



فرماندهی کل قوا
ستاد کل نیروهای مسلح
دانشگاه و پژوهشگاه عالی دفاع ملی و تحقیقات راهبردی



مرکز نخبگان و استعداد های برتر نیرو های مسلح

گزارش خلاصه سیاستی

بررسی فرآیند ارزیابی کیفیت گزارش حسابرسان در شورای گزارشگری مالی

نام سازمان کاربر طرح:

سازمان بورس و اوراق بهادار (اداره نظارت بر حسابرسان معتمد و گزارشگری مالی)

نام مجری طرح:

سید مصطفی سید حسینی

استاد راهنما:

جناب آقای دکتر سید مصطفی علوی

بهار ۱۴۰۲

چکیده

جریان اطلاعات، پارامتر کلیدی در یک فعالیت اقتصادی است. یکی از حرفه‌هایی که در دنیا به واسطه قرارگیری در جریان اطلاعات در معرض نقد عمومی جامعه در زمان کشف تخلفات قرار می‌گیرد حرفه حسابرسی مستقل است. از این رو مقوله نظارت و ساختار نهادهای ناظر بر حساب‌برسان همواره به عنوان یکی از چالش‌های حوزه مالی و بازار سرمایه مطرح بوده است. شورای گزارشگری مالی (FRC) به عنوان یکی از نهادهای ناظر بر حساب‌برسان در این تحقیق مورد بررسی قرار گرفته است تا علاوه بر تشریح ساختار نظارتی و رویه‌ها مقایسه‌ای تطبیقی از ساختار این نهاد ناظر با ساختار نظارتی سازمان بورس و اوراق بهادار صورت پذیرد. در این تحقیق از روش پژوهش اسنادی استفاده شده است و مستندات مورد استفاده تماماً برگرفته از پایگاه اطلاعاتی رسمی این نهاد استخراج شده است. نتایج بررسی حاکی از آن است که شورای گزارشگری مالی که به واسطه قانون شرکت‌های انگلستان ایجاد شده است با بهره‌گیری از یک هیئت مدیره متشکل از ۹ عضو و همچنین ۵ کمیته تخصصی مشتمل بر کمیته حسابرسی و ریسک، کمیته نظارت بر اخلاق حرفه‌ای، کمیته نظارت، کمیته استانداردها و دستورالعمل‌های قانونی و کمیته مردمی سیاست‌های نظارت بر حساب‌برسان را تدوین و بر اجرای آن نظارت می‌کند. علاوه بر این دو کمیته شامل کمیته پذیرش و کمیته اجرایات نیز دو کمیته اجرایی می‌باشند که علاوه بر کمیته‌های هیئت مدیره بر امر پذیرش و همچنین صدور آرای انضباطی می‌پردازند. امر نظارت در شورای گزارشگری مالی با تکیه بر سه مستند پایه شامل دستورالعمل پذیرش مؤسسات حسابرسی، دستورالعمل نظارت بر مؤسسات حسابرسی و رویه‌های اعمال اجرایات صورت می‌پذیرد. مقایسه تطبیقی ساختار نظارت و مستندات پایه شورای گزارشگری مالی با دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد، دستورالعمل اجرایی کمیته پذیرش و نظارت بر مؤسسات حسابرسی معتمد و دستورالعمل طبقه‌بندی مؤسسات حسابرسی حاکی از آن است که به طور کلی این مستندات مبانی اصلی پذیرش، نظارت و اجرایات را پوشش می‌دهند حال آنکه از منظر منابع مورد نیاز برای نظارت بر حساب‌برسان اداره نظارت با محدودیت‌های بیشتری روبرو می‌باشد.

۱. مقدمه

جریان اطلاعات، پارامتر کلیدی در یک فعالیت اقتصادی است و به عنوان یک عامل اصلی در ظهور، ثبات و کارایی بازارهای سرمایه عمل می‌کند. یکی از حرفه‌هایی که در دنیا به واسطه قرارگیری در جریان اطلاعات در معرض نقد عمومی جامعه در زمان کشف تخلفات قرار می‌گیرد حرفه حسابرسی مستقل است و از این بابت هم هزینه‌های سنگینی را پرداخت کرده است. از این رو مقوله نظارت بر حسابرسان همواره به عنوان یکی از چالش‌های حوزه مالی و بازار سرمایه مطرح بوده است. در همین راستا از دیرباز نهادهایی در قالب نهادهای ناظر بر حسابرسان پدید آمده‌اند تا این اطمینان را فراهم آورند که حسابرسان مطابق با استانداردها و اصول اخلاق اقدام نموده‌اند.

