

و مستمر اندازه‌گیری و منتشر می‌شود. واکاوی موانع پنهان کیفیت حسابرسی زمینه‌ها و فرصت‌های مستعد بهبود آن را تبیین می‌کند.

- ۱- عرضه‌کنندگان خدمات حسابرسی
- ۲- تقاضاکنندگان خدمات حسابرسی
- ۳- نظارت نهادهای حرفه‌ای
- ۴- نظارت نهادهای قانونی
- ۵- محیط مقرراتی، اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی

۱-۲-۱- عرضه‌کنندگان خدمات حسابرسی
۱-۲-۱-۱- انتخاب حسابداران رسمی (ضوابط و رویه‌ی مورد عمل):

الف) به استناد «آیین‌نامه‌ی تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و چگونگی انتخاب آنان» از شرایط اصلی انتخاب حسابداران رسمی، داشتن حداقل مدرک کارشناسی حسابداری یا رشته‌های مشابه (حداقل ۱۸ واحد حسابداری و مالی) و داشتن شش سال سابقه کار حسابرسی بعد از اخذ مدرک کارشناسی و قبولی در آزمون دروس چهارگانه (حسابداری، حسابرسی، قانون مالیات‌ها و سایر قوانین) است. ب) دارندگان مدرک تحصیلی دکترای حسابداری از آزمون‌های دروس حسابداری و حسابرسی معاف می‌باشند. پ) مدیران کل دستگاه‌های اجرایی که حداقل ده سال در ارتباط با امور حسابرسی، محاسباتی، مالیاتی و مالی تصدی داشته باشند به تشخیص هیأت از آزمون معاف‌اند.

۱-۲-۱-۲- عوامل و موانع مؤثر:

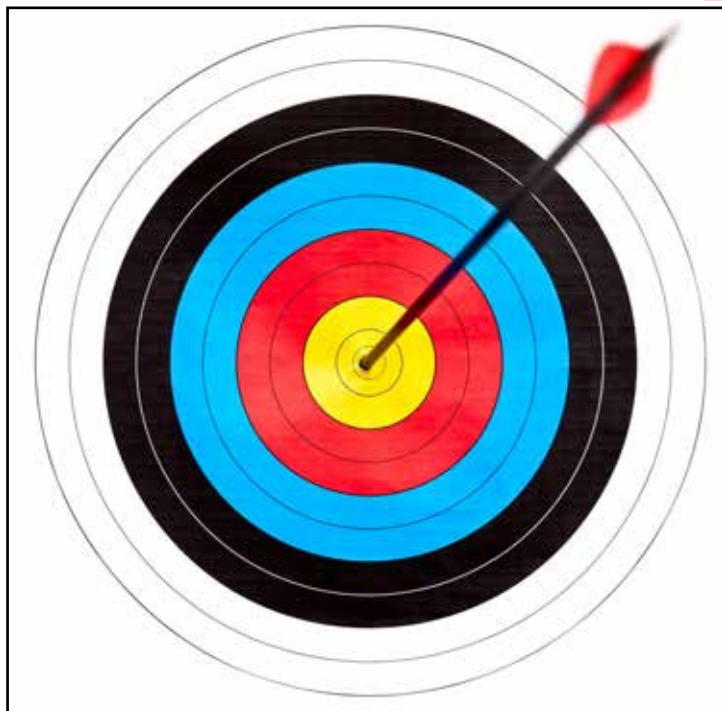
- ۱- محتوای دروس مقطع کارشناسی حسابداری و رشته‌های مشابه کفایت کافی و تناسب لازم را با محیط کسب‌وکار و محیط حسابرسی ندارد.
- ۲- محتوای آزمون‌های چهارگانه فاقد قدرت غربالگری لازم جهت انتخاب داوطلبان ذی‌صلاح و توانمند است.
- ۳- شش سال سابقه‌ی کار حسابرسی در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه با توجه به حجم کار متفاوت مؤسسات حسابرسی عضو جامعه شامل بسیار کوچک و نیمه‌فعال و طبقات کیفی مختلف (الف، ب، ج و د) و عدم پیش‌بینی طی رده‌های حرفه‌ای برای سابقه‌ی کار مزبور (حسابرس ارشد، سرپرست، سرپرست ارشد و مدیر حسابرسی) به‌صورت شکلی و حالت کنترلر انداختن دارد.
- ۴- داوطلبان دارای دکترای حسابداری از آزمون‌های دروس حسابداری و حسابرسی معاف می‌باشند. در صورتی که استناداردهای حسابداری و حسابرسی که ملاک کار حسابرسان می‌باشد در دانشگاه از این بابت آموزش داده نمی‌شود.
- ۵- معافیت مدیران کل دستگاه‌های اجرایی از آزمون انتخاب حسابدار رسمی که صلاحیت آن‌ها جهت حسابرسی

عوامل و موانع کیفیت حسابرسی در ایران

سید محمد علوی

کیفیت حسابرسی مفهومی چندوجهی است که می‌تواند از ابعاد مختلف مورد سنجش قرار گیرد. با توجه به موقعیت منحصر به فرد و متمایز اقتصاد و حرفه‌ی حسابرسی در ایران

ضرورت دارد کیفیت حسابرسی در ابعاد اقتصاد و مختصات حرفه‌ی حسابرسی ایران تبیین و بررسی شود. نگاه تک‌بعدی و جستجوی کیفیت حسابرسی تنها در درون حرفه‌ی حسابرسی و شناسایی و اندازه‌گیری عوامل درون حرفه‌ای که خود تحت تأثیر و «معلول» عوامل برون حرفه‌ای هستند، منجر به ارتقای کیفیت حسابرسی نمی‌شود. دستیابی به کیفیت حسابرسی مستلزم اتخاذ رویکردی یکپارچه و در نظر گرفتن لایه‌های مختلف آن می‌باشد. در ایران جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران بر اساس مقررات مربوط نسبت به بررسی و اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی و برخورد انضباطی و حرفه‌ای با هرگونه عدول از اصول و ضوابط حرفه‌ای اقدام می‌نماید. فرآیند سنجش کیفیت حسابرسی از طریق مراجعه‌ی حضوری گروه بررسی‌کننده جامعه حسابداران رسمی ایران به دفاتر مؤسسات حسابرسی جهت بازدید نظارتی و تکمیل دو فقره پرسشنامه تحت عنوان پرسشنامه‌ی کنترل وضعیت مؤسسه‌ی حسابرسی و پرسشنامه‌ی کنترل کیفیت کار حسابرسی صورت می‌گیرد. عناوین مورد بررسی در پرسشنامه کنترل وضعیت مؤسسه‌ی حسابرسی شامل ۵۲ عنوان مورد بررسی و پرسشنامه کنترل کیفیت کار حسابرسی شامل ۱۰۱ عنوان مورد بررسی می‌باشد. هر پرسشنامه بر مبنای ۱۰۰۰ امتیاز تدوین شده است. این بررسی در یک رویکرد طیف‌نگر به صورت سالیانه



مستقل صورت‌های مالی و صدور و امضای گزارش حسابرسی مستقل احراز می‌شود در صورتی که سوابق حرفه‌ای آن‌ها هیچ‌گونه سنخیتی با وظایف محوله ندارد.

۶ - طبق ضوابط انتخاب حسابدار رسمی، صلاحیت همه حسابداران رسمی مساوی می‌باشد. داشتن صلاحیت مساوی در اراییه کلیه خدمات تخصصی و حرفه‌ای برای ذینفعان کلیدی حرفه غیرقابل باور و پذیرش است.

۷ - ضوابط انتخاب حسابدار رسمی توسط هیأت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی (وزارت امور اقتصادی و دارایی) در دو گروه با آزمون و بدون آزمون بیانگر آن است که، آزمونی از درک عمیق از مسئولیت‌های حرفه‌ای پیش‌رو و درک کافی از محیط و مناسبات کسب و کار و ریسک آن از داوطلبان گرفته نمی‌شود. حفظ بودن استاندارد و قانون تنها مهارت فنی است در صورتی که ایفای مستقل مسئولیت‌های حرفه‌ای نیازمند مهارت‌های ارتباطی، مدیریتی، اجتماعی و فردی می‌خواهد. حسابرسان مستقل از طریق کاربرد مستمر دانش، مهارت‌ها و ارزش‌های اخلاقی و طی رده‌های حرفه‌ای، تربیت می‌شوند.

۸ - ارزش و اهمیت حفظ صلاحیت حرفه‌ای برای اراییه خدمات تخصصی و حرفه‌ای کم‌تر از کسب آن نیست و به‌مراتب بااهمیت‌تر از آن است. مرجع حرفه‌ای مسئول آموزش حرفه‌ای مستمر چگونه داوطلبانی را که صلاحیت حرفه‌ای نداشته‌اند را بعد از انتخاب حفظ صلاحیت کند.

