیانیه، کمک به ناظران بازار اوراق بهادار و سایر دیگر مقامات مسئول نظارت بر حسابرسان، و تدوین و تقویت ساختارهای مقرراتی برای نظارت بر حسابرسان در کشورهای عضو کمیسیون بین‌المللی اوراق بهادار می‌باشد. کمیته فنی، اعضای سازمان را ترغیب می‌کند تا به اجرای این اصول در کشور خود پایبند باشند.

¹International Organization of Securities Commissions

بخش اول: اصول نظارت بر حسابرسان از دیدگاه سازمان بین‌المللی اوراق بهادار (IOSCO)

نظارت بر حسابرسان به روش‌های مختلفی امکان‌پذیر است که دربرگیرنده نظارت در درون مؤسسه‌های حسابرسی، به وسیله سازمان‌های حرفه‌ای و مراجع نظارتی بخش خصوصی یا عمومی، و از طریق نظارت دولتی انجام می‌شود. افزون بر این، نظارت ممکن است به وسیله هیئت‌های نظارت و کمیته‌های حسابرسی انجام شود که در مسائل مربوط به شرکت، نماینده سرمایه‌گذاران محسوب می‌شوند.

حسابرسان باید تابع نظارت نهادی باشند که کار آن به گونه‌ای مشخص، در جهت منافع عموم است. اگرچه ماهیت نهاد ناظر بر حسابرسان و فرایند انجام فعالیت‌های این نهاد در کشورهای مختلف با هم فرق دارد، سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های اوراق بهادار معتقد است که نظارت اثربخش به طور کلی شامل موارد زیر است:

۱. ساز و کاری باید وجود داشته باشد که بر اساس آن، حسابرسان ملزم باشند قبل از اخذ مجوز برای انجام کار حسابرسی، صلاحیت و شایستگی‌های مناسب آن را داشته باشند و پس از آن نیز، صلاحیت حرفه‌ای‌شان را حفظ کنند. ساز و کار باید به گونه‌ای باشد که اگر صلاحیت حرفه‌ای حسابرس حفظ نشده باشد، مجوز حسابرسی شرکت‌های سهامی از آن حسابرس سلب شود. سازمان معتقد است تعیین الزاماتی برای احراز صلاحیت و پیگیری‌های بعدی در خصوص حفظ آن، می‌تواند به بهبود کیفیت حسابرسی کمک کند. علاوه بر این، ریسک سلب مجوز به دلیل عدم احراز صلاحیت‌های لازم و ناتوانی در حفظ این صلاحیت‌ها، انگیزه‌ای برای پیروی از استانداردهای حسابرسی و پایبندی به آنها فراهم می‌آورد.

۲. ساز و کارها باید به گونه‌ای باشند که بر اساس آن، حسابرسان در ظاهر و باطن مستقل از شرکتی باشند که مسئولیت حسابرسی آن را بر عهده دارند. به طور کلی، استانداردهای مؤثر، ارزیابی‌های منظم و نظارت‌های قانونی، احتمال حفظ استقلال را افزایش می‌دهند.

۳. ساز و کارها باید به گونه‌ای باشد که بر اساس آن، نهادی که در حوزه منافع عمومی فعالیت می‌کند، بر کیفیت و اجرای حسابرسی، استقلال و استانداردهای اخلاقی مورد استفاده در آن کشور و نیز محیط کنترل کیفی حسابرسی، نظارت کند.

۴. ساز و کارها باید به گونه‌ای باشد که بر اساس آن، حسابرسان تابع مقررات انضباطی یک نهاد نظارتی باشند که مستقل از حرفه حسابرسی است، یا اگر نهادی حرفه‌ای به عنوان نهاد نظارتی فعالیت می‌کند، نهاد مستقلی بر آن نظارت داشته باشد. چنین نهاد نظارتی باید در راستای منافع عمومی عمل کند، شرایط مناسبی برای پذیرش اعضا و منشور صریحی برای مسئولیت‌ها و اختیاراتش داشته باشد. همچنین این نهاد باید بودجه کافی برای انجام مسئولیت‌هایش داشته باشد و تحت کنترل حرفه حسابرسی نباشد.

نهاد ناظر بر حسابرسان، باید فرآیندی برای رسیدگی منظم به روش‌های حسابرسی که مؤسسه‌های حسابرسی بر مبنای آنها، صورت‌های مالی شرکت‌های سهامی عام را حسابرسی می‌کنند، تعیین کند. این فرآیند نظارت ممکن است در هماهنگی با ساز و کارهای مشابه کنترل کیفی موجود در حرفه حسابرسی اجرا شود، به شرط اینکه نهاد نظارتی، کنترل

مسائل اصلی را در دست داشته باشد. از جمله این مسائل، امکان تعیین دامنه رسیدگی‌ها، دسترسی به کاربرگ‌های حسابرسی و سایر اطلاعات مورد نیاز برای رسیدگی، امکان نگهداری این اطلاعات و امکان پیگیری نتیجه رسیدگی‌ها می‌باشد. رسیدگی‌ها باید به صورت دوره‌ای انجام شوند و لازم است به گونه‌ای طراحی شوند که نشان دهند سیاست‌ها و خط‌مشی‌های کنترل کیفی مؤسسه‌های حسابرسی برای اجرای تمام جنبه‌های مهم حسابرسی، تا چه اندازه کافی بوده و مؤسسات، تا چه مقدار به این سیاست‌ها و خط‌مشی‌ها پایبند بوده‌اند. لازم است موارد زیر مد نظر قرار گیرند:

- استقلال، دستکاری و اخلاق حسابرسان؛
 - بی طرفی حسابرسان؛
 - سازو کارهای گزینش، آموزش و نظارت بر کارکنان؛
 - ساز و کارهای پذیرش صاحبکار و تداوم و قطع همکاری با آنان؛
 - روش‌شناختی حسابرسی؛
 - عملکرد حسابرسی در خصوص اجرای استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی؛
 - مشاوره در زمینه مسائل مهم و حساس، و مسائلی که در مورد آنها اختلاف نظر وجود دارد و نحوه برخورد با اختلاف نظرها؛
 - ارزیابی حسابرسی‌ها، مبتنی بر روش همپیشگان؛
 - ارتباط با مدیران، کمیته حسابرسی و سایر هیئت‌های نظارتی صاحبکار؛
 - ارتباط با مراجع مسئول نظارت بر فرآیند گزارش‌گری مالی، برای نمونه، در زمینه‌هایی مانند سؤالات مرتبط با فرآیند نظارت، تغییر حسابرسان و...؛
 - ساز و کارهای مرتبط با آموزش حرفه‌ای مستمر.
- علاوه بر موارد فوق، نهاد ناظر بر حسابرسان، باید موارد دیگری را نیز مد نظر قرار دهد. از جمله، صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان، چرخش کارکنان حسابرسی، مسائل مرتبط با استخدام کارکنان حسابرسی از سوی صاحبکاران، خدمات غیر حسابرسی مانند مشاوره و سایر مسائلی از این دست باید مورد توجه نهاد ناظر قرار بگیرند.

۵. در خصوص شرکت‌هایی که به صورت بین‌رشته‌ای فعالیت می‌کنند، یا در بورس پذیرفته شده‌اند، به اعضای سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های اوراق بهادار توصیه می‌شود که به صورت مستقیم، یا از طریق هماهنگی با دیگر نهادهای ناظر بر حسابرسان در کشورشان، در تلاش برای هر نوع نظارت بر حسابرسی و به خصوص بررسی مواردی که احتمال می‌رود حسابرسی به شکل نامناسبی انجام شده باشد، تا حد ممکن با یکدیگر همکاری کامل داشته باشند.

همچنین به اعضا توصیه می شود در پی راههایی باشند که همکاری بین کشورها را افزایش دهد.

بخش دوم: اصول پیشنهادی مجمع بین المللی نظارت بر حسابرسان مستقل (IFIAR) برای ایجاد نهاد ناظر حسابرسی

سازمان بین المللی مراجع مستقل تنظیم مقررات حسابرسی،^۱ در سپتامبر سال ۲۰۰۶ توسط مراجع مستقل نظارتی حسابرسی کشورهای جهان تشکیل شد. مجمعی که متشکل از ضابطه گذاران مستقل حسابرسی سرتاسر جهان است. اعضای این مجمع متعهدند که دانش خود در زمینه حرفه حسابرسی و فعالیت های ضابطه گذاری مستقل حسابرسی را با یکدیگر به اشتراک بگذارند و همکاری و ثبات رویه در فعالیت های ضابطه گذاری را ترویج کنند. کشورهای عضو این سازمان، ساختار نظارت را از جوامع حرفه ای جدا کرده اند و تشکیلاتی مستقل از جوامع حرفه ای برای آن ایجاد کرده اند، این مجمع، اصولی را به عنوان اصول اساسی نظارت بر حسابرسان مستقل تعریف کرده است. هدف نهایی این اصول، بهبود نظارت مؤثر بر حسابرسی مستقل و در نتیجه حفظ منافع عمومی و افزایش حفاظت از سرمایه گذاران از طریق بهبود کیفیت حسابرسی است. این نهاد بین المللی پیش شرطهایی را برای اثربخشی این اصول در ارتقای کیفیت حسابرسی به شرح زیر مطرح کرده است:

- اصول و استانداردهای حسابداری و حسابرسی جامع و روشن که مورد پذیرش عمومی باشد؛
 - الزامات قانونی برای تهیه و انتشار صورت های مالی طبق این اصول و استانداردها؛
 - سیستم انضباطی برای تهیه کنندگان صورت های مالی جهت انطباق با استانداردهای حسابداری (مانند جریمه، جبران خسارت سهامداران یا جریمه مدیران مسؤول عدم رعایت)؛
 - مقررات و روش های اجرایی راهبری شرکتی که پشتیبان گزارشگری و حسابرسی با کیفیت باشد؛
 - برنامه های آموزشی و کارآموزی اثربخش برای حسابداران و حسابرسان.
- اصول لازم برای ایجاد نهاد ناظر مستقل در سه بخش ساختار، عملیات و اصول بازرسی از دید مجمع بین المللی ناظران بر حسابرسی مستقل به شرح زیر است:

بخش ساختار

اصل اول: مسئولیت ها و اختیارات ناظر حسابرسی باید در جهت خدمت به منافع عمومی باشد و به صورت روشن و بدون ابهام در قانون مربوط بیان شود؛

اصل دوم: ناظران حسابرسی باید از نظر عملیاتی مستقل باشند؛

^۱International Forum of Independent Audit Regulators

اصل سوم: ناظران حسابرسی باید شفاف و پاسخگو باشند.

عملیات

/صل چهارم: ناظران حسابرسی باید اختیارات انضباطی جامعی داشته باشند که شامل توانایی اطمینان از اجرای اثربخش یافته‌ها و پیشنهادهای آنها است. این اختیارات انضباطی شامل توان اعمال دامن‌های از مجازات‌ها از جمله جریمه نقدی و ابطال مجوز حسابرسی یا حذف از لیست حساب‌رسان معتمد است؛

/صل پنجم: ناظران حسابرسی باید اطمینان یابند که کارکنانشان از حرفه مستقل هستند و کارکنان کافی و با صلاحیت در اختیار دارند. کارکنان نهاد ناظر نباید از حساب‌رسان شاغل یا افراد مرتبط با مؤسسات حسابرسی باشند و این کارکنان برای انجام وظیفه خود باید از صلاحیت کافی برخوردار باشند؛

/صل ششم: ناظران حسابرسی باید بی‌طرف، مبرا از تضاد منافع و پایبند به قواعد رازداری مناسب باشند؛

/صل هفتم: ناظران حسابرسی باید قواعد مناسبی برای همکاری با سایر ناظران حسابرسی و در صورت لزوم سایر اشخاص ثالث برقرار کنند.

اصول بازرسی

/صل هشتم: ناظران حسابرسی حداقل باید مؤسسات حسابرسی واحدهای با منافع عمومی را به‌طور مستمر برای ارزیابی رعایت استانداردهای حرفه‌ای، الزامات استقلال و سایر قوانین و مقررات، بازرسی کنند؛

/صل نهم: ناظران حسابرسی باید اطمینان یابند که برنامه بازرسی مبتنی بر ریسک اجرا می‌شود؛

/صل دهم: ناظران حسابرسی باید اطمینان یابند که بازرسی‌ها، شامل روش‌های اثربخش بررسی در سطح مؤسسه و در سطح پرونده حسابرسی است؛

/صل یازدهم: ناظران حسابرسی باید سازوکاری برای گزارشگری یافته‌ها به مؤسسه حسابرسی ارائه کرده و از انجام اقدامات اصلاحی توسط مؤسسه حسابرسی اطمینان داشته باشند.

