



Securities & Exchange Organization, Research, Development & Islamic Studies (RDIS)
Journal of Securities and Exchange, Special Issue of the First National Capital Market
Conference, Winter 2024, pp. 1-32

Pathology of Auditor Supervision Model in Iran and Alternative Modeling for Auditing Profession Supervision¹

Vahid Ahmadian², Ali Rostamipour³,
Hasan Farajzadeh Dehkordi⁴

Received: 2023/12/27

Accepted: 2024/03/11

Research Paper

Abstract

Supervision of the auditing profession and the profession's activists has entered a new phase since 2002 with the bankruptcy of Enron and the approval of the Sarbanes-Oxley Act. What can be seen in the international arena and in developed countries is the move towards the specialization of the supervision of the auditing profession and the independence of the supervisory body from the profession. In Iran, the issue of monitoring the auditing profession has been a topic of discussion in professional and academic circles for a long time. In this regard, in this research, an attempt is made to first study the experience of developed countries in monitoring the auditing profession, and then by referring to the opinions and opinions of experts and experts of the capital market, the harms of the current approach are identified and the desired situation is drawn. The findings of this research, which was conducted with a qualitative and integrated method of comparative study and in-depth interviews with experts, indicate that the majority of the interviewees agree on the ineffectiveness of the institution proposed by the parliament as the steering organization of the audit system and the need to use the existing facilities and Modification of current structures and improvement of processes and methods are emphasized. Based on this, the proposed model of the research is presented in the form of a conceptual model with the aim of providing a suitable alternative solution for monitoring the auditing profession.

Key Words: Audit Supervision, Audit System Management Organization, Audit Institutions, Stock Exchange and Securities Organization.

JEL Classification: M40, M41, M42.

1. doi: 10.22034/JSE.2024.12356.2217

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics, Management and Accounting, Tabriz University, Tabriz, Iran. (V.ahmadian@tabrizu.ac.ir).

3. Ph.D. Student, Department of Financial Management, Imam Sadiq University, Tehran, Iran. (Corresponding Author), (Rostamipour73@gmail.com).

4. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Financial Sciences, Kharazmi University, Tehran, Iran. (ha.farajzadeh@khu.ac.ir).



Copyright © 2024 The Authors. Published by Securities and Exchange Organization. This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International license (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>). Non-commercial uses of the work are permitted, provided the original work is properly cited.



سازمان بورس و اوراق بهادار، مرکز پژوهش، توسعه و مطالعات اسلامی

فصلنامه بورس اوراق بهادار، ویژه نامه اولین همایش ملی بازار سرمایه، زمستان ۱۴۰۲، صص ۳۲-۱

آسیب شناسی مدل نظارت بر حسابرسان در ایران و ارائه مدل جایگزین برای نظارت بر حرفه حسابرسی^۱

وحید احمدیان^۲، علی رستمی پور^۳، حسن فرج زاده دهکردی^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۱۰/۰۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۲/۲۱

مقاله پژوهشی

چکیده

نظارت بر حرفه حسابرسی و فعالان حرفه از سال ۲۰۰۲ با ورشکستگی شرکت انرون و تصویب قانون ساریتیز آکسلی وارد مرحله جدیدی شده است. آنچه در عرصه بین المللی و در کشورهای توسعه یافته قابل مشاهده است، حرکت به سوی تخصصی کردن نظارت بر حرفه حسابرسی و مستقل کردن نهاد ناظر بر آن حرفه است. در ایران نیز بحث نظارت بر حرفه حسابرسی از مدت ها پیش موضوع بحث محافل حرفه ای و آکادمیک بوده است. در این راستا، در این پژوهش تلاش می شود در ابتدا تجربه کشورهای توسعه یافته در نظارت بر حرفه حسابرسی مطالعه و سپس با مراجعه به آراء و نظرات خبرگان و صاحب نظران بازار سرمایه، آسیب های رویکرد فعلی شناسایی و وضعیتی مطلوب ترسیم شود. یافته های این پژوهش که با روش کیفی و تلفیقی از مطالعه تطبیقی و مصاحبه عمیق با خبرگان انجام شده است، حکایت از آن دارد که بیشتر مصاحبه شوندگان در عدم کارایی نهاد پیشنهادی مجلس با عنوان سازمان راهبری نظام حسابرسی اتفاق نظر و به لزوم استفاده از امکانات موجود و اصلاح ساختارهای فعلی و بهبود فرایندها و روش ها تأکید دارند. بر این مبنای الگوی پیشنهادی پژوهش با هدف ارائه راهکار جایگزین مناسب برای نظارت بر حرفه حسابرسی به صورت مدل مفهومی ارائه شده است.

واژه های کلیدی: نظارت بر حسابرسی، سازمان راهبری نظام حسابرسی، مؤسسات حسابرسی، سازمان بورس و اوراق بهادار. **طبقه بندی موضوعی:** M40, M41, M42.

doi: 10.22034/JSE.2024.12356.2217

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و حسابداری، دانشگاه تبریز، تبریز، ایران. (V.ahmadian@tabrizu.ac.ir).

۲. دانشجوی دکتری، گروه مدیریت مالی، دانشگاه امام صادق (ع)، تهران، ایران. (نویسنده مسئول). (Rostampour73@gmail.com).

۳. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم مالی، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران. (ha.farajzadeh@khu.ac.ir).

۴. حق انتشار این مستند متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۲. ناشر این مقاله سازمان بورس و اوراق بهادار است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و با رعایت شرایط مندرج در آدرس زیر مجاز است.



Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International license
(https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/)

مقدمه

در بهار سال ۲۰۰۰، حباب بوجود آمده در شرکت‌های اینترنتی (موسوم به حباب دات کام) ترکیب و منجر به ورشکستگی شرکت‌هایی شد که پیش از این اتفاق، مورد توجه بسیاری از سرمایه‌گذاران قرار گرفته بودند. تقلب و رسوایی‌های حرفه حسابداری نیز به شکست شرکت‌هایی که تا آن زمان شرکت‌های برتر محسوب می‌شدند - مانند انرون - کمک کرد.^۱ در ارتباط با از بین رفتن شرکت انرون، یکی از بزرگ‌ترین شرکت‌های حسابرسی (شرکت آرتور اندرسون^۲)، در سال ۲۰۰۲ به جلوگیری از اجرای عدالت^۳ محکوم شد (گرچه این حکم در دادگاه عالی آمریکا در سال ۲۰۰۵ برگشت اما تا آن زمان، شرکت کاملاً دچار فروپاشی شده بود). شرکت انرون در اواخر سال ۲۰۰۱ میلادی در یک فرآیند پیچیده فساد مالی، اعلام ورشکستگی کرد که پیامدهای مهم آن عبارت بود از: سوخت شدن مطالبات بسیاری از طلبکاران، از دست دادن سرمایه شمار زیادی از سهامداران و از دست دادن موقعیت شغلی تعداد زیادی از کارکنان شرکت، همچنین مجرم شناخته شدن حسابرس این شرکت و انحلال مؤسسه حسابرس (آرتور اندرسون) در سال ۲۰۰۳ و مهم‌تر از همه، کاهش اعتماد عمومی به بازار سرمایه و حرفه حسابرسی (جاویری^۴، ۲۰۱۱).

این رخدادها همراه با افزایش سطح ارائه مجدد در آمد شرکت‌های سهامی^۵، بازارهای مالی و اعتماد سرمایه‌گذاران در آنها را دچار شوک کرد، به طوری که شاخص ترکیبی نزدیک از بهار سال ۲۰۰۰ تا پاییز سال ۲۰۰۲، حدود ۷۸ درصد سقوط کرد. برای پاسخ به این رویدادها در ایالات متحده و همچنین حمایت سریع از بازارهای مالی، اصلاح استانداردهای حاکمیت شرکتی در دستور کار قرار گرفت و قانون ساربینز-آکسلی^۶ (SOX) در سال ۲۰۰۲ در کنگره آمریکا به تصویب رسید. تعداد رأی‌های صادره برای تصویب این قانون، حداکثری بود: در سنا ۹۹ رأی مثبت (هیچ رأی منفی) و در مجلس نمایندگان، از ۴۲۶ رأی، تنها ۳ رأی منفی. این قانون توسط رئیس جمهور وقت آمریکا در ۳۰ جولای ۲۰۰۲ امضا شد. در ابتدای قانون ساربینز-آکسلی،

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

2. Arthur Andersen LLP
3. Obstruction of Justice
4. Javiriyah
5. Restatement of Earnings
6. Sarbanes-Oxley Act

هدف از تصویب این قانون، حمایت از سرمایه‌گذاران از طریق بهبود دقت و قابلیت اطمینان به افشای اطلاعات شرکت‌های سهامی عام عنوان شده است (ووسگرا و همکاران، ۲۰۲۰).

نظارت بر حرفه حسابداری و فعالان این حرفه نیز با تصویب قانون ساریینز آکسلی وارد مرحله جدیدی شد. ایالات متحده با تشکیل نهادی مستقل که زیر نظارت کمیسیون بورس و اوراق بهادار^۱ (SEC) آمریکا فعالیت می‌کند، اقدام به اصلاح مدل نظارت بر حساب‌برسان کرد. پس از آمریکا، بسیاری از کشورهای اروپایی نیز تلاش کردند تا با ایجاد نهادی مستقل از حرفه حسابداری و حسابرسی، الگوی نظارت بر حرفه (به‌خصوص برای فعالان بازار اوراق بهادار) را اصلاح کنند. از این میان می‌توان به کشورهایی مانند انگلیس، ترکیه و هلند اشاره کرد. سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های اوراق بهادار^۲ (IOSCO) نیز از طریق کمیته فنی خود، رهنمودهایی در خصوص نظارت بر حساب‌برسان ارائه کرده است اما تأکیدی بر اصلاح یا تغییر الگوی نظارت بر حساب‌برسان نداشته و تنها به تعامل سازنده و نزدیک میان نهادهای ناظر بر حرفه اشاره کرده است (مصطفی و گونگ، ۲۰۱۵).

به هر ترتیب، آنچه در عرصه بین‌المللی و در کشورهای پیشرفته قابل مشاهده است، حرکت به سوی تخصصی کردن نظارت بر حرفه حسابداری و حسابرسی و مستقل کردن نهاد ناظر از این حرفه است. با توجه به خلأ پژوهشی موجود، در این مقاله ابتدا تلاش می‌شود مدل نظارت بر حساب‌برسان در ایران با استفاده از نظرات خبرگان آسیب‌شناسی شود و در گام بعدی، مدل جایگزین برای نظارت بر صنعت حسابرسی بر مبنای مطالعه تطبیقی و نظرات خبرگان ارائه شود. برای این منظور، در ابتدای به پیشینه پژوهشی مربوط به الگوهای نظارت بر حساب‌برسان پرداخته می‌شود، سپس به تغییر یا اصلاح الگوی نظارت بر حساب‌برسان در کشورهای منتخب اشاره خواهد شد و در نهایت، با انجام مصاحبه با متخصصان و تحلیل مضمون مصاحبه‌ها، ضمن شناسایی مشکلات مدل نظارت بر حرفه حسابرسی در ایران، به تبیین الگوی جایگزین پرداخته می‌شود.

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

اعتماد سرمایه‌گذاران، پایه و اساس فعالیت‌های موفقیت‌آمیز بازارهای مالی در دنیا است. این اعتماد زمانی شکل می‌گیرد که سرمایه‌گذاران به هنگام تصمیم‌گیری در مورد تخصیص

1. Securities and Exchange Organization
2. International Organization for Securities Commissions

سرمایه، اطلاعات مالی معتبر و قابل اتکایی را در اختیار داشته باشند. هدف نهادهای ناظر بازارهای اوراق بهادار، عبارت است از حمایت از سرمایه‌گذاران، اطمینان از کارا، شفاف و منصفانه بودن بازار و کاهش ریسک سیستمی. برای پیگیری این اهداف، در حوزه گزارشگری به سرمایه‌گذاران باید اطلاعات کامل، دقیق و به‌موقعی از نتایج مالی و دیگر اطلاعات با اهمیت که در تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران اثرگذار است، به ایشان ارائه شود. افشای اطلاعات کامل و منصفانه از ضروریات حمایت از سرمایه‌گذاران است و به بهبود اطمینان سرمایه‌گذاران کمک کرده و نقدشوندگی و کارایی بازار را نیز ارتقاء می‌دهد (بختیاری پور، ۱۳۹۵).

حساب‌برسان مستقل، با ارائه گواهی در مورد اینکه آیا صورت‌های مالی تهیه‌شده از سوی مدیریت، وضعیت مالی و عملکرد گذشته واحد تجاری را در تطابق با استانداردهای پذیرفته شده حسابداری به شکل منصفانه‌ای نشان می‌دهد یا خیر، در افزایش قابلیت اتکای اطلاعات مالی، نقش مهمی ایفا می‌کنند (اوسما و همکاران، ۲۰۱۷).

نظارت مؤثر بر حرفه حسابداری و حسابرسی‌های مستقل برای قابلیت اتکاء و صحت فرآیند گزارشگری مالی دارای اهمیت است. کمیته فنی سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های اوراق بهادار^۱ (IOSCO)، فهرستی از اصول عمومی برای نظارت بر مؤسسات حسابرسی و حساب‌برسانی که صورت‌های مالی ناشران پذیرفته شده در بازار اوراق بهادار را حسابرسی می‌کنند، تدوین کرده است. در حال حاضر، در بین کشورهای عضو کمیته، نظام‌های مختلفی برای نظارت بر حساب‌برسان وجود دارد. در بسیاری از موارد، نظام‌های فعلی در نتیجه کاستی‌های گزارشگری مالی، نقاط ضعف مشاهده‌شده در ساختارهای استوار بر نهادهای خود انتظام، تغییر در انتظارات عمومی، الزامات جدید قانونی یا به دلایل دیگر مورد بازنگری قرار گرفته‌اند. بنا بر نتایج گزارش یکی از کشورهای عضو، بررسی همپیشگان بر اساس مقررات خود انتظامی موفقیت‌آمیز نبوده و مقررات قانونی جدید به سمت ایجاد نهاد مستقل نظارت بر حساب‌برسان، مستقل از حرفه حسابداری حرکت کرده است تا قدرت بیشتری برای قانون‌گذاری، بازرسی، و اختیار انضباطی فراهم شود. بسیاری از کشورها اعلام کرده‌اند که فرآیندها و ساختارهای نظارت بر حساب‌برسان را تغییر خواهند داد. به اعتقاد کمیته فنی سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های اوراق بهادار

1. International Organization of Securities Commissions

(IOSCO)، در مورد مزایای طراحی نظامی برای نظارت بر حسابرسان که استوار بر خودانتظامی نباشد، اتفاق نظر رو به افزایشی در سطح بین‌المللی وجود دارد (سازمان بین‌المللی کمیسیون بورس‌های اوراق بهادار، ۲۰۰۵).

هدف از اصول تعیین شده در این بیانیه، کمک به ناظران بازار اوراق بهادار و سایر مقامات مسئول نظارت بر حسابرسان و تدوین و تقویت ساختارهای مقرراتی برای نظارت بر حسابرسان در کشورهای عضو کمیسیون بین‌المللی اوراق بهادار بیان شده است. کمیته فنی، اعضای سازمان را ترغیب می‌کند تا به اجرای این اصول در کشور خود پایبند باشند. در این مقاله، ضمن اشاره به اصول آیسکو برای نظارت بر حسابرسان، به مدل اتخاذ شده از سوی کشورهای مختلف برای نظارت بر این حرفه پرداخته شده و سپس با انجام مصاحبه با فعالان این حرفه، ضمن شناسایی ایرادات مدل نظارتی فعلی، مدل توسعه یافته پژوهشگران برای نظارت بر حرفه حسابرسی تبیین شده است.

اصول نظارت بر حسابرسان از دیدگاه سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های اوراق بهادار (IOSCO)

نظارت بر حسابرسان به روش‌های مختلفی امکان پذیر است که در برگیرنده نظارت در درون مؤسسه‌های حسابرسی، به وسیله سازمان‌های حرفه‌ای و مراجع نظارتی بخش خصوصی یا عمومی و از طریق نظارت دولتی انجام می‌شود. افزون بر این، نظارت ممکن است به وسیله هیئت‌های نظارت و کمیته‌های حسابرسی انجام شود که در مسائل مربوط به شرکت نماینده سرمایه‌گذاران محسوب می‌شوند، می‌دهد (بختیاری پور، ۱۳۹۵).

حسابرسان باید پیرو نظارت نهادی باشند که کار آن به گونه‌ای مشخص در جهت منافع عموم است. اگرچه ماهیت نهاد ناظر بر حسابرسان و فرایند انجام فعالیت‌های این نهاد در کشورهای مختلف با هم فرق دارد، سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های اوراق بهادار معتقد است که نظارت اثر بخش به طور کلی شامل موارد زیر است (سازمان بین‌المللی کمیسیون بورس‌های اوراق بهادار، ۲۰۰۵):

۱. ساز و کاری باید وجود داشته داشته باشد که بر اساس آن حسابرسان ملزم باشند قبل از گرفتن مجوز برای انجام کار حسابرسی، صلاحیت و شایستگی‌های مناسب آن را داشته باشند و پس از آن نیز صلاحیت حرفه‌ای‌شان را حفظ کنند. ساز و کار باید به گونه‌ای باشد که اگر صلاحیت حرفه‌ای حسابرس حفظ نشده باشد، مجوز حسابرسی

شرکت‌های سهامی از آن حساب‌برس سلب شود. سازمان معتقد است، تعیین الزاماتی برای احراز صلاحیت و پیگیری‌های بعدی در خصوص حفظ آن می‌تواند به بهبود کیفیت حسابرسی کمک کند. افزون بر این ریسک سلب مجوز به دلیل عدم احراز صلاحیت‌های لازم و ناتوانی در حفظ این صلاحیت‌ها، انگیزه‌ای برای پیروی از استانداردهای حسابرسی و پایبندی به آنها فراهم می‌آورد.

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

۳. ساز و کارها باید به گونه‌ای باشند که بر اساس آن، نهادی که مسئولیت حفظ منافع عمومی را بر عهده دارد، بر کیفیت و اجرای حسابرسی، استقلال و استانداردهای اخلاقی مورد استفاده در حرفه و نیز محیط کنترل کیفی حسابرسی، نظارت کند.

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

نهاد ناظر بر حساب‌برسان، باید فرآیندی برای رسیدگی منظم به روش‌های حسابرسی که مؤسسه‌های حسابرسی بر مبنای آنها، صورت‌های مالی شرکت‌های سهامی عام را حسابرسی می‌کنند تعیین کند. این فرآیند نظارت ممکن است در هماهنگی با ساز و کارهای مشابه کنترل کیفی موجود در حرفه حسابرسی اجرا شود به شرط اینکه نهاد نظارتی کنترل مسائل اصلی را در دست داشته باشد، از جمله این مسائل امکان تعیین دامنه رسیدگی‌ها، دسترسی به کاربرگ‌های حسابرسی و سایر اطلاعات مورد نیاز برای رسیدگی، امکان نگهداری این اطلاعات و امکان پیگیری نتیجه رسیدگی‌ها است. رسیدگی‌ها باید به صورت دوره‌ای انجام شوند و لازم است به گونه‌ای طراحی شوند که نشان دهند سیاست‌ها و خط‌مشی‌های

کنترل کیفی مؤسسه‌های حسابرسی برای اجرای تمام جنبه‌های مهم حسابرسی تا چه اندازه کافی بوده و مؤسسات تا چه میزان به این سیاست‌ها و خط مشی‌ها پایبند بوده‌اند. لازم است موارد زیر مد نظر قرار گیرند:

- استقلال، دستکاری و اخلاق حسابرسان؛
- بی طرفی حسابرسان؛
- ساز و کارهای گزینش، آموزش و نظارت بر کارکنان؛
- ساز و کارهای پذیرش صاحبکار و تداوم و قطع همکاری با آنان؛
- روش شناختی حسابرسی؛
- عملکرد حسابرسی در خصوص اجرای استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی؛
- مشاوره در زمینه مسائل مهم و حساس و مسائلی که در مورد آنها اختلاف نظر وجود دارد و نحوه برخورد با اختلاف نظرها؛
- ارزیابی حسابرسی‌ها مبتنی بر روش همیشگان؛
- ارتباط با مدیران کمیته حسابرسی و سایر هیئت‌های نظارتی صاحبکار؛
- ارتباط با مراجع مسئول نظارت بر فرآیند گزارشگری مالی برای نمونه در زمینه‌هایی مانند پرسش‌های مرتبط با فرآیند نظارت، تغییر حسابرسان و...؛
- ساز و کارهای مرتبط با آموزش حرفه‌ای مستمر.

افزون بر موارد بالا، نهاد ناظر بر حسابرسان باید موارد دیگری مانند صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان، چرخش کارکنان حسابرسی، مسائل مرتبط با استخدام کارکنان حسابرسی از سوی صاحبکاران، خدمات غیرحسابرسی مانند مشاوره و سایر مسائلی از این دست باید را مد نظر قرار دهد.

در خصوص شرکت‌هایی که به صورت بین رشته‌ای فعالیت می‌کنند یا در بورس پذیرفته شده‌اند، به اعضای سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های اوراق بهادار پیشنهاد شده است که به صورت مستقیم یا از طریق هماهنگی با دیگر نهادهای ناظر بر حسابرسان در کشورشان، در تلاش برای هر نوع نظارت بر حسابرسی و به خصوص بررسی مواردی که احتمال می‌رود حسابرسی به شکل نامناسبی انجام شده باشد تا حد ممکن با یکدیگر همکاری کامل داشته باشند. همچنین به اعضا پیشنهاد شده است که در پی راه‌هایی باشند که همکاری بین کشورها را افزایش دهد (سازمان بین‌المللی کمیسیون بورس‌های اوراق بهادار، ۲۰۰۵).

نظارت بر حساب‌برسان در کشورهای منتخب

سازوکارهای نظارت بر حساب‌برسان در آمریکا

بر اساس قانون ساربینز-اکسلی^۱ وظیفه نظارت بر حساب‌برسان شرکت‌های سهامی عام در آمریکا، به عهده هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB)^۲ گذاشته شده است. نهاد حرفه‌ای دیگر مسئول نظارت بر حرفه حسابرسی در آمریکا، جامعه حسابداران رسمی آمریکا است. اختیارات جامعه حسابداران رسمی تنها مربوط به حساب‌برسان شرکت‌های غیر سهامی خصوصی می‌شود، در حالی که وظایف هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB) در رابطه با حساب‌برسان شرکت‌های سهامی است. جامعه حسابداران آمریکا مسئول تدوین استانداردهای لازم برای حسابرسی شرکت‌های خصوصی و سایر خدمات رسمی ارائه شده توسط حسابداران رسمی ارائه برنامه‌های آموزشی به اعضا برگزاری آزمون حسابدار رسمی، نظارت و اعمال اقدامات اجرایی بر حساب‌برسان شرکتهای خصوصی یا سایر اعضا در رابطه با رعایت استانداردهای فنی و اخلاقی حرفه است.

هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB) یک نهاد خصوصی غیرانتفاعی است که در راستای حمایت از منافع سرمایه‌گذاران و متعاقباً حمایت از منافع عمومی در آماده‌سازی گزارش‌های دقیق، مستقل و دارای اطلاعات مفید حسابرسی، گام بر می‌دارد. از اهداف آن می‌توان به ثبت شرکت‌های حسابداری که حساب‌برسان شرکت‌های سهامی عامی هستند که در بازار اوراق بهادار آمریکا معامله می‌شوند، بازرسی شرکت‌های حسابداری سهامی عام ثبت شده، ایجاد استانداردهای حسابرسی و گواهی‌های مرتبط، کنترل کیفیت برای شرکت‌های حسابداری سهامی عام ثبت شده است. این نهاد تحت نظارت کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا است و رئیس آن توسط کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا انتخاب می‌شود (اسکومرا و همکاران، ۲۰۲۲).

سازوکارهای نظارت بر حساب‌برسان در انگلستان

در انگلستان مؤسسات حسابرسی مسئول حسابرسی واحدهای با منافع عمومی^۳ (شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار لندن) تحت کنترل مستقل شورای گزارشگری

1. Sarbanes - oxley
2. Public Company Accounting Oversight Board (Pcaob)
3. Public Interest Entities (PIEs)

مالی^۱ هستند. سایر مؤسسات حسابرسی یعنی مؤسسات حسابرسی که صاحبکارانی به غیر از واحدهای با منافع عمومی دارند، تحت کنترل آن سازمان نظارتی رسمی (RSB)^۲ هستند که در آن ثبت شده‌اند. البته هر یک از سازمان‌های نظارتی رسمی تحت نظارت شورای گزارشگری مالی می‌باشند. سازمان‌های نظارتی رسمی بریتانیا عبارتند از:

- انجمن حسابداران رسمی خیره (ACCA)^۳؛
- انجمن حسابداران خیره انگلستان و ولز (ICAEW)^۴؛
- انجمن حسابداران خیره ایرلند (CAI)^۵؛
- انجمن حسابداران خیره اسکاتلند (ICAS)^۶؛
- انجمن حسابداران رسمی مجاز (AAPA)^۷.

شورای گزارشگری مالی نهاد ناظر مستقلی است که وظیفه ارتقای اعتماد عمومی نسبت به گزارشگری مالی و حسابرسی را به عهده دارد. این شورا، نهاد مستقلی است که فعالانه به شکل‌گیری و بهبود راه کارهای گزارشگری مالی و نظام راهبری شرکت‌ها در سطح انگلستان و اتحادیه اروپا کمک می‌کند.

توسعه استانداردهای عالی راهبری شرکت‌ها، تدوین و لازم‌الاجرا کردن استانداردهای حسابداری و حسابرسی و نظارت بر اجرای آنها، تدوین محاسبات فنی بیمه، نظارت قانونی بر فعالیت حسابرسان و تدوین مقررات لازم در این خصوص، راه‌اندازی سیستم مستقل تحقیق و تفحص و اقدامات انضباطی برای حفظ منافع عموم، نظارت بر اقدامات نظارتی نهادهای ناظر بر حرفه حسابداری حسابرسی و بیمه از جمله اهداف آن به شمار می‌رود (اوسما و همکاران، ۲۰۱۷).

سازوکارهای نظارت بر حسابرسان در ترکیه

در ترکیه، مسئولیت نظارت بر حرفه حسابرسی بر عهده هیئت بازارهای سرمایه (نهاد ناظر بر بازار سرمایه)^۸ (CMB)، آژانس نظارت و تدوین مقررات بانکی^۹ (BRSA)، هیئت

1. Financial Reporting Council (FRC)
 2. Recognized Supervisory Body
 3. Association of Chartered Certified Accountants
 4. Institute of Chartered Accountants in England And Wales
 5. Chartered Accountants Ireland
 6. The Institute of Chartered Accountants of Scotland
 7. Association of Authorized Public Accountants
 8. Capital Markets Board of Turkey
 9. Banking Regulation and Supervision Agency

استانداردهای حسابرسی، حسابداری و نظارت عمومی^۱ (POA) قرار دارد. هیئت استانداردهای حسابرسی، حسابداری و نظارت عمومی بر اساس حکم قانونی سازمان استانداردهای حسابداری و حسابرسی و نظارت عمومی در سال ۲۰۱۱ ایجاد شده است. همچنین هیئت بازارهای سرمایه از سال ۱۹۸۱ به عنوان تنها تنظیم‌کننده حرفه حسابرسی در بازار سرمایه محسوب می‌شود، آژانس نظارت و تدوین مقررات بانکی وظیفه تدوین مقررات و نظارت بر حساب‌برسان بر بخش‌های بانکی و بیمه را بر عهده دارد. شرکت‌های حسابرسی باید برای فعالیت در بازار سرمایه از هیئت بازارهای سرمایه مجوز بگیرند و اقدامات قانونی در خصوص کیفیت حسابرسی آنها در وهله اول بر عهده هیئت بازارهای سرمایه است، اما دست هیئت استانداردهای حسابرسی، حسابداری و نظارت عمومی در عرصه نظارت قطع نمی‌شود. همچنین نهاد استانداردگذار حسابرسی در ترکیه هیئت استانداردهای حسابرسی، حسابداری و نظارت عمومی است (تونادین، ۲۰۲۰).

سازوکارهای نظارت بر حساب‌برسان در مالزی

در مالزی هیئت نظارت بر حسابرسی (AOB)^۲، نظارت بر حساب‌برسان را بر عهده دارد و ذیل کمیسیون اوراق بهادار مالزی (SC)^۳ است. از جمله وظایف هیئت نظارت بر حسابرسی (AOB) می‌توان به ثبت حساب‌برسان و بازرسی انطباق با استانداردهای بین‌المللی کنترل کیفیت اشاره کرد. این هیئت به منظور نظارت بر حسابرسی در مالزی و در جهت تنظیم مقررات حساب‌برسان شرکت‌های بورسی و القای اعتماد و اطمینان عمومی در مورد کیفیت خدمات حسابرسی ارائه شده توسط آنها تأسیس شده است (مصطفی و کونگ^۴، ۲۰۲۱).

بررسی پیشینه پژوهش بیانگر آن است که در خصوص ساز و کارهای نظارت بر حساب‌برسان، پژوهش‌های متعددی صورت گرفته است. اسمعیل پور زنجانی و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی با عنوان «بررسی ابعاد نظارت مطلوب بر حساب‌برسان در بازار سرمایه ایران»، ضمن بررسی ابعاد نظارت بر حساب‌برسان در کشورهای منتخب (آمریکا، انگلیس، استرالیا، مالزی و آلمان) به این نتیجه رسیدند که وضعیت نظارت بر حساب‌برسان در بازار سرمایه ایران بر طبق مؤلفه‌های مدل

1. Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Board

2. Audit Oversight Board

3. The Securities Commission Malaysia

4. Mazlina Mustapha & Lim Yan Kong

استفاده شده در پژوهش و در قیاس با کشورهای نمونه در سطح خوب و بیش از رضایت بخش قرار می گیرد. همچنین نتایج پژوهش نشان داد که بین ابعاد مدل پژوهش برای نظارت بر حسابرسان در ایران و کشورهای توسعه یافته نمونه رابطه معