

دولت‌های مختلف و تحدیه اروپا بر تقویت نظارت عمومی بر حرفه حسابداری بری حیاتی اعتماد عمومی نسبت به گزارش‌گیری مالی و حسابرسی. همواره از زمان وقوع رسوایی انرون و ورلدکام و وضع قانون سرینزا-اکسلی (SOX) در سال ۲۰۰۲، به نجاه اصلاحات در ضوابط و مقررات روی آورده‌اند.

عتماد برین است که دوزن خود نظمی حرفه حسابداری به سر آمده است و وقت آن است که حرفه حسابداری توسط دولت یا نهادهای نظارتی شبه دولتی یا مستقل تحت نظارت قرار گیرد.

دامنه نظارت، روش‌های نظارت و ویژگی نهادهای نظارتی در کشورهای مختلف، بسته به عومنی همچون ویژگی‌های محیطی هر کشور، نیازهای بازار سرمایه و دستیابی به منابع متعدد متفاوت است. مدل نظارت و حد که توسط یک سازمان بین‌المللی نظیر سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های ورق بهادار (IOSCO) تدوین و توصیه شده باشد، وجود ندارد.

عموماً، نهادهای نظارتی به نظارت بر حوزه‌های زیر می‌پردازند:  
— تدوین استانداردها، ز جمله استانداردهای حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای

— سیستم‌های کنترل کیفیت تضمین‌بخشی یا بررسی کنترل کیفیت  
— سیستم‌های تضییعی

برخی نهادهای نظارتی ساس خود نظمی حرفه حسابداری را مورد بررسی و ارزیابی قرار می‌دهند. در حالی که دیگر نهادها تمام وظایف نظارتی را خودشان به طور مستقل انجام می‌دهند.

نهادهای نظارتی ممکن است در قالب بخشی از نهادهای نظارتی دولت، یک سازمان شبه دولتی یا یک سازمان مستقل بخش خصوصی باشند.

نهادهای نظارتی باید توسط حسابداری حرفه‌ای غیر شاغل که از استقلال لازم برخوردارند، اداره شود. اما قلبی از شاغلی نیز مجزاند تا در اداره این نهادها مشارکت کنند.

خلاصه سخنرانی نی سوگ کی فوجی فاما

رئیس سابق IFAC و رئیس انجمن حسابداری رسمی ژاپن  
در هفدهمین کنفرانس بین‌المللی حسابداری  
(ستائبول ترکیه نومبر ۲۰۰۶)

## نظارت بر حرفه حسابرسی

تجربه کشورهای آمریکا، انگلستان و ژاپن

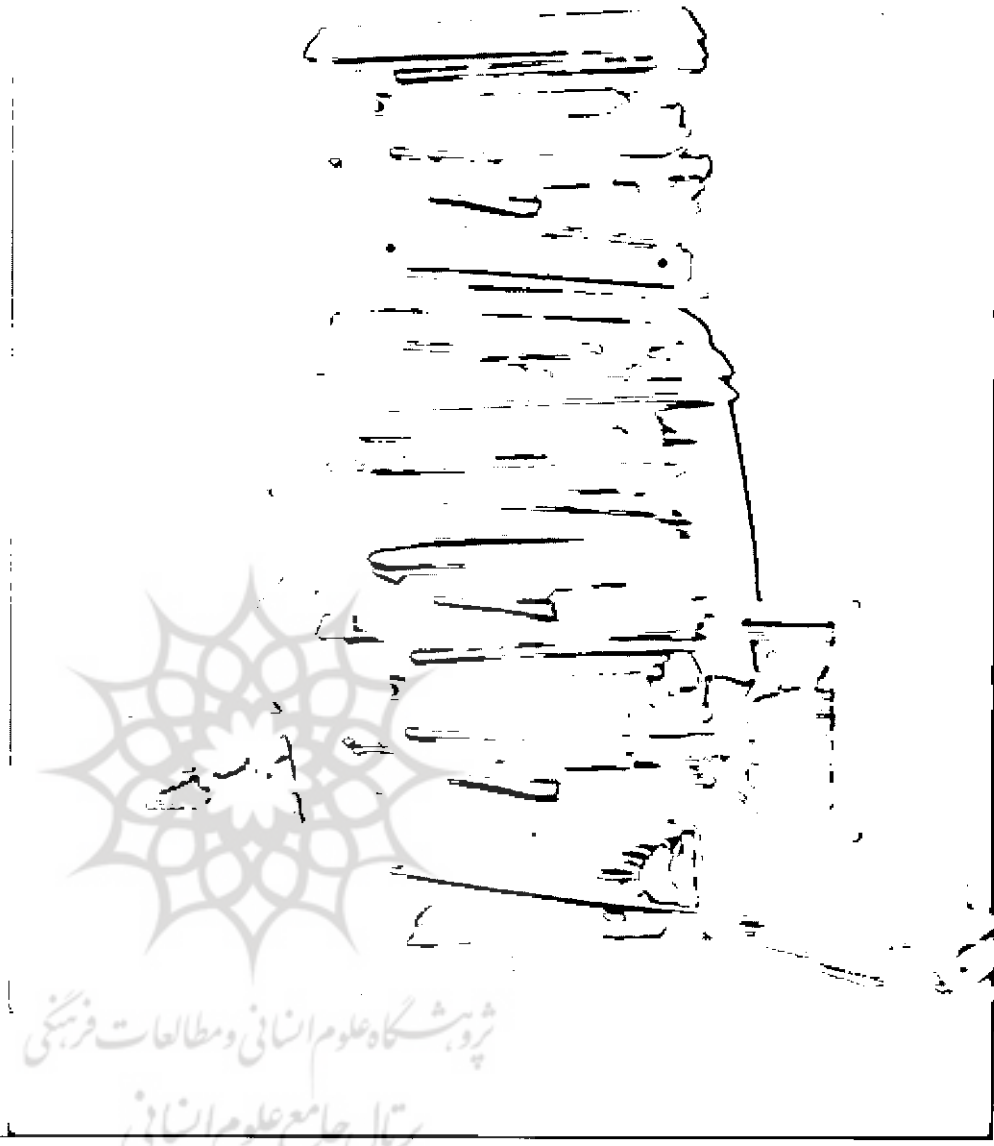
بازار سرمایه، نظیر ایالات متحده، انگلستان و ژاپن اقدام به تدوین و اصلاح قوانین و مقررات مربوط و ایجاد نهادهایی به منظور نظارت بر حرفه حسابرسی کرده‌اند و سایر کشورها نیز به مرور با هدف علاج واقعه قبل از وقوع، درصد انجام چنین اقداماتی هستند. از این رو، با هدف آشنایی با برنامه‌ها و فعالیت‌های انجام شده در این حوزه، مطالعه‌ای تطبیقی با رویکرد معرفی تاریخی، فرایند نظارت بر حسابرسی و نهادهای مسئول نظارت صورت گرفته که در این مقاله به طور خلاصه ارایه می‌شود.

بخش اول: سیستم نظارت بر حرفه حسابرسی در آمریکا

آشکار شدن رسوایی‌های مالی در شرکت‌های بزرگ نظیر ورلدکام و انرون طی سال‌های اخیر، که ریشه در عدم شفافیت اطلاعات و نارسایی گزارش‌گیری مالی داشت، فضای بی‌اعتمادی نسبت به صورت‌های مالی و حسابرسی را ایجاد کرد و اصولاً لزوم توجه بیشتر به نظام راهبری، بازرنگری در برخی قوانین و مقررات حرفه حسابداری و حسابرسی و اعمال نظارت مناسب بر کار حسابرسان و فرآیند حسابرسی را بیش از پیش نمایان ساخت که این امر در مورد شرکت‌های سهامی عام، به ویژه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس، از اهمیت و حساسیت بالاتری برخوردار است. در همین رابطه و به منظور جلوگیری از گسترش بی‌اعتمادی نسبت به صورت‌های مالی حسابرسی شده و افزایش اعتماد عمومی نسبت به صورت‌های مالی شرکت‌ها، کشورهای پیش‌رو در حوزه قوانین و مقررات

داود جعفری سرشت  
محمدحسین طاهری

شماره ۶۶  
شهریور ۱۳۸۶



با تصویب قانون ساربینز-اکسلی<sup>۱</sup> در سال ۲۰۰۲ میلادی، نظارت بر حرفه حسابرسی دگرگون شد بر اساس قانون مذکور، وظیفه نظارت بر حرفه حسابرسی در ایالات متحده به هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB) محول شد.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
رتال جامع علوم انسانی

شبه دولتی را بر عهده دارد و از جهاتی مشابه سازمان‌های خودانتظام خصوصی<sup>۲</sup> است که مقررات بازارهای سهام و سایر ابعاد بازارهای مالی را در ایالات متحده تدوین می‌کند.

#### تاریخچه هیأت

هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهام عام در پاسخ به تعداد فزاینده ارائه مجدد صورت‌های مالی، که در طول سال‌های دهه ۱۹۹۰ از سوی شرکت‌های سهامی عام به صورت مکرر انجام می‌شد و نیز یک سری رسوایی‌های جنجالی برانگیز حسابداری و ورشکستگی‌های بی‌سابقه شرکت‌های بزرگ (که

با تصویب قانون ساربینز-اکسلی<sup>۱</sup> در سال ۲۰۰۲ میلادی، نظارت بر حرفه حسابرسی دگرگون شد. بر اساس قانون مذکور، وظیفه نظارت بر حرفه حسابرسی در ایالات متحده به هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام<sup>۲</sup> (PCAOB) محول شد. این نهاد نوعی شرکت سهامی خاص غیرانتفاعی است که بر اساس قانون یادشده ایجاد شده است. هدف هیأت 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 تحت شمول قوانین اوراق بهادار است. اگرچه PCAOB به عنوان یک نهاد خصوصی محسوب می‌شود، اما بسیاری از وظایف

شماره ۶۶  
شهریور ۱۳۸۶

3 Self Regulatory Organizations (SROs)

1 Sarbanes Oxley Act  
2 Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

### هنگام تشکیل PCAOB

توسط کنگره، اختیار نظارت بر عملکرد، انتصاب یا تغییر اعضا، تصویب بودجه و مقررات هیأت و نیز بررسی فرجام خواهی از گزارش های بازرسی و اقدامات انضباطی هیأت بر عهده SEC گذاشته شد

تهیه گزارش های حسابرسی شرکت های سهامی عام، مطابق بخش ۱۰۳ قانون. - انجام بازرسی از موسسات حسابرسی ثبت شده مطابق بخش ۱۰۴ و ضوابط هیأت. - انجام تحقیق و تفحص و اقدامات انضباطی و در صورت لزوم، اعمال مجازات های مناسب در مورد موسسات حسابرسی ثبت شده و اشخاص مرتبط با این شرکت ها (از قبیل جریمه شخص حسابرس تا مبلغ یکصد هزار دلار و موسسات حسابرسی تا مبلغ دو میلیون دلار).