۹ - ضوابط و فرآیند انتخاب حسابدار رسمی باعث شده تا تجربه و تخصص حسابرسان مستقل کفایت لازم را برای ایفای وظایف محوله و مورد انتظار را نداشته باشد.

۱-۲-۱-۳ - **تشکیل مؤسسه‌ی حسابرسی (ضوابط و رویه مورد عمل):**

الف) طبق ماده (۲۵) اساسنامه جامعه، حسابداران رسمی بعد از انتخاب به‌عنوان حسابدار رسمی پس از طی سه سال سابقه‌ی مدیریت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه می‌توانند به‌عنوان شریک مؤسسه، فعالیت و مؤسسه‌ی حسابرسی تأسیس کنند و حداقل تعداد شرکای مؤسسات حسابرسی سه نفر حسابدار رسمی است.

ب) عرضه‌ی خدمات حسابرسی در ایران بر اساس قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به‌عنوان حسابدار رسمی مصوب ۱۳۷۲/۱/۲۱ مجلس شورای اسلامی صورت می‌گیرد. بر اساس تبصره (۳) این قانون مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران که از سال ۱۳۸۰ تاکنون تشکیل و فعالیت می‌نمایند، می‌توانند خدمات حسابرسی و بازرسی قانونی اراییه نمایند.

پ) طبق تبصره (۵) قانون مذکور سازمان حسابرسی تنها مؤسسه‌ی حسابرسی دولتی است که عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران نمی‌باشد و شرکت‌ها و مؤسسات

دولتی می‌توانند از خدمات سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه استفاده نمایند. با توجه شروع به‌کار مؤسسات حسابرسی عضو جامعه از سال ۱۳۸۰ و لغو انحصار سازمان حسابرسی در حسابرسی شرکت‌های دولتی و تمایل صعودی شرکت‌های دولتی در داشتن حق انتخاب حسابرسان مستقل و بازرسی قانونی از بین سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه و در نتیجه انتخاب تدریجی مؤسسات حسابرسی عضو جامعه به‌جای سازمان حسابرسی، در سال ۱۳۸۷ «آیین‌نامه‌ی نحوه‌ی انتخاب حسابرسان برای شرکت‌های دولتی» به تصویب هیأت وزیران رسید که حق انتخاب حسابرسان از مجامع عمومی شرکت‌های دولتی سلب و به کارگروهی متشکل از معاون امور شرکت‌های دولتی وزارت امور اقتصادی و دارایی (به‌عنوان رئیس کارگروه) و با عضویت مدیرعامل و رئیس هیأت عالی نظارت سازمان حسابرسی و دبیرکل و رئیس هیأت عالی نظارت جامعه حسابداران رسمی ایران محول شده است. مصوبات کارگروه مذکور بیانگر آن است که انتخاب سازمان حسابرسی در بیشتر شرکت‌های دولتی اجباری گردیده است. با توجه به موارد مذکور و اجبار صاحب‌کاران در واگذاری کار حسابرسی خود و در اجرای مصوبات کارگروه انتخاب حسابرسان لذا در عرضه خدمات حسابرسی هیچ‌یک از شاخص‌ها و سنجش‌های محرک کیفیت حسابرسی در خصوص فعالیت سازمان حسابرسی نمی‌تواند موضوعیت داشته باشد چون سازمانی است دولتی که مشمول مقررات انضباطی حسابداران رسمی نمی‌باشد و یک سری صاحب‌کار باید حسابرسی سالانه‌ی خود را با هر

ث) مبلغ حق الزحمه‌ی دریافتی مؤسسات حسابرسي
عضو جامعه:

سال	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴	۱۳۹۵	۱۳۹۶
مبلغ - میلیارد ریال	۲,۳۲۱	۲,۸۳۱	۳,۳۰۸	۴,۱۶۱	۴,۶۲۵	۵,۴۴۵

• عمده درآمد مؤسسات حسابرسي، حق الزحمه‌ی حسابرسي می‌باشد و سهم سایر خدمات بسیار ناچیز است.

• درآمد مؤسسات حسابرسي عضو جامعه در سال ۱۳۹۶ مبلغ ۵۴۵ میلیارد تومان (سال قبل ۴۶۳ میلیارد تومان) و درآمد سازمان حسابرسي در همان سال ۱۷۰ میلیارد تومان (سال قبل ۱۵۲ میلیارد تومان) بوده است، در واقع درآمد حرفه‌ی حسابرسي مستقل در کشور مبلغ ۷۱۵ میلیارد تومان بوده است.

• در سال ۱۳۹۶ سرانه‌ی مبلغ هر قرارداد حسابرسي به‌طور میانگین مبلغ ۱۵ میلیون تومان و سرانه‌ی حقوق و مزایای کل پرسنل حسابرسي میانگین ماهیانه مبلغ ۵ میلیون تومان است.

• کل حق الزحمه حرفه‌ی حسابرسي در سال ۱۳۹۶ به مبلغ ۷۱۵ میلیارد تومان معادل ۲ درصد مبلغ فروش اولین شرکت مندرج در فهرست، ۱۰۰ شرکت برتر ایران می‌باشد.

• درآمد مؤسسه‌ی حسابرسي PWC در سال ۱۳۹۶ معادل مبلغ ۴۵۰,۰۰۰ میلیارد تومان بوده که سرانه حقوق و مزایای کل کارکنان مؤسسه ماهانه معادل مبلغ ۱۷۵ میلیون تومان در ماه می‌باشد.
قابل ذکر است که بیش از ۵۰ درصد درآمد مؤسسه، خدمات غیرحسابرسي می‌باشد.

ج) فراوانی مؤسسات حسابرسي بر حسب تعداد شرکا:

ردیف	تعداد شرکا	تعداد مؤسسه‌ی حسابرسي	تعداد شریک حسابرسي	درصد
۱	۱۰ شریک و بیشتر	۸	۸۰	۳
۲	۷ شریک	۶	۴۲	۲
۳	۶ شریک	۱۵	۹۰	۶
۴	۵ شریک	۲۳	۱۱۵	۹
۵	۴ شریک	۴۲	۱۶۸	۱۶
۶	۳ شریک و کمتر	۱۶۸	۴۶۱	۶۴
جمع		۲۶۲	۹۵۶	۱۰۰



مبلغ حق الزحمه‌ی درخواستی به سازمان حسابرسي بدهند و حق دادخواهی بابت کیفیت حسابرسي را نیز ندارند. بخش عمده کیفیت حسابرسي، سازمان حسابرسي مدیون کیفیت صاحب‌کارانش است. هم‌چنین به استناد تبصره (۲) ماده (۲۵) اساسنامه جامعه شرط مالکیت خصوصی شرکا در مورد مؤسسات حسابرسي مفید راهبر، ودجا و متین محاسب نوین اعمال نمی‌گردد بنابراین مؤسسات مذکور نیز در عرضه‌ی خدمات حسابرسي مشتریان ثابت و خاص خود را دارا می‌باشند که باید حتماً مؤسسات فوق را به‌عنوان حسابرسي انتخاب نمایند. لذا در بررسی شاخص‌ها و سنجه‌های کیفیت حسابرسي باید موارد مذکور به‌صورت استثناء از فهرست مؤسسات حسابرسي عضو جامعه در بررسی‌ها حذف شوند.
ت) مؤسسات حسابرسي به‌عنوان ارایه‌کنندگان خدمات حسابرسي در اجرای استانداردهای حرفه‌ای ملزم به رعایت استاندارد کنترل کیفیت (۱) و استاندارد کنترل کیفیت حسابرسي اطلاعات مالی تاریخی (۲۲۰) هستند. در گزارش حسابرسي در بخش مسئولیت حسابرسي نسبت به اجرای آن اقرار و تأکید می‌شود. گرچه استانداردهای حسابرسي ایران در این زمینه مربوط به نسخه بیش از ده سال قبل استانداردهای بین‌المللی حسابرسي می‌باشد لیکن تفاوت کلیدی در این زمینه وجود ندارد.

عناوین اصلی استاندارد کنترل کیفیت ۱	
۱	مسئولیت مدیریت درباره‌ی کیفیت در درون مؤسسه (وجود واحد کنترل کیفیت).
۲	الزامات اخلاقی.
۳	پذیرش و ادامه کار.
۴	منابع انسانی.
۵	اجرای کار.
۶	شکایات و اتهامات.
۷	مستندسازی

عناوین اصلی استاندارد کنترل کیفیت حسابرسي اطلاعات مالی تاریخی ۲۲۰	
۱	مسئولیت‌های مرتبط با کیفیت حسابرسي.
۲	الزامات اخلاقی.
۳	پذیرش و تداوم رابطه با صاحب‌کار و کارهای حسابرسي ویژه.
۴	تعیین گروه حسابرسي.
۵	انجام کار.
۶	مشاوره.
۷	اختلاف‌نظر.
۸	بررسی کنترل کیفیت کار حسابرسي.
۹	نظارت.

چ) فراوانی مؤسسات حسابرسی بر حسب درآمد:

۱۳۹۱		۱۳۹۲		۱۳۹۳		۱۳۹۴		۱۳۹۵		۱۳۹۶		مبلغ درآمد مؤسسات حسابرسی	اندازه مؤسسه
درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد		
۱	۳	۲	۴	۳	۷	۵	۱۳	۵	۱۳	۸	۲۰	با درآمد بالاتر از ۵۰ میلیارد ریال	بزرگ
۰/۴	۱	۱	۳	۱	۲	۲	۵	۳	۸	۲	۶	با درآمد بین ۴۰ تا ۵۰ میلیارد ریال	متوسط
۳	۶	۲	۵	۳	۸	۴	۱۲	۵	۱۳	۴	۱۱	با درآمد بین ۳۰ تا ۴۰ میلیارد ریال	
۴	۱۰	۷	۱۸	۷	۱۷	۹	۲۳	۱۱	۳۰	۱۶	۴۱	با درآمد بین ۲۰ تا ۳۰ میلیارد ریال	
۲۰	۴۹	۲۶	۶۵	۳۰	۷۹	۲۸	۷۶	۲۵	۶۷	۲۷	۷۱	با درآمد بین ۱۰ تا ۲۰ میلیارد ریال	کوچک
۳۲	۷۹	۳۰	۷۵	۳۰	۷۹	۳۰	۸۱	۲۹	۷۸	۲۷	۷۱	با درآمد بین ۵ تا ۱۰ میلیارد ریال	
۳۴	۸۲	۲۷	۶۷	۲۳	۶۱	۱۷	۴۵	۱۸	۵۰	۱۴	۳۷	با درآمد بین یک تا ۵ میلیارد ریال	
۶	۱۴	۵	۹	۳	۶	۵	۱۳	۴	۱۰	۲	۵	با درآمد زیر یک میلیارد ریال	
۱۰۰	۲۴۴	۱۰۰	۲۴۶	۱۰۰	۲۵۹	۱۰۰	۲۶۸	۱۰۰	۲۶۹	۱۰۰	۲۶۲		

فرهنگ کارگروهی و عدم وجود الگوی مناسب مؤسسه‌داری و شبکه کاری، فقدان تنوع خدمات حرفه‌ای و اتکای بیش از حد به درآمد حسابرسی است و فصلی بودن کار مؤسسات حسابرسی است.

۲) طبق آیین‌نامه سقف مجاز خدمات حرفه‌ای و تخصصی شرکای مؤسسات حسابرسی به ۲ گروه مشتمل با ۶ سال سابقه مدیریت حسابرسی و بیش از ۶ سال سابقه مدیریت حسابرسی تقسیم و به صورت میانگین هر دو گروه حداکثر تعداد ۱۵ نفر کارکنان حرفه‌ای می‌توانند داشته باشند که در صورت استخدام حداکثر دو نفر حسابدار رسمی تحت استخدام میانگین تعداد ۵ نفر نیز می‌توانند کارکنان حرفه‌ای تحت پوشش داشته باشند. در صورت اعمال فرمول مزبور کارکنان حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی باید بالغ بر ۲۰٫۰۰۰ نفر باشند. در صورتی که بر اساس فهرست کارکنان مؤسسات حسابرسی عضو جامعه در پایان سال ۱۳۹۶ تعداد کارکنان حرفه‌ای شاغل در مؤسسات حسابرسی ۷٫۵۰۰ نفر می‌باشد که به‌طور میانگین ۱۲٫۵۰۰ نفر ظرفیت بلااستفاده وجود دارد. در واقع مؤسسات حسابرسی موجود با یک‌سوم ظرفیت فعالیت می‌نمایند. نتیجه این فرایند دامن زدن به نرخ‌شکنی مستمر است و ماندن در دور باطل حق‌الزحمه‌ی پایین حسابرسی است.

۳) دستورالعمل حسابرسی سهولت کاربرد و درک استانداردهای حسابرسی را فراهم می‌کند. مؤسسات حسابرسی باید دستورالعمل حسابرسی داشته باشند لیکن به دلیل کوچک بودن مؤسسات حسابرسی و فقدان بضاعت لازم در این زمینه، این موضوع توسط جامعه صورت گرفته است. در صورتی که جهت دو استاندارد کنترل کیفیت دستورالعمل‌های اجرایی لازم تهیه نشده است و دستورالعمل‌های موجود ناظر بر اجرای عملیات و گزارشگری می‌باشد.

با رویکرد آمار تعداد شرکا، تعداد ۸ مؤسسه‌ی حسابرسی (سه درصد) بزرگ، ۸۶ مؤسسه‌ی حسابرسی (۳۳ درصد) متوسط و ۱۶۸ مؤسسه‌ی حسابرسی (۶۴ درصد) کوچک می‌باشند. با رویکرد مبلغ درآمد ۲۰ مؤسسه‌ی حسابرسی (۸ درصد) بزرگ، ۱۲۹ مؤسسه‌ی حسابرسی (۴۹ درصد) متوسط و ۱۱۳ مؤسسه‌ی حسابرسی (۴۳ درصد) کوچک می‌باشند.

ح) کارکنان مؤسسات حسابرسی در سال ۱۳۹۶ به‌قرار ذیل است:

ردیف	رده حرفه‌ای	تعداد	درصد
۱	مدیر (حسابدار رسمی)	۳۰۰	۴
۲	سرپرست ارشد حسابرسی	۲۰۰	۳
۳	سرپرست حسابرسی	۵۰۰	۷
۴	حسابرس ارشد	۱۰۰۰	۱۳
۵	حسابرس	۴۵۰۰	۶۰
۶	کمک حسابرس	۱۰۰۰	۱۳
جمع		۷٫۵۰۰	۱۰۰

• سرانه‌ی هر یک از شرکای حسابرسی از کارکنان حرفه‌ای، تعداد ۸ نفر می‌باشد.

خ) عوامل و موانع مؤثر:

۱) آمار و اطلاعات مزبور بیانگر پایین بودن حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، کوچک بودن اندازه مؤسسات حسابرسی، فقدان ساختار سازمانی متناسب، ترکیب نامناسب هرم کارکنان حرفه‌ای، پایین بودن حقوق و مزایای کارکنان و ماندگاری پایین کارکنان ارشد حرفه‌ای است که عمدتاً ناشی از فقدان

برابر نصاب معاملات بزرگ (مبلغ ۲۰۰ میلیارد تومان) موضوع قانون برگزاری مناقصات با اشخاص مشمول که فاقد صورت‌های مالی حسابرسی شده باشند خودداری نمایند.

• بنابراین جهت اخذ تسهیلات بانکی و شرکت در مناقصه داشتن گزارش حسابرسی برای اشخاص مشمول، ضرورت دارد.

ج) عوامل و موانع مؤثر:

۱) در سه سال منتهی به سال ۱۳۹۶ متوسط حدود ۲۰٫۰۰۰ شرکت سالیانه توسط مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابرسی شده‌اند که عمدتاً بابت اجتناب از جرایم مالیاتی، اخذ وام بانکی و شرکت در مناقصه، بوده است.

۲) در سال ۱۳۹۶ حدود ۳۰۰٫۰۰۰ شرکت اظهارنامه مالیاتی تسلیم سازمان امور مالیاتی کشور نموده‌اند. با توجه به این آمار تنها ۵ درصد آن‌ها حسابرسی شده‌اند که حاکی از پایین بودن ضریب نفوذ حسابرسی و نظارت مالی در کشور و فقدان حسابداری در سطح ملی است.

۳) قابل بخشش بودن ۲۰ درصد جریمه عدم ارایه صورت‌های مالی حسابرسی شده موضوع مفاد ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم و نیز نظارت مالی محصول نگر (صورت‌های مالی حسابرسی شده) بجای نظارت مالی فرایند نگر (انتخاب حسابرس مستقل به‌عنوان بازرس قانونی و رکن شرکت و بررسی اظهارنامه مالیاتی). از عوامل اصلی پایین بودن ضریب نفوذ حسابرسی در کشور است.

۴) عدم شناخت عمومی در کشور نسبت به قابلیت و ضرورت حرفه‌ی حسابرسی و انجام حسابرسی صرفاً به خاطر انجام تکلیف قانونی.

۳-۲-۱- نظارت نهادهای حرفه‌ای (ضوابط و رویه‌ی

مورد عمل):

الف) در سطح کشور جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران به‌عنوان نهاد قانونی حرفه‌ی حسابرسی فعالیت می‌نماید. به استناد فصل چهارم اساسنامه، جامعه مرجع کنترل کیفیت مؤسسات حسابرسی می‌باشد که طبق ماده ۳۱ اساسنامه جامعه باید سالیانه کلیه مؤسسات حسابرسی عضو را بازرسی و نتیجه را در پایگاه اطلاع‌رسانی خود منتشر نماید.

ب) طبق مفاد ماده (۱) آیین‌نامه‌ی نظارت حرفه‌ای مصوب ۱۳۸۳/۵/۱۲ و اصلاحیه مورخ ۱۳۹۵/۵/۲۵ مصوب وزیر امور اقتصادی و دارایی هدف از نظارت حرفه‌ای، حصول اطمینان از رعایت موارد زیر توسط مؤسسات حسابرسی و حسابداران رسمی عضو جامعه است:

- استانداردهای حرفه‌ای.
- آیین رفتار حرفه‌ای.
- قوانین، مقررات، آیین‌نامه‌ها، مصوبات ارکان جامعه و



۲-۲-۱- تقاضاکنندگان خدمات حسابرسی مستقل:

الف) متقاضیان حسابرسی مستقل در کشور به استناد ماده‌ی (۲) آیین‌نامه اجرایی تبصره (۴) قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به‌عنوان حسابدار رسمی:

- شرکت‌های پذیرفته شده یا متقاضی پذیرش در بورس اوراق بهادار و شرکت‌های تابعه و وابسته به آن‌ها.
- شرکت‌های سهامی عام و شرکت‌های تابعه و وابسته به آن‌ها.
- شرکت‌های موضوع بندهای (الف) و (ب) اساسنامه‌ی سازمان حسابرسی (شرکت‌های دولتی و نهادهای انقلاب اسلامی و شرکت‌های تابعه و وابسته به آن‌ها).
- شعب و دفاتر نمایندگی شرکت‌های خارجی.
- مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی و شرکت‌ها، سازمان‌ها و مؤسسات تابعه و وابسته به آن‌ها.
- سایر اشخاص حقوقی و حقیقی که مبلغ فروش آن‌ها بیش از ۵ میلیارد ریال یا جمع دارایی آن‌ها بیش از ۸ میلیارد ریال باشد. (این نصاب توسط سازمان امور مالیاتی سالیانه اعلام می‌شود)
- ب) آیین‌نامه راهکارهای افزایش ضمانت اجرایی و تقویت حسابرسی:
- اعطای تسهیلات ارزی و ریالی به اشخاص مشمول که فاقد صورت‌های مالی حسابرسی شده باشد ممنوع است.
- دستگاه‌های اجرایی مذکور در ماده‌ی (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری مکلفند از انعقاد قرارداد مازاد بر مبلغ ۱۰

ت) پرسشنامه‌ی کنترل کیفیت کار حسابرسی حداقل یک پرونده حسابرسی که معرف کارهای مؤسسه باشد انتخاب و بر اساس پرسشنامه کنترل کیفیت کار مورد بازبینی قرار می‌گیرد. اساس پرسشنامه کنترل کیفیت کار احراز اجرای استانداردهای حسابرسی ناظر بر برنامه‌ریزی، اجرای عملیات و گزارشگری می‌باشد.

ردیف	عناوین مورد بررسی در پرسشنامه کنترل کیفیت کار حسابرسی	امتیاز
۱	ضوابط پذیرش کار و استقلال	۱۵
۲	پرونده‌های مکاتباتی و دائمی	۵۰
۳	ارزیابی کنترل‌های داخلی و آزمون رعایت	۲۱۰
۴	آزمون‌های محتوا	۲۹۰
۵	کنترل و سرپرستی کار	۲۰۰
۶	گزارشگری	۲۳۵
جمع		۱۰۰۰

ث) تا قبل از سال ۱۳۹۰ کنترل کیفیت کار حسابرسی مؤسسات حسابرسی هر سه سال یکبار توسط جامعه صورت می‌گرفت بر اساس اصلاحیه مورخ ۱۳۹۰/۴/۵ هیأت وزیران اساسنامه جامعه اصلاح و کنترل کیفیت کار سالیانه از همه مؤسسات حسابرسی توسط جامعه الزامی گردیده است که با توجه به تاریخ ابلاغ اصلاحیه و برنامه‌ریزی انجام شده کنترل کیفیت عملاً از سال ۱۳۹۱ به صورت مستمر توسط جامعه به روش فوق انجام می‌شود. میانگین امتیاز دو فقره پرسشنامه تکمیل شده بر حسب گروه‌بندی (الف، ب، ج و د) در سایت جامعه اطلاع‌رسانی می‌شود و هرگونه عدول و عدم رعایت قوانین و مقررات جامعه که در تکمیل پرسشنامه مشاهده شده به هیأت انتظامی ارجاع می‌شود. همچنین بر اساس مفاد تبصره‌ی (۲) ماده‌ی (۳) آیین‌نامه‌ی اجرایی هیأت‌های انتظامی هرگونه شکایت ذینفعان از عملکرد مؤسسات حسابرسی و حسابداران رسمی پس از طرح و بررسی در کارگروه‌های تخصصی در صورت احراز تخلف به هیأت انتظامی ارجاع می‌گردد.

• طبقه‌بندی امتیاز پرسشنامه‌های کنترل کیفیت:

ردیف	امتیاز مکتسبه	طبقه
۱	۸۰۱ تا ۱,۰۰۰	الف
۲	۶۵۱ تا ۸۰۰	ب
۳	۵۰۱ تا ۶۵۰	ج
۴	۰ تا ۵۰۰	د

دستورالعمل‌های اجرایی مرتبط با ارائه خدمات حرفه‌ای.
 • اجرای هماهنگ روش‌های انجام حسابرسی، بازرسی قانونی و ارائه خدمات حرفه‌ای.
 • حفظ و ارتقای کیفیت خدمات حرفه‌ای و صدور گزارش‌های حرفه‌ای متناسب با شرایط موجود.
 • ضوابط آموزش حرفه‌ای مستمر مصوب شورای عالی جامعه.
 • در اجرای آیین‌نامه مذکور گروه بررسی‌کننده مشتمل بر دو نفر از حسابداران رسمی با حداقل ۵ سال سابقه‌ی مدیریت حسابرسی با معرفی جامعه به دفتر مؤسسات حسابرسی مراجعه و به‌عنوان بازدید نظارتی پرسشنامه‌ی کنترل کیفیت در سطح مؤسسه‌ی حسابرسی (وضعیت) و کنترل کیفیت در سطح کار حسابرسی را تکمیل می‌نمایند. هر پرسشنامه ۱۰۰۰ امتیاز دارد که میانگین آن‌ها به‌عنوان امتیاز کنترل کیفیت در کارگروه کنترل کیفیت جامعه مورد بررسی قرار گرفته و امتیازات مربوط پس از تصویب به عضو ذی‌ربط اطلاع و سالیانه بر حسب طبقه‌بندی انجام شده در پایگاه اطلاع‌رسانی جامعه منتشر می‌گردد.

• به مؤسسات حسابرسی که امتیاز کمتر از ۵۰۰ اخذ نموده‌اند شش‌ماه فرصت بهبود و اصلاح داده می‌شود و در صورت تکرار جهت اعمال مقررات به هیأت انتظامی معرفی می‌شوند.

• با توجه به ماهیت حسابرسی رویکرد بررسی کیفیت حسابرسی در جامعه رویکرد صفر و یک نیست و رویکرد طیف‌نگر است.

پ) پرسشنامه‌ی کنترل کیفیت در سطح مؤسسه‌ی حسابرسی (وضعیت)، ساختار و تشکیلات مؤسسه‌ی حسابرسی را مورد ارزیابی قرار می‌دهد تا بتوان اطمینان حاصل کرد که ظرفیت و توانایی فنی و حرفه‌ای در ارائه خدمات حسابرسی وجود داشته و مفاد آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای رعایت شده است.



ردیف	عناوین مورد بررسی در پرسشنامه کنترل وضعیت مؤسسه	امتیاز
۱	رعایت اصول و ضوابط حرفه‌ای	۱۵۰
۲	ضوابط محل مؤسسه	۵۰
۳	نگهداری سوابق حسابرسی	۵۰
۴	بیمه و مالیات	۱۰۰
۵	تناسب کارها و کارکنان	۱۵۰
۶	استخدام، آموزش و ارتقای کارکنان	۲۲۰
۷	نظام‌مندی کنترل کار	۵۰
۸	نظام کنترل کیفیت مؤسسه	۱۰۰
۹	نظام‌مندی دستورالعمل حسابرسی	۱۳۰
جمع		۱۰۰۰

ج) نتایج میانگین امتیاز کنترل وضعیت و کنترل کیفیت مؤسسات حسابرسی:

طبقه/ سال	۱۳۹۶	۱۳۹۵	۱۳۹۴	۱۳۹۳	۱۳۹۲	۱۳۹۱
الف	۹۲	۸۰	۷۰	۶۶	۶۸	۱۲۵
ب	۱۱۱	۱۰۴	۱۱۶	۱۰۴	۱۲۲	۷۴
ج	۲۷	۳۵	۴۳	۵۵	۴۱	۲۸
د	۸	۴	۱۵	۱۹	۸	۳
مؤسسه	۲۲۸	۲۲۳	۲۴۴	۲۴۴	۲۳۹	۲۳۰

چ) نتایج پرسشنامه‌ی کنترل کیفیت کار حسابرسی سال ۱۳۹۶ مؤسسات حسابرسی:

ردیف	طبقه	تعداد	درصد
۱	الف	۳۰	۱۳
۲	ب	۱۲۶	۵۳
۳	ج	۷۳	۳۱
۴	د	۹	۳
مؤسسه		۲۲۸	۱۰۰

• همان‌گونه که مشخص است بر مبنای میانگین امتیاز پرسشنامه‌های کنترل وضعیت و کنترل کیفیت کار حسابرسی، تعداد ۹۲ مؤسسه‌ی حسابرسی در طبقه (الف) قرار گرفته‌اند، در صورتی که صرفاً بر اساس امتیاز پرسشنامه کنترل کیفیت کار حسابرسی، تعداد ۳۰ مؤسسه‌ی حسابرسی در طبقه (الف) قرار گرفته‌اند.

ح) عوامل و موانع مؤثر:

۱- عناوین مورد بررسی در پرسشنامه‌ی کنترل وضعیت بیانگر آن است که امتیاز مکتسبه ردیف (۴) تناسب کارها و کارکنان و ردیف (۵) آموزش حرفه‌ای از سال ۱۳۹۱ لغایت ۱۳۹۶ همواره کمتر از ۵۰ درصد امتیاز، کسب شده است. دلیل اصلی آن مناسب نبودن هرم کارکنان حرفه‌ای و عدم کفایت آموزش حرفه‌ای مستمر می‌باشد.

۲- عناوین مورد بررسی در پرسشنامه‌ی کنترل کیفیت کار حسابرسی بیانگر آن است که امتیاز مکتسبه ردیف (۳) شناخت کنترل‌های داخلی و آزمون‌های رعایت از سال ۱۳۹۱ لغایت ۱۳۹۶ همواره کمتر از ۵۰ درصد امتیاز، کسب شده است. دلیل اصلی آن مدون نبودن نظام کنترل‌های داخلی در واحدهای مورد رسیدگی و عدم جاری‌سازی آن و فقدان نظارت‌های داخلی بوده است که اثر مستقیم بر کیفیت حسابرسی داشته است.

۳- تغییر روش اعلام عمومی امتیاز کنترل کیفیت از روش طبقه‌بندی میانگین به اعلام صرفاً امتیاز کنترل کیفیت کار حسابرسی منجر به بهبود و ارتقای کیفیت حسابرسی می‌شود.

خ) بر اساس مفاد ماده (۳۶) اساسنامه‌ی جامعه، تنبیه‌های انتظامی مقرر شامل موارد ذیل است:

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

• طبق تبصره‌ی (۸) ماده‌ی (۳۶) اساسنامه اسامی اشخاصی که تنبیه‌های انضباطی موضوع ردیف‌های (۳) تا (۶) اعمال شده در روزنامه کثیرالانتشار جامعه و روزنامه رسمی درج می‌گردد و در سایت جامعه تا انقضای مدت حکم منعکس می‌شود.

ذ) عملکرد هیأت‌های انتظامی جامعه:

ردیف	تنبیه‌های انضباطی موضوع ماده (۳۶) اساسنامه جامعه	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴	۱۳۹۵	۱۳۹۶	جمع
۱	اخطار بدون درج در پرونده	۲	۰	۰	۱۶	۱۳	۱۶	۴۷
۲	توبیخ با درج در پرونده	۱۶	۱۲	۱۳	۳۰	۸	۴۶	۱۲۵
۳	ممنوعیت انعقاد هرگونه قرارداد خدمات حرفه‌ای و تخصصی و پذیرش بازرسی قانونی و حسابرسی در دوره معین	۱۹	۵	۱	۱	۲	۱۱	۳۹
۴	تعلیق عضویت تا یک سال	۳	۱۲	۶	۸	۱۰	۸	۴۷
۵	تعلیق عضویت از یک تا پنج سال	۱	۴	۱۳	۴	۱	۷	۳۰
۶	لغو عنوان حسابدار رسمی	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۱
-	نقض رأی بدوی	۶	۱	۲	۰	۰	۷	۱۶
	تعداد رأی	۴۷	۳۴	۳۵	۶۰	۳۴	۹۵	۳۰۶

• اعضای هیأت عالی انتظامی جامعه متشکل از یک نفر حسابدار رسمی غیرشاغل به انتخاب وزیر امور اقتصادی و دارایی (به‌عنوان رییس هیأت)، یک نفر متخصص حقوق به انتخاب وزیر دادگستری و یک نفر حسابدار رسمی غیرشاغل به انتخاب شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد. آرای ردیف‌های (۵) و (۶) موضوع تنبیه‌های ماده (۳۶) اساسنامه با تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی قابل اجرا می‌باشد.

عوامل و موانع مؤثر:

آمار مزبور بیانگر آن است که از سال ۱۳۹۱ لغایت ۱۳۹۶

تعداد ۳۰۶ فقره پرونده انضباطی علیه حسابرسان در جامعه تشکیل گردیده است. تعداد ۱۷۲ فقره آن (۵۶ درصد) منجر به اخطار و توبیخ گردیده و تعداد ۱۱۷ فقره (۳۸ درصد) منجر به محدودیت و تعلیق فعالیت حسابداران رسمی شده است و ۱۶ فقره هم نقض رأی شده است. بنابراین عدم توجه به کیفیت حسابرسی و عدول از اصول و ضوابط حرفه‌ای برای مؤسسه‌ی حسابرسی هزینه و ریسک دارد. بنابراین، نظارت نهاد حرفه‌ای منجر به ارتقای کیفیت حسابرسی شده است.

۴-۲-۱- نظارت نهادهای قانونی:

الف) بازار سرمایه:

نظر به این که بازار سرمایه از استفاده کنندگان اصلی خدمات مؤسسات حسابرسی می‌باشند لذا قبل از تصویب ساختار نوین بازار سرمایه در سال ۱۳۸۴ که بازار سرمایه تحت نظارت بانک مرکزی بود در غیاب نهاد حرفه‌ای از زمان تأسیس در بهمن‌ماه ۱۳۴۶ لغایت ۱۳۵۷ تعداد ۱۴ مؤسسه‌ی حسابرسی بر اساس مصوبات هیأت‌مدیره سازمان کارگزاران بورس اوراق بهادار تهران به‌عنوان مؤسسات حسابرسی معتمد بورس فعالیت می‌نمودند. پس از شکل‌گیری نظام نوین بازار سرمایه در پی تصویب قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران در آذرماه ۱۳۸۴ دستورالعمل‌های ذیل تصویب و اجرا شده است.

ردیف	موضوع	تاریخ تصویب	مرجع تصویب
۱	دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار	۱۳۸۶/۵/۸	شورای عالی بورس
۲	دستورالعمل اجرایی کمیته‌ی پذیرش و نظارت بر مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار	۱۳۸۶/۱۳/۱۴	هیأت‌مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار
۳	دستورالعمل طبقه‌بندی مؤسسات حسابرسی و ناشران	۱۳۹۱/۱۱/۲۸	هیأت‌مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار

نکات کلیدی دستورالعمل پذیرش و نظارت بر مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار:

- از مدت عضویت مؤسسه در جامعه یک سال گذشته باشد.
- حداقل دارای سه شریک باشد و هر شریک حداقل ده فقره گزارش حسابرسی امضاء کرده باشند.

• هیچ‌یک از شرکای مؤسسه نباید مالکیت بیش از ۴۰ درصد سهم‌الشرکه را دارا باشند.

• تعداد کارکنان حرفه‌ای مؤسسه نباید کم‌تر از ۱۵ نفر باشد.

• تعداد کارکنان حرفه‌ای مؤسسه با سابقه کار حسابرسی کمتر از ۲ سال بعد از مدرک لیسانس نباید از ۴۰ درصد مجموع کارکنان حرفه‌ای آن تجاوز کند.

• مؤسسه‌ی حسابرسی متقاضی پذیرش و شرکا و مدیران آن فاقد سابقه تخلفات و تنبیه‌های انضباطی موضوع بندهای (۳) تا (۶) ماده (۳۶) اساسنامه جامعه باشند یا حداقل یک سال از زمان پایان دوره محکومیت سپری شده باشد.

• امتیاز کنترل کیفیت کار حسابرسی و امتیاز کنترل وضعیت مؤسسه صادر شده توسط جامعه به ترتیب حداقل ۶۰۰ و حداقل ۷۰۰ باشد و همواره این نصاب سالیانه رعایت گردد.

• در مواردی که بنا به اطلاع واحدهای نظارت سازمان بورس و اوراق بهادار و یا بر اساس شکایات واصله نسبت به گزارش حسابرسی به مواردی حاکی از عدم رعایت استانداردهای حسابرسی و سایر اصول و ضوابط حرفه‌ای یا هرگونه سؤال و ابهامی برخورد نماید موضوع کتباً به جامعه اطلاع داده می‌شود تا پرونده حسابرسی شرکت مربوط ظرف ۳۰ روز توسط کارگروه کنترل کیفیت جامعه رسیدگی و نتیجه به سازمان بورس و اوراق بهادار گزارش شود.

• هیچ مؤسسه‌ی حسابرسی نمی‌تواند بیش از چهار سال به‌عنوان حسابرس شرکت بورسی انتخاب شود و انتخاب مجدد بعد از وقفه دو ساله امکان‌پذیر خواهد بود.

دستورالعمل طبقه‌بندی مؤسسات حسابرسی معتمد بورس:



ردیف	شرح معیار	امتیاز
۱	ساختار و سازمان مؤسسه	۲۲۰
۲	تنوع خدمات حرفه‌ای	۱۰۰
۳	ارزیابی شرکا و مدیران	۲۰۰
۴	ارزیابی کارکنان حرفه‌ای	۲۸۰
۵	امتیاز کنترل کیفیت جامعه	۲۰۰
جمع		۱۰۰۰

طبقه‌بندی مؤسسات حسابرسی معتمد بورس:

طبقه	امتیاز مکتسبه
اول	حداقل ۷۰۰
دوم	حداقل ۶۰۰
سوم	حداقل ۵۰۰
چهارم	کمتر از ۵۰۰



مداخله‌گونه روی آورده است.

۴- حسابرسان مستقل در کشورهای پیشرفته، بیمه مسئولیت حرفه‌ای می‌باشند تا در صورت ورود هرگونه خسارت به استفاده‌کنندگان و اتکاء‌کنندگان صورت‌های مالی حسابرسی شده، شرکت‌های بیمه نسبت به پرداخت خسارت مربوط اقدام نمایند. نهادهای ناظر بازار سرمایه و پول در رجیستری مؤسسات حسابرسی، میزان تعهدات شرکت‌های بیمه را از این بابت کنترل می‌نمایند. در صورتی که در ایران نهادهای ناظر به‌جای اطمینان از محل تأمین خسارت احتمالی سهامداران و سرمایه‌گذاران در قبال عملکرد مؤسسات حسابرسی اقدام به کنترل‌های خرد در زمینه کیفیت حسابرسی می‌نمایند. برقراری بیمه‌ی مسئولیت حرفه‌ای در ارتباط با خدمات حسابرسی در بازار سرمایه و پول ضرورت دارد. چون مؤسسه‌ی حسابرسی هزینه‌ی بیمه را پرداخت می‌کند و هزینه بیمه رابطه مستقیم با حسن شهرت و تخلفات مؤسسه دارد، لذا مؤسسه جهت کم کردن هزینه بیمه باید کیفیت حسابرسی را ارتقاء دهد.

ب) نظارت نهادهای مستقل:

پس از فروپاشی شرکت انرون در آمریکا به سال ۲۰۰۱ که موجب از دست رفتن سرمایه هزاران نفر شد. این رسوایی مالی پیامدهای مهمی برای ذینفعان، سهامداران، مدیران و حسابرسان مستقل داشت که باعث تصویب قوانین مختلفی در آمریکا از جمله قانون سابینز آکسلی، تدوین اصول نظام راهبری شرکتی و قانون شرکت‌ها و قانون تقاب در بریتانیا و قانون مدیریت ریسک و سیستم‌های داخلی در استرالیا، قانون ابزار چندجانبه در کانادا، قانون آیین رفتار حرفه‌ای راهبری شرکتی در هلند و بلژیک شد. حسابرس مستقل شرکت انرون مؤسسه‌ی حسابرسی آرتور اندرسن یکی از پنج مؤسسه‌ی حسابرسی بزرگ جهان بود که پس از این واقعه منحل شد و مؤسسات بزرگ به چهار مؤسسه‌ی حسابرسی تقلیل یافت. در ادبیات حسابرسی «چهار بزرگ» یا «BIG 4» اصطلاحی است که برای اشاره به نام چهار مؤسسه‌ی حسابرسی بزرگ بین‌المللی بکار می‌رود. مؤسسات حسابرسی PWC، DELIOT، E&Y و KPMG قریب به اتفاق شرکت‌های بورسی، برندهای خصوصی و واحدهای عمومی را در سراسر جهان حسابرسی می‌نمایند. از یک سو این گستردگی و حجم کار و منوئل موجود و از سوی دیگر بیمه مسئولیت حرفه‌ای این مؤسسات حسابرسی که کلیه خسارت اتکاء‌کنندگان به گزارش حسابرسی را پرداخت می‌کنند و پاسخگو نبودن آن‌ها به هیچ نهاد برون حرفه‌ای و غیرقابل مشاهده و غیرقابل درک بودن کیفیت حسابرسی باعث شد پس از رسوایی مذکور بابت پاسخگو نمودن مؤسسات بزرگ حسابرسی چند ملیتی، نهادهای مستقلی جهت نظارت بر حرفه‌ی حسابرسی به تدریج در کشورهای پیشرفته تشکیل و

ب) بازار پول:

بانک مرکزی در تاریخ ۱۳۹۰/۲/۲۸ ضوابط مؤسسات حسابرسی منتخب بانک مرکزی را ابلاغ نموده است. محتوای این ضوابط تقریباً همان ضوابط مؤسسات حسابرسی معتمد بورس است مضافاً این که یکی از شرکای مؤسسه باید حداقل سه فقره گزارش حسابرسی صورت‌های مالی بانک را امضاء کرده باشند.

عوامل و موانع مؤثر:

۱- با توجه به جدول تخلفات مؤسسات حسابرسی معتمد، عدم رعایت هریک از نکات کلیدی پیش‌گفته باعث حذف مؤسسات حسابرسی از فهرست مؤسسات حسابرسی معتمد می‌شود. بنابراین عدم توجه به کیفیت حسابرسی و عدول از اصول و ضوابط حرفه‌ای برای مؤسسه‌ی حسابرسی هزینه و ریسک دارد.

۲- تعداد مؤسسات حسابرسی معتمد بورس در سال ۱۳۹۶ تعداد ۷۶ مؤسسه‌ی حسابرسی است که تعداد ۲۵ مؤسسه‌ی حسابرسی در طبقه اول آن قرار دارد و عمده شرکت‌های بورسی و شرکت‌های تابعه و وابسته آن‌ها نیز توسط این گروه از مؤسسات حسابرسی رسیدگی می‌شوند که همگی در زمره مؤسسات حسابرسی بزرگ جامعه از لحاظ درآمدی و تعداد شرکا قرار دارند.

۳- نظارت نهاد قانونی در ایران تبدیل به مداخله شده است و بجای برقراری زیرساخت و تسهیل انجام خدمات حرفه‌ای و هماهنگی و همراهی با نهاد حرفه‌ای، به اقدامات موازی و

بخش سوم: نتایج حسابرسی
۲۱- آرایه‌ی مجدد صورت‌های مالی و تأثیر بازار.
۲۲- تقلب و سایر تخلف‌های گزارشگری مالی.
۲۳- استنتاج کیفیت از معیارهای گزارشگری مالی.
۲۴- گزارشگری به‌نگام ضعف‌های کنترل داخلی.
۲۵- گزارشگری به موقع موضوعات تداوم فعالیت.
۲۶- نتایج بررسی‌های کمیته‌های حسابرسی.
۲۷- موضوعات مطرح در دادخواهی خصوصی.
۲۸- موضوعات مطرح در اجراییات هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام.

عوامل و موانع مؤثر:

۱- ساختار و تشکیلات نهاد حرفه‌ای در ایران مشابه نهادهای حرفه‌ای دیگر کشورها نمی‌باشد، نوعی نهاد حرفه‌ای که تحت کنترل کامل دولت است، هیات عالی نظارت تمام وقت و هیات ویژه رسیدگی که از لحاظ ساختاری مستقل از جامعه می‌باشند و هم دارای اختیارات کامل جهت کنترل کیفیت و نیز اعمال مقررات انضباطی می‌باشند، بنابراین انتقادی که به نظارت نهاد حرفه‌ای در ایران مطرح است حضور افراد شاغل به‌عنوان گروه بررسی‌کننده‌ی کیفیت است، لذا استفاده از حسابداران رسمی غیر شاغل در این زمینه در بهبود ساختار و عملکرد آن مؤثر است.

۲- نهادهای ناظر بر حرفه‌ی حسابرسی تشکیل شده در کشورهای پیشرفته نشان می‌دهد بیشتر تحت نظارت دولت هستند. قابل ذکر است که دولت آن کشورها تصدی‌گری و بنگاهداری نمی‌کند پس صلاحیت نظارت عالی را دارد. در صورتی که در ایران دولت بزرگترین بنگاهدار است و بخش عمده اقتصاد دولتی است و وزارت امور اقتصادی و دارایی متولی شرکت‌های دولتی است.



۳- تجربه‌ی بازار سرمایه ایران که از زمان تأسیس در سال ۱۳۴۶ تحت نظارت بانک مرکزی بود و از سال ۱۳۸۴ با ساختار نوین تحت نظارت وزارت امور اقتصادی و دارایی قرار گرفته است. با توجه به ساختار اقتصاد کشور حداقل استقلال ظاهری آن مخدوش به نظر می‌رسد، باید این تجربه مورد توجه قرار گیرد.

۴- فعالیت PCAOB از سال ۲۰۰۴ آغاز شده و تا سال ۲۰۱۶ با حدود ۹۰۰ نفر کارمند و بودجه ۲۵۰ میلیون دلاری در سال، خروجی آن بازدید نظارتی از حدود ۲۵۰ مؤسسه‌ی حسابرسی در سال و مجموعاً رسیدگی به ۱۶۰ پرونده، ۱۲۵ مورد جرایم نقدی، ۶۴ مورد لغو ثبت‌نام، ۸۶ مورد ممنوعیت فعالیت و ۱۱ مورد تعلیق فعالیت بوده است. در صورتی که مؤسسات حسابرسی بزرگ «BIG 4» حدود ۹۸ درصد شرکت‌های بازار سرمایه آمریکا را حسابرسی می‌نمایند، که با توجه به پرونده‌های مفتوح رسانه‌ای شده مبنی بر نقض فاحش اصول بنیادی آیین رفتار حرفه‌ای، قصور و اهمال

یا سازمان‌های موجود تقویت گردید. PCAOB در آمریکا، FRC در انگلستان و CPAB در کانادا به بازرسی و نظارت بر مؤسسات حسابرسی پرداختند و به تدریج نظارت موردی و سمبولیک نهاد حرفه‌ای تبدیل به نظارت مستمر گردید. سپس به‌منظور اشاعه دانش، ایجاد هماهنگی و اشتراک‌گذاری تجارب مربوط در بازرسی و نظارت بر مؤسسات حسابرسی، مجمع بین‌المللی نظارت‌کنندگان مستقل بر حسابرسی (IFIAR) در سال ۲۰۰۶ تشکیل گردید که در حال حاضر ۵۵ کشور عضو نهاد مزبور می‌باشند.

نهادهای مستقل نظارت بر حسابرسی تلاش‌های زیادی برای فراهم کردن شاخص‌هایی برای ارزیابی کیفیت حسابرسی به عمل آورده‌اند گرچه این شاخص‌ها تنوع فراوانی دارند لیکن همسویی و رویکردی مشترک دارند این شاخص‌ها بر ارزیابی صلاحیت فردی حسابرس و اجرای عملیات حسابرسی و گزارشگری آن طبق استانداردهای حسابرسی تأکید دارند. در جولای سال ۲۰۱۵، PCAOB، ۲۸ شاخص کیفیت حسابرسی را منتشر نمود و رهنمودهایی را برای جاری سازی آن نیز ارائه نموده است.

شاخص‌های اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی (PCAOB):

بخش اول - منابع انسانی
۱- شاخص کارکنان ارشد مجرب.
۲- میزان ساعات کار شریک.
۳- ساعات کار مدیران و کارکنان.
۴- مشورت‌های دریافتی حسابداری و حسابرسی.
۵- استفاده از خدمات کارشناسان غیر از حسابداری و حسابرسی.
۶- تجربه کارکنان حسابرسی.
۷- ورزیدگی و تجربه در صنعت.
۸- جایابی و گردش مستمر کارکنان حسابرسی.
۹- زمان تخصیص یافته به مشتریان.
۱۰- ساعات آموزش حرفه‌ای حسابرسان.
۱۱- ساعات حسابرسی تخصیص یافته و ریسک.
۱۲- تخصیص ساعات حسابرسی به مراحل حسابرسی.
بخش دوم - فرآیند حسابرسی
۱۳- نتایج نظرسنجی مستقل از کارکنان حرفه‌ای.
۱۴- انطباق کیفیت حسابرسی و پاداش کارکنان.
۱۵- حق الزحمه حسابرسی و ریسک صاحب‌کار.
۱۶- رعایت الزامات استقلال.
۱۷- میزان سرمایه‌گذاری مؤسسه در زیرساخت‌های حسابرسی کیفی.
۱۸- نتایج کنترل کیفیت داخلی مؤسسه.
۱۹- نتایج آزمون شایستگی‌های فنی.
۲۰- نتایج بررسی‌های هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام.

حرفه‌ای فقط به پرداخت جرایم نقدی محکوم شده‌اند. به نظر، علی‌رغم زیرساخت‌های مستحکم آمریکا از این بابت تحصیل حاصل نشده است. حال بدون زیرساخت‌های لازم در ایران، مترجمین داخلی انتظار دور از واقعیت در تأسیس و کارکرد نهاد نظارت مستقل دارند.

۵-۲-۱- محیط مقرراتی، اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی:

ساختار خاص اقتصادی کشور (اقتصاد دولتی و عمومی)، بستر غیر شفاف، ناکارا بودن بازار سرمایه، فقدان قانون نظام راهبری شرکتی جاری‌سازی شده، وضعیت مالی و اقتصادی تحریمی و رکود و تورم، تشدید فعالیت مدیریت سود، عدم تناسب استانداردهای حسابداری با خواستگاه بازار آزاد و ارزش‌های قابل‌اتکای جاری با وضعیت اقتصادی کشور، فقدان ارتباطات بین‌المللی در حوزه حسابرسی و عقب‌ماندگی تکنولوژیکی حرفه‌ای حسابرسی، وجود فاصله انتظاری بین ذینفعان کلیدی حرفه‌ای حسابرسی و نیز ماهیت حسابرسی مستقل، عدم مقررات‌گذاری انحراف از استانداردهای حسابداری به‌عنوان نقض قوانین و مقررات اقتصادی، فقدان ضمانت اجرایی مفاد گزارش‌های حسابرسی، عدم حمایت از حسابرسان مستقل در قوانین و مقررات، انجام حسابرسی صرفاً بر مبنای الزام قانون، عدم شناخت عمومی از نقش حرفه‌ای حسابرسی، نظارت‌گریزی و فقدان فرهنگ پاسخگویی و حسابداری عمومی باعث شده که بستر کامل مقرراتی و اقتصادی، فرهنگی جهت انجام حسابرسی مهیا نباشد. به نوعی حسابرسی نرم‌افزاری است که با وجود سخت‌افزار مرتبط ران می‌شود.

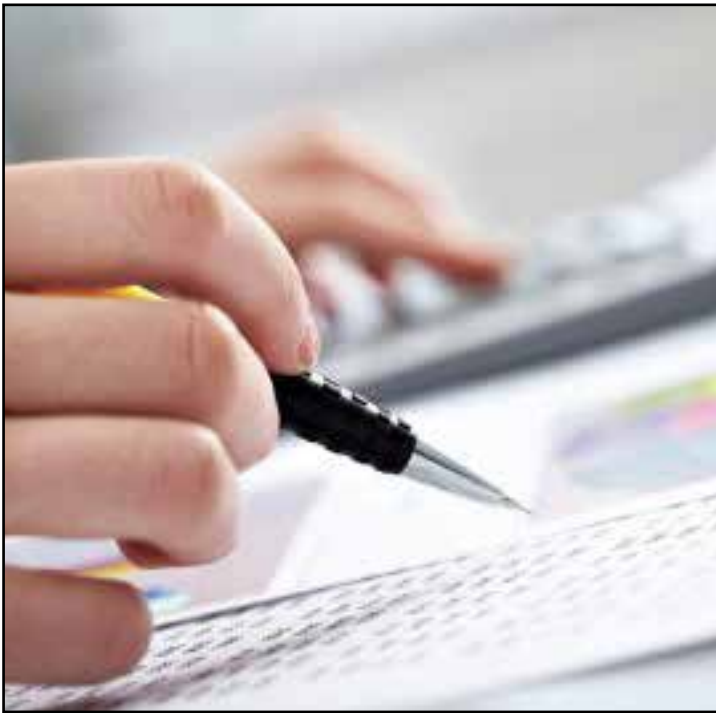
قوانین ناظر و حاکم بر عملکرد حسابرسان مستقل:

۱- عدم شناخت عمومی نسبت به حرفه‌ای حسابرسی باعث شده به لحاظ مقرراتی نیز موضوع تخلف، قصور، تقصیر و اهمال حسابرسان مستقل در ایفای وظایف و مسئولیت‌های حرفه‌ای خود به‌روشنی تبیین نشود. قوانین و مقررات حاکم بر پاسخگویی حسابرسان مستقل از سال ۱۳۳۹ که در قانون مسئولیت مدنی درج شده مبنی بر «انتشار یا تصدیقات غیر واقع» که دقیقاً همین ادبیات سنوات بعد نیز در قانون تجارت، قانون اوراق بهادار و قانون مجازات اسلامی به صورت مبهم و کلی تکرار شده است که قابلیت تفسیر و تأویل توسط مراجع مختلف را باز گذاشته است. ضعف اساسی مفاد قانون و عدم جامعیت و استحکام آن و ناشناخته ماندن ماهیت کار حسابرسان مستقل مانع از دادخواهی و پاسخ‌خواهی علیه حسابرسان در محاکم قضایی شده است.