بخش سوم: نظارت بر حسابرسی در کشورهای مختلف

۱- آمریکا

بر اساس قانون ساربینز-اکسلی^۱ وظیفه نظارت بر حساب‌رسان شرکت‌های سهامی عام در آمریکا، به عهده هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام^۲ (PCAOB) گذاشته شده است. نهاد حرفه‌ای دیگر مسئول نظارت بر حرفه

^۱Sarbanes - Oxley

^۲Public Company Accounting Oversight Board (Pcaob)

حسابرسی در آمریکا، جامعه حسابداران رسمی آمریکا است. اختیارات جامعه حسابداران رسمی، تنها مربوط به حسابسان شرکت‌های غیر سهامی (خصوصی) می‌شود، در حالی که وظایف هیئت در رابطه با حسابسان شرکت‌های سهامی است. جامعه حسابداران رسمی آمریکا مسئول تدوین استانداردهای لازم برای حسابرسی شرکت‌های خصوصی^۱ و سایر خدمات ارائه شده توسط حسابداران رسمی، ارائه برنامه‌های آموزشی به اعضا، برگزاری آزمون حسابدار رسمی، نظارت و اعمال اقدامات اجرایی بر حسابسان شرکت‌های خصوصی یا سایر اعضا در رابطه با رعایت استانداردهای فنی و اخلاقی حرفه است.

ضابطه‌گذاری حسابرسی در آمریکا

ضابطه‌گذاری در زمینه‌هایی از جمله حسابرسی صورت‌های مالی، اخلاق حرفه‌ای، خدمات گواهی‌دهی، کنترل کیفی مؤسسات حسابداری عمومی، خدمات مالیاتی، ارزش‌گذاری و برنامه‌ریزی مالی، تا سال ۲۰۰۲ در اختیار جامعه حسابداران رسمی آمریکا بود. تا اینکه پس از ر سوابی‌های زنجیره‌ای آغاز هزاره سوم و فروپاشی «آرتور اندر سون» یکی از پنج ابر مؤسسه حسابداری عمومی آن زمان، سیاست‌گذاران آمریکا به این نتیجه رسیدند که مسئولیت ضابطه‌گذاری حسابرسی و خدمات اطمینان‌بخشی باید به نهادهای دولتی مستقل‌تر و دارای اختیارات بیشتر واگذار شود. در نتیجه در سال ۲۰۰۲، طبق بخش ۱۰۱ قانون ساربینز-آکسلی با تشکیل هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام زیر نظر کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا، مسئولیت ضابطه‌گذاری در تمام زمینه‌های کاری حسابداران عمومی در ارتباط با شرکت‌های سهامی عام به هیئت واگذار شد. مسئولیت هیئت، ضابطه‌گذاری و نظارت بر حسابرسی شرکت‌های سهامی عام و کارگزاران اوراق بهادار برای حفظ منافع عمومی و سرمایه‌گذاران از راه بهبود کیفیت گزارش‌های حسابرسی آگاهانه، درست و مستقل است. ضابطه‌گذاری هیئت 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. آن گروه از استانداردهای حسابرسی پیشین (وضع شده از سوی جامعه حسابداران رسمی آمریکا) که از سوی هیئت مورد پذیرش قرار گرفته‌اند نیز با عنوان «استانداردهای موقت»^۲ تأیید و ابلاغ شده‌اند. ولی با تصویب استانداردهای حسابرسی مربوط به هر موضوع از سوی هیئت، به تدریج از درجه اعتبار ساقط و با استانداردهای جدید جایگزین می‌شوند. مقررات و استانداردها باید به تصویب نهایی کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا برسند. البته، انجمن حسابداران رسمی آمریکا، همچنان اختیارات گسترده‌ی خود را برای وضع مقررات و انجام نظارت‌های کنترل کیفی، اخلاقی و رفتاری در ارتباط با بیشتر کارهای حسابداران رسمی- که مربوط به ارائه خدمات به شرکت‌های خصوصی و اشخاص حقیقی می‌شوند- را حفظ کرده است. در آمریکا سازمان‌های متعددی مسئول تدوین استانداردهای حسابرسی هستند که مهم‌ترین آن‌ها عبارتند از:

^۱Private Companies

^۲Interim Basis

۱. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی (IAASB): مسئول تدوین استانداردهای حسابرسی بین‌المللی؛

۲. هیئت استانداردهای حسابرسی جامعه حسابداران رسمی آمریکا (ASB): مسئول تدوین استانداردهای حسابرسی برای شرکت‌های غیرسهامی؛

۳. هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام: (PCAOB) مسئول تدوین استانداردهای حسابرسی برای شرکت‌های سهامی عام؛

۴. دیوان محاسبات آمریکا: تدوین استانداردهای حسابرسی برای حسابرسی دولتی آمریکا.

علی‌رغم وجود نوعی همپوشانی بین استانداردهای فوق، تفاوت‌های مهمی وجود دارد. هیئت بسیاری از استانداردهای جامعه حسابداران رسمی را به عنوان استانداردهای موقت پذیرفته است و همچنین بسیاری از این استانداردها با استانداردهای هیئت استانداردهای حسابرسی و اطمینان بخشی بین‌المللی همگرا شده‌اند، بنابراین نوعی همپوشانی بین استانداردهای حسابرسی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام با سایر استانداردها وجود دارد. همانطور که گفته شد، وضع استانداردهای حسابرسی برای شرکت‌های سهامی عام (معروف به ناشران اوراق بهادار) به عهده هیئت نظارت بر حسابداران شرکت‌های سهامی عام و وضع استانداردهای حسابرسی برای سایر شرکت‌ها توسط هیئت استانداردهای حسابرسی انجمن حسابداران رسمی آمریکا انجام می‌شود. تا ۱۶ آوریل ۲۰۰۳، استانداردهای حسابرسی واحدی وجود داشت. بعد از محول شدن وظیفه تدوین استانداردهای شرکت‌های سهامی به هیئت، تعدادی استانداردهای جدید توسط هیئت وضع گردید که انجمن حسابداران رسمی آمریکا آنها را نپذیرفت و همچنین جامعه حسابداران رسمی نیز استانداردهای جدیدی را منتشر کرد که هیئت نپذیرفت؛ بنابراین تفاوت‌های زیادی بین دو مجموعه استانداردهای حسابرسی وجود دارد.

هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام

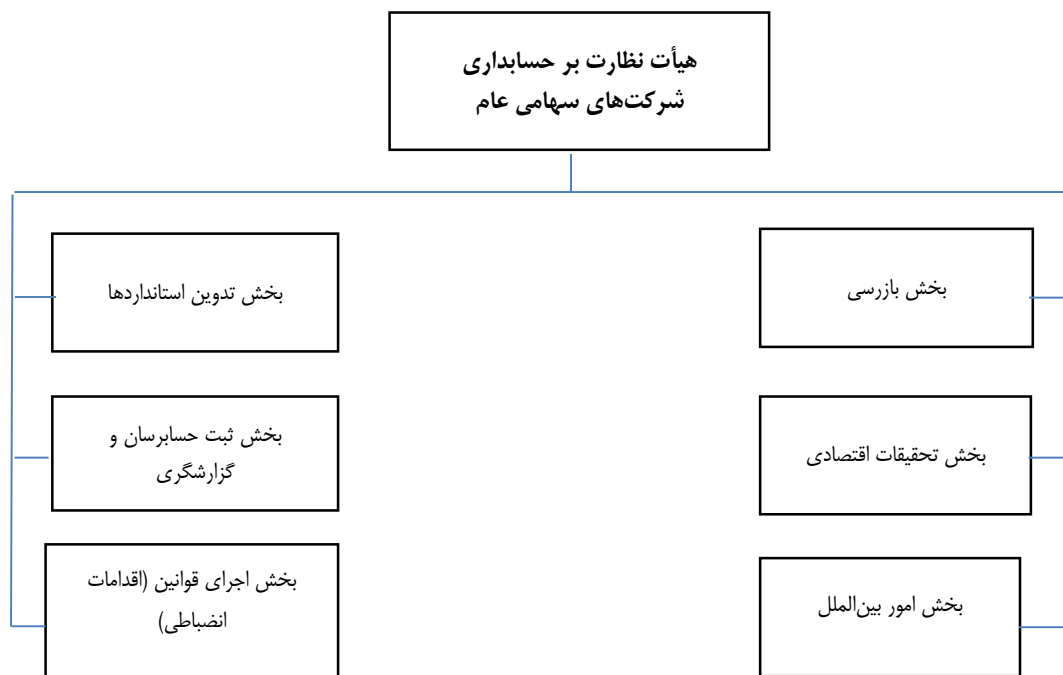
هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، نهادی غیرانتفاعی است که بر اساس قانون ساریینز-اکسلی کنگره آمریکا ایجاد شده است. هدف این هیئت، حمایت از منافع سرمایه‌گذاران و منافع عمومی در ارتباط با تهیه گزارش‌های حسابرسی مستقل، صحیح و حاوی اطلاعات مفید، از طریق نظارت بر حسابرسی شرکت‌های سهامی عام است. هیئت همچنین بر حساب‌رسان کارگزاران، شامل گزارشات انطباقی ارسال شده به موجب قوانین اوراق بهادار فدرال، در راستای ترویج حفاظت از منافع سرمایه‌گذاران نظارت می‌کند.

^۱Issuers

^۲AICPA Auditing Standards Board

بنیان تشکیل هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، پاسخ به تعداد فزاینده تجدید ارائه صورت‌های مالی که در طول سال‌های دهه ۱۹۹۰ از سوی شرکت‌های سهامی عام به صورت مکرر انجام می‌شد و همچنین رسوایی‌های مالی و ورشکستگی شرکت‌های بزرگ (در سال ۲۰۰۲)، بوده است. نگاره شماره ۱ ساختار سازمانی هیئت را نشان می‌دهد.

نگاره شماره ۱- ساختار سازمانی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام



ساز و کار نظارت این نهاد بدین صورت است که مؤسسات بزرگ حسابرسی هر سال و سایر مؤسسات حسابرسی، هر سه سال یکبار مورد نظارت و بررسی قرار می‌گیرند. گزارش نظارت برای کمیسیون بورس و اوراق بهادار و خود مؤسسه حسابرسی ذی‌ربط از سال می‌گردد و چنانچه هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام پاسخ‌های مؤسسه حسابرسی را قانع‌کننده تشخیص دهد، نسبت به اصلاح گزارش خود اقدام می‌کند و در غیر این صورت گزارش نظارت به همراه پاسخ مؤسسه حسابرسی ذی‌ربط در سایت هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام قرار داده می‌شود و چنانچه قصور یا تخلف مؤسسه حسابرسی عمده باشد، نسبت به طرح دعوی علیه مؤسسه حسابرسی در دادگاه ویژه تخصصی حسابرسان اقدام می‌کند.

اعضا و پرسنل هیئت نظارت آمریکا

هیئت مرکب از پنج عضو، شامل رئیس هیئت است که همه آنها از سوی کمیسیون بورس و اوراق بهادار ایالات متحده^۱ و پس از مشورت با رئیس هیئت مدیره فدرال رزرو و رئیس خزانه داری به این سمت انتخاب می‌شوند و فقط دو نفر از اعضا از بین حسابداران رسمی انتخاب 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 می‌باشد و حقوق و مزایا، متناسب با دستمزد رئیس و اعضای هیئت استانداردهای حسابداری مالی^۲ و به صورت سالانه تعیین می‌شود. بودجه هیئت، از محل کارمزدهای پرداختی از سوی مؤسسات حسابر سی تأمین می‌شود که به طور سالانه به تصویب کمیسیون بورس اوراق بهادار می‌رسد.

وظایف هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام

- وظایف و اختیارات هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، بر اساس قانون به صورت زیر تعریف شده است:
- ثبت مؤسسات حسابر سی که مطابق بخش ۱۰۲ قانون ساریینز-اکسلی، برای شرکت‌های سهامی عام گزارش حسابر سی صادر می‌کنند؛
 - تدوین یا پذیرش استانداردهای حسابر سی، کنترل کیفیت، آیین رفتار حرفه‌ای، استقلال و سایر استانداردهای حاکم بر تهیه گزارش‌های حسابر سی شرکت‌های سهامی عام، مطابق بخش ۱۰۳ قانون مذکور؛
 - انجام بازرسی از مؤسسات حسابر سی 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 حسابر سی ثبت شده و اشخاص مرتبط با این شرکت‌ها (جریمه شخص حسابر سی یا مؤسسه حسابر سی)؛
 - انجام سایر وظایف و اقداماتی که هیئت یا کمیسیون بورس اوراق بهادار با هدف ارتقای سطح استانداردهای حرفه‌ای و افزایش کیفیت خدمات ارائه شده توسط مؤسسات حسابر سی 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 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؛

^۱Securities and Exchange Commission

^۲Financial Accounting Standards Board (FASB)

- 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 نظارت؛
- انعقاد قرارداد با طرف‌های مقابل، به کارگیری 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 SEC قرار دارد و قانون ساربینز-اکسلی اختیار تغییر اعضای هیئت را به SEC داده است.

بازرسی‌ها

بخش ۱۰۴ قانون ساربینز-اکسلی هیئت را مکلف به اجرای برنامه دائمی نظارت بر مؤسسات حسابداری ثبت شده 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 اوراق بهادار و استانداردهای حرفه‌ای را مورد ارزیابی قرار می‌دهد. به موجب قانون، هیئت باید به‌طور سالانه بازرسی‌های منظمی را از مؤسسات حسابرسی که برای بیش از یکصد شرکت سهامی عام گزارش حسابرسی صادر می‌کنند، انجام دهد. همچنین در مورد مؤسسات حسابرسی که گزارش‌های حسابرسی صادره توسط آن‌ها کمتر از حد نصاب مذکور باشد، بازرسی‌ها باید حداقل هر سه سال یکبار صورت گیرد.