- انجام سایر وظایف و اقداماتی که هیأت یا کمیسیون بورس اوراق بهادار (SEC) با هدف ارتقای سطح استانداردهای حرفه ای و افزایش کیفیت خدمات ارائه شده توسط موسسات حسابرسی ثبت شده و کارکنان آنها، ضروری یا مناسب تشخیص دهد.

- اقامه دعوا از طرف هیأت یا پاسخ گویی به شکایت دیگران از طریق نماینده خود با موافقت کمیسیون بورس اوراق بهادار (SEC) در هر یک از دادگاه های 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 تایید صلاحیت، حق امتیاز یا سایر تمهیدات مندرج در قوانین ایالتی یا شهر داری.

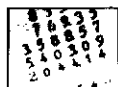
- استخدام پرسنل، حسابداران، وکلا و سایر عوامل مورد نیاز یا مناسب برای تحقق رسالت هیأت (با حقوق و مزایای در حد نهادهای خود انتظام بخش خصوصی متناسب با مشاغل حسابداری، فنی، سرپرستی و یا پست های مدیریتی).

- تخصیص، تعیین و وصول کارمزدهای پشتیبان حسابداری<sup>۸</sup> با هدف تامین مالی هیأت نظارت.

- انعقاد قرارداد با طرف های مقابل، به کارگیری ابزارهای مناسب، ایجاد تعهدات و انجام هر نوع اقدام مقتضی یا مناسب برای هدایت عملیات و اعمال اختیارات مندرج در قانون سارینز-اکسلی.

بخشی از اختیارات هیأت در راستای ایجاد مقررات و رویه های حرفه حسابرسی، از جمله اختیار تنظیم مقررات خدمات حرفه ای غیر حسابرسی قابل ارائه به مشتریان (از قبیل خدمات مشاوره ای یا مالیاتی) است.

هم چنین، به عنوان بخشی از اختیارات تحقیق و تفحص، این



از نقطه نظر عامه سرمایه گذاران مهم ترین ویژگی مدل نظارتی PCAOB جنبه احتیاطی آن است. به طوری که بر نامه های هیأت منجر به تقویت کنترل کیفیت و اقدامات مدیریتی ریسک موسسات حسابرسی نمیشد و حتی فراتر از آن، انطباق دائمی با استانداردهای حرفه ای می شود

در سال ۲۰۰۲ نیز شرکت های ورلداکام<sup>۹</sup> و انرون<sup>۱۰</sup> را درگیر خود ساخت (ایجاد شد. تا قبل از ایجاد این هیأت، حرفه حسابرسی به صورت خود انتظام بود و نظارت بر آن از طریق هیأت نظارت عام<sup>۱۱</sup> انجام می شد. هیأت نظارت عام، یک نهاد خصوصی بود و اعضای آن از سوی حرفه حسابرسی انتخاب می شدند. این هیأت به دنبال ایجاد PCAOB، در تاریخ ۳۱ مارس ۲۰۰۲ به طور رسمی منحل شد.

### سازمان و تشکیلات PCAOB

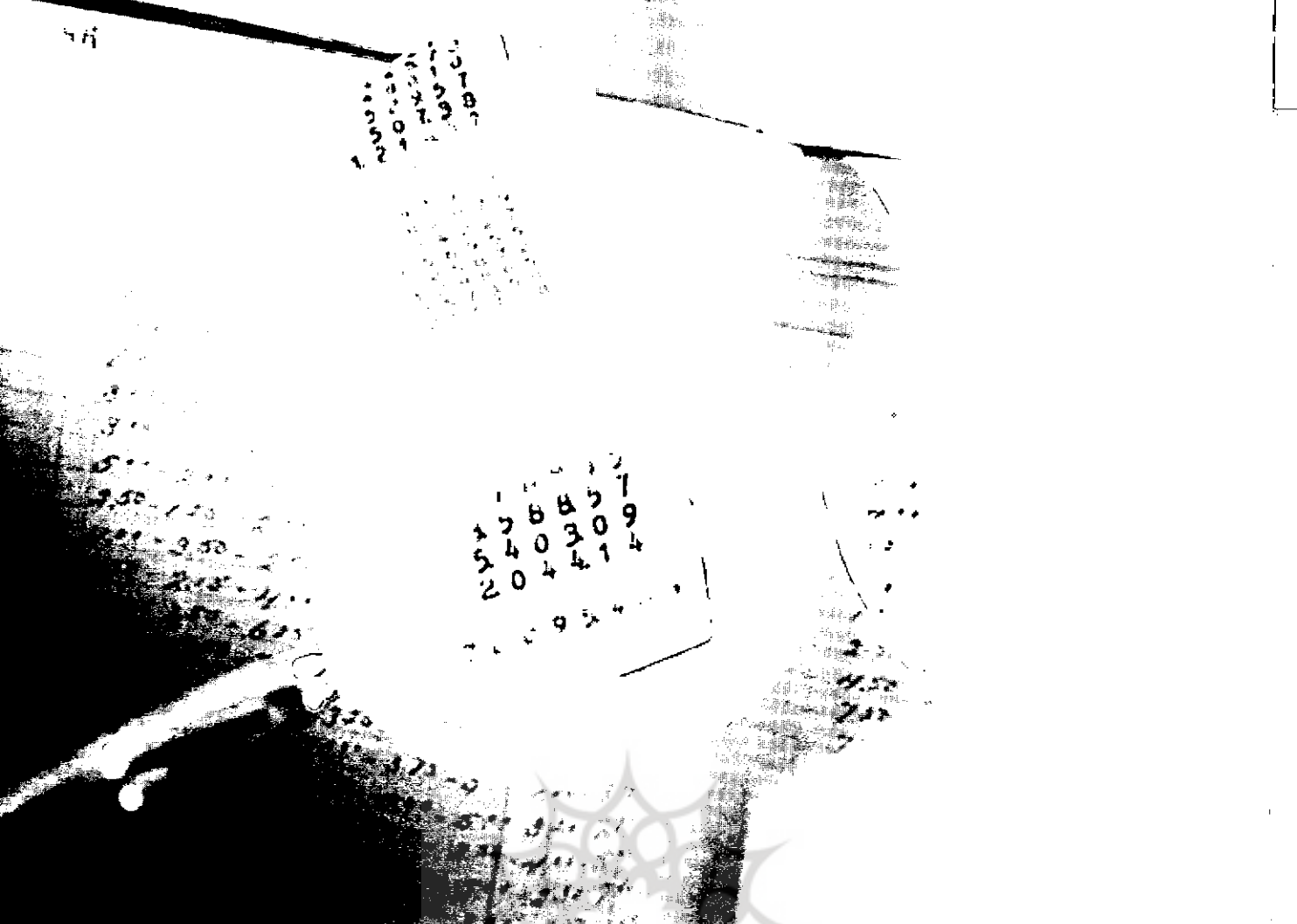
هیأت مرکب از پنج عضو از جمله رئیس هیأت است که همه آنها از سوی کمیسیون بورس و اوراق بهادار ایالات متحده<sup>۱۲</sup> و پس از مشورت با رئیس هیأت مدیره فدرال رزرو و رئیس خزانه داری به این سمت گمارده می شوند و صرفاً، فقط دو نفر از آنها از بین حسابداران رسمی انتخاب می شوند. با وجود این، انتخاب رئیس هیأت از بین یکی از دو نفر حسابدار رسمی، مشروط به آن است که عضو انتخاب شده حداقل در طول پنج سال قبل از عضویت در هیأت، به کار حسابدار رسمی اشتغال نداشته باشد. خدمت هر یک از اعضای هیأت در طول دوره پنج ساله به صورت تمام وقت می باشد و حقوق و مزایای آنان متناسب با رئیس و اعضای هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) و به طور سالانه تعیین می شود. بودجه سالانه هیأت باید در هر سال به تصویب کمیسیون بورس اوراق بهادار (SEC) برسد و از محل کارمزدهای پرداختی از سوی موسسات حسابرسی تامین می شود. تشکیلات سازمانی هیأت در مجموع بیش از ۳۰۰ نفر پرسنل دارد.

### اختیارات PCAOB

اختیارات PCAOB در قالب بخش ۱۰۱ قانون سارینز-اکسلی، به شرح بیان شده است:

- ثبت موسسات حسابرسی که مطابق بخش ۱۰۲ قانون، برای شرکت های سهامی عام گزارش حسابرسی صادر می کنند. - تدوین یا پذیرش استانداردهای حسابرسی، کنترل کیفیت، آیین رفتار حرفه ای، استقلال و سایر استانداردهای حاکم بر

- 4 Worldbank
- 5 Enron
- 6 Public Oversight Board (POB)
- 7 Securities and Exchange Commission (SEC)



### استانداردها و ضوابط

استانداردها و ضوابط مرتبط با حرفه حسابرسی، به شرح زیر از سوی PCAOB مورد پذیرش قرار گرفته و توسط SEC تصویب شده است:

استاندارد حسابرسی شماره ۱: عطف به استانداردهای PCAOB در گزارش‌های حسابرسی؛  
استاندارد حسابرسی شماره ۲: انجام حسابرسی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارش‌گیری مالی به همراه حسابرسی صورت‌های مالی؛

استاندارد حسابرسی شماره ۳: مستندسازی حسابرسی؛  
استاندارد حسابرسی شماره ۴: گزارش درباره تداوم ضعف‌های عمده گزارش شده قبلی؛