مواد ۴۱ و ۴۲ قانون بازار اوراق بهادار، ناشران را ملزم می‌کند تا مطابق با استانداردهای حسابداری، صورت‌های مالی خود را تهیه و در اختیار عموم قرار دهند، از طرفی ماده ۲۴۲ قانون تجارت حسابداران رسمی را ملزم می‌کند تا نسبت به حساب‌های شرکت اظهار نظر نماید. هدف قانون‌گذار ایجاد بستری شفاف برای اطلاعات در خصوص وضعیت و عملکرد مالی شرکت‌ها می‌باشد. با این حال، سقوط شرکت‌های بسیاری اثربخشی حاکمیت شرکتی، کیفیت گزارش‌های مالی و قابلیت اعتماد کارکردهای حسابرسی را با تردید همراه ساخت. این موارد تقلب در صورت‌های مالی، نگرانی‌های جدی را درباره اثربخشی حاکمیت شرکتی، صداقت و رفتار اخلاقی مدیران ارشد، کفایت و اثربخشی کنترل‌های داخلی، قابلیت اتکای گزارش‌های مالی، کیفیت حسابرسی و کارکرد درست بازارهای مالی به همراه داشتند (رضایی و همکاران، ۱۳۹۴).

لذا مکانیزم‌های خود انتظامی در دو دهه اخیر برای نظارت بر حسابرسان در سطح بین‌المللی به شدت مورد انتقاد قرار گرفته و تلاش‌هایی برای ایجاد مکانیزم‌های نظارتی بیرونی صورت پذیرفت که از آن جمله می‌توان به شکل‌گیری هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عامل (PCAOB) و شورای گزارشگری مالی در انگلیس (FRC) و هیئت نظارت بر حسابرسان اروپا (EGAOB) اشاره کرد. ساختار نظارت بر حسابرسان در ایران اما در مقطع فعلی از چندین مرجع از جمله حرفه حسابرسی و اداره نظارت بر حسابرسان معتمد سازمان بورس اوراق بهادار بازوهای نظارتی بر حسابرسان مستقل در ایران می‌باشند.

اداره نظارت بر حسابرسان معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار نیز یکی از بازوهای نظارتی بر حسابرسان مستقل است که نقش قابل توجه و موثری در ارتقای شفافیت اطلاعاتی در بازار سرمایه دارد که خود مصداقی از نظارت بیرونی محسوب می‌شود چراکه نظارت حرفه بر خود مصداق نظارت درونی دارد. در همین راستا و به منظور توسعه زیر ساخت‌های نظارت بیرونی و بهبود سطح شفافیت گزارش حسابرسان، مطالعه الگوهای نظارت بیرونی که پیشتر در سایر نقاط جهان پدید آمده است ضروری به نظر می‌رسد. در همین راستا این تحقیق برآن است تا بتواند با بررسی ارگان‌هایی از

این دست و استخراج الگوی های نظارتی مربوطه، اطلاعاتی در اختیار دهد تا فرصتی برای بهبود ساختار های فعلی نظارتی اداره نظارت بر حسابرسان معتمد بورس باشد.

۲. بیان مساله

ساختار نهادهای نظارتی بر حسابرسان مستقل کشورهای جهان متفاوت است و هر یک ویژگی های خاصی دارند فلذا ارزیابی ساختار نظارت در نهادهای ناظر در سطح جهان می تواند اطلاعات ذی قیمتی در اختیار یک نهاد ناظر قرار دهد. بررسی ادبیات تحقیق حاکی از آن است که تا کنون تحقیقاتی در ارتباط با بررسی ساختار هیئت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عامل (PCAOB) انجام شده است و هم اکنون پروژه ای با همین مضمون در سازمان بورس و اوراق بهادار در حال انجام می باشد. از این رو تحقیق پیش رو به پاسخ به سوال خواهد پرداخت که فرآیند نظارت بر کیفیت گزارش های صادره توسط حسابرسان در شورای گزارشگری مالی (FRC) چگونه است؟ بدیهی است که بررسی دقیق این پرسش و تشریح ساختار نظارتی شورای گزارشگری مالی، رویه ها و الگوهای رسیدگی و ارائه گزارشات برای ارائه نظارت بر حسابرسان معتمد و گزارشگری مالی سازمان بورس که رسالتی مشابه با شورای گزارشگری مالی بر عهده دارد می تواند راهگشا باشد.

سوالات اصلی این پژوهش به شرح زیر است:

- ساختار نظارت بر شیوه گزارشگری طبق فرآیند نظارت بر کیفیت گزارش های صادره توسط حسابرسان در شورای گزارشگری مالی (FRC) کدام است؟
- نقاط قوت و فرصت های بهبود فرآیند نظارت بر گزارشگری مالی شرکت های سهامی عام در اداره نظارت بر حسابرسان معتمد و گزارشگری مالی سازمان بورس و اوراق بهادار از منظر در مقایسه با فرآیند نظارت بر کیفیت گزارش های صادره توسط حسابرسان در شورای گزارشگری مالی (FRC) کدامند؟
- باتوجه به ساختار نظارت بر شیوه گزارشگری طبق فرآیند نظارت بر کیفیت گزارش های صادره توسط حسابرسان در شورای گزارشگری مالی (FRC)، از منظر مقایسه ساختار نظارت، تطبیق مستندات پایه در فرآیند نظارت بر گزارشگری مالی در اداره نظارت بر حسابرسان معتمد و گزارشگری مالی سازمان بورس و اوراق بهادار چگونه خواهد بود؟