ثبت مؤسسات حسابرسی در هیئت

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

۱) مؤسسه‌سانی که برای ناشران اوراق (شرکت‌های سهامی عام و یا دیگر ناشران اوراق)، کارگزاران یا نهادهای واسطه گزارش حسابرسی صادر می‌کنند؛

۲) مؤسسات حسابداری و حسابرسی که در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های فوق، نقشی اساسی دارند. هیئت بر اساس مسئولیت‌هایش در قانون ساریینز - آکسلی در راستای حمایت از منافع سرمایه‌گذاران و فراتر از آن، منافع عموم در تهیه گزارش‌های حسابرسی مستقل، منصفانه و حاوی اطلاعات مفید، مطابق با قانون ۲۱۰۶ هیئت، تقاضای ثبت را تأیید می‌کند. هیئت بعد از بررسی تقاضای ثبت، سایر اطلاعات ارائه‌شده توسط متقاضی و هرگونه اطلاعات دیگر بدست‌آمده توسط هیئت، تصمیم می‌گیرد که آیا تأیید تقاضای ثبت نام با مسئولیت‌های هیئت تحت قانون ساریینز - آکسلی در راستای حمایت از منافع سرمایه‌گذاران و فراتر از آن، منافع عموم در تهیه گزارش‌های حسابرسی مستقل، منصفانه و حاوی اطلاعات مفید مطابقت دارد یا خیر (استاندارد تأیید). هیئت برای تصمیم‌گیری در مورد تأیید تقاضا، هرگونه تخطی از قانون ساریینز - آکسلی یا قوانین هیئت را که ممکن است شرکت مرتکب شده باشد، در نظر می‌گیرد (مانند صدور گزارش حسابرسی برای شرکت‌های سهامی عام در حالی که ثبت نشده است، کوتاهی در ارسال گزارش‌های مورد نیاز، پرداخت حق الزحمه ثبت در حالی که قبلاً ثبت شده است یا کوتاهی در ارائه اطلاعات دقیق و کامل در تقاضانامه ثبت).

اقدامات انضباطی

هیئت اختیار بازرسی و انجام اقدامات انضباطی در رابطه با مؤسسات حسابرسی ثبت‌شده و اشخاص مرتبط با این مؤسسات را در صورت عدم رعایت قوانین ساریینز - آکسلی، هیئت و کمیسیون بورس و اوراق بهادار و سایر قوانین و مقررات و استانداردهای حرفه‌ای حاکم بر حسابرسی شرکت‌های سهامی عام، کارگزاران و نهادهای واسطه را دارد. هیئت با بکارگیری اختیار انضباطی خود نشان داده است حسابرسی‌هایی که از وظایف حرفه‌ای خود تخطی می‌کنند، با عواقب و پیامدهای جدی مواجه هستند. همچنین اقدامات انضباطی در مورد حسابرسی‌هایی که رویه‌های نظارتی هیئت را تحت تأثیر قرار می‌دهند (مانند عدم همکاری با بازرسی هیئت)، توسط هیئت اعمال می‌شود. اقدامات انضباطی مورد استفاده هیئت در مورد حساب‌رسان عبارتند از: اخطار، جرائم مالی و لغو یا تعلیق ثبت نام که در مورد یک حسابرس ممکن است از یک تا تعداد بیشتری اقدام انضباطی استفاده شود.

وظایف و اختیارات جامعه حسابداران رسمی و رابطه آن با هیئت

اختیارات جامعه حسابداران رسمی آمریکا تنها مربوط به حساب‌رسان شرکت‌های غیر سهامی می‌شود، در حالیکه وظایف هیئت در رابطه با حساب‌رسان شرکت‌های سهامی است. جامعه حسابداران رسمی آمریکا، مسئول نظارت و کنترل رویه‌های حسابرسی در رابطه با حساب‌رسان است. علاوه بر آن، مسئول ارائه دوره‌های آموزشی حرفه‌ای مداوم و کنفرانس‌های

^۱Issuers

مربوط است. جامعه و هیئت، اهداف مشترکی در راستای افزایش کیفیت حسابرسی دارند و روش‌های متفاوتی برای نیل به این اهداف دارند اما در پروژه‌های مشخصی با هم همکاری دارند. برخلاف انگلستان، جامعه حسابداران رسمی در آمریکا تحت نظارت هیئت نیست، با این حال نیاز به جلب نظر هیئت و دیگر مقررات‌گذاران حرفه برای جلوگیری از حکم احتمالی دولت مبنی بر عدم تأیید کارهای جامعه حسابداران رسمی در رابطه با حسابرسی شرکت‌های غیرسهامی توسط آنها را دارد.

۲- انگلستان

سازوکارهای نظارت بر حساب‌رسان در انگلستان

در انگلستان مؤسسات حسابرسی مسئول حسابرسی واحدهای با منافع عمومی^۱ (شامل شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار لندن) تحت کنترل مستقل شورای گزارش‌گری مالی^۲ هستند. سایر مؤسسات حسابرسی یعنی مؤسسات حسابرسی که صاحبکارانی به غیر از واحدهای با منافع عمومی^۳ دارند، تحت کنترل آن سازمان نظارتی رسمی^۴ (RSB) هستند که در آن ثبت شده‌اند. البته هر یک از سازمان‌های نظارتی رسمی تحت نظارت شورای گزارش‌گری مالی می‌باشند. سازمان‌های نظارتی رسمی بریتانیا عبارتند از:

۱. انجمن حسابداران رسمی خبره (ACCA)^۵

۲. انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز (ICAEW)^۶

۳. انجمن حسابداران خبره ایرلند (CAI)^۷

۴. انجمن حسابداران خبره اسکاتلند (ICAS)^۸

۵. انجمن حسابداران رسمی مجاز (AAPA)^۹

شورای گزارش‌گری مالی (FRC)

شورای گزارش‌گری مالی نهاد ناظر مستقلی است که وظیفه ارتقای اعتماد عمومی نسبت به گزارش‌گری مالی و حسابرسی را به عهده دارد. شورای گزارش‌گری مالی در سال ۱۹۹۰ تشکیل شد. در سال ۲۰۰۲ پس از وقوع ورشکستگی‌های شرکت‌های انرون و ورلدکام، دولت انگلستان در مورد چارچوب قانون‌گذاری در گزارش‌گری مالی، بررسی و تحقیقاتی

^۱Public Interest Entities (PIEs)

^۲Financial Reporting Council (FRC)

^۳Non-Public Interest Entities

^۴Recognized Supervisory Body

^۵Association of Chartered Certified Accountants

^۶Institute of Chartered Accountants in England And Wales

^۷Chartered Accountants Ireland

^۸The Institute of Chartered Accountants of Scotland

^۹Association of Authorized Public Accountants

^{۱۰}Financial Reporting Council (FRC)

انجام داد. در سال ۲۰۰۳، دولت بریتانیا اصلاحاتی برای بالا بردن استانداردهای راهبری شرکتی، تقویت حرفه حسابداری و حسابرسی انجام داد و یک سیستم نظارتی مستقل ارائه کرد. در نهایت مسئولیت شورای گزارشگری مالی به طور کلی در سال ۲۰۰۳ افزایش یافت و شورای گزارشگری مالی یک نهاد ناظر مستقل بر حسابسان شد. شورا، نهاد مستقلی است که فعالانه به شکل گیری و بهبود راه کارهای گزارشگری مالی و نظام راهبری شرکتها در سطح انگلستان و اتحادیه اروپا کمک می کند.

وظایف شورای گزارشگری مالی

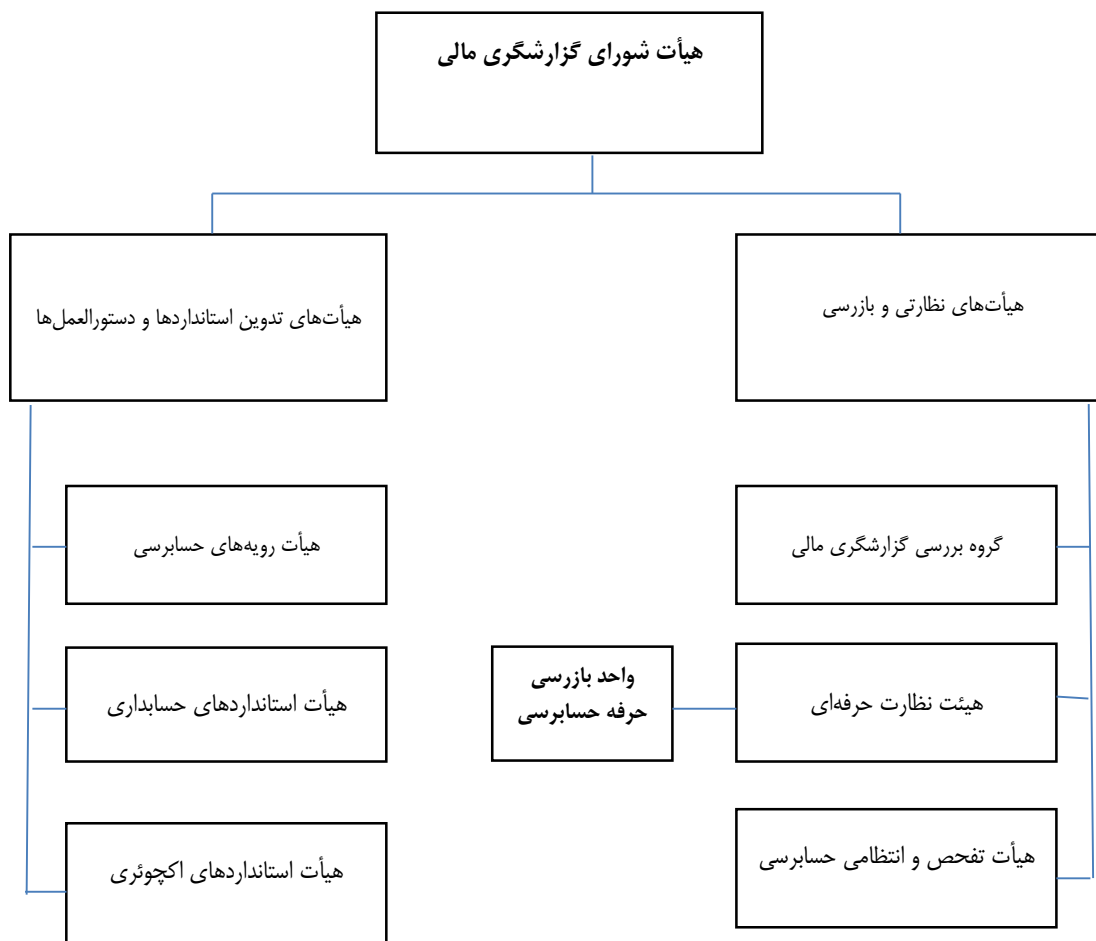
- توسعه استانداردهای عالی راهبری شرکتها؛
 - تدوین و لازم الاجرا نمودن استانداردهای حسابداری و حسابرسی و نظارت بر اجرای آنها؛
 - تدوین محاسبات فنی بیمه؛
 - نظارت قانونی بر فعالیت حسابسان و تدوین مقررات لازم در این خصوص؛
 - راه اندازی سیستم مستقل تحقیق و تفحص و اقدامات انضباطی برای حفظ منافع عموم؛
 - نظارت بر اقدامات نظارتی نهادهای ناظر بر حرفه حسابداری، حسابرسی و بیمه.
- تشکیلات سازمانی شورای گزارشگری مالی شامل هیئت های تدوین استانداردها و دستورالعمل ها و هیئت های نظارتی و بازرسی است که در نگاره زیر نشان داده شده است.
- شورای گزارشگری مالی دارای بخش های عملیاتی به شرح زیر است:
- هیئت های تدوین استانداردها و دستورالعمل ها شامل: ۱. هیئت رویه های حسابرسی ۲. هیئت استانداردهای حسابداری ۳. هیئت استانداردهای محاسبات بیمه ای (اکچوئری).
- هیئت های نظارتی و بازرسی شامل: ۱. گروه بررسی گزارشگری مالی ۲. هیئت نظارت حرفه ای ۳. هیئت تفحص و انتظامی حسابرسی.
- وظیفه نظارت قانونی بر فعالیت حسابسان و تدوین مقررات لازم در این خصوص بر عهده هیئت نظارت حرفه ای است. در زمینه حسابرسی، هیئت نظارت حرفه ای (POB)^۱ برای دستیابی به اهداف خود به روش های زیر عمل می کند:
- ۱- انجام وظایف قانونی به نیابت از شورای گزارشگری مالی که توسط وزیر کشور به عهده شورای مذکور گذاشته شده است تا به عنوان نهاد ناظر اجازه نظارت بر سازمان های حرفه ای حسابداری را داشته باشد.
- ۲- کنترل کیفیت حسابرسی واحدهای با منافع عمومی از طریق یک واحد مستقل بازرسی حسابرسی^۲.
- واحد بازرسی حرفه حسابرسی بخشی از هیئت نظارت حرفه ای است که وظیفه نظارت بر حسابرسی واحدهای با منافع عمومی را بر عهده دارد. هدف اصلی این واحد بازرسی، حصول اطمینان از کیفیت مناسب حسابرسی تمامی شرکتها و

^۱Professional Oversight Board

^۲Independent Audit Inspection Unit

ناشران اوراق بهادار پذیرفته شده در بورس است که به طور عمده با منافع عموم مردم درگیر هستند. هیئت نظارت حرفه‌ای، مسئول تأیید برنامه کاری واحد بازرسی حرفه حسابرسی، به ویژه تعیین شرکت‌ها و مؤسسات حسابرسی شده‌ای است که فعالیت آنها به طور عمده در حیطه منافع عمومی قرار دارد.