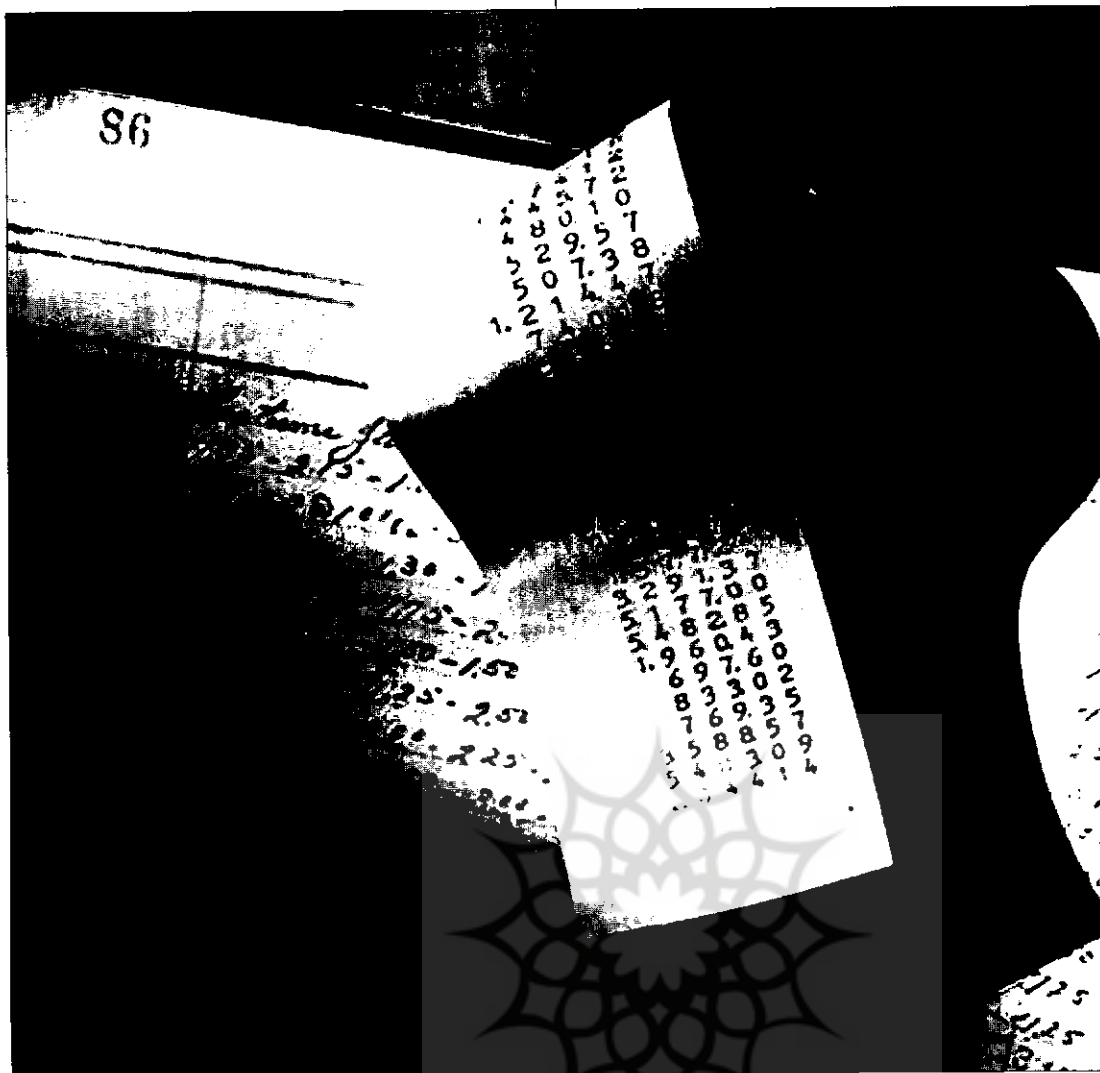
استاندارد حسابرسی شماره ۵: حسابرسی کنترل داخلی حاکم بر گزارش‌گیری مالی یکپارچه با حسابرسی صورت‌های مالی؛  
استانداردهای دوره‌گذار: استفاده از استانداردهای قبلی پذیرفته شده توسط PCAOB، به عنوان استانداردهای دوره‌گذار؛  
قاعده ۳۱۰۰: رعایت با استانداردهای حسابرسی و فعالیت‌های حرفه‌ای مرتبط؛

قاعده ۳۱۰۱: اصطلاحات خاص مورد استفاده در استانداردهای حسابرسی و فعالیت‌های حرفه‌ای مرتبط؛  
قاعده‌های ۳۵۰۱، ۳۵۰۲ و ۳۵۲۴: ضوابط مربوط به

هیأت می‌تواند موسسات حسابرسی یا هر شخص مرتبط با موسسات حسابرسی را ملزم به آذای سوگند یا ارائه اسناد و مدارک در ارتباط داراییهای خود کند و در صورت امتناع موسسه یا شخص، هیأت می‌تواند وی را از فعالیت در حرفه حسابرسی محروم سازد و یا فعالیت وی را به حالت تعلیق درآورد. به علاوه، ممکن است PCAOB برای احضار اشخاص یا موسساتی که نزد هیأت ثبت نشده‌اند، نیازمند کمک SEC باشد.

### نظارت دولت بر PCAOB

هنگام تشکیل PCAOB توسط کنگره، اختیار نظارت بر عملکرد، انتصاب یا تغییر اعضاء، تصویب بودجه و مقررات هیأت و نیز بررسی فرجام‌خواهی از گزارش‌های بازرسی و اقدامات انضباطی هیأت بر عهده SEC گذاشته شد. هر یک از اختیارات PCAOB به تصویب SEC رسیده و زیر نظر این نهاد اعمال می‌شود. اشخاص و موسسات حسابرسی تحت نظارت PCAOB می‌توانند برای استیناف تصمیمات هیأت، از جمله کلیه اقدامات انضباطی، به SEC مراجعه و این اختیار را دارند که مقررات PCAOB را لغو یا تعدیل کند. PCAOB همواره در معرض بازرسی‌های SEC قرار دارد و قانون سارینز - کسلی اختیار بازخواست یا تغییر اعضای هیأت را به SEC داده است.



استقلال و آیین رفتار حرفه‌ای و اطلاعات مربوط به استقلال، خدمات مالیاتی و حق الزحمه مشروط؛  
 قاعده ۳۵۲۵: تصویب اولیه خدمات غیرحسابرسی مرتبط با کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارش‌گری مالی توسط کمیته حسابرسی.

#### بازرسی‌ها

بخش ۱۰۴ قانون سارینز - اکسلی، PCAOB را مکلف به اجرای برنامه دائمی نظارت بر موسسات حسابداری ثبت شده کرده است. در این بازرسی‌ها، PCAOB مواردی مانند انطباق عملکرد حسابرسان شرکت، انتشار گزارش‌های حسابرسی و سایر موضوعات مرتبط با قانون، مقررات هیأت، مقررات کمیسیون بورس و اوراق بهادار و استانداردهای حرفه‌ای را مورد ارزیابی قرار می‌دهد. به موجب قانون، هیأت باید بازرسی‌های منظمی را برای موسسات حسابرسی که برای بیش از یکصد شرکت سهامی عام، گزارش حسابرسی صادر می‌کنند، به طور سالانه انجام دهد. هم‌چنین، در مورد موسسات حسابرسی که گزارش‌های حسابرسی صادره توسط آن‌ها کم‌تر از حد نصاب

مذکور باشد، بازرسی‌ها باید حداقل هر سه سال یک‌بار صورت گیرد. گزارش عملکرد سالانه هیأت نشان می‌دهد که در سال ۲۰۰۶ بازرسان PCAOB تعداد ۳۶۰ مورد حسابرسی انجام شده توسط ۹ موسسه بزرگ و ۷۲۰ مورد حسابرسی انجام شده توسط ۱۶۳ موسسه کوچکتر را مورد بازرسی قرار داده‌اند.

قانون، PCAOB را ملزم به تهیه گزارش مکتوب در مورد هر یک از بازرسی‌های انجام شده کرده است. بر اساس قوانین مصوب و مقررات PCAOB، این هیأت باید رونوشتی از هر گزارش را به همراه جزئیات کامل، در اختیار SEC و مقام‌های ناظر ایالتی و بخش‌هایی از گزارش‌های مزبور را در دسترس عموم قرار دهد (به جز موارد ممنوعه در قانون یا اطلاعاتی که لزوماً باید با تاخیر اعلام شود).

از نقطه نظر عامه سرمایه‌گذاران، مهم‌ترین ویژگی مدل نظارتی PCAOB جنبه احتیاطی آن است، به طوری که برنامه‌های هیأت منجر به تقویت کنترل کیفیت و اقدامات مدیریت ریسک موسسات حسابرسی ثبت شده و حتی فراتر از آن، انطباق دائمی با استانداردهای حرفه‌ای می‌شود.

## تامین مالی PCAOB

مخارج هیأت از محل کارمزد دریافتی از موسسات حسابرسی ثبت شده نزد PCAOB تامین می شود که معادل بودجه سالانه آن است و باید به تصویب SEC برسد. هر سال براساس برآورد هزینه ها، بودجه سالانه تدوین و مانده کارمزدهای دریافتی سنوات قبل از آن کسر می شود تا مبلغ کارمزد قابل دریافت از موسسات حسابداری مشخص شود.

## نظارت داخلی

PCAOB در اوایل سال ۲۰۰۴، واحد نظارت داخلی و تضمین عملکرد<sup>۱۰</sup> را برای آزمون داخلی برنامه ها و عملیات هیأت و کمک به کارآیی، اثربخشی و انسجام این فعالیت ها تاسیس کرد. بدین ترتیب، وظیفه بررسی عملکرد و تضمین کیفیت برنامه ها و اقدامات هیأت به عهده واحد مذکور گذاشته شد. نقش واحد نظارت داخلی در هیأت، شبیه به نقش بازرس کل<sup>۱۱</sup> در موسسات دولتی است. به طور مشخص، واحد نظارت داخلی بررسی های سالانه و موردی را در راستای کمک به حصول اطمینان PCAOB نسبت به موارد زیر انجام می دهد:

- شناسایی ریسک های موجود در زمینه جامعیت و اثربخشی برنامه ها و اقدامات انجام شده و واکنش مناسب به آنها،
- شناسایی فرصت ها و امکانات بالقوه موجود برای افزایش اثربخشی یا کارایی برنامه ها و اقدامات انجام شده و بهره گیری از آنها،
- گزارش اطلاعات مالی و عملیاتی با اهمیت و مربوط، شامل اطلاعات مالی و عملکرد به نحو منصفانه، کامل، قابل اتکاء و به موقع به عموم مردم، کنگره و کمیسیون بورس و اوراق بهادار،
- رعایت قوانین، مقررات و خط مشی ها، و تشویق و تقویت کارکنان PCAOB به رعایت قوانین و مقررات مربوط،
- حفظ و استفاده بهینه از منابع و امکانات به شیوه ای کارآ و اثربخش، و
- هدایت برنامه ها و عملیات به نحوی که حمایت و توسعه منافع عمومی در درست کاری حسابرسان را به دنبال داشته باشد.