سوالات فرعی پژوهش در راستای پاسخ به سوال اصلی به شرح زیر است:

- نحوه صدور آرای انضباطی توسط FRC چگونه انجام می شود و چه تفاوت/تفاوتهایی با شیوه نظارت بر گزارشگری مالی در اداره نظارت بر حسابرسان معتمد و گزارشگری مالی در سازمان بورس اوراق بهادار دارد؟
- فرصت های بهبود و تقویت فرآیند نظارت بر گزارشگری مالی در اداره نظارت بر حسابرسان معتمد و گزارشگری مالی سازمان بورس و اوراق بهادار چه راهکارهایی می توان در زمینه بررسی پرونده های حسابداری و نحوه دادن آرای انضباطی پیشنهاد نمود.

هدف کاربردی و اصلی این پژوهش، بررسی و شناسایی ساختار نظارت بر کیفیت گزارشهای صادره توسط حسابرسان در شورای گزارشگری مالی (FRC) می باشد. همچنین می توان با مقایسه ای اجمالی با فرآیند نظارت بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت های سهامی عام توسط اداره نظارت بر حسابرسان معتمد و گزارشگری مالی سازمان بورس و اوراق بهادار ضمن شناسایی نقاط بهبود و خلاهای موجود در رویه های فعلی نظارت، راهکارهای پیشنهادی و متناسبی ارائه نمود.

اهداف فرعی پژوهش در راستای دستیابی به هدف اصلی به شرح زیر است:

- تبیین فرآیند بررسی پرونده های حسابرسی شرکت ها توسط FRC، مقایسه آن با رویه های فعلی اداره نظارت بر حسابرسان معتمد و گزارشگری مالی در سازمان بورس و اوراق بهادار و ارائه راهکارهای پیشنهادی و متناسب
- بررسی و تبیین فرآیند صدور آرای انضباطی توسط FRC، مقایسه آن با رویه های فعلی اداره نظارت بر حسابرسان معتمد و گزارشگری مالی در سازمان بورس و اوراق بهادار و ارائه راهکارهای پیشنهادی و متناسب

۳. مبانی نظری و پیشینه

این تحقیق از لحاظ مبانی نظری عملاً در لایه های دو مفهوم کیفیت حسابرسی و نظارت بر حسابرسان مفهوم می یابد. پژوهش های بسیاری در ادبیات قراردادهای و تئوری نمایندگی در مورد تقاضا برای حسابرسی های با کیفیت متفاوت وجود دارد. دلیل آن این است که هنگام افزایش هزینه های نمایندگی، تقاضا برای حسابرسی های با کیفیت بالا افزایش می یابد. با این وجود یکی از عواملی که ممکن است بر کیفیت و اثربخشی حسابرسی موثر باشد، مبحث نظارت بر حسابرسی مستقل است. گرچه همگان درباره ضرورت نظارت بر حسابرسی مستقل هم نظرند، اما دیدگاهی بر خودنظارتی حرفه حسابداری و حسابرسی تاکید دارد، و دیدگاه دیگری نظارت مستقل بر حسابرسی را ضروری می داند. نظارت رکن اساسی بهینه سازی فعالیت های اقتصادی و غیراقتصادی تلقی می شود اما چگونگی برداشت از نظارت و حوزه اجرایی آن می تواند به مانع یا رادع و یا وسیله ارتقای نظارت تبدیل شود.

هدف این تحقیق بررسی ساختار نظارت در ایران و بحث پیرامون مزایا و معایب روش های مختلف نظارت نمی باشد بلکه در این پژوهش هدف بررسی ساختار نظارتی هیئت گزارشگری مالی (FRC) در انگلستان و همچنین مقایسه این ساختار با یکی از نهادهای ناظر در ایران یعنی اداره نظارت بر حسابرسان معتمد سازمان بورس می باشد. بدیهی است که در این میان ساختار نظارتی بر حسابرسان در ایران و سایر کشورهای جهان بررسی خواهد شد و برخی مزایا و معایب نیز تشریح خواهد شد، حال آنکه هدف اصلی این پژوهش عمیق شدن در ساختار نظارتی FRC و در نهایت مقایسه با اداره نظارت بر حسابرسان معتمد سازمان بورس می باشد.

نیکبخت و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی در ایران با توجه به شاخص های هیئت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام (PCAOB) پرداختند. جامعه آماری شامل خبرگان و مدیران و شرکای موسسات حسابرسی و افق زمانی انجام مصاحبه سال ۱۳۹۵ است. استنباط آماری در این پژوهش با استفاده از منطق فازی صورت گرفته است. طبق نتایج به دست آمده، بیشترین تاثیر بر کیفیت حسابرسی از شاخص هایی نظیر میانگین سوابق کاری، تخصص و تجربه صنعت، زمانبندی و ساعات کار شرکا و بازبینی های کیفی نشئت می گیرد.