نگاره شماره ۲- ساختار سازمانی شورای گزارشگری مالی



چارچوب کلی نظارت بر حسابرسان در انگلستان

شورای گزارشگری مالی در رابطه با نظارت بر حسابرسان، مسئولیت‌های زیر را بر عهده دارد:

۱. تعیین صلاحیت یا سلب صلاحیت سازمان‌های نظارتی رسمی^۱ و سازمان‌های ارائه‌دهنده مدارک (صلاحیت حرفه‌ای) حسابرسی^۲

^۱Recognised Supervisory Bodies(RSBs)

^۲offer a recognised professional qualification for statutory auditors ("recognised qualifying body" or "RQB")

۲. ارزیابی دوره‌ای نحوه انجام وظایف اصلی محول شده به سازمان‌های نظارتی رسمی به عنوان مراجع ذیصلاح مطابق با الزامات توافق‌نامه، این وظایف شامل ثبت و صدور مجوز مؤسسات حسابرسی و حسابرسان قانونی، نظارت بر حسابرسی، رسیدگی به شکایات و اقدامات انضباطی و توسعه حرفه‌ای است؛

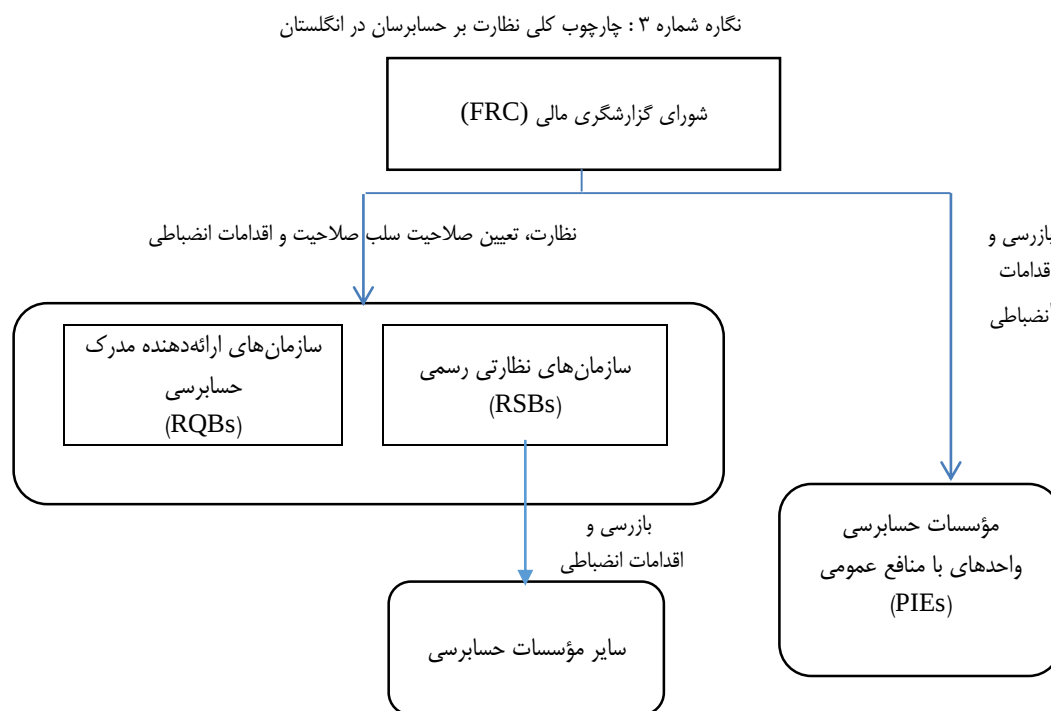
۳. ارزیابی دوره‌ای مطابقت سازمان‌های نظارتی با شرایط اولیه‌ی تعیین صلاحیت طبق قانون شرکت‌ها؛

۴. انجام وظایف نظارتی که به سازمان‌های نظارتی واگذار نشده است، از جمله نظارت مستقل بر حسابرسان واحدهای با منافع عمومی و بازرسی مستقل و اقدامات انضباطی مؤسسات حسابرسی واحدهای با منافع عمومی؛

۵. ارزیابی دوره‌ای تطبیق مدارک حرفه‌ای ارائه شده توسط سازمان‌های ارائه مدارک حسابرسی با الزامات قانون شرکت‌ها (۲۰۰۶)؛

۶. اعمال اقدامات انضباطی بر علیه سازمان‌های نظارتی رسمی و سازمان‌های ارائه‌دهنده مدرک حسابرسی خاکی (از جمله جرائم مالی).

بنابراین چارچوب کلی نظارت بر حرفه حسابرسی در انگلستان را می‌توان به صورت نگاره زیر نشان داد:



۳- ژاپن

در ژاپن، جامعه حسابداران رسمی ژاپن، اداره خدمات مالی و هیئت نظارت بر حسابداری و حسابرسی، مراجع ذیصلاح نظارتی بر حرفه حسابرسی هستند که با همکاری یکدیگر در طراحی و اجرای سیستم کنترل کیفیت در مورد حسابسان برای اطمینان از کیفیت بالای حسابرسی‌ها وظیفه نظارت را انجام می‌دهند.

روند کنترل کیفیت در جامعه حسابداران رسمی ژاپن

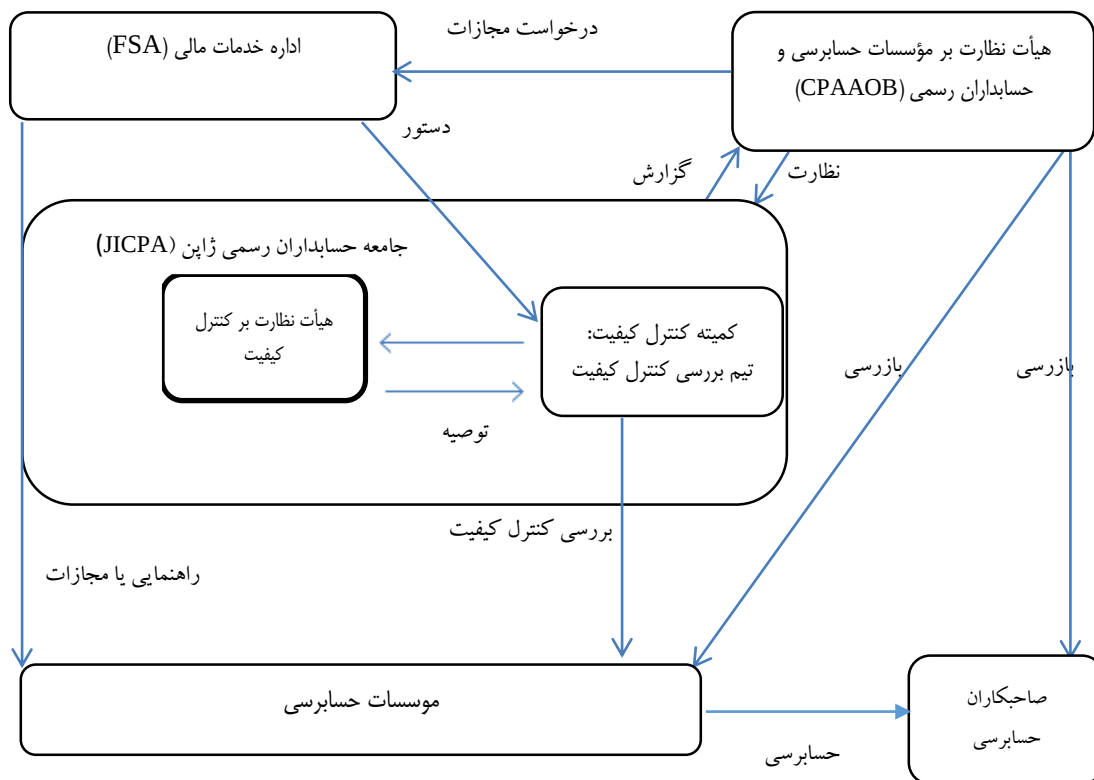
پس از بحران اقتصادی دهه ۱۹۹۰ در ژاپن و لزوم بازنگری در سیستم حسابداری حسابرسی این کشور، جامعه حسابداران رسمی ژاپن در ماه مارس ۱۹۹۷ بحث کنترل کیفیت را در دستور کار خود قرار داد. در همین راستا، ابتدا هیئت بازرسی و آزمون حسابداران رسمی تأسیس شد و به دنبال آن سیستم بررسی پس از حسابرسی^۱ مورد توجه قرار گرفت. همچنین کمیته استانداردهای حسابرسی انجمن حسابداران رسمی ژاپن، اطلاعیه شماره دوازده خود را با عنوان «کنترل کیفیت حسابرسی» منتشر کرد. در این اطلاعیه از همه مؤسسات حسابرسی و حسابداران رسمی خواسته شد که بحث کنترل کیفیت عملیات حسابرسی خود را به عنوان یک الزام جدی مورد توجه قرار دهند. البته این موضوع ویژه عملیات حسابرسی است و ارتباطی با خدمات مشاوره مدیریت ندارد. کمیته کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی ژاپن، هم شامل اعضای جامعه و هم دیگر افراد با تجربه خارج از جامعه هستند. کمیته کنترل کیفیت، مسئول توسعه استانداردها و رویه‌های مربوط به بررسی کنترل کیفیت، آموزش و سرپرستی تیم‌های بررسی و تأیید گزارشات بررسی کنترل کیفیت و ارسال توصیه‌های لازم به مؤسسات حسابرسی است. تیم بررسی کنترل کیفیت به بررسی تطابق سیستم کنترل کیفیت یک مؤسسه حسابرسی (هم در سطح مؤسسه و هم در سطح هر کار حسابرسی) با استانداردهای کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی ژاپن و اجرای کافی و مناسب رویه‌های کنترل کیفیت مورد استفاده در مؤسسات حسابرسی می‌پردازند. هزینه سالانه این گونه بررسی‌ها از محل کارمزد دریافتی از مؤسسات حسابرسی تأمین می‌شود. مجموعه سیستم بررسی حسابرسی توسط هیئت نظارت بر کنترل کیفیت تحت نظارت قرار می‌گیرد. هیئت نظارت بر کنترل کیفیت، اثربخشی و استقلال سیستم بازرسی را بر مبنای گزارشات ارسالی شده توسط کمیته کنترل کیفیت بررسی و توصیه‌های لازم را به کمیته کنترل کیفیت ارائه می‌کند.

فرایند نظارت بر حسابرسی و بررسی کنترل کیفیت خدمات حسابرسی در ژاپن مطابق نگاره زیر می‌باشد:

^۱Post-Audit Review System

^۲Quality Control Oversight Board

نگاره شماره ۴- فرآیند نظارت بر حرفه حسابرسی و بررسی کنترل کیفیت خدمات حسابرسی در ژاپن



نقش جامعه حسابداران رسمی در این فرآیند در قسمت قبلی تشریح شد. هیئت نظارت بر مؤسسات حسابرسی، گزارشات ارسال شده توسط جامعه حسابداران رسمی ژاپن را بررسی و در صورت لزوم بازرسی‌هایی در محل مؤسسات حسابرسی یا جامعه حسابداران رسمی انجام می‌دهد. طبق نتایج حاصل از بررسی، اگر هیئت نظارت بر مؤسسات حسابرسی به این نتیجه برسد که بررسی کنترل کیفیت انجام شده توسط جامعه یا کنترل کیفیت مؤسسه حسابرسی ناکافی و مغایر با قوانین و مقررات است، این هیئت، تقاضای اعمال اقدامات انضباطی را به اداره خدمات مالی ارائه می‌کند. اداره خدمات مالی بر مبنای درخواست‌های هیئت، اقدامات انضباطی را اعمال می‌کند.

^۱On-Site Inspections

اداره خدمات مالی ژاپن

وظیفه نظارت کلی بر حرفه حسابداری و حسابرسی در ژاپن به عهده یک نهاد دولتی به نام «اداره خدمات مالی» است. همانطور که تشریح شد، امور بازرسی عملکرد حسابداران رسمی نیز توسط هیئت نظارت بر حسابرسی و حسابداران رسمی^۲ که در اداره خدمات مالی تشکیل شده، انجام می‌شود. هیئت نظارت بر مؤسسات حسابرسی و حسابداران رسمی هم به بازرسی مؤسسات حسابرسی عمومی (شامل شرکت‌ها پذیرفته شده در بورس) و هم مؤسسات حسابرسی شرکت‌های غیر سهامی^۳ بزرگ و مؤسسات مالی غیر سهامی می‌پردازد. در سال ۲۰۱۵ تقریباً ۲۱۴ مؤسسه حسابرسی، مشغول به حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌های عمومی که تحت بررسی کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی ژاپن هستند بوده‌اند.