معمولاً نتیجه بررسی های واحد نظارت داخلی در گزارش های ارسال به PCAOB دیده می شود که در قالب این گزارش ها، توصیه های لازم به منظور ارتقاء سطح عملیات هیأت گنجانده شده است

معمولاً نتیجه بررسی های واحد نظارت داخلی در گزارش های ارسال به PCAOB دیده می شود که در قالب این گزارش ها، توصیه های لازم به منظور ارتقاء سطح عملیات هیأت گنجانده شده است. در همین زمینه، طی سال ۲۰۰۶ واحد نظارت داخلی مجموعه ای از بررسی ها را با تاکید بر پیش برد برنامه های کلیدی هیأت در ایجاد کنترل های داخلی مناسب و موثر انجام داد و ارزیابی ریسک فعالیت های مرتبط با فناوری اطلاعات هیأت و بررسی های ضروری متعاقب آن را به انجام رساند که حاصل این اقدامات انتشار سه مورد گزارش مربوط به فناوری اطلاعات است.

## خط مشی استفاده از اطلاعات در اختیار

### PCAOB

هدف هیأت این است که موسسات حسابرسی، ناشران، سرمایه گذاران و عموم مردم به استانداردها و مقررات هیأت و نیز فرم ها، توصیه ها، اطلاعیه ها، پرسش های رایج و گزارش های منتشر شده، از طریق پایگاه الکترونیکی هیأت یا به هر روش دیگر، به آسانی دسترسی داشته باشند.

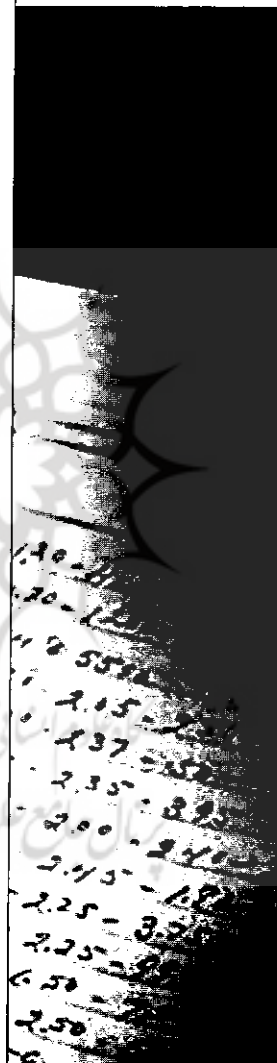
بر همین اساس، سیاست کلی بر این است که هیأت بر حفظ حق طبع و نشر (کپی رایت) این گونه اطلاعات اصرار نداشته باشد و انتشار، توزیع یا فروش تمام بخشی از اطلاعات عمومی هیأت به زبان انگلیسی یا ترجمه آن ها به هر زبان دیگر در هر نقطه از جهان تخلف از حق طبع و نشر تلقی نشود.

### برنامه استراتژیک PCAOB

هیأت در برنامه بلندمدت خود که چشم انداز آن را برای سال های ۲۰۱۲-۲۰۰۷ ترسیم کرده است، رسالت، آرمان، ارزشها و اهداف اصلی خود را به شرح زیر بیان کرده است:

### ۱- رسالت<sup>۱۲</sup>

ماموریت PCAOB طبق قانون سارینز - اکسلی عبارت است از نظارت بر حسابرسان شرکت های سهامی عام به منظور حمایت از منافع سرمایه گذاران و فواید آن، منافع عموم در تهیه گزارش های حسابرسی مستقل، منصفانه و حاوی اطلاعات مفید.



مشخص سازد.

## بخش دوم: سیستم نظارت بر حرفه حسابرسی در انگلستان

شورای گزارش‌گری مالی (FRC) شورای گزارش‌گری مالی انگلستان، نهاد ناظر مستقلی است که وظیفه ارتقای اعتماد عمومی نسبت به گزارش‌گری مالی و نظام راهبری شرکت‌ها را به عهده دارد. به عبارت دقیق‌تر، شورا نهاد مستقل و مؤثری است که فعالانه به شکل‌گیری و بهبود راهکارهای گزارش‌گری مالی و نظام راهبری شرکت‌ها در سطح انگلستان، اتحادیه اروپا و خارج از آن کمک می‌کند. در واقع، چارچوب راهبردی شورا از یک هدف اصلی که همان افزایش میزان اعتماد نسبت به گزارش‌گری مالی و نظام راهبری شرکت‌ها است و چند پیامد راهبردی مؤثر برای دستیابی به هدف اصلی تشکیل شده است. موارد زیر نمونه‌هایی از پیامدهای راهبردی است:

- ۱- شرکت‌های انگلیسی که در وهله اول در انگلستان پذیرفته شده‌اند، به سمتی هدایت می‌شوند که پیامد آن تسهیل موفقیت کارآفرینان و ایجاد امکان برای مدیریت ریسک است.
- ۲- گزارش‌های مالی شرکت‌ها حاوی اطلاعات مربوط، قابل اتکا، قابل فهم، قابل مقایسه و مفید برای تصمیم‌گیری است.
- ۳- استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی می‌توانند به اظهار نظر درباره درست و منصفانه بودن صورت‌های مالی بیشتر اتکا کنند.
- ۴- استفاده‌کنندگان اطلاعات بیمه‌ای می‌توانند نسبت به شفافیت و مرتبط، کامل و قابل فهم بودن اطلاعات، اطمینان بیشتری داشته باشند.
- ۵- صاحب‌کاران و کارفرمایان حسابداران خبره و مؤسسات حسابرسی می‌توانند با اطمینان بیشتری نسبت به درست‌کاری و صلاحیت حرفه‌ای آن‌ها، با توجه به منافع عمومی، با آن‌ها وارد عمل شوند.

وظایف شورا به طور خلاصه عبارت است از:

- ۱- توسعه استانداردهای عالی راهبری شرکت‌ها،
- ۲- تدوین و لازم‌الاجرا کردن استانداردهای حسابداری و حسابرسی و نظارت بر اجرای آن‌ها،
- ۳- تدوین استانداردهای محاسبات فنی بیمه (اکچوئری)،

ماموریت PCAOB طبق قانون ساربنز-اکسلی عبارت است از نظارت بر حساب‌سازان شرکت‌های سهامی عام به منظور حمایت از منافع سرمایه‌گذاران و فراتر از آن، منافع عموم در تهیه گزارش‌های حساب‌ساز مستقل، منصفانه و حاوی اطلاعات مفید



## ۲- آرمان<sup>۳</sup>

PCAOB به دنبال آن است که به یک نهاد نمونه در تدوین مقررات و قانون‌مندی‌سازی تبدیل شود. هیأت با به کارگیری ابزارهای ابداعی و مقرون به صرفه، هدف خود را ارتقا کیفیت حسابرسی، کاهش خطرات مربوط به ضعف حسابرسی در بازار اوراق بهادار ایالات متحده و افزایش اعتماد عمومی به فرآیند گزارش‌گری مالی و حرفه حسابداری قرار داده است.

## ۳- ارزش‌های اصلی

هیأت در راستای رسالت خویش، ارزش‌های اساسی زیر را محور فعالیت‌ها و اقدامات خود قرار داد:

- تأمین منافع عمومی
- ایجاد یکپارچگی و انسجام
- تعالی و ارتقای کیفی
- افزایش کارایی و اثربخشی
- رعایت انصاف و بی‌طرفی
- ابداع، ابتکار و انعطاف‌پذیری
- مسئولیت‌پذیری
- کار گروهی

## ۴- اهداف اصلی

هیأت در قالب رسالت و آرمان مورد نظر، اهداف اصلی زیر را در چشم‌انداز برنامه‌ها و اقدامات آتی خود در نظر گرفته و در راستای نیل به این اهداف گام برمی‌دارد:

- ۱- افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران به صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت‌های سهامی عام از طریق به کارگیری مؤثر یک مدل ویژه نظارت بر مؤسسات حسابرسی ثبت شده؛
- ۲- اطلاع‌رسانی، آموزش و گرفتن بازخورد از طیف گسترده فعالان حرفه حسابرسی، فعالان بازار و سایر علاقه‌مندان، درباره اقدامات نظارتی هیأت و بهترین اقدامات ممکن در حرفه حسابداری؛

- ۳- تقویت اثربخشی و هماهنگی اقدامات و تلاش‌های نظارتی حساب‌سازان در داخل و خارج از ایالات متحده؛ و
- ۴- انجام وظیفه هیأت به شیوه‌ای که رسالت کلی و مسئولیت آن را در اعمال سرپرستی دقیق بر منابع و امکانات خود



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
 رتال جامع علوم انسانی

مدیران ارشد:

- ۴- نظارت بر عملکرد هر یک از بخش‌های عملیاتی شورا از طریق بررسی گزارش رئیس هر بخش؛
  - ۵- تصویب هرگونه تغییر اساسی در سطح شورای گزارش‌گری مالی؛
  - ۶- ایجاد اطمینان نسبت به موفقیت شورا در دستیابی به بالاترین سطح پاسخ‌گویی و شفافیت؛
  - ۷- ارزیابی میزان ریسک موجود در راه رسیدن به موفقیت و نظارت بر اقدامات انجام شده برای کاهش میزان ریسک؛
  - ۸- ارزیابی سالانه عملکرد هیأت مدیره و کمیته‌های وابسته در راه رسیدن به اهداف مورد نظر.
- شورا دارای ۳۰ عضو اصلی (شامل مدیران FRC و رئیس هر

- ۴- نظارت قانونی بر فعالیت حسابرسان و تدوین مقررات لازم در این خصوص،
  - ۵- راه‌اندازی سیستم مستقل تحقیق و تفحص و اقدامات انضباطی برای حفظ منافع عموم، و
  - ۶- نظارت بر اقدامات نظارتی نهادهای ناظر بر حرفه حسابداری حسابرسی و بیمه.
- تشکیلات سازمانی شورای گزارش‌گری مالی شامل هیأت شورای گزارش‌گری مالی، شورا و بخش‌های عملیاتی است که در کردار شماره ۱ منعکس شده است.
- وظایف هیأت شورای گزارش‌گری مالی به شرح زیر است:
- ۱- تعیین راهبرد و اولویت‌های کاری شورا،
  - ۲- تنظیم بودجه، تأمین منابع مالی و نظارت بر مخارج،
  - ۳- برگزاری نشست مشترک با شورا، بدنه عملیاتی شورا و





شورای گزارش‌گری مالی انگلستان، نهاد  
ناظر مستقلی است که وظیفه ارتقای اعتماد  
عمومی نسبت به گزارش‌گری مالی و نظام  
راهبری شرکت‌ها را به عهده دارد.