۲- آیین اخلاق حرفه‌ای حسابداران رسمی به‌عنوان زیربنا و اساس حرفه‌ای حسابرسی و جهان‌بینی حرفه‌ای است که مبنای ارایه خدمات تخصصی و حرفه‌ای می‌باشد و متأثر از اخلاق عمومی جامعه است. با توجه به وضعیت ناپه‌نجا اخلاق در جامعه، از بین رفتن قبح قانون‌گریزی، افزایش فزاینده فساد مالی و اقتصادی، جرم، جنایت، طلاق، اعتیاد، وضعیت فضای مجازی، حاکمیت فرهنگ منافع فردی، وجود شکاف نسلی، اشرافی‌گری، وضعیت محیط‌زیست و... بر رعایت و جاری شدن اخلاق حرفه‌ای حسابداران رسمی تأثیر می‌گذارد. هرچقدر جامعه اخلاق محور باشد رعایت اخلاق حرفه‌ای نیز بیشتر و هرقدر اخلاق جامعه ناپه‌نجا باشد میزان پایبندی به اخلاق حرفه‌ای کمرنگ خواهد بود.

۳- قانون ماده واحده‌ی مربوط به استفاده از خدمات حسابداران رسمی منحصر به حسابرسی مستقل صورت‌های مالی و بازرسی قانونی می‌باشد. یعنی فقط حرفه‌ای حسابرسی

مفاد	ماده	قانون
کسی که در اثر تصدیقات یا انتشارات مخالف واقع به حیثیت و اعتبارات و موقعیت دیگری زیان وارد آورد مسئول جبران آن است. شخصی که در اثر انتشارات مزبور یا سایر وسایل مخالف با حسن نیت مشتریانش کم و یا در معرض از بین رفتن باشد می‌تواند موقوف شدن عملیات مزبور را خواسته و در صورت اثبات تقصیر زیان وارده را از واردکننده مطالبه نماید.	۸	مسئولیت مدنی ۱۳۳۹
ماده ۱۵۴- بازرسی یا بازرسان در مقابل شرکت و اشخاص ثالث نسبت به تخلفاتی که در انجام وظایف خود مرتکب می‌شوند طبق قواعد عمومی مربوط به مسئولیت مدنی مسئول جبران خسارات وارده خواهند بود. ماده ۲۶۷- هرکس در سمت بازرسی شرکت سهامی که عالملاً راجع به اوضاع شرکت به مجمع عمومی در گزارش‌های خود اطلاعات خلاف حقیقت بدهد و یا این‌گونه اطلاعات را تصدیق کند به حبس تأدیبی از سه ماه تا دو سال محکوم خواهد شد.	۱۵۴ و ۲۶۷	تجارت ۱۳۴۷
اشخاصی که اطلاعات خلاف واقع یا مستندات جعلی را به «سازمان» و یا «بورس» ارائه نمایند یا تصدیق کنند و یا اطلاعات، اسناد و یا مدارک جعلی را در تهیه گزارش‌های موضوع این قانون مورد استفاده قرار دهند، حسب مورد به مجازات‌های مقرر در قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۷۵/۳/۶ محکوم خواهند شد.	۴۷	بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران ۱۳۸۴
هر یک از داوران و ممیزان و کارشناسان اعم از این‌که توسط دادگاه معین شده باشد یا توسط طرفین، چنانچه در مقابل اخذ وجه یا مال به نفع یکی از طرفین اظهارنظر یا اتخاذ تصمیم نماید به حبس از شش ماه تا دو سال یا مجازات نقدی از سه تا دوازده میلیون ریال محکوم و آن‌چه رفته است به‌عنوان مجازات مؤدی به نفع دولت ضبط خواهد شد.	۵۸۸	مجازات اسلامی ۱۳۷۵



مشمول احراز صلاحیت و نظارت حرفه‌ای شده است، تا حرفه‌ی حسابداری و عوامل زنجیره گزارشگری مالی مشمول نظارت حرفه‌ای نشوند. نظارت حرفه‌ای بر حرفه‌ی حسابداری مستقل توسط نهاد حرفه‌ای یا نهاد دولتی یا نهاد مستقل، اثربخشی و کارایی لازم را نخواهد داشت.

عوامل و موانع مؤثر:

- ۱- ضعف قوانین مربوط در حوزه‌ی حسابرسان مستقل مانع از دادخواهی علیه حسابرسان مستقل شده است. بنابراین ریسک دادخواهی بسیار پایین است.
- ۲- عدول از استانداردهای حسابداری توسط واحدهای مورد رسیدگی طبق قانون تخلف از قوانین و مقررات تلقی نشده است.
- ۳- نظارت حرفه‌ای بر زنجیره گزارشگری مالی، مکمل و مقدمه نظارت حرفه‌ای به حرفه‌ی حسابداری می‌باشد.
- ۴- تعدد مراجع نظارتی در حرفه‌ی حسابداری جایگزین بیمه مسئولیت حرفه‌ای حسابرسان مستقل شده است.
- ۵- فقدان قوانین و مقررات جامع و مانع در خصوص مبارزه با فساد و پول‌شویی، کارایی و اثربخشی حسابداری مستقل را به چالش کشیده است.
- ۶- نابهنجاری اخلاق عمومی جامعه مانع از نهادینه شدن و جاری‌سازی اخلاق حرفه‌ای شده است.

کیفیت حسابداری در جهان یکی از مباحث مورد مناقشه در بین حرفه‌ی حسابداری، ذینفعان کلیدی، قانون‌گذاران و پژوهشگران می‌باشد. در صورتیکه در ایران موضوع کاملاً متفاوت است. حسابداری خدمتی اقتصادی است که عرضه و تقاضا و حتی حق الزحمه‌ی آن در مدل اقتصادی باید توجیه شود. در متغیرهای اقتصادی هر کالا و خدماتی که کیفیت داشته باشد و بابت کیفیت آن هزینه شده باشد از طریق فروش، هزینه مربوط بازیافت می‌شود. یعنی رابطه‌ی مستقیم و مثبت بین کیفیت و فروش وجود دارد. هرچقدر کیفیت محصول و خدمات بالا برود در مقابل مبالغ فروش و سود نیز بالا می‌رود و زمینه جبران هزینه وجود دارد. در حرفه‌ی حسابداری در ایران هزینه کیفیت حسابداری را چه کسی جبران می‌کند؟ وقتی تقاضا تکلیفی است، متقاضی دنبال کیفیت این خدمت نخواهند رفت. پس هزینه‌های مؤسسه‌ی حسابداری بابت کیفیت حسابداری چگونه

تامین خواهد شد؟ مؤسسه‌ی حسابداری؟ مشتری؟ یا دولت؟ مؤسسه‌های حسابداری واحدهای اقتصادی هستند که درآمد و هزینه‌ی آن‌ها باید متوازن باشد تا تداوم فعالیت داشته باشند. بنابراین در بلندمدت امکان تقبل هزینه‌های کیفیت حسابداری توسط مؤسسات حسابداری میسر نیست. مشتری نیز حاضر به پرداخت هزینه‌های کیفیت حسابداری نیست. پس می‌ماند دولت که باید جهت برون رفت از وضعیت فعلی مؤسسات حسابداری را کمک کند. آرایه‌ی حسابداری شرکت‌های دولتی (کارگروه انتخاب حسابرس) آرایه‌ی تکنولوژی (نرم‌افزار) روز حسابداری، تدارک و پشتیبانی از خدمات غیر حسابداری (مشاوره، خدمات حسابداری، مالیاتی، حسابداری داخلی، حسابداری عملیاتی و...) می‌تواند در زمینه‌ی جبران هزینه‌های کیفیت حسابداری کمک کننده باشند. نگاه تک‌بعدی و مترجمی به کیفیت حسابداری نمی‌تواند ما را به کیفیت پایدار حسابداری برساند. کیفیت پایدار حسابداری در کشورهای پیشرفته مدیون اصلاح همه‌جانبه‌ی ساختارها، رفتارها و زیر ساخت‌ها بوده است. ■

منابع فارسی:

- ۱- استانداردهای حسابداری، سایر خدمات اطمینان‌بخش و خدمات مرتبط، انتشارات سازمان حسابداری (۱۳۹۷).
- ۲- سعیدی و همکاران، تاریخ بازار سرمایه ایران، انتشارات بورس، (۱۳۹۵).
- ۳- قانون و مقررات بازار اوراق بهادار- انتشارات اطلاع‌رسانی بورس (۱۳۹۶).
- ۴- مجموعه قانون و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران، انتشارات جامعه (۱۳۹۷).

منابع انگلیسی:

- 1- www.PCAOB.org
- 2- www.IFIAR.org
- 3- www.FRC.org