مسئولیت حصول اطمینان از ثبات سیستم مالی و حمایت از سپرده‌گذاران، بیمه‌گذاران و سرمایه‌گذاران اوراق بهادار از طریق نظارت بر عملکرد نهادهای مالی و نظارت بر معاملات اوراق بهادار به عهده اداره خدمات مالی است. به این ترتیب این اداره در خصوص نظارت بر حرفه حسابرسی در ژاپن، مسئولیت سنگینی به عهده دارد. برای مثال تأسیس مؤسسه حسابرسی بدون دریافت مجوز از اداره خدمات مالی غیرممکن است. همچنین ادغام دو مؤسسه حسابرسی نیازمند موافقت اداره خدمات مالی است. مؤسسات حسابرسی در اداره خدمات مالی ثبت می‌شوند. همچنین شرکت‌های حسابرسی ملزم به ارسال گزارش‌های سالانه و خلاصه‌ای از هر یک از حسابرسی‌های انجام‌شده خود به اداره خدمات مالی و جامعه حسابداران رسمی ژاپن^۴ هستند، خلاصه عملیات حسابرسی باید شامل موارد زیر باشد:

۱. نام و مشخصات شریک و مدیر حسابرسی، سایر حسابداران رسمی، کمک حسابرس؛
۲. هرگونه تغییر در ترکیب گروه حسابرسی؛
۳. جمع کل زمان صرف‌شده برای انجام عملیات حسابرسی؛
۴. حق‌الزحمه دریافت‌شده بابت عملیات حسابرسی در سال جاری و گذشته؛
۵. اطلاعات مربوط به سیستم کنترل کیفیت و افراد مسئول و ناظر بر سیستم در شرکت حسابرسی؛
۶. برخی موضوعات پیش‌آمده در هنگام انجام عملیات حسابرسی، از جمله ارتباط با حسابرسان قبلی، گزارش به مدیران در خصوص ضعف اساسی کنترل داخلی شرکت، واکنش نسبت به موارد عمده خلاف قانون و مذاکره با مدیران
۷. اطلاعات مربوط به استفاده از گزارش سایر حسابرسان؛
۸. اطلاعات مربوط به استقلال مؤسسه حسابرسی.

قانون به اداره خدمات مالی اجازه داده است که نظارت بر عملکرد مؤسسات حسابرسی را در حین انجام عملیات حسابرسی اعمال کند. از سوی دیگر، تمامی شرکت‌های سهامی عام موظف‌اند گزارش‌های سالانه خود را، شامل صورت‌های مالی

^۱Financial Services Agency (FSA)

^۲Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board (CPA AOB)

^۳Non-Public Companies

^۴Japanese Institute of Certified Public Accountants (JICPA)

حسابرسی شده توسط حسابداران رسمی یا مؤسسات حسابرسی، ظرف مدت سه ماه پس از پایان سال مالی به اداره خدمات مالی ارسال کنند.

۴- چین

چین دارای یک چارچوب نظارتی سه‌جانبه متشکل از وزارت امور مالی چین، کمیسیون ضابطه‌گذاری اوراق بهادار چین^۱ و انجمن حسابداران رسمی چین است. هر یک از این سه نهاد، دارای مسئولیت نظارت بر حرفه حسابرسی و دارای قدرت بازرسی مؤسسه‌های حسابداری هستند.

وزارت امور مالی چین دارای قدرت بازرسی شرکت‌ها است و چنانچه در انجام این بازرسی‌ها ضرورت پیدا کند می‌تواند حساب‌برسان را ملزم به ارائه‌ی مدارک حسابرسی شرکت‌های مورد بازرسی نماید.

کمیسیون ضابطه‌گذاری اوراق بهادار چین دارای قدرت بازرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس‌های اوراق بهادار چین و مؤسسه‌های حسابرسی است که کار حسابرسی این شرکت‌ها را انجام می‌دهند.

بر خلاف بسیاری از کشورهای دیگر، انجمن حسابداران رسمی چین اگر چه یک نهاد حرفه‌ای حسابداری است، ولی یک واحد دولتی است که زیر نظر وزارت امور مالی چین فعالیت می‌کند. این انجمن نیز دارای قدرت بازرسی مؤسسه‌های حسابرسی چینی است.

چین، ماکائو و تایوان هر سه دارای نهادهای ناظر حسابرسی هستند که از نظر ساختاری مستقل از حرفه هستند، ولی هنگ کنگ بر عکس آنها است. در آنجا، چارچوب خودانتظام حرفه حسابرسی در طول زمان بدون تغییر باقی مانده است و قدرت‌های نظارتی و انتظامی حرفه حسابرسی در اختیار انجمن حسابداران رسمی هنگ کنگ باقی مانده است. البته در سال ۲۰۰۶ «شورای گزارشگری مالی هنگ کنگ»^۲ به عنوان یک نهاد دولتی مستقل و با هدف پیگرد تخلفات حسابرسی و گزارشگری مالی مرتبط با شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تأسیس شد؛ ولی با این حال، اختیار ثبت، بازرسی و انتظام حرفه حسابرسی همچنان در اختیار انجمن حسابداران رسمی هنگ کنگ است. در بازار اوراق بهادار هنگ کنگ، نظارت بر شرکت‌های پذیرفته شده بر عهده‌ی «کمیسیون اوراق بهادار و قراردادهای آتی»^۳ است. این کمیسیون می‌تواند حساب‌برسان را ملزم به گنجاندن اطلاعاتی در کاربرگ‌های حسابرسی کند که از آنها بتواند در بازرسی شرکت‌های پذیرفته شده استفاده کند. هم‌اکنون، دولت هنگ کنگ در حال اعمال تغییراتی در چارچوب نظارت بر حرفه حسابرسی است به گونه‌ای که با هنجارهای بین‌المللی هماهنگ‌تر باشد.

^۱Chinese Securities Regulatory Commission (CSRC)

^۲Hong Kong Financial Reporting Council (HKFRC)

^۳Securities and Futures Commission (SFC)

۵- هلند

هلند نخستین کشور اروپایی بود که سیستم نظارت دولتی جدید را برای کلیه مؤسسات حسابرسی (دولتی و خصوصی)، فراهم آورد. از اکتبر ۲۰۰۶، نظارت دولتی حرفه حسابرسی در هلند، بر اساس قانون نظارت بر مؤسسات حسابرسی، صورت می‌گیرد. طبق قانون نظارت بر مؤسسات حسابرسی هلند،^۱ وظیفه ثبت و نظارت بر مؤسسات حسابرسی ارائه دهنده حسابرسی قانونی (از جمله مؤسسات حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بازارهای مالی) بر عهده نهاد ناظر بر بازارهای مالی هلند^۲ است. کلیه مؤسسات حسابرسی ملزم هستند برای دریافت گواهینامه‌ای که توسط نهاد ناظر بر بازارهای مالی هلند ارائه می‌شود، اقدامات لازم را به‌جا آورند. سازمان یادشده، به مؤسسه حسابرسی که نشان داده باشد که مؤسسه و حسابرسان تحت استخدام آن از استانداردهای مندرج در قانون نظارت بر مؤسسات حسابداری پیروی می‌کنند، گواهینامه‌ای را ارائه می‌کند. قانون نظارت، شامل الزامات کنترل کیفی است که برگرفته از استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت شماره ۱^۳ می‌باشد. مؤسسات حسابرسی که به حسابرسی شرکت‌های سهامی عام می‌پردازند، ملزم هستند که از استانداردهای اضافه‌تری نیز پیروی کنند.

هدف اصلی قانون مذکور احیای اعتماد عمومی به حسابرسان و گزارشات حسابرسی به منظور افزایش و اطمینان و اعتماد در بازارهای مالی است. نهاد ناظر بر بازارهای مالی تنها مرجع ذی صلاح مسئول ثبت و نظارت بر مؤسسات حسابرسی واحدهای با منافع عمومی (شامل شرکت‌های سهامی عام پذیرفته شده در بازارهای مالی) در هلند است که به طور جامع این مسئولیت را انجام می‌دهد. این بنگاه‌ها باید حداقل هر سه سال توسط کارکنان نهاد ناظر بر بازارهای مالی مورد بازرسی قرار گیرند. نهاد ناظر بر بازارهای مالی همچنین تنها مسئول ثبت و نظارت بر مؤسسات حسابرسی سایر شرکت‌ها (شرکت‌هایی غیر از واحدهای با منافع عمومی)^۴ است. این مؤسسات هر شش سال تحت بازرسی قرار می‌گیرند.

کلیه بازرسی‌هایی که در حین مراحل دریافت گواهینامه از نهاد ناظر بر بازارهای مالی هلند صورت می‌گیرد توسط پرسنل حسابرسی غیرموظف که به استخدام آن نهاد درآمده‌اند صورت می‌پذیرد. مؤسسات حسابرسی که گواهینامه دریافت کرده‌اند، مشمول بازرسی‌های مستمر توسط آن نهاد می‌شوند. این بازرسی‌ها متمرکز بر سیستم کنترل کیفی داخلی مؤسسه و نیز نحوه عملکرد این سیستم‌ها است. به‌عنوان بخشی از این بازرسی‌ها، نهاد یاد شده کیفیت پرونده‌های حسابرسی و مستندسازی انجام شده، یافته‌های بااهمیت، نتیجه‌گیری و اظهارنظر حسابرسی را بررسی می‌کند.

مطابق با بخش ۴۸ قانون نظارت بر مؤسسات حسابرسی هلند، نهاد ناظر بر بازارهای مالی با انجمن حسابداران خبره هلند^۵ و انجمن حسابداران و مشاوران حسابداری ثبت شده^۶ توافقاتی کرده است. طبق این توافقات وظیفه بررسی کنترل

^۱Audit Firms Supervision Act (2006)

^۲Netherlands Authority for the Financial Markets (AFM)

^۳ISQC 1

^۴Non-PIEs

^۵Dutch Institute of Chartered Accountants (NBA)

^۶Association of Registered Accountants and Accounting Consultants (SRA)

کیفیت مؤسسات حسابرسی شرکتهایی غیر از واحدهای با منافع عمومی به انجمن حسابداران خبره و انجمن حسابداران و مشاوران حسابداری ثبت شده واگذار شده است. این انجمن‌ها ملزم به گزارش به نهاد ناظر بر بازارهای مالی هلند در صورت مشاهده و کسب اطلاعاتی در رابطه با موارد نقض بااهمیت قانون نظارت بر مؤسسات حسابرسی یا سایر قوانین حرفه توسط مؤسسات حسابرسی، هستند. البته این نهاد حق بازرسی این مؤسسات را همچنان حفظ کرده است. نهاد ناظر بر بازارهای مالی هلند، اختیار اجرای احکام یا تنبیه‌های انضباطی در موارد نقض قوانین و مقررات علیه مؤسسات حسابرسی (هم جرایم مالی و هم تعلیق یا لغو ثبت نام) و اعضای هیئت مدیره (جرایم مالی یا حذف از جایگاه هیئت مدیره) را دارد. همچنین این نهاد می‌تواند موارد انضباطی علیه حسابرسان قانونی را به دادگاه انضباطی حسابرسان^۱ ارجاع دهد، این دادگاه می‌تواند حسابرسان را به جرایم مالی یا تعلیق ثبت نام محکوم کند. علاوه بر وظایف فوق، نهاد ناظر بر بازارهای مالی هلند دارای سایر وظایف نظارتی نیز می‌باشد. در رابطه با تدوین استانداردها، این نهاد توصیه‌هایی به سازمان‌های حرفه‌ای مسئول این کار می‌کند. علاوه بر اختیارات نظارت حسابرسی، این نهاد طیف گسترده‌ای از وظایف در حوزه نظارت مالی بر عهده دارد. نهاد ناظر بر بازارهای مالی هلند مسئول نظارت بر عملیات در بازارهای مالی هلند است، این بدان معنی است که نظارت این نهاد، کل بخش بازار مالی را دربرمی‌گیرد: نظارت بر گزارشگری مالی، سرمایه‌گذاری، بیمه، وام، پس انداز، مناقصه عمومی.

۶- سوئد

در سوئد وظیفه نظارت بر حرفه حسابرسی بر عهده هیئت نظارت بر حسابداران عمومی سوئد^۲ است. هیئت یک نهاد دولتی زیر نظر وزارت دادگستری در رابطه با تمام مسائل حسابرسان است که با تصویب قانون حسابرسان سال ۱۹۹۵ توسط پارلمان سوئد تشکیل شد که از محل کارمزدهای دریافتی از حسابرسان و مؤسسات حسابرسی ثبت شده اداره می‌شود. هیئت دارای وظایف کلی به شرح زیر است:

الف. نظارت بر حسابرسان؛

ب. برگزاری آزمون‌های حرفه‌ای؛

ج. همکاری بین‌المللی،

د. ثبت مؤسسات حسابرسی و ارائه مجوز به حسابرسان.

وظیفه هیئت در زمینه نظارت، شامل نظارت بر حسابرسان قانونی، مؤسسات حسابرسی ثبت شده و کارهای حسابرسی انجام شده و همچنین اطمینان از این موضوع که اخلاق حرفه‌ای برای حسابرسان و استانداردهای حسابرسی پذیرفته شده به نحو مناسبی توسعه یافته‌اند. ابزار نظارت هیئت، بررسی کنترل کیفیت دوره‌ای، بازرسی بر مبنای ریسک، بازرسی‌های انضباطی و اختیار اعمال جرائم انضباطی است.