سلیمانی (۱۳۹۸) عنوان می دارد در ایران افراد اجراکننده و نظارت کننده یکی بوده و این خود مهمترین ضعف تشکیلات نظارتی بر حرفه حسابرسی مستقل در ایران محسوب میشود. ازطرفی، در حال حاضر و برای جبران ضعفهای یادشده، مراجعی نظیر بیمه مرکزی، بانک مرکزی، بورس اوراق بهادار و ...، به واسطه وظایف حاکمیتی محوله، اقدام به نظارت بر کار حسابرسان مستقل می کنند، و هرکدام به واسطه خواسته ها و نقطه نظرات و مسئولیتهای قانونی خود، نظارت خاص خود را اعمال می کنند.

بهبهانی نیا و همکاران (۱۴۰۰) به بررسی نظارت نهادهای ناظر بر حسابرسان مستقل، کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی برای دستیابی به هدف تحقیق دو فرضیه تدوین شد که با استفاده از نمونه ای متشکل از ۸۶ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۸۰ تا ۱۳۹۷ مورد آزمون قرار گرفتند. نتایج تحقیق داده است که کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی شرکت ها پس از اعمال نظارت سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۸۶) نسبت به قبل از آن، به صورت قابل توجهی بهبود یافته است.

لاموریاکس (۲۰۱۶) تاثیر نظارت PCAOB بر کیفیت حسابرسی حسابرسان مستقل را مورد بررسی قرار داد. وی با استفاده از نمونه هایی از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار آمریکا طی سال های ۱۹۹۹ تا ۲۰۱۲ نشان داد حسابرسانی که مشمول نظارت هیئت مذکور هستند، حسابرسی با کیفیت تری انجام داده اند. فانگ و همکاران (۲۰۱۷) تاثیر هیئت نظارت بر شرکت های سهامی عام را بر کیفیت حسابرسی ۵۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار آمریکا را مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق ایشان حاکی از تاثیر مثبت نظارت هیئت مذکور بر کیفیت حسابرسی می باشد.

۴. روش تحقیق

از نظر هدف می توان این تحقیق را در حوزه تحقیقات کاربردی طبقه بندی نمود چراکه قصد دارد ساختار یک نهاد ناظر بر حسابرسی مستقل را شناسایی، تحلیل و مقایسه نماید. این پژوهش از نظر روش گردآوری اطلاعات و نوع داده ها از نوع مطالعات کتابخانه ای می باشد. از منظر روش تحقیق نیز روش تحقیق بکارگرفته شده در این تحقیق روش پژوهش اسنادی یا روش تحقیق تحلیل اسناد می باشد. فلذا می توان دریافت که تحقیق پیش روی یک تحقیق کیفی است که بر پایه توصیف ساختار موجود و نهایتاً مقایسه با ساختاری دیگر می پردازد.

استراتژی غالب پژوهش حاضر از نوع مطالعات کتابخانه ای است و به همین دلیل عمده داده ها و اطلاعات مورد نظر پژوهش نیز با استفاده از روش کتابخانه ای و به طور خاص تر از طریق سندکاوی، فیش برداری، ترجمه متون تخصصی و آرای صادره توسط FRC و بیانیه های تفسیری صادره توسط این موسسات، سایر مقالات و کتب مشابه استخراج می شود. شایان ذکر است استراتژی غالب پژوهش حاضر از نوع مطالعات کتابخانه ای است و به همین دلیل عمده داده ها و اطلاعات مورد نظر پژوهش نیز با استفاده از روش کتابخانه ای و به طور خاص تر از طریق سندکاوی، فیش برداری، ترجمه متون تخصصی و آرای صادره توسط FRC و بیانیه های تفسیری صادره توسط این موسسات، سایر مقالات و کتب مشابه استخراج می شود. فلذا این پژوهش دارای جامعه آماری نمی باشد.

۵. نتایج تحقیق

اداره نظارت و FRC هر دو نهادهای نظارتی هستند که مسئول نظارت بر اجرای استانداردهای حسابداری و حسابرسی در کشورهای خود در طیف‌های مختلفی از نظارت می‌باشند. در حالی که وظایف و ساختار آنها ممکن است متفاوت باشد، هدف هر دو سازمان ارتقای شفافیت و یکپارچگی در گزارشگری مالی و حفاظت از منافع سرمایه گذاران و عموم مردم است. در ادامه، شباهت‌ها و تفاوت‌های این دو نهاد از نظر نقش‌ها، مسئولیت‌ها و حدود اختیارات و اجرایات بررسی خواهد شد. همچنین چارچوب‌های نظارتی که این نهادها در آن فعالیت می‌کنند و چالش‌هایی که در اجرای وظایف خود با آن مواجه هستند، نیز در نظر گرفته شده است. با تجزیه و تحلیل این عوامل، می‌توان درک عمیق‌تری از نحوه عملکرد این سازمان‌ها و نحوه مشارکت آنها در توسعه و بهبود کیفیت حسابرسی به دست آورد. با عنایت به اینکه این تحقیق یک تحقیق کاربردی بوده و مبتنی بر سوال و نهایتاً ارائه پاسخ سوالات می‌باشد، فلذا فاقد فرضیه، آزمون فرض و نهایتاً ارائه نتایج پیرامون رد یا تایید می‌باشد. در همین راستا سعی شده است تا نتایج تحقیق پیرامون سوالات و یافته‌های تحقیق در پاسخ به این سوالات باشد. در ادامه سوالات تحقیق مجدداً ارائه شده است تا علاوه بر مرور آن نتیجه‌گیری نیز پیرامون آن ارائه گردد. سوالات اصلی این پژوهش به شرح زیر است:

- ساختار نظارت بر شیوه گزارشگری طبق فرآیند نظارت بر کیفیت گزارش‌های صادره توسط حساب‌برسان در شورای گزارشگری مالی (FRC) کدام است؟
- نقاط قوت و فرصت‌های بهبود فرآیند نظارت بر گزارشگری مالی شرکت‌های سهامی عام در اداره نظارت بر حساب‌برسان معتمد و گزارشگری مالی سازمان بورس و اوراق بهادار از منظر مقایسه با فرآیند نظارت بر کیفیت گزارش‌های صادره توسط حساب‌برسان در شورای گزارشگری مالی (FRC) کدامند؟

باتوجه به ساختار نظارت بر شیوه گزارشگری طبق فرآیند نظارت بر کیفیت گزارش‌های صادره توسط حساب‌برسان در شورای گزارشگری مالی (FRC)، از منظر مقایسه ساختار نظارت، تطبیق مستندات پایه در فرآیند نظارت بر گزارشگری مالی در اداره نظارت بر حساب‌برسان معتمد و گزارشگری مالی سازمان بورس و اوراق بهادار چگونه خواهد بود؟ مطابق با سوالات و اهداف تحقیق می‌توان نتیجه‌گیری را با عطف به سوالات تحقیق در سه بخش دسته‌بندی و پیرامون آن موضوع را جمع‌بندی کرد. در همین راستا در سه حوزه ساختار نظارت FRC، نقاط قوت و فرصت‌های بهبود اداره نظارت با منظور داشتن ساختار نظارت در FRC و نهایتاً ارائه یک مقایسه تطبیقی موضوع نتیجه‌گیری و جمع‌بندی شده است. شایان ذکر است که مقایسه تطبیقی مستندات دو مجموعه به تفصیل در پیوست ۱ ارائه شده است، از این روز در ادامه به دو مقوله ساختار نظارت در FRC و اشاره به نقاط قوت و فرصت‌های بهبود اداره نظارت پرداخت شده است.

۵.۱ ساختار نظارت FRC

FRC یک نهاد متعلق به اعضای آن است.² هیئت مدیره FRC متشکل از مدیران غیر اجرایی و اجرایی است. همه اعضای هیئت مدیره توسط وزیر امور خارجه برای کسب و کار، انرژی و استراتژی صنعتی³ (BEIS) منصوب می شوند. اعضای FRC عمدتاً نهادها و قانونگذاران حرفه هستند که در امور حسابداری، حسابرسی و اکچوئری در بریتانیا فعالیت می کنند و از آن جمله می توان به مؤسسه حسابداران خبره در انگلستان و ولز (ICAEW) و انجمن حسابداران خبره (ACCA)، و مؤسسه حسابداران خبره اسکاتلند اشاره داشت. علاوه بر این، FRC از طریق وزیر امور خارجه برای تجارت، انرژی و استراتژی صنعتی⁴ در برابر پارلمان بریتانیا پاسخگو است، چراکه وزیر این اختیار را دارد که FRC را برای انجام اقدامات خاص یا انجام تحقیقات در صورت لزوم راهنمایی کند. FRC همچنین با سایر نهادهای نظارتی در بریتانیا، مانند مرجع رفتار مالی⁵ و مرجع مقررات احتیاطی⁶ همکاری نزدیکی دارد تا اطمینان حاصل شود که شرکت ها و حسابربان الزامات و استانداردهای نظارتی را به درستی رعایت می کنند. با عنایت به توضیحات ارائه شده می توان دریافت که FRC یک نهاد برآمده از حرفه است که به واسطه اهمیت آن به طور غیر مستقیم توسط دولت و از طریق یکی از وزرات خانه های خود تحت نظر است.

نتایج بررسی حاکی از آن است که شورای گزارشگری مالی که به واسطه قانون شرکت های انگلستان ایجاد شده است با بهره گیری از یک هیئت مدیره متشکل از ۹ عضو و همچنین ۵ کمیته تخصصی مشتمل بر کمیته حسابرسی و ریسک، کمیته نظارت بر اخلاق حرفه ای، کمیته نظارت، کمیته استانداردها و دستورالعمل های قانونی و کمیته مردمی سیاست های نظارت بر حسابربان را تدوین و بر اجرای آن نظارت می کند. علاوه بر این دو کمیته شامل کمیته پذیرش و کمیته اجراییات نیز دو کمیته اجرایی می باشند که علاوه بر کمیته های هیئت مدیره بر امر پذیرش و همچنین صدور آرای انضباطی می پردازند. امر نظارت در شورای گزارشگری مالی با تکیه بر سه مستند پایه شامل دستورالعمل پذیرش مؤسسات حسابرسی، دستورالعمل نظارت بر مؤسسات حسابرسی و رویه های اعمال اجراییات صورت می پذیرد.

مسئولیت های نظارت حسابرسی FRC شامل نظارت بر کار حسابربان و شرکت های حسابداری برای اطمینان از رعایت استانداردهای حسابرسی و اخلاقی است. این مهم شامل انجام بازرسی های منظم از مؤسسات حسابرسی و بررسی سیستم های کنترل کیفیت آنها برای شناسایی زمینه های بهبود است. FRC همچنین پرونده های حسابرسی را بررسی می کند تا از رعایت استانداردهای حسابرسی اطمینان حاصل نماید و در مواردی که کمبودها یا عدم انطباق را شناسایی می کند، ممکن است شرکت ها را ملزم به انجام اقدامات اصلاحی کند و در صورت لزوم می تواند جرایمی نیز بر ایشان اعمال کند.

2 The FRC Is A Company Limited By Guarantee

3 Secretary of State for Business and Trade

4 The Secretary Of State For Business, Energy And Industrial Strategy

5 Financial Conduct Authority

6 Prudential Regulation Authority

اجرائیات فرآیندی است که از طریق آن نهادهای نظارتی به بررسی و اقدامات اجرایی علیه مؤسسات حسابرسی یا حسابرسی می پردازند که مشخص شود استانداردهای حسابرسی و اخلاقی را زیر پا گذاشته اند یا درگیر تخلف هستند. FRC تمرکز بالای در این حوزه دارد چراکه نهادی است که اعطا کننده اعتبار به حسابرسان است و می بایست دائما این اعتبار را مورد سنجش قرار دهد. حال آنکه اداره نظارت چنین جایگاهی ندارد و اعتبار حرفه ای به مؤسسات ارائه نمی کند.

مهم ترین جنبه اجراییات در FRC مجازات هایی است که برای مؤسسات حسابرسی به واسطه تخلفات ایشان در نظر گرفته می شود. این جرایم از نظر مالی و حرفه ای بسیار با اهمیت هستند به نحوی که می تواند یک موسسه حسابرسی را از انجام هر نوع خدمات حسابرسی برای کلیه شرکت ها (بورسی و غیر بورسی) محروم سازد. به همین دلیل ساختار منسجی در FRC برای این مهم دیده شده است و کمیته ای نیز برای تصمیم گیری (کمیته اجراییات) و صدور رای برای این هدف در نظر گرفته شده است که چگونگی انجام این امر در فصل چهارم به تفصیل ارائه شده است.

۵.۲. نقاط قوت و فرصت های بهبود اداره نظارت

اداره نظارت یکی از بازوهای نظارتی سازمان بورس اوراق بهادار می باشد که این سازمان نیز تحت نظر شورای عالی بورس فعالیت می کند. شایان ذکر است که این نهاد برآمده از یک نگاه نظارتی در بستر بازار سرمایه می باشد که این مهم را می توان از هدف این اداره نیز دریافت. چراکه عنوان شده است که هدف اصلی در راستای حمایت از حقوق و منافع سرمایه گذاران، ساماندهی و توسعه بازار اوراق بهادار و نظارت عالیه با هدف اتخاذ تدابیر لازم جهت پیشگیری از وقوع تخلفات در بازار اوراق بهادار، مأموریت اداره نظارت بر حسابرسان معتمد و گزارشگری مالی، نظارت بر مؤسسات حسابرسی معتمد و ارتقای گزارشگری مالی در سطح بازار سرمایه کشور است.

یکی از نقاط قوت اصلی اداره نظارت و شاید اصلی ترین آن، استقلال این واحد در امر نظارت از حرفه می باشد. مرور ساختار های نظارت در ایران حاکی از آن است که دو نهاد ناظر دیگر همچون جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی جملگی نهادهایی با الگوهای نظارتی خود انتظام می باشند که امروزه در دنیا چندان مورد پذیرش نبوده و مورد انتقادهای فراوان قرار گرفته اند. از این رو می توان اذعان داشت اداره نظارت می تواند با تکیه بر این مهم و از سویی ایجاد زیر ساخت ها و امکانات متناسب با مجموعه های تحت نظارت یک بازوی نظارتی مستقل در ایران باشد. از دیگر نقاط قوت اداره نظارت می توان به ارتباط نزدیک این اداره با ذی نفعان اشاره داشت. شاید بتوان ادعا داشت این نهاد به واسطه ارتباط نزدیک با ذی نفعان در بازار می تواند تا حدودی نقش کمیته مردی در FRC را نیز ایفا کند. همانطور که در ساختار سازمان بورس نیز مشهود است اداره نظارت ذیل مدیریت نظارت بر ناشران فعالیت می کند و بعضا رسیدگی های خود را به واسطه درخواست و ها و یافته هایی پی ریزی می کند که از کانال نظارت بر ناشران مخابره می شود. حال آنکه این میزان از نزدیکی به ذی نفعان در دو نهاد دیگر مشاهده نمی شود و اساسا نهاد های مذکور نهادهایی حرفه ای هستند که ذی نفعان کمتر با ایشان در ارتباط می باشند.