حرفه حسابداری را در رابطه با تنظیم مقررات و ضوابط حرفه حسابرسی و حسابداری به اختصار شرح می‌دهد:

### دولت

دولت مسئول حفظ چارچوب قانونی لازم برای ضوابط حسابرسی است. در ژانویه ۲۰۰۳، دولت انگلستان به این نتیجه رسید که لازم است چارچوب آئین‌نامه‌های محکمی برای نظام راهبری شرکت‌ها<sup>۱۵</sup>، حسابرسی و گزارش‌گری مالی وجود داشته باشد. در قانون ۲۰۰۴ شرکت‌ها (حسابرسی، بازرسی و نهادهای اجتماعی)، که اصلاحیه بخش ۲ قانون ۱۹۸۹ شرکت‌ها است، ضوابط و الزام‌های حرفه حسابرسی اصلاح و تقویت شده است. در بحث تهیه و تنظیم قوانین و مقررات، دولت تصریح کرده که تمامی مسئولیت‌ها و اختیارات خود را که پیش از این به طور مستقیم اعمال می‌کرد، با اجرای قانون، به هیأت نظارت حرفه‌ای بر حسابداری (POBA) تفویض می‌کند. به این ترتیب، مصوبه یاد شده با دستور سال ۲۰۰۵ (که از ۵ سپتامبر ۲۰۰۵ لازم‌الاجرا شد) جای‌گزین قانون شرکت‌ها، مصوب ۱۹۸۹، می‌شود. علاوه بر این، دولت به حمایت از شورای گزارش‌گری مالی و راهکار مورد توافق حرفه حسابداری برای حسابرسی مستقل<sup>۱۶</sup> ادامه می‌دهد.

### شورای گزارش‌گری مالی

مسئولیت تعیین ضوابط مربوط به حرفه حسابداری و حسابرسی که بر عهده شورای گزارش‌گری مالی است، توسط هیأت نظارت حرفه‌ای انجام می‌شود. این هیأت در زمینه ضوابط و الزام‌های حرفه حسابرسی و حسابداری سه نقش عمده را ایفا می‌کند:

۱- الزام قانونی برای برنامه‌ریزی و نظارت بر ضوابط و عملکرد حساب‌رسان و مؤسسات حسابداری از طریق مؤسسات مشهور حسابرسی. به ویژه، هیأت نظارت حرفه‌ای مسئول تعیین

یک از بخش‌های عملیاتی (شورا) به علاوه تعدادی عضو ناظر است و وظایف و مسئولیت‌های زیر را به عهده دارد:

- ۱- نظارت بر نظام راهبری شرکت‌ها و تصویب هرگونه تغییر در قانون و دستورالعمل مربوط به آن؛
- ۲- ارائه توصیه‌هایی در خصوص تعیین راهبرد اصلی و اولویت‌های شورا؛
- ۳- ارائه توصیه‌هایی در خصوص بودجه و هزینه‌های شورا؛
- ۴- ارائه توصیه‌هایی در خصوص مسایل اصلی و ساختاری شورا؛
- ۵- نظارت بر فعالیت‌ها و عملکرد شورا از طریق بررسی گزارش عملکرد هر بخش.

شورای گزارش‌گری مالی دارای ۶ بخش عملیاتی به شرح زیر است:

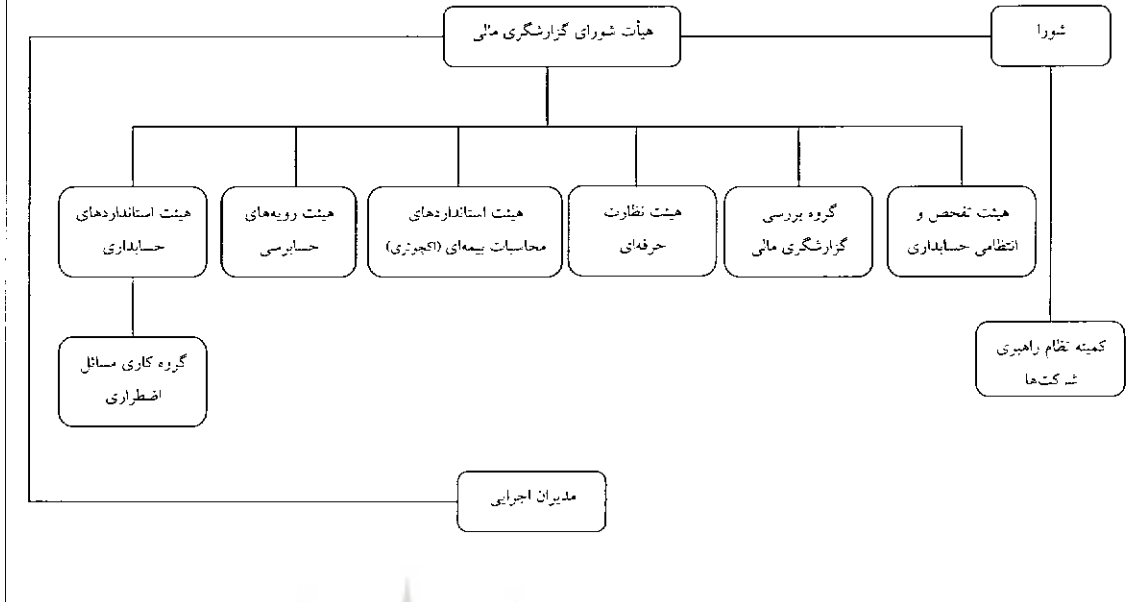
- هیأت استانداردهای حسابداری
- هیأت رویه‌های حسابرسی
- هیأت استانداردهای محاسبات بیمه‌ای (اکچوئری)
- گروه بررسی گزارش‌گری مالی
- هیأت نظارت حرفه‌ای
- هیأت تفحص و امور انتظامی حسابداری

به‌طور کلی وظایف بخش‌های عملیاتی شورا را می‌توان در موارد زیر خلاصه کرد:

- ۱- اتخاذ تصمیم‌های نظارتی در حیطه مسئولیت خود و در چارچوب اهداف راهبردی و مطابق با بودجه شورا؛
- ۲- بررسی هرگونه ریسک احتمالی مؤثر بر میزان اعتماد عمومی نسبت به گزارش‌های مالی و نظام راهبری شرکت‌ها،
- ۳- برگزاری نشست مشترک مشورتی با گروه‌ها و کمیته‌های کاری، به ریاست رئیس شورا؛
- ۴- ارزیابی سالانه عملکرد بخش‌ها و کمیته‌های فرعی.

### تنظیم امور حرفه حسابرسی و حسابداری

این بخش نقش‌های دولت، شورای گزارش‌گری مالی و



نسبت به مسایل مدیریتی و مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و سایر واحدهای تجاری به روش‌های زیر با شورای گزارشگری مالی همکاری می‌کند:

- نظارت مستقل بر ضوابط حرفه‌ی حسابداری از طریق مراجع نظارتی و تشخیص صلاحیت؛
- نظارت مستمر بر کیفیت عملیات حسابداری واحدهای اقتصادی بزرگ؛
- نظارت مستقل بر ضوابط حرفه‌ی حسابداری از طریق نهاد ناظر بر حرفه‌ی حسابداری.

در زمینه حسابداری، هیأت نظارت برای دستیابی به اهداف خود به روش‌های زیر عمل می‌کند:

- ۱- انجام وظایف قانونی به نیابت از شورای گزارشگری مالی که توسط وزیر کشور به عهده‌ی شورای مذکور گذاشته شده است تا به عنوان نهاد ناظر یا اعطاکننده‌ی مدرک حرفه‌ای معتبر<sup>۲۰</sup> اجازه‌ی نظارت بر مؤسسات حرفه‌ای حسابداری را داشته باشد. هیأت برای این منظور، به ارزیابی موارد زیر می‌پردازد:
- آیا مراجع نظارتی و تعیین صلاحیت<sup>۲۱</sup> کلیه‌ی الزامات قانونی مندرج در قانون ۱۹۸۹ شرکت‌ها را رعایت می‌کنند؟
- آیا نهادهای نظارتی با مراجع مستقل تدوین استاندارد<sup>۲۲</sup> و مقررات انضباطی و نظارتی هماهنگی‌های لازم را انجام می‌دهند؟
- ۲- کنترل کیفیت حسابداری واحدهای اقتصادی بزرگ از

صلاحیت، نظارت و سلب صلاحیت<sup>۱۷</sup> آن عده از مؤسسات حسابداری است که مسئول نظارت بر کار حساب‌رسان یا اعطای گواهینامه‌ی حسابداری<sup>۱۸</sup> هستند،

- ۲- اعمال نظارت مستقل بر کیفیت حسابداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و سایر مؤسسات بزرگ از طریق واحد بازرسی حرفه‌ی حسابداری؛
- ۳- به علاوه، هیأت نظارت با همکاری مؤسسات بزرگ حسابداری، بر ساز و کاری که از طریق آن، مؤسسات مختلف وظیفه تعیین ضوابط و الزامات کاری اعضا را انجام می‌دهند، به طور مستقل نظارت می‌کند. به عبارت دیگر، این هیأت وظیفه همکاری با مؤسسات بزرگ حسابداری را با هدف اعمال نظارت مستقل بر مؤسسات حسابداری بر عهده دارد. مؤسسات بزرگ حسابداری اقداماتی به شرح زیر را در قبال هیأت تعهد کرده‌اند:

- توجه دقیق به توصیه‌های هیأت نظارت
- اجرای توصیه‌ها در مدت زمان معقول
- در غیر این صورت، ارائه دلایل عدم انجام بموقع توصیه‌ها به طور مکتوب به هیأت نظارت.

### هیأت نظارت حرفه‌ای

هیأت نظارت حرفه‌ای<sup>۱۹</sup> برای دستیابی به هدف اساسی خود مبنی بر تقویت اعتماد سرمایه‌گذاران، بازار و عامه مردم

20 Recognized professional qualification  
21 Qualifying bodies  
22 Standard Setting

17 De - recognition  
18 Audit qualification  
19 Professional Oversight Board (POB)

## ۱- هدف

هدف از انجام اقدامات یاد شده، حصول اطمینان از کیفیت مناسب حسابرسی تمامی شرکت‌ها و ناشران اوراق بهادار پذیرفته شده در بورس (سهام و غیر سهام) است که به طور عمده با منافع عموم مردم درگیر هستند. هیأت 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. تعریف این دسته از شرکت‌ها و مؤسسات که مورد تأیید هیأت نظارت حرفه‌ای نیز قرار گرفته در ماه مارس ۲۰۰۶ منتشر شده است. مسئولیت نظارت بر سایر حسابرسی‌های انجام شده در چارچوب مقررات حسابرسی کشور بر عهده واحدهای نظارتی عمومی است.

فعالیت نظارتی AIU از ماه ژوئن ۲۰۰۴ آغاز شده و تا ۳۱ مارس ۲۰۰۵ بیشتر تمرکز بر روی ۴ شرکت بزرگ حسابرسی و عملیات حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس بوده است. این نظارت تاکنون با تأکید بیشتر بر موارد زیر به اجرا درآمده است:

- کیفیت حسابرسی، با ارائه توصیه‌های لازم به شرکت‌ها در خصوص اعمال برخی اولویت‌ها؛
- رویکردی گسترده و همه‌جانبه در بازدیدهای نظارتی؛
- بررسی رویه‌های اجرایی در سطح شرکت، شامل ارزیابی میزان تأثیر فرهنگ حاکم بر شرکت بر کیفیت عملیات حسابرسی؛
- بررسی دقیق حسابرسی‌های عمده با تمرکز بر روی کیفیت قضاوت‌ها در حسابرسی و میزان رعایت استانداردهای حسابرسی انگلستان؛
- بررسی کیفیت گزارش‌های ارائه شده به کمیته حسابرسی.

## ۲- گزارش‌گری

به طور معمول، پس از پایان عملیات نظارت بر حسابرسی، گزارشی از بررسی‌های انجام شده تهیه و به مدیران رده بالا ارائه می‌شود. هم‌چنین نکات اصلی گزارش به صورت کاملاً رسمی و محرمانه برای مدیران شرکت و کمیته ثبت حسابرسی نهاد تخصصی ثبت‌کننده شرکت ارسال می‌شود. در حال حاضر، هیچ تصمیمی برای انتشار عمومی گزارش‌ها وجود ندارد و فقط موارد عمده مشاهده شده در هنگام بازدیدها و بررسی‌های نظارتی، به صورت سالانه منتشر می‌شود. نسخه‌ای از گزارش سالانه را می‌توان با ارسال پست الکترونیک به نشانی [c.trickett@frc-pob.org.uk](mailto:c.trickett@frc-pob.org.uk) دریافت کرد.

در بازنگری انجام شده بر روی مقررات حسابرسی انگلستان در ماه ژوئن ۲۰۰۵ به AIU اجازه داده شد به تمامی اسناد، مدارک و اطلاعات سیستم‌ها و کارکنان شرکت دسترسی داشته باشد. هم‌چنین در مقررات یاد شده به اشخاصی که می‌توانند به اطلاعات در اختیار AIU دسترسی داشته باشند نیز اشاره شده

طریق یک واحد مستقل بازرسی حسابرسی<sup>۲۳</sup>. این واحد از طریق بررسی فرآیندهای حسابرسی از جمله قضاوت‌های حسابرسی بر کیفیت حسابرسی نظارت می‌کند. واحد بازرسی حرفه حسابرسی اقدامات زیر را در این رابطه انجام می‌دهد:

- موافقت با اصلاح رویه‌های مؤسسات حسابرسی در صورت لزوم،

- ارائه توصیه‌های لازم به نهادهای نظارتی در خصوص اقدامات تنظیمی مناسب و در صورت لزوم ارجاع موضوعات به گروه بررسی گزارش‌گری مالی<sup>۲۴</sup> و هیأت تفحص و امور انتظامی حسابداری<sup>۲۵</sup>.

در زمینه ضوابط حرفه حسابداری، هیأت برای دستیابی به اهداف خود به شرح زیر عمل می‌کند:

- بررسی فعالیت‌های تنظیمی مؤسسات حسابرسی، شامل مسائل مربوط به تحصیل، آموزش، توسعه حرفه‌ای مستمر<sup>۲۶</sup>، استانداردها، آئین رفتار حرفه‌ای (به جز مواردی که به عهده هیأت رویه‌های حسابرسی<sup>۲۷</sup> است)، ارشاد و انضباط حرفه‌ای، ثبت و نظارت شامل ارائه توصیه‌هایی در مورد نحوه بهبود انجام این گونه فعالیت‌ها.

## واحد بازرسی حرفه حسابرسی

واحد بازرسی حرفه حسابرسی بخشی از هیأت نظارت حرفه‌ای است که وظیفه نظارت بر حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و دیگر مؤسسات عمومی بزرگ را بر عهده دارد. این واحد در پی انتشار گزارش مربوط به بررسی مقررات مسئولیت حرفه‌ای که پس از بحران شرکت انرون توسط دولت انگلستان در ژانویه سال ۲۰۰۳ انجام گرفت، تأسیس شد. در گزارش گروه کارشناسی توصیه شده که بهتر است نظارت بر عملیات حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده و سایر مؤسسات بزرگ از طریق یک واحد حسابرسی مستقل و جدید (AIU)، که گزارش کار خود را به واسطه یک نهاد ناظر مستقل به نام شورای گزارش‌گری مالی (FRC) به هیأت نظارت حرفه‌ای ارائه می‌کند، ارتقا یابد. نهاد حسابداری حرفه‌ای<sup>۲۸</sup> مجوز مؤسسه‌های حسابرسی را صادر می‌کنند و فعالیت‌های نظارتی آن‌ها زیر نظر هیأت نظارت حرفه‌ای است. در واقع، کمیته‌های صدور مجوز حسابرسی در نهاد حسابداری حرفه‌ای گزارش‌های رسمی راجع به امور نظارتی را که با نظارت هیأت نظارت حرفه‌ای تهیه شده از واحد بازرسی حرفه حسابرسی دریافت می‌کند.

23 Independent Audit Inspection Unit (AIU)


24 Financial Reporting Review Panel (FRRP)

25 Accountancy Investigation and Discipline Board (AIDB)

26 Continuing professional development

27 Auditing Practices Board

28 Professional Accountancy Body (PAB)



شرکت‌های انگلیسی که در وهله اول در انگلستان پذیرفته شده‌اند، به سمت هدایت می‌شوند که پیامد آن تسهیل موفقیت‌کار آفرینان و ایجاد امکان برای مدیرینت ریسک است

Baker Tilly –  
BDO Stoy Hayward LLP –  
Grant Thornton UK LLP –  
PKF (UK) LLP –  
RSM Robson Rhodes LLP –

۳- واحد بازرسی حرفه حسابرسی و رعایت محرمانه بودن اطلاعات

براساس مفاد اصلاحیه مقررات حسابرسی (قابل اجرا از اول اوت ۲۰۰۵)، AIU همانند واحدهای نظارتی مؤسسات حسابرسی، حق دسترسی به اسناد و مدارک، سیستم‌ها و اطلاعات افراد را دارد و به همان اندازه نیز متعهد به محرمانه نگه داشتن داده‌ها و اطلاعات دریافتی است. رعایت الزامات مربوط به محرمانه نگه داشتن داده‌ها و اطلاعات دریافتی از شرکت‌ها و مؤسسات و دوری از هرگونه تضاد منافع برای هر یک از کارکنان شورای گزارش‌گیری مالی و واحد نظارت بر حرفه حسابرسی ضروری است.

هم‌چنین براساس مقررات یاد شده، امکان ارایه اطلاعات مورد نیاز به هر نهاد ناظر در خارج از کشور نیز وجود دارد. در این خصوص، حق تصمیم‌گیری براساس نوع اطلاعات

است. در گزارش سالانه ۲۰۰۶ واحد بازرسی آمده است که هر چند در سیستم‌های کنترل کیفی چهار شرکت بزرگ حسابرسی که عملیات حسابرسی شاخص‌های FTSE ۱۰۰ و FTSE ۲۵۰ را برعهده داشته‌اند هیچ‌گونه ضعف سیستماتیک مشاهده نشده است، اما در برخی زمینه‌ها نیاز به ارتقا و بهبود روش‌ها به چشم می‌خورد. در گزارش مزبور به این نکته اشاره شده که مدیران چهار شرکت بزرگ حسابرسی توصیه‌های سال گذشته AIU را جدی گرفته‌اند و موجبات اصلاح و ارتقای روش‌ها را فراهم کرده‌اند. در بررسی عملکرد شرکت‌های کوچک‌تر نیز AIU به این نتیجه رسیده است که برخی مشکلات یا ایرادهای موجود درست شبیه ایرادهای چهار شرکت بزرگ است ولی در مقیاس کوچک‌تر. چهار شرکت بزرگ حسابرسی قید شده در دومین گزارش نظارتی AIU عبارتند از:

De Loitte & Touche LLP –  
Ernest & Young LLP –  
KPMG Audit Plc –  
Price Water House Coopers LLP –

هم‌چنین دیگر شرکت‌های معتبر حسابرسی عبارتند از:

درخواستی و صلاحیت نهاد درخواست کننده با واحد بازرسی حرفه حسابرسی است. در دعاوی حقوقی، واحد بازرسی تنها به استناد حکم مقام قضایی نسبت به ارائه اطلاعات در اختیار خود به نفع شخص ثالث اقدام می کند. واحد بازرسی این اختیار را دارد که به صلاح دید خود و پیش از افشای اطلاعات دریافتی، موضوع را به شرکت حسابرسی اطلاع دهد، اما هیچ الزامی به انجام این کار وجود ندارد.

شیوه کار نظارت بر عملکرد شرکت های حسابرسی بدین ترتیب است که کارشناسان واحد بازرسی حرفه حسابرسی، به استثناء برخی موارد خاص، در ساختمان شرکت مورد نظر مستقر می شوند. این افراد اجازه خارج کردن نسخه اصلی هیچ گونه سند یا مدرک متعلق به شرکت مورد بازرسی را از ساختمان ندارند مگر این که مدرک مورد نظر در اصل برای استفاده کارشناسان واحد بازرسی تهیه و ارائه شده باشد، اما تهیه نسخه کپی یا چاپ نسخه ای از اسناد و مدارکی که به صورت الکترونیک نگه داری می شود، مجاز است. با این حال، برای رعایت احترام شرکت، خروج هرگونه نسخه کپی یا چاپ شده از روی اسناد و مدارک الکترونیک از قبل به مسئولان شرکت اطلاع داده می شود. هم چنین در بیشتر موارد، اعضای گروه کارشناسی واحد بازرسی در طول مدت انجام عملیات نظارت، تمامی اسناد و مدارک، همین طور لپ تاپ متعلق به خود را در محل ساختمان شرکت نگهداری می کنند. مسئولیت در اختیار گذاشتن مکان امن و امکانات لازم به عهده شرکت مورد حسابرسی است. با پایان یافتن مراحل کار نظارت بر عملکرد شرکت، در بیشتر موارد، اسناد و مدارک و گزارش های مورد نظر به ساختمان شورای گزارش گیری مالی که در

اختیار واحد بازرسی قرار گرفته منتقل می شود و استفاده از آن فقط برای کارکنان AIU و مدیر هیأت نظارت امکان پذیر است. البته دسترسی به اسناد و مدارک و گزارش های کارشناسان AIU در محل ساختمان شورای گزارش گیری، برای اشخاصی که از طرف هیأت نظارت برای بررسی گزارش نهایی تعیین شده اند، نیز ممکن خواهد بود. این اشخاص موظف اند قرارداد مشخصی را با موضوع لزوم محرمانه نگه داشتن اطلاعات دریافتی امضا کنند. واحد بازرسی حرفه حسابرسی تمامی اسناد و مدارک مربوط به نظارت های انجام شده را حداقل به مدت شش سال

دولت مسئول حفظ چارچوب قانونی لازم برای صوابت حسابرسی است. در ژانویه ۲۰۰۳، دولت انگلستان به این نتیجه رسید که لازم است چارچوب آئین نامه ای محکم برای نظام راهبری شرکتها، حسابرسی و گزارش گیری مالی وجود داشته باشد



واحد بازرسی حرفه حسابرسی بخشی از هیأت نظارت حرفه ای است که وظیفه نظارت بر حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس و دیگر موسسات عمومی بزرگ را بر عهده دارد

پس از پایان مراحل بازرسی حفظ کرده، سپس با رعایت تشریفات لازم نسبت به معدوم کردن آن اقدام خواهد کرد.

گروه نهادهای نظارتی حسابرسی اروپا<sup>۲۹</sup> این گروه توسط کمیسیون اروپا و با هدف اطمینان از وجود هماهنگی لازم میان سیستم های جدید نظارت عمومی بر عملکرد حسابرسی در کشورهای عضو اتحادیه اروپا تأسیس شده است. این گروه در کمک به اجرای دستورالعمل حسابرسی قانونی، از جمله تهیه و تنظیم استانداردهای بین المللی حسابرسی یا ارزیابی سیستم های نظارت عمومی کشورهای ثالث، کمیسیون را همراهی می کند.

سیستم های نظارت عمومی، بر اساس دستورالعمل حسابرسی قانونی، مسئولیت نظارت بر موارد زیر را به عهده دارند:

- تأیید و صدور مجوز فعالیت حسابرسی
- قانونی و مؤسسات حسابرسی؛
- تدوین استانداردهای حسابرسی، آیین رفتار حرفه ای و کنترل کیفیت داخلی شرکت های حسابرسی؛
- آموزش مستمر، ارزیابی عملکرد و سیستم های بازرسی و انضباطی.

بخش سوم : سیستم نظارت بر حسابرسی در ژاپن

اداره خدمات مالی (FSA)

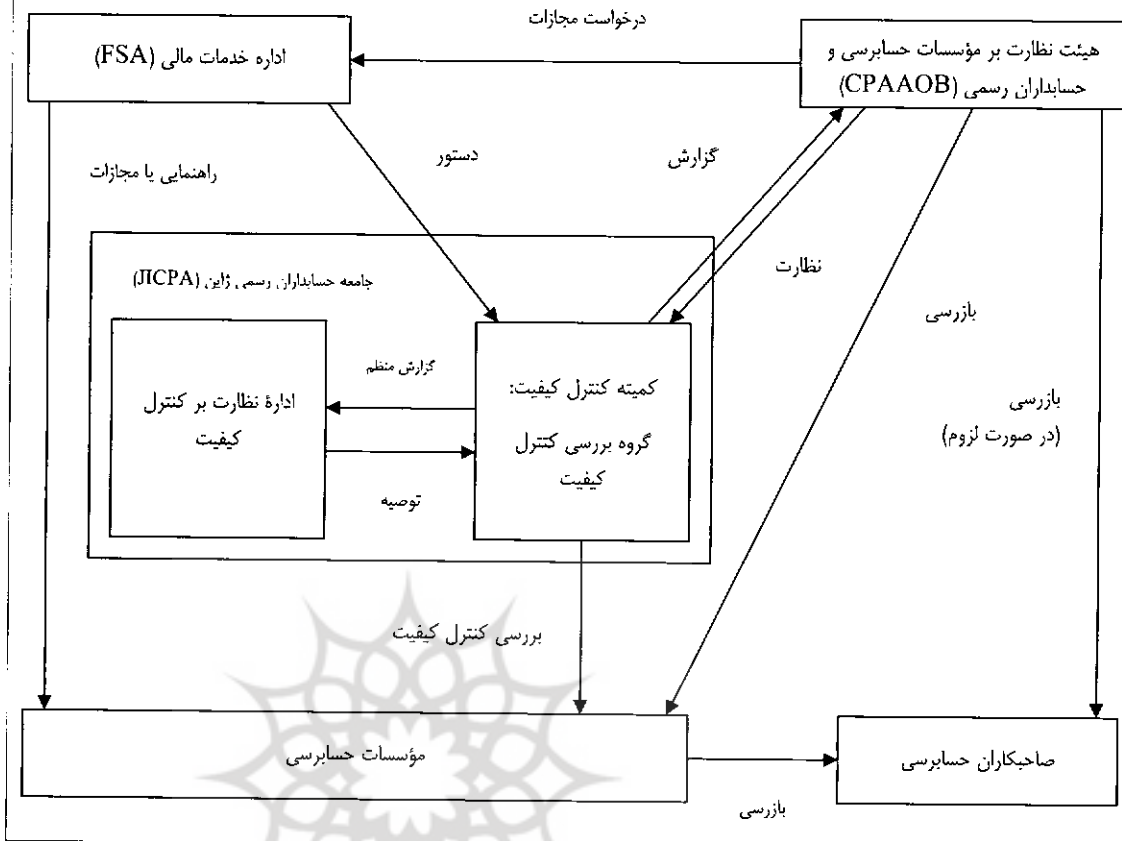
وظیفه نظارت بر حرفه حسابداری و حسابرسی در ژاپن به عهده اداره خدمات مالی است. امور بازرسی عملکرد حسابداران رسمی نیز توسط هیأت نظارت بر حسابرسی و حسابداران رسمی (CPAAOB) که در اداره خدمات مالی تشکیل شده، انجام می شود. هم چنین در قانون جدید برخی مقررات مربوط به ثبت، انحلال، ادغام و اصلاح اساسنامه مؤسسات حسابرسی تغییر یافته است. مؤسسات حسابرسی و حسابداران رسمی هم مشمول الزامات و مقررات گزارش گیری و ارسال اطلاعات ضروری و هم تنبیهات انضباطی شامل تعلیق یا لغو مجوز فعالیت خواهند بود.

فرآیند نظارت بر حسابرسی در ژاپن

29 European Group of Auditors' Oversight Bodies (EGAOB)

30 Financial Services Agency (FSA)

نمودار شماره ۲ - فرآیند نظارت بر حسابرسی و بررسی کنترل کیفیت خدمات حسابرسی در ژاپن



حسابرسی؛

- ۴- حق الزحمه دریافت شده برای عملیات حسابرسی در سال جاری و سال گذشته؛
- ۵- اطلاعات مربوط به سیستم کنترل کیفیت و افراد مسئول و ناظر بر سیستم در شرکت حسابرسی؛
- ۶- برخی موضوعات پیش آمده 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 هرگونه استفاده از گزارش های سایر حسابرسان؛
- ۸- اطلاعات مربوط به استقلال مؤسسه حسابرسی.

قانون جدید به FSA اجازه داده است که نظارت بر عملکرد مؤسسات حسابرسی را در حین انجام عملیات حسابرسی اعمال کند، در صورتی که در قانون قدیم این موضوع تنها برای نظارت و رسیدگی به مسایل انضباطی پیش بینی شده بود.

از سوی دیگر، تمامی شرکت های سهامی عام موظف اند گزارش های سالانه خود را، شامل صورت های مالی حسابرسی شده توسط حسابداران رسمی یا مؤسسات حسابرسی، ظرف مدت سه ماه پس از پایان سال مالی به اداره خدمات مالی

در ژاپن، مسئولیت حصول اطمینان از ثبات سیستم مالی و حمایت از سپرده گذاران، بیمه گذاران، و سرمایه گذاران اوراق بهادار از طریق نظارت بر عملکرد نهادهای مالی و نظارت بر معاملات اوراق بهادار به عهده اداره خدمات مالی (FSA) است. به این ترتیب، این اداره در خصوص نظارت بر حرفه حسابداری در ژاپن مسئولیت سنگینی به عهده دارد. برای مثال، تأسیس مؤسسه حسابرسی بدون دریافت مجوز FSA غیر ممکن است. همچنین، ادغام دو شرکت حسابرسی نیازمند موافقت اداره خدمات مالی است. البته در آخرین اصلاح قانون حسابداران رسمی، موضوع تأیید یا صدور مجوز FSA برای تأسیس، انحلال، ادغام یا اصلاح اساسنامه شرکت های حسابرسی به ثبت نزد FSA تغییر یافته است. همچنین شرکت های حسابرسی ملزم به ارسال گزارش های سالانه و خلاصه ای از هر یک از حسابرسی های انجام شده خود به FSA و جامعه حسابداران رسمی (TICPA) هستند، هرچند این گزارش ها به هیچ وجه منتشر نمی شود. 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 صرف شده برای انجام عملیات

ارسال کنند. فرآیند نظارت بر فرآیند و کنترل کیفیت حسابرسی در ژاپن مطابق کردار شماره ۲ می باشد

### کنترل کیفیت

پس از بحران اقتصادی دهه ۱۹۹۰ در ژاپن و لزوم بازنگری در سیستم حسابداری و حسابرسی این کشور، جامعه حسابداران رسمی ژاپن (JICPA) در ماه مارس ۱۹۹۷ بحث کنترل کیفیت را در دستور کار خود قرار داد. در همین راستا، ابتدا هیأت بازرسی و آزمون حسابداران رسمی تأسیس شد و به دنبال آن سیستم بررسی پس از حسابرسی<sup>۳۱</sup> مورد توجه قرار گرفت. هم چنین کمیته استانداردهای حسابرسی JICPA اطلاعیه شماره ۱۲ خود را با عنوان "کنترل کیفیت حسابرسی" منتشر کرد. در این اطلاعیه از همه شرکت های 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. کارشناسان JICPA میزان رعایت استانداردهای حسابرسی را در مؤسسات حسابرسی از لحاظ استقلال، انسجام، محرمانه نگه داشتن اطلاعات و آیین رفتار حرفه ای مورد ارزیابی قرار می دهند. کار بررسی مؤسسات حسابرسی کوچک به طور متوسط حدود پنج یا شش نفر / روز زمان می برد. در حالی که در شرکت های بزرگ ممکن است تا یکصد نفر / روز هم ادامه پیدا کند. هزینه سالانه این گونه بررسی ها حدود ۱۰۰ میلیون ین ژاپن است که از محل ۰/۱ درصد کارمزد دریافتی از مؤسسات حسابرسی تأمین می شود. مجموعه سیستم بازنگری حسابرسی توسط هیأت

نظارت بر کنترل کیفیت<sup>۳۲</sup> مورد بررسی قرار می گیرد.

از سوی دیگر، برای بالا بردن میزان شفافیت در فعالیت های JICPA هیأتی به نام "هیأت نظارت بر رویه های حسابرسی"<sup>۳۳</sup> با اهداف زیر تأسیس شده است:

- ارزیابی فعالیت های مربوط به حرفه حسابرسی JICPA و کمیته های بازنگری، آیین رفتار حرفه ای و بازرسی؛
- انتشار عمومی گزارش سالانه نظارت بر حرفه حسابرسی.

در ژاپن، مسئولیت حصول اطمینان از ایفای سیستم مالی و حمایت از سپرده گذاران، بیمه گذاران، بوسرمایه گذاران اوراق بهادار از طریق نظارت بر عملکرد نهادهای مالی و نظارت بر معاملات اوراق بهادار به عهده اداره خدمات مالی (FSA) است

ساختار راهبری در شرکت های ژاپنی از دو بخش تشکیل شده است: هیأت مدیره و حسابداران شرکت ها. هیأت مدیره، هم وظایف مدیریتی را انجام می دهند و هم وظیفه نظارت بر هر یک از مدیران و مسئولان شرکت را بر عهده دارند. برای مثال، عملیات حسابرسی شرکت بزرگی که سرمایه آن حداقل ۵۰۰ میلیون ین یا حجم تعهدات آن به حداقل ۲۰ میلیارد ین می رسد، لازم است توسط حسابداران قانونی، حسابداران رسمی یا مؤسسات حسابرسی انجام شود. بر اساس قانون خاص حسابرسی، شرکت هایی در این اندازه لازم است حداقل با سه حسابرس قانونی، حداقل یک حسابرس قانونی مستقل کار کنند. شرکت های بزرگ ژاپنی ملزم به رعایت الزامات قید شده در هر دو قانون تجارت (قانون خاص حسابرسی و قانون بورس و اوراق بهادار) هستند.

ساختار راهبری در شرکت های ژاپنی از دو بخش تشکیل شده است: هیأت مدیره و حسابداران شرکت ها. هیأت مدیره، هم وظایف مدیریتی را انجام می دهند و هم وظیفه نظارت بر هر یک از مدیران و مسئولان شرکت را بر عهده دارند.

نامزدهای عضویت در این هیأت را در مرحله اول رئیس JICPA انتخاب می کند. اعضای این هیأت عبارتند از: رئیس پیشین JICPA به عنوان رئیس هیأت، و پنج عضو دیگر شامل مدیر بورس اوراق بهادار توکیو، سردبیر یکی از روزنامه های معتبر، معاون رئیس یکی از شرکت های بزرگ تولیدی، یکی از استادان رشته حقوق در دانشگاه توکیو، و یکی از استادان رشته بازرگانی در هر یک از دانشگاه های کشور.

### نظام راهبری شرکت ها و نظارت بر حسابداران رسمی

ساختار راهبری در شرکت های ژاپنی از دو بخش تشکیل شده است: هیأت مدیره و حسابداران شرکت ها. هیأت مدیره، هم وظایف مدیریتی را انجام می دهند و هم وظیفه نظارت بر هر یک از مدیران و مسئولان شرکت را بر عهده دارند. برای مثال، عملیات حسابرسی شرکت بزرگی که سرمایه آن حداقل ۵۰۰ میلیون ین یا حجم تعهدات آن به حداقل ۲۰ میلیارد ین می رسد، لازم است توسط حسابداران قانونی، حسابداران رسمی یا مؤسسات حسابرسی انجام شود. بر اساس قانون خاص حسابرسی، شرکت هایی در این اندازه لازم است حداقل با سه حسابرس قانونی، حداقل یک حسابرس قانونی مستقل کار کنند. شرکت های بزرگ ژاپنی ملزم به رعایت الزامات قید شده در هر دو قانون تجارت (قانون خاص حسابرسی و قانون بورس و اوراق بهادار) هستند.

بر اساس قانون ویژه حسابرسی، حسابداران مستقل در نشست مجمع عمومی سهام داران شرکت انتخاب می شوند و موافقت اداره حسابداران قانونی شرکتی با پیشنهاد هیأت مدیره شرکت به مجمع عمومی سهام داران ضروری است. برکناری حسابداران مستقل نیز در هر زمان و با رأی سهام داران در نشست مجمع عمومی شرکت امکان پذیر است.

### اقدامات انضباطی و تشبیهی برای حسابداران متخلف

کمیته آزمون و بررسی حسابرسی<sup>۳۴</sup>، وظیفه نظارت و تحقیق و تفحص از عملیات حسابرسی را بر عهده دارد. بر پایه تحقیقات انجام شده، چنانچه کمیته بررسی تشخیص دهد که

31 Post - Audit Review System

32 Quality Control Oversight Board (QCOB)

33 Audit Practice Monitoring Board (APMB)

مطابق قانون بورس و اوراق بهادار یا قانون شرکت‌ها ملزم به حسابرسی فعالیت‌های خود هستند، ممنوع است.

## ۲- گردش کارکنان حسابرسی

پیش از اصلاح قانون، الزام گردش کارکنان حسابرسی برای انجام عملیات حسابرسی یک شرکت معین، یک دوره هفت ساله با دو سال تنفس در نظر گرفته شده بود که مطابق اصلاحات انجام شده دوره تنفس توسط هیأت دولت تعیین خواهد شد.

## ۳- منع اشتغال کارکنان مؤسسه حسابرسی در مدیریت شرکت مورد حسابرسی

در قانون قبلی هیچ اشاره‌ای به منع اشتغال کارکنان بازنشسته مؤسسات حسابرسی در کادر مدیریت شرکت‌های مورد حسابرسی نشده بود، اما در قانون جدید آمده است که حداقل باید یک سال از زمان حسابرسی شرکت توسط مؤسسه‌ای که شخص در آن مشغول فعالیت بوده، گذشته باشد.

## تقویت نظارت بر حسابرسی

در قانون قدیم، وظیفه نظارت بر عملکرد حسابران با هدف حفظ منافع عموم به عهده مقام ناظر یا اداره خدمات مالی بود و این مؤسسه از طریق هیأت تحقیق و بازرسی حسابداران رسمی وظیفه نظارتی خود را اعمال می‌کرد. در قانون جدید این وظیفه به عهده هیأت نظارت بر حسابرسی و حسابداران رسمی<sup>۳۶</sup> گذاشته شد که با سازماندهی مجدد هیأت قبلی تشکیل شده است. این هیأت ده نفر عضو دارد.

## منابع:

- 1- Japanese Institute of Certified Public Accountants (JICPA), 2007, "Accounting and Auditing in Japan: Quality Control Review".
- 2- JICPA, 2004, "Oversight and Independence of CPA Auditing in Japan".
- 3- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), 2007, "PCAOB Strategic Plan 2007-2012".
- 4- PCAOB, 2007, "2006 Annual Report".
- 5- PCAOB, 2007, "Bylaws and Rules of the PCAOB".
- 6- <http://ec.europa.eu>
- 7- <http://www.apb.org.uk>
- 8- <http://www.frc.org.uk>
- 9- <http://www.hp.jicpa.or.jp>
- 10- <http://www.pcaobus.org>
- 11- <http://www.sec.gov>

به بازرسی‌های دیگری نیاز است، موضوع را به کمیته انضباطی ارجاع دهد تا مشخص شود که آیا نیازی به دخالت کمیته آئین رفتار حرفه‌ای هست یا خیر. در صورتی که وقوع تخلف از اصول آئین رفتار حرفه‌ای ثابت شود، کمیته توصیه می‌کند که رئیس JICPA از هیأت اجرایی بخواهد در مورد ارجاع مورد تخلف به کمیته آئین رفتار حرفه‌ای و در نظر گرفتن تنبیهات انضباطی تصمیم‌گیری کند.

بر اساس مواد ۹ و ۱۰ قانون خاص حسابرسی، چنانچه حسابرس مستقل به دلیل سهل‌انگاری موجب وارد آمدن هرگونه خسارت به شرکت یا شخص ثالث شده باشد، موظف است خسارت وارده را به صورت تضامنی جبران کند.

همچنین در قانون بورس و اوراق بهادار آمده است که هرگاه شخصی امیدنامه یا گزارش سالانه ناشران اوراق بهادار حاوی اطلاعات نادرست را به مسئولان ادارات دارای ارایه کند، به حداکثر پنج سال حبس و یا پرداخت حداکثر پنج میلیون یمن جزای نقدی (در صورت داشتن سابقه قبلی، ۵۰۰ میلیون یمن) محکوم خواهد شد. دریافت هرگونه رشوه توسط حسابرس مستقل نیز، بر اساس قانون خاص حسابرسی، حداکثر پنج سال حبس یا حداکثر پنج میلیون یمن مجازات خواهد داشت.

## اصلاح قانون حسابداران رسمی

لایحه اصلاح قانون حسابداران رسمی<sup>۳۵</sup> در تاریخ ۳۰ ماه مه ۲۰۰۳ به تصویب مجلس رسید. در واقع، موضوع اصلاح این قانون پس از بحران اقتصادی اوایل دهه ۱۹۹۰ در دستور کار قرار گرفته بود و در نهایت در حیطه موضوعات زیر اصلاحاتی صورت گرفت:

### ۱- خدمات غیر حسابرسی

بر اساس مفاد قانون قبلی، حسابداران رسمی می‌توانستند به تهیه صورت‌های مالی، انجام تحقیقات و برنامه‌ریزی مالی و مشاوره مالی، تا جایی که به فعالیت‌های حسابرسی آن‌ها آسیب نرساند، بپردازند. اما با اصلاح قانون و اجرای آن از ماه آوریل ۲۰۰۴، مؤسسات حسابرسی علاوه بر خدمات مالیاتی که در قانون قبلی ممنوع اعلام شده بود، از انجام برخی خدمات غیر حسابرسی به شرح زیر منع شدند:

- خدمات مربوط به دفترداری، اسناد مالی و دفاتر حسابداری؛

- طراحی سیستم‌های اطلاعات مالی یا حسابداری؛

- خدمات مربوط به ارزیابی گزارش‌های آورده غیر نقدی؛

- خدمات بیمه؛

- خدمات حسابرسی داخلی؛

- خدمات کارگزاری اوراق بهادار؛

- خدمات مشاوره سرمایه‌گذاری

- هرگونه خدمات مشابه موارد فوق‌الذکر.

ارایه خدمات غیر حسابرسی یاد شده به شرکت‌هایی که