^۱Disciplinary Court for Auditors

^۲Supervisory Board of Public Accountants

در حوزه تدوین قوانین، هیئت، اختیار تدوین احکام اخلاقی و مقررات رسمی در زمینه‌های محول شده به آن از طرف دولت را دارد. با این حال مهمترین تأثیر اقدامات هیئت در رابطه با اجرای استانداردها، بیانیه‌هایی است که در بازرسی‌ها و صدور جرائم انضباطی گزارش می‌شود. حوزه اختیارات هیئت شامل مؤسسات حسابرسی ثبت شده، تمام حساب‌رسان و صاحبکاران حسابرسی است. دفعات بازرسی در مورد پرونده‌های حسابرسی واحدهای با منافع عمومی که اکثراً توسط هفت مؤسسه حسابرسی بزرگ انجام می‌شود، هر سه سال یکبار است. حساب‌رسان انفرادی نیز هر سه سال یکبار مورد بازرسی قرار می‌گیرند اما چهار مؤسسه بزرگ تقریباً به‌طور پیوسته در معرض بازرسی هستند. همچنین هیئت، مسئول برگزاری آزمون‌های حرفه‌ای لازم برای تأیید حساب‌رسان قانونی است.

۷- تایوان

در تایوان کمیسیون نظارت مالی^۱ در سال ۲۰۰۴ به‌عنوان مرجع ذیصلاح مسئول توسعه، نظارت، قانون‌گذاری و بازرسی بازارهای مالی و مؤسسات ارائه خدمات مالی تشکیل شد. کمیسیون به‌دنبال کارکرد سالم مؤسسات مالی، حفظ ثبات مالی و توسعه بازارهای مالی تایوان است. اهداف اصلی کمیسیون از زمان تشکیل، شامل موارد زیر است:

ایجاد محیطی کارآمد، منصفانه، به‌سوی بین‌المللی شدن برای صنعت مالی، تقویت اقدامات حفاظتی برای مصرف‌کنندگان، سرمایه‌گذاران و کمک به صنعت مالی جهت رسیدن به توسعه پایدار.

به موجب ماده یک «قانون اصلی کمیسیون»^۲ دولت تایوان، کمیسیون را به جهت ترویج مدیریت کسب و کار در مؤسسات مالی، حفظ ثبات مالی و تسهیل توسعه بازارهای مالی تشکیل داد. همچنین به‌موجب ماده دو قانون مذکور، کمیسیون نظارت مالی، مرجع ذیصلاح توسعه، نظارت، قانون‌گذاری و بازرسی بازارهای مالی و مؤسسات ارائه خدمات مالی در تایوان است. هدف از تشکیل و مسئولیت این نهاد در حوزه حرفه حسابرسی، ایجاد سیستم نظارت حرفه‌ای برای حسابداران رسمی^۳ و افزایش کیفیت در حرفه حسابرسی برای کسب اطمینان از اینکه حسابداران رسمی، نقش حرفه‌ای مناسب خود را در حوزه اقتصادی ایفا می‌کنند. بر طبق ماده سه قانون حسابداران رسمی سال ۲۰۰۷، کمیسیون، مرجع ذیصلاح نظارتی حسابرسی قانونی^۴، بازرسی و اقدامات انضباطی مؤسسات حسابرسی با هدف حفاظت از منافع عام برای نیل به هدف نهایی یعنی افزایش نظارت بر حسابداران رسمی و حرفه حسابرسی و بهبود کیفیت گزارشگری مالی است. بودجه کمیسیون از بودجه دولتی و حق‌الزحمه‌های دریافتی از مؤسسات تحت نظارت یا ارگان‌های حرفه‌ای مجاز مانند بانک‌ها، شرکت‌های مرتبط با بازار اوراق بهادار و شرکت‌های بیمه‌ای و سایر ارگان‌های مشابه تامین می‌شود.

^۱Financial Supervisory Commission (FSC)

^۲FSC Organic Act

^۳CPAs

^۴Statutory audit

در حال حاضر کمیسیون وظایف بازرسی مؤسسات حسابرسی و نظارت بر حسابسان را به بخش نظارتی حسابداری و حسابرسی^۱ در اداره اوراق بهادار و آتی^۲ محول کرده است. تعداد کارکنان بخش نظارت بر حسابرسی و حسابداری حدود ۳۵ نفر است که اکثراً دارای مدرک حسابدار رسمی یا دارای مدارک تحصیلی بالایی در رشته حسابداری با چندین سال سابقه کار در مؤسسات حسابرسی هستند. از سال ۲۰۰۹ مؤسسات حسابرسی ارائه‌دهنده خدمات حسابرسی برای بیش از یکصد شرکت سهامی، حداقل هر سه سال یکبار بازرسی می‌شوند و مؤسسات حسابرسی دارای صاحبکارانی بین ده تا صد شرکت، حداقل هر شش سال یکبار بازرسی می‌شوند. سایر وظایف کمیسیون نظارت مالی به شرح زیر می‌باشد:

- ثبت مؤسسات حسابرسی؛
- وظایف آموزشی؛
- تدوین استانداردها، اقدامات انضباطی در حوزه حسابرسی یا فعالیت‌های نظارتی دیگر مانند نظارت بر گزارشگری مالی یا قانون‌گذاری اوراق بهادار.

۸- دانمارک

طبق بخش ۳۲ قانون تأیید حسابسان و مؤسسات حسابرسی دانمارک^۳، نهاد ناظر بر امور بازرگانی دانمارک^۴ مسئول نظارت بر حسابسان و مؤسسات حسابرسی است. وظایف نظارتی این نهاد شامل موارد زیر است:

۱. آزمون‌ها به همراه آموزش‌های پیوسته؛
 ۲. بررسی کنترل کیفیت؛
 ۳. اقدامات انضباطی؛
 ۴. بازرسی؛
 ۵. همکاری و تبادل اطلاعات با مراجع ذیصلاح در سایر کشورها.
- در نهاد ناظر بر امور بازرگانی دانمارک، نهاد ناظر بر حرفه حسابرسی دانمارک^۵ مسئولیت کنترل کیفیت مؤسسات حسابرسی را بر عهده دارد. این نهاد مسئولیت کنترل کیفیت تمام مؤسسات حسابرسی در دانمارک را بر عهده دارد. مؤسسات حسابرسی واحدهای با منافع عمومی حداقل هر سه سال بازرسی می‌شوند. سایر مؤسسات حسابرسی، حداقل هر شش سال بازرسی می‌شوند البته بر اساس تصمیم نهاد ناظر بر حسابرسی ممکن است یک مؤسسه حسابرسی به دفعات بیشتری مورد بازرسی قرار گیرد. تقریباً ۱۸۰۰ مؤسسه حسابرسی و ۴۵۰ حسابرس قانونی تحت بررسی کنترل

^۱ Accounting and Auditing Supervision Division

^۲ Securities and Futures Bureau

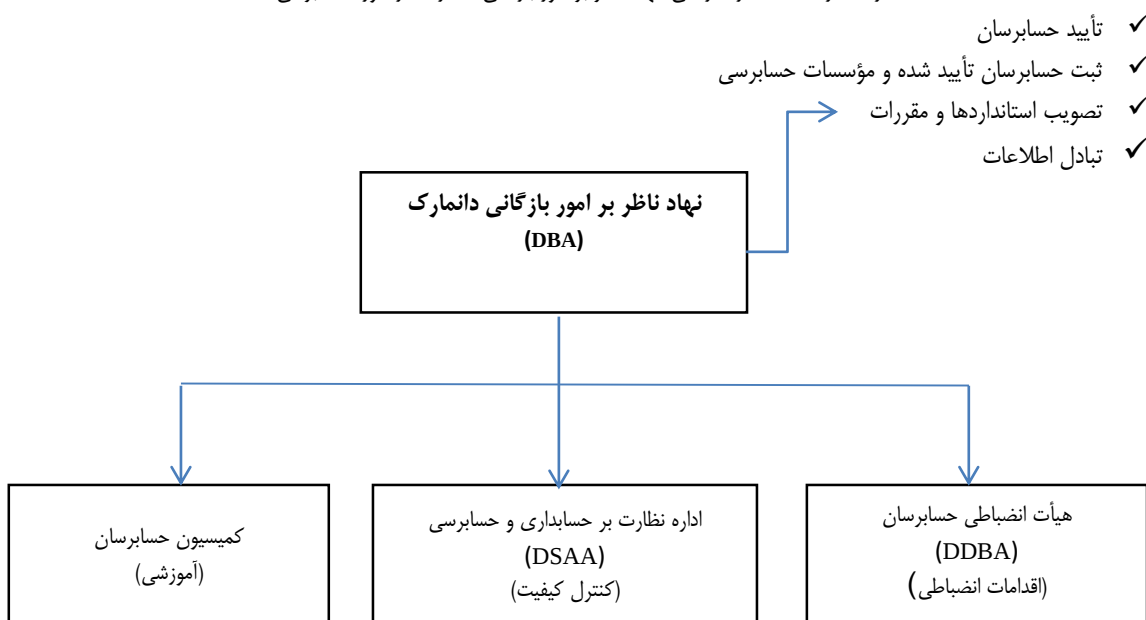
^۳ Danish Act on Approved Auditors and Audit Firms

^۴ Danish Business Authority

^۵ Danish Supervisory Authority on Auditing

کیفیت این نهاد هستند که این مؤسسات و حسابر سان حدود ۱۴۰,۰۰۰ شرکت را حسابرسی می‌کنند. نگاره شماره ۵ ساختار سازمانی نهاد ناظر بر امور بازرگانی دانمارک در حوزه حسابرسی را نشان می‌دهد.

نگاره شماره ۵- ساختار سازمانی نهاد ناظر بر امور بازرگانی دانمارک در حوزه حسابرسی



بازرسان باید موارد زیر را در مؤسسات حسابرسی بازرسی کنند:

۱. مؤسسه حسابرسی دارای سیستم کنترل کیفیت مورد نیاز است؛
۲. سیستم کنترل کیفیت مؤسسه مناسب با اندازه مؤسسه حسابرسی است و رویه‌های کنترل کیفیت مناسبی را اجرا می‌کند؛
۳. مؤسسه فهرست به روزشده‌ای از مالکان و اعضا دارد که با مقررات مالکیت (قانون حسابرسی) مطابقت دارد؛
۴. مؤسسه حسابرسی دارای قوانینی برای کنترل استقلال کلی مؤسسه و همچنین هر کار حسابرسی است؛
۵. اجرای وظایف مؤسسه مطابق با رویه‌های حسابرسی پذیرفته شده عمومی شامل استانداردهای حسابرسی دانمارک است؛

۶. حسابر سان شاغل در مؤسسه حسابرسی تحت آموزش‌های پیوسته اجباری هستند؛

۷. مؤسسه حسابرسی، قوانین داخلی مناسبی در خصوص شناسایی مشتری جهت جلوگیری از پولشویی دارد.

هیئت انضباطی حسابر سان وظیفه مدیریت سیستم انضباطی حسابر سان و مؤسسات حسابرسی را بر عهده دارد. رئیس و اعضای این بخش برای یک دوره ۴ ساله انتخاب می‌شوند. حوزه اختیارات این هیئت شامل رسیدگی به شکایت‌های

احتمالی بر علیه حسابرسان و همچنین مؤسسات حسابرسی در خصوص عدم تطابق با وظایف قانونی آنهاست. ضمانت‌های اجرایی این هیئت، شامل ارائه اخطار یا پرداخت جریمه مالی است.

۹- برزیل

مرجع ناظر بر حسابرسان شرکت‌های سهامی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار برزیل، کمیسیون بورس و اوراق بهادار برزیل است. کمیسیون اوراق بهادار برزیل بر اساس مصوبه قانونی دسامبر ۱۹۷۶ به عنوان نهاد دولتی وابسته به وزارت دارایی برزیل به ثبت رسید. اهداف اصلی کمیسیون به شرح زیر است:

- اطمینان از عملکرد مناسب بورس و بازارهای خارج از بورس؛
- حفاظت از تمام دارندگان اوراق بهادار در برابر اقدامات کلاهبردانه و غیرقانونی که توسط مدیران شرکت‌ها؛
- سهامداران عمده و یا مدیران صندوق‌های مشترک اعمال می‌شود؛
- پرهیز و ممانعت از هرگونه کلاهبرداری و دستکاری در قیمت‌ها که باعث ایجاد قیمت‌های کاذب در بازار اوراق بهادار می‌شود؛
- اطمینان از دسترسی عموم به اطلاعات مرتبط با اوراق بهادار معامله شده و شرکت‌های منتشرکننده این اوراق؛
- اطمینان از دادوستد منصفانه برای تمام کاربران بازار؛
- تشویق به سپرده‌گذاری و سرمایه‌گذاری آن در اوراق بهادار؛
- ارتقا، توسعه و بهره‌وری بازار اوراق بهادار و رشد سرمایه شرکت‌های سهامی عام.