در سوی مقابل اما در کنار این نقاط بهبود، فرصت هایی برای بهبود نیز وجود دارد که می تواند علاوه بر بهبود عملکرد این اداره، نظارت قوت بالقوه را نیز بالفعل نماید. با مرور اهداف اداره نظارت می توان برخی از اهداف این دایره را مشخصا به مقوله نظارت بر حسابرسان عطف داد که از آن جمله موارد ذیل قابل طرح است:

- بررسی و نظارت بر عملکرد مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان در چارچوب مقررات مربوطه
- تهیه گزارش های نظارتی در خصوص موارد عدم رعایت استانداردهای حسابرسی و مقررات بازار اوراق بهادار توسط مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان و ارائه آن به مراجع ذیصلاح
- دریافت و بررسی گزارش های دریافتی از سایر واحدهای ذیربط در سازمان و خارج از سازمان، در خصوص عملکرد مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان جهت ارائه به مراجع ذیصلاح

با این وجود طی بررسی های انجام شده در قالب مصاحبه میدانی از کارکنان این واحد می توان دریافت که با توجه به منابع به کار گرفته شده این اداره بیش از آنکه بر مقوله نظارت متمرکز باشد بر امر پذیرش و پایش مؤسسات حسابرسی متمرکز است و به نظر می رسد به واسطه وجود نهادهای ناظر همچون سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران، نظارت های کیفی را به ایشان موکول کرده است. هرچند که با عنایت به ساختار موجود نیز شاید این امر چندان امکان پذیر نباشد چراکه تعداد نیروهای این واحد در مقطع این تحقیق حدود ۱۰ نفر می باشند که با وجود بیش از ۸۰۰ ناشر بورسی بیشتر متمرکز بر امر پذیرش و همچنین ارجاعات ارائه شده از سایر واحدهای نظارتی سازمان بورس می باشد. به بیانی دیگر اداره نظارت برای بهبود امر نظارت نیازمند منابعی فراتر از سطح فعلی می باشد تا بتواند با تکیه بر نقاط قوت خود، ساختار نظارت بر حسابرسان را در کشور بهبود بخشد.

یکی دیگر از فرصت های بهبود می تواند تمرکز بر امر نظارت باشد. با بررسی های صورت گرفته می توان دریافت که اداره نظارت بیشتر بر امر پذیرش متمرکز می باشد و مقوله نظارت با شاید به واسطه محدودیت هایی که دارد در جایگاه دوم قرار داده است. در یک جمع بندی در خصوص امر نظارت می توان اینگونه پنداشت که اداره نظارت بیشتر متمرکز بر امر پذیرش و همچنین ارجاعات ارائه شده از سایر واحدهای نظارتی سازمان بورس می باشد حال آنکه FRC با توجه به جایگاه مسئولیت هایی که دارد امر نظارت را در معنایی وسیع تر منظور می دارد. با بررسی مستند پذیرش حسابرسان برای شرکت های PIE می توان دریافت FRC حساسیت بالایی در امر پذیرش ندارد چراکه مکانیزم های نظارتی زیادی در دوران پس از پذیرش دارد و به نظر اداره نظارت الزامات بیشتری را در این زمینه منظور داشته است که منطقی به نظر می رسد چراکه امکانات نظارتی زیادی در دوران پس از پذیرش ندارد.

از دیگر فرصت های بهبود می توان به مقوله اجراییات اشاره داشت. اداره نظارت مطابق با دستورالعمل مؤسسات را ارزیابی و طبقه بندی می کند و شاید بالاترین اقدام اجرایی که می تواند برای مؤسسات در نظر گیرد اعطای امتیاز پایین در رتبه بندی مؤسسات و افت در طبقات و نهایتا خروج مؤسسات از لیست مؤسسات معتمد بورس باشد. حال آنکه

اعمال طیف وسیع تری از اقدامات اجرایی علیه موسسات حسابرسی مختلف می تواند بازدارندگی بیشتری برای موسسات حسابرسی در عدول از استانداردهای حسابداری، حسابرسی و نهایتاً اصول اخلاقی ایجاد نماید.

۶. پیشنهادها

باتوجه به بررسی ساختار FRC و همچنین مقایسه آن با ساختار موجود در اداره نظارت و مرور مشابهت‌ها و تفاوت در ادامه پیشنهاداتی برای نهادهای نظارتی در ایران و همچنین پیشنهاداتی برای تحقیقات آتی ارائه شده است به نحوی که بتوان با بهره‌گیری از آن حوزه‌هایی را برای تحقیق در ادامه مسیر این اداره در پیش گرفت.

FRC یک نهاد ناظر بر حرفه می‌باشد که در تلاش است استقلال خود را از حرفه حفظ کند. شایان ذکر است که ساختار FRC نیز در سال‌های اخیر دستخوش تغییراتی شده است تا بتواند این دغدغه را مرتفع سازد. با این وجود فرآیندهایی که امروز در این نهاد برای نظارت و اعمال محدودیت‌ها بر موسسات حسابرسی ایجاد شده است می‌تواند نقطه اثر مناسبی برای الگو برداری و بومی سازی آن باشد. به عنوان مثال استقلال کمیته اجراییات که خود توانسته منجر به صدور آرای متعددی با بار مالی و حرفه‌ای بالایی برای موسسات حسابرسی بوده است خود نشان از اهمیت استقلال در این حوزه دارد، حال آنکه در کشور ایران کمتر از این دست احکام صادر می‌شود. با این وجود آنچه باید به آن توجه داشت این است که اداره نظارت یک نهاد ناظر در بدنه یک نهاد قانون‌گذار در بازار سرمایه است و بسیاری از وظایف حرفه‌ای FRC را درون خود ندارد و نخواهد داشت چراکه موضوعات مربوط به حرفه در نهادهای مربوطه همچون سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران پیش خواهد رفت. در همین راستا پیشنهاد می‌شود اداره نظارت در یک همکاری تنگاتنگ با این نهادها اقدامات نظارتی خود را توسعه داده و علاوه بر امر پذیرش بتواند ساز و کاری برای بهبود مکانیزم‌های برخورد در نتیجه بررسی‌های کیفی جامعه ایجاد کند. به بیانی اداره نظارت می‌تواند با منظور داشتن قواعدی در برخورد با موسساتی که استانداردهای حرفه‌ای و اخلاقی را زیر پا می‌گذارند اعمال نفوذ نماید به نحوی که استقلال نهادهای حرفه‌ای در برخورد با موسسات به سطح بالاتری بهبود یابد.

بنظر می‌رسد راه اندازی کمیته اجراییات با ساختاری که در FRC وجود دارد می‌تواند اثربخشی داشته باشد. به نحوی که می‌توان یک کمیته اجراییات برای حسابرین معتمد بورسی در نظر گرفته شود و برخورد با ایشان در قالب دستورالعمل جدید با بهره‌گیری از مستندات موجود در FRC و PCAOB صورت پذیرد و نهادهای حرفه‌ای ضمن مشارکت در این کمیته در تصمیمات این کمیته را نافذ تلقی کرده و در برخورد با موسسات حسابرسی وزن بالایی برای این تصمیمات منظور دارند.

از منظر پیشنهاد برای تحقیقات آتی پیشنهاد می‌شود ساختار نظارت در مجمع بین‌المللی نظارت بر حساب‌رسان مستقل (IFIAR) ^۸ نیز مورد بررسی قرار گیرد چرا که کشورهای زیادی نیز زیر نظر این نهاد فعالیت می‌کنند. همچنین با توجه به راهبردهای پیش روی در اداره نظارت می‌توان در صورت نیاز یک پژوهش میدانی نیز با هیمن مضمون صورت

پذیرد. به عنوان مثال می توان از طریق مصاحبه با مدیرانی که در این ساختار و کمیته های درگیر پیشتر فعال بوده اند مصاحبه های عمیقی صورت پذیرد و نقاط ضعف و قوت ساختار را شناسایی کرد. یکی دیگر از حوزه هایی که می تواند برای تحقیقات آتی مناسب باشد، ارائه یک چارچوب نظارتی برای اداره نظارت با بهره گیری از ساختار نهادهای FRC و PCAOB و IFIAR می باشد به نحوی که به روش های تحقیق مورد پذیرش چارچوبی برای نظارت تدوین گردد.

۷. منابع

رضائی، محمد؛ فخرالدین، مهدی و رضائی، محمد (۱۳۹۴). بررسی رابطه بین رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و کیفیت حسابرسی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال چهارم، شماره ۴.

سلیمانی، غلامرضا (۱۳۹۸). نظارت بر حسابرسی؛ ساختار مستقل با متولی گری بخش دولتی، نشریه حسابر، شماره ۱۰۱، صص ۵۴-۵۷

نیکبخت، محمدرضا و محمودی خوشرو، امید (۱۳۹۶). بررسی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی در ایران با توجه به شاخص های هیئت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام (PCAOB)، بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۴، شماره ۳.

بهبهانی نیا، پریسا؛ ولی زاده لاریجانی، اعظم و ولی زاده لاریجانی، عطیه (۱۴۰۰). نظارت نهادهای ناظر بر حسابرسان مستقل، کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی، فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۵۳، صص ۶۲-۴۱

Fung, S.Y.K. & Raman, K.K. & Zhu, X.K. (2017) *Does the PCAOB international inspection program improve audit quality for non-US-listed foreign clients?* Journal of Accounting and Economics, Volume 64, Issue 1, August 2017, Pages 15-36.

Lamoreaux, L (2016). *Does PCAOB inspection access improve audit quality? An examination of foreign firms listed in the United States*, Journal of Accounting and Economics, Vol. 61, Issue number. 2-3.