طبق قانون اوراق بهادار شماره ۳۸۵، ۶/۷۶، مؤسسات حسابرسی و حسابرسان مستقل، ملزم به ثبت در کمیسیون به منظور حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و سایر مؤسساتی که در بازار اوراق بهادار برزیل فعالیت می‌کنند، می‌باشند. در رابطه با حرفه حسابرسی، کمیسیون بورس و اوراق بهادار دارای اختیارات قانونی زیر است:

۱. بازرسی و نظارت بر حسابرسان شرکت‌های سهامی عام پذیرفته شده در بورس، صندوق‌های سرمایه‌گذاری و دیگر نهادهای فعال در بازار اوراق بهادار؛

۲. تدوین قوانین حسابرسان در بازار اوراق بهادار؛

۳. ثبت حسابرسان مستقل و مؤسسات حسابرسی شرکت‌های سهامی؛

۴. اعمال ضمانت‌های اجرایی قوانین (تنبیه‌های انضباطی): اخطار، جریمه، تعلیق یا لغو ثبت.

برنامه‌های بازرسی کمیسیون از سال ۱۹۷۸، یعنی بلافاصله پس از تشکیل کمیسیون طبق قانون اوراق بهادار برزیل (قانون شماره ۳۸۵/۷۶) شروع شد. بخش بازرسی در محل، برای بازرسی مستقیم از برنامه بازرسی بر مبنای تقاضا استفاده می‌کرد. یعنی بر مبنای مورد به مورد. در سال ۲۰۱۱ علاوه بر بازرسی بر مبنای تقاضا، سیستم بازرسی بر مبنای

ریسک^۱ مورد استفاده قرار گرفت و برنامه بازرسی مستقیم دوره‌ای اجرا شد. در برزیل تقریباً ۹۳ درصد از حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس را چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ انجام می‌دهند.

سرپرستی و اجرای قوانین در ارتباط با بازار اوراق بهادار، از دیگر مسئولیت‌های کمیسیون نظارت بر گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس، علاوه بر مسئولیت‌های نظارت است. کمیسیون، مسئولیتی در ارتباط با تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی در برزیل ندارد. در ارتباط با آموزش‌های حرفه‌ای پیوسته، کمیسیون حداقل الزامات آموزشی از پیش تعیین شده‌ای را تعیین کرده است و به اجرای برنامه‌ها توسط سازمان‌های حرفه‌ای نظارت می‌کند.

۱۰- لهستان

در تاریخ ۶ ژوئن سال ۲۰۰۹، قانون «حسابرسان قانونی، تشکلهای حرفه‌ای، مؤسسات مجاز به حسابرسی صورت‌های مالی و نظارت عمومی»^۲ در لهستان لازم الاجرا شد. طبق این قانون کمیسیون نظارت حسابرسی^۳ زیر نظر وزارت مالی به عنوان یک سازمان مستقل ناظر برای نظارت بر موارد زیر تشکیل شد:

۱. حسابرسان قانونی^۲. مؤسسات حسابرسی^۳. انجمن ملی حسابرسان قانونی^۴

اگرچه وظایف بسیاری در ارتباط با عملکرد سیستم نظارت به انجمن ملی حسابرسان قانونی محول شده است، اما مسئولیت نهایی برای سیستم نظارت، بر عهده کمیسیون نظارت حسابرسی است. کمیته نظارت ملی^۵ (یکی از نهادهای انجمن ملی حسابرسان قانونی) وظیفه بازرسی مؤسسات حسابرسی را بر عهده دارد. بازرسی‌ها توسط بازرسان غیر شاغل در مؤسسات حسابرسی که توسط انجمن ملی حسابرسان قانونی استخدام می‌شوند، انجام می‌شود. کمیسیون نظارت حسابرسی مسئولیت نهایی اما غیر مستقیم برای سیستم بازرسی را همچنان حفظ کرده است. در راستای انجام مسئولیت خود، کمیسیون نظارت مالی در رابطه با بازرسی‌های مؤسسات حسابرسی واحدهای با منافع عمومی اقدامات زیر را انجام می‌دهد: تصویب برنامه بازرسی سالانه، تأیید بازرسان در مورد هر بازرسی، اجازه شرکت در بازرسی‌ها به ناظرانش، ارائه پیشنهادات و یا دستورالعمل‌هایی در مورد رویه‌های بازرسی، درخواست توضیحات و اصلاحات، ارائه گزارش سالانه در رابطه با اجرای برنامه بازرسی برنامه‌های بازرسی در مورد مؤسسات حسابرسی واحدهای با منافع عمومی هر سه سال (در مورد چهار بزرگ به صورت سالانه) و در مورد مؤسسات حسابرسی سایر شرکت‌ها به صورت حداقل هر شش سال یکبار.

^۱Supervisory System Based on Risk

^۲ACT on Statutory Auditors, Their Self-Governing Organisation, Entities Authorised to Audit Financial Statements and on Public Oversight (2009)

^۳Audit oversight commission (Polish abbrev. "KNA")

^۴National Chamber of Statutory Auditors (Polish abbrev. "KIBR")

^۵National Supervisory Committee

انجمن ملی حسابرسان قانونی، وظایف متعددی در رابطه با حرفه حسابرسان قانونی بر عهده دارد (ثبت مؤسسات حسابرسی، آموزش، تدوین استانداردها و اقدامات انضباطی). با این حال کمیسیون نظارت مالی، مسئولیت نهایی برای انجام صحیح این وظایف توسط انجمن ملی حسابرسان را بر عهده دارد. کمیسیون برای انجام این مسئولیت، اختیارات قانونی متعددی که شامل حق تصویب مصوبات خاصی از تصمیمات انجمن ملی حسابرسان قانونی یا درخواست به دادگاه اجرایی در موارد عدم تأیید مصوبات انجمن ملی حسابرسان دارد. حق تصویب در رابطه با موارد زیر است:

استانداردهای حسابرسی ملی، اصول کنترل کیفیت داخلی مؤسسه حسابرسی، اصول اخلاق حرفه‌ای برای حسابرسان قانونی، مقررات مربوط به اقدامات انضباطی، اصول آموزش حرفه‌ای پیوسته حسابرسان قانونی، مقررات مربوط به سیستم برگزاری آزمون حسابرس قانونی

۱۱- ترکیه

در ترکیه، مسئولیت نظارت بر حرفه حسابرسی، بر عهده هیئت بازارهای سرمایه (نهاد ناظر بر بازار سرمایه) (CMB)، آژانس نظارت و تدوین مقررات بانکی^۲ (BRSA)، هیئت استانداردهای حسابرسی، حسابداری و نظارت عمومی^۳ (POA) و قرار دارد. هیئت استانداردهای حسابرسی، حسابداری و نظارت عمومی بر اساس حکم قانونی سازمان استانداردهای حسابداری و حسابرسی و نظارت عمومی در سال ۲۰۱۱ ایجاد شده است. همچنین هیئت بازارهای سرمایه از سال ۱۹۸۱ به عنوان تنها تنظیم‌کننده حرفه حسابرسی در بازار سرمایه محسوب می‌شود. آژانس نظارت و تدوین مقررات بانکی، وظیفه تدوین مقررات و نظارت بر حسابرسان در بخش‌های بانکی و بیمه را بر عهده دارد. رابطه بین نهاد ناظر بازار سرمایه و نهاد ناظر بر رویه‌های حسابداری و حسابرسی به صورت عام و خاص است، بدین صورت که نظارت هیئت استانداردهای حسابرسی، حسابداری و نظارت عمومی، نظارت عام و نظارت هیئت بازارهای سرمایه نظارت خاص است. به هر ترتیب، شرکت‌های حسابرسی باید برای فعالیت در بازار سرمایه از هیئت بازارهای سرمایه مجوز اخذ نمایند و اقدامات قانونی درخصوص کیفیت حسابرسی آنها در وهله اول بر عهده هیئت بازارهای سرمایه است، اما ید هیئت استانداردهای حسابرسی، حسابداری و نظارت عمومی در عرصه نظارت قطع نمی‌گردد. همچنین نهاد استانداردگذار در ترکیه، هیئت استانداردهای حسابرسی، حسابداری و نظارت عمومی است. وظایف و اختیارات هر یک از دو نهاد مذکور به شرح زیر است:

هیئت استانداردهای حسابرسی، حسابداری و نظارت عمومی:

- استانداردگذاری جهت اطمینان از آماده سازی و حسابرسی گزارش‌ها مطابق با استانداردهای بین‌المللی و انجام نظارت عمومی اثربخش؛

^۱Capital Markets Board of Turkey

^۲Banking Regulation and Supervision Agency

^۳Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Board

- نهاد اصلی برای 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؛
- هیئت بازارهای سرمایه:
- 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؛

هیئت بازارهای سرمایه یک کرسی در اعضای هیئت مدیره هیئت استانداردهای حسابرسی، حسابداری و نظارت عمومی دارد. قانون بازار سرمایه، دست هیئت بازارهای سرمایه در خصوص نظارت و تنظیم شرکت‌های حساب‌رسان دارای مجوز در بازار سرمایه را کاملاً باز گذاشته است.

جمع‌بندی

شکست خودانتظامی حرفه حسابرسی در پیشگیری و کشف فسادهای اوایل دهه نخست قرن ۲۱ و فقدان اعتبار و عدم تضمین کیفیت حسابرسی توسط گزارش‌های بررسی‌های هم‌پیشگان در ایالات متحده، عاملی شد که نهادهای پاسخگو به عموم، از اعتماد به سیستم خودکنترلی حرفه حسابرسی خودداری کنند. در پاسخ به انتقادات روز افزون و عدم موفقیت حرفه حسابرسی در شناسایی رسوایی‌های مالی ایجاد شده، کنگره ایالات متحده، قانون ساربینز-آکسلی را در سال ۲۰۰۲ وضع نمود که برای نخستین بار، نظارت مستقل بر حرفه حسابرسی را الزامی دانست. از سال ۲۰۰۴ به بعد، کلیه مؤسسات حسابرسی که گزارش حسابرسی منتشر می‌نمودند، باید تحت نظارت هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام قرار می‌گرفتند نهاد مذکور، به شکل ادواری بازرسی‌هایی را برای مشخص کردن کیفیت حسابرسی مؤسسات انجام می‌دهد. این تغییر خط مشی، خط بطلانی بود که بر خودانتظامی حرفه حسابرسی کشیده شد و نظارت دولتی جایگزین آن گردید. گسترش وضع قوانین در این زمینه در ایالات متحده و نیز رسوایی‌های مالی اروپا، اتحادیه اروپا را نیز وادار نمود تا در قوانین حاکم بر حرفه تجدیدنظر کند و نیز تأکید ویژه‌ای در خصوص نظارت مستقل دولتی بر کیفیت کار حسابرسی نمود. در ماه ژوئن ۲۰۰۶، نسخه جدید رهنمود شماره ۸ جایگزین شد (با عنوان حسابرسی حساب‌های سالانه و حساب‌های تلفیقی) و یکی از الزامات این نسخه جدید برای اعضا، ایجاد سیستم مؤثر نظارت دولتی بر حرفه حسابرسی و مؤسسات حسابرسی در حیطه هر کشوری می‌باشد. از آنجایی که رهنمود جدید الزام می‌داشت که سیستم نظارتی دولتی توسط اعضای خارج از حرفه کنترل شود، این رهنمود نقطه پایان دوران خود کنترلی در کشورهای اروپایی محسوب می‌شد. طبق تجدیدنظر صورت گرفته در رهنمود شماره ۸ اروپا، مقامات دولتی ناظر، مسئولیت نهایی ثبت و تأیید

مؤسسات حسابرسی، کنترل کیفی کار، و کلیه امور بازرسی و اعمال قوانین در خصوص مؤسسات حسابرسی را بر عهده گرفتند.

با توجه به موارد فوق، به نظر می‌رسد پس از ناکامی‌های گزارشگری مالی در اواخر قرن بیستم، نگرانی‌ها در مورد اثرگذاری فرایند خودکنترلی و به‌ویژه لزوم نظارت جدا از درون حرفه، برای تضمین کیفیت حسابرسی ضروری تلقی شده و نتیجه آن، پایان بخشیدن به سیستم خودکنترلی و جایگزینی نهاد نظارت از جانب ناظر دولتی بوده است. نهادهایی که هم از نظر نیروی انسانی و هم منابع مالی مستقل از حرفه حسابرسی هستند. و لیکن مسئله مطرح در این زمینه، بحث اعتبار رسیدگی‌های صورت گرفته توسط مقامات ناظر دولتی در مقایسه با سیستم خودکنترلی حرفه است. شواهد گزارش شده از ایالات متحده نشان می‌دهد که در نظارت دولتی، برخلاف بررسی هم‌پیشگان، بازرسان هیئت نظارت قادر بوده‌اند بر علیه حسابرسان بدنامی که منجر به جرائم بزرگی می‌شوند، اقدامات مناسب‌تری را به عمل آورند. این اقدامات شامل هشدار به کمیسیون بورس و اوراق بهادار در خصوص تخلفات حسابرسان و اقدامات تأدیبی توسط هیئت نظارت است. به نظر می‌رسد، انتظارات و انگیزه‌های مدیران و حسابرسان نیز بعد از این قانون تغییر کرده باشد. مثلاً این قانون جرائم حقوقی سنگینی را برای مدیرانی که مرتکب گزارشگری مالی گمراه‌کننده می‌شوند، در نظر گرفته است به‌طوری که بازرسان هیئت نظارت می‌توانند حسابرسان متخلف و مشتریان آنها را به کمیسیون بورس و اوراق بهادار و یا واحد قضایی معرفی کنند که در نوع خود، اثر پیشگیرانه‌ای داشته است.

به نظر می‌رسد، دلایل کافی وجود دارد که بپذیریم بعد از تغییر رویه فوق در ساز و کار نظارت، حسابرسان و مدیران انگیزه بیشتری پیدا کرده باشند تا کیفیت حسابرسی و متعاقب آن، گزارشگری مالی را بهبود بخشند. هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در سال ۲۰۰۲ اعلام کرد ساز و کارهای نظارت بر حسابرسان که توسط انجمن حسابداران رسمی ایالات متحده تدارک دیده شده است، از طرف اعضای کنگره، رسانه‌ها و سایرین مورد انتقادات قابل توجهی قرار گرفته است. این تغییر رویه در نظارت، پاسخ‌هایی به ناکارایی‌های حرفه حسابداری در خودکنترلی به شمار می‌رفت. به هر حال باید قبول کرد که مسئول پاسخگویی به افکار عمومی (در آمریکا SEC)، باید قدرت نظارتی و سیاست‌گذاری حسابرسی را نیز داشته باشد. به طور سنتی، نهادهای وابسته به دولت نیز همواره نهاد اصلی دارای صلاحیت برای حمایت از منافع عمومی به شمار رفته‌اند که بی‌طرف‌تر از سیستم خودکنترلی عمل می‌کنند. هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در سال ۲۰۰۵ در سایت خود گزارشی از عملکرد خود داده بود که نشان از استقبال فراگیر از روند کنونی نظارت از جانب عموم بوده است. این موضوع با نظر مایکل کوک^۱ مطابقت دارد که می‌گوید: "من معتقدم که فرایند بازرسی هیئت نظارت دارای مقاصد خوب و مناسبی است و اطلاعات حاصل از آن سازنده است". همچنین شواهد تجربی حاکی از این وجود دارد که کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی بعد از قانون ساربینز-آکسلی بهبود یافته است. مثلاً کوهن و همکاران (۲۰۰۸) گزارش کردند مدیریت سود بعد از این قانون کاهش یافته و لوبو و زو

^۱ رئیس هیئت‌مدیره و شریک ارشد سابق مؤسسه حسابرسی دپلویت اند تاش (Deloitte and Touche)

(۲۰۰۶) به این نتیجه رسیدند که حساب‌رسان بعد از این قانون محافظه‌کارتر شده‌اند. به علاوه، مشتریان حساب‌رسی زیادی بعد از اجرای این قانون، به‌خاطر گزارش‌های با کیفیت ضعیف از لیست شرکت‌های پذیرفته شده حذف یا دچار وضعیت بدی در تابلو شده‌اند که عقب‌نشینی آنها به شکل بهبود دادن متوسط کیفیت گزار شگری مالی بعد از این قانون است. پژوهش‌گران در کشورهای دیگر نیز به نتایجی حاکی از اثربخشی سیستم نظارت دولتی دست یافته‌اند. ون دپول و همکاران (۲۰۰۹) در پژوهش خود در هلند به بررسی رابطه بین اقلام تعهدی غیرعادی شرکت و پیامدهای بازرسی اولیه هیئت نظارت دولتی پرداختند. نتایج آنها نشان داد شرکت‌هایی که حساب‌رسی آنها توسط مؤسساتی انجام می‌شود که دارای گزار ش بازرسی اولیه منفی هستند (دارای بندهای حساب‌رسی‌اند)، کیفیت اقلام تعهدی پایینی داشتند. در مقابل، شرکت‌هایی که توسط مؤسساتی حساب‌رسی می‌شدند که گزار ش‌های مطلوب (بدون بندهای حساب‌رسی) داشتند، دارای کیفیت بالاتر بودند، در حالی که این نتایج برای بررسی هم‌پیشگان به دست نیامد. این نتایج از اثربخشی سیستم نظارت دولتی در هلند در مقایسه با سیستم بررسی هم‌پیشگان حکایت دارد. لنوکس و پیتمن (۲۰۰۷) بررسی کردند که آیا گزار ش‌های بازرسی منتشر شده توسط هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، اطلاعات معتبرتری را در خصوص کیفیت مؤسسه حساب‌رسی در اختیار واحد مورد رسیدگی قرار می‌دهد. یافته‌های آنان نشان می‌داد گزار ش‌های هیئت نظارت معتبر بوده و از نظر استفاده‌کنندگان دارای محتوای اطلاعاتی است (کارسلو و همکاران، ۲۰۰۸) شواهدی در تأیید نتایج لنوکس و پیتمن یافتند و نشان دادند فرایند بازرسی‌های هیئت نظارت منتج به بهبود کیفی حساب‌رسی از طریق کاهش در اقلام تعهدی غیرعادی واحدهای مورد رسیدگی می‌شود. علاوه بر این آنها به این نتیجه رسیدند که این بهبود در کیفیت حساب‌رسی از هرگونه بهبودی تحت سیستم بررسی هم‌پیشگان بهتر بوده است.

به طور خلاصه، نتایج حاکی از آن است که خود انتظامی در حرفه حساب‌رسی شکست خورده و امروزه در اکثر کشورهای جهان، نهاد نظارتی مستقل برای صدور مجوز حساب‌رسی و کنترل کیفیت حساب‌رسی ایجاد شده است؛ تشکیل مجمع بین المللی نظارت بر حساب‌رسان در سال ۲۰۰۶ نیز در همین راستا بوده است. نکته‌ای که وجود دارد این است که کشورهای عضو این سازمان، ساختار نظارت، را از جوامع حرفه‌ای جدا کرده‌اند و تشکیلاتی مستقل از جوامع حرفه‌ای برای آن ایجاد کرده‌اند. رویه جاری در نهادهای ناظر بر حساب‌رسی در دنیا این است که نظارت مستقل و از جانب دولت باشد، افراد شاغل در حرفه حق عضویت در ارکان آن را نداشته باشند و منابع مالی آنها، عمدتاً از جانب بودجه دولت و حق عضویت اعضا تأمین می‌شود.

با توجه به روند تغییرات نظارت بر حساب‌رسی در دنیا و تجدید ساختار در سیاست‌گذاری حساب‌رسی، سؤالی که مطرح می‌شود این است که آیا وجود نهاد نظارتی مستقل از حرفه حسابداری در ایران، تا چه اندازه می‌تواند کیفیت حساب‌رسی را ارتقاء داده و استقلال حساب‌رسان را تقویت کند؟

منابع

۱. بختیاری‌پور، مهدی؛ بررسی تطبیقی ساز و کارهای نظارت، طبقه‌بندی و انتخاب حسابرس و ارائه چارچوب پیشنهادی برای حمایت از استقلال حسابرسان. مرکز پژوهش، توسعه و مطالعات اسلامی سازمان بورس و اوراق بهادار.
۲. Alkhatib, K. (2014). "The Determinants of Forward-Looking Information Disclosure". Available online at www.sciencedirect.com.
۳. Ashraf, Javiriyah; 2011, the Accounting Fraud @ Worldcom: The Causes, The Characteristics, The Consequences, And The Lessons Learned; the University of Central Florida Orlando, Florida.
۴. Carcello J. V., C. Hollingsworth, S. Mastrolia, The Effect of PCAOB Inspections on Big 4 Audit Quality, Working paper, University of Tennessee, 2008
۵. 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.
۶. DeFond M. L., How Should the Auditors Be Audited? Comparing the PCAOB Inspections With the AICPA Peer Reviews, Journal of Accounting and Economics, 2009
۷. Dewing, Ian; Russell, Peter; 2015, Audit, Supervision and Risk in Financial Services; Research Committee of ICAS.
۸. Ernst and Young (EY), European Union Audit Legislation, www.ey.com, April 2014.
۹. Electronic Filing and the EDGAR System: A Regulatory Overview available at. www.sec.gov.
۱۰. FEE. "Global Observations on the Role of the Audit Committee", Center for Audit Quality, ICAA, ۲۰۱۳.
۱۱. <http://www.aicpa.org/ABOUT/MISSIONANDHISTORY/Pages/MissionHistory.aspx>.
۱۲. <https://pcaobus.org/About/History/Pages/default.aspx>.
۱۳. <https://pcaobus.org/About/Pages/default.aspx>.
۱۴. https://pcaobus.org/Rules/Pages/Section_2.aspx.
۱۵. <https://pcaobus.org/enforcement/Pages/default.aspx>.
۱۶. <https://www.frc.org.uk/Our-Work/Conduct/Professional-oversight/Oversight-of-Audit/Recognition-of-Recognised-Supervisory-Bodies-and-R/Current-RSBs-and-RQBs.aspx>.
۱۷. https://www.ifiar.org/IFIAR/media/Documents/General/About%20Us/2016_Member_Profile_United-Kingdom.pdf.
۱۸. <https://www.frc.org.uk/Our-Work/Audit/Professional-oversight/Oversight-of-Audit.aspx>
۱۹. <http://www.hp.jicpa.or.jp/english/accounting/qc/index.html>.
۲۰. https://www.ifiar.org/IFIAR/media/Documents/General/About%20Us/2016_Member_Profile_Japan.pdf.
۲۱. <https://www.kpmg.com/CN/en/PressRoom/Documents/201502-cpa-journal.pdf>.

٢٢. https://www.ifiar.org/IFIAR/media/Documents/General/About%20Us/2016_Member_Profile_The-Netherlands.pdf.
٢٣. <http://www.fsc.gov.tw/en/home.jsp?id=1&parentpath=0>.
٢٤. <http://www.fsc.gov.tw/en/home.jsp?id=10&parentpath=0,1>.
٢٥. https://danishbusinessauthority.dk/sites/default/files/danish_act_approved_auditors_audit_firms.pdf.
٢٦. http://www.mf.gov.pl/documents/764034/1002233/20120912_ustawa_o_bieglych-ang.pdf.
٢٧. <https://www.ifiar.org/IFIAR/media/Documents/General/Final-Core-Principles.pdf>.
٢٨. https://pcaobus.org/Registration/Information/Documents/Registration_FAQ.pdf.
٢٩. https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket037/Release_2011-006.pdf.
٣٠. <https://www.frc.org.uk/Our-Work/Audit/Professional-oversight/Oversight-of-Audit/Notification-of-change-of-auditor.aspx>.
٣١. <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/46/section/519>.
٣٢. <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/46/section/523>.
٣٣. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0537&from=EN>.
٣٤. <http://law.fsc.gov.tw/law/EngLawContent.aspx?Type=E&id=1413>.
٣٥. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0056&from=EN>.
٣٦. http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/subportal_ingles/menu/investors/anexos/CVM-Instruction-308.pdf
٣٧. https://www.hp.jicpa.or.jp/english/about/publications/pdf/PUBLICATION-PA_Profession_in_Japan2008.pdf
٣٨. https://secure.viewer.zmags.com/static/production.zmags/8oo_pdf_f283ad28814df92fbc997a899bb48b04.
٣٩. IFAC (2015) “The New Auditor’s Report: Greater Transparency Into The Financial Statement Audit”, Exposure Draft, Available at: Institute Of Chartered Accountants Australia, The Benefit of Audit: A Guide To Audit Quality, the Role of the Audit Committee, 2009.
٤٠. Institute of Internal Auditors, Quality Ensuring, Excellence, Model Audit Committee Charter, Revised: May 2013
٤١. International Organization of Securities Commissions (IOSCO), A Statement of the Technical Committee of
٤٢. the International Organization of Securities Commissions, October 2002.
٤٣. International Organization of Securities Commissions (IOSCO), Technical committee and emerging markets committee Of the International organization of securities commissions, April 2005.
٤٤. Kotonen, (2009). “Formal corporate social responsibility reporting in Finnish listed companies”, Journal of Applied Accounting Research, Vol. 10, No. 3, pp. 176-207.

49. KPMG. "KPMG AC survey 2005; 2007; 2008". Available at: www.kpmg.com, Retrieved 2014-10-22.
50. 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
51. Pany K., J. Zhang, Reporting Illegal Acts Externally, A Conflict between Confidentiality and the Public Interest, The CPA Journal, March 2013, pp. 64-67
52. Prudential Regulatory Authority, 2013, the Relationship between the External Auditor and the Supervisor: A Code of Practice; Bank of England.
53. Request for Proposal on Edgar System, 2005
54. SEC, 2016, Financial Reporting Manual, Division of Corporation Finance.
55. SEC Financial Reporting Series, Pro forma financial information, A guide for applying Article 11 of Regulation S-X, September 2015
56. 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.sec.gov/new/press/-123-2006.htm
57. Sedar Filer Manual: standard Procedures and Guidelines for Electronic Filing with the Canadian Securities Administrator, 2006.
58. Spizzirri, Antonio & Matt Fullbrook. "Audit Committee Analysis: 2001-2010", Clarkson Center for Board Effectiveness, University of Toronto, May 2011
59. Spizzirri, Antonio. "Canadian Director Compensation Analysis 2009 – 2012".
60. 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.
61. www.ifac.org/sites/default/files/downloads/extranet/resources/IAASB/AQ-Survey-of-takeholders.pdf.
62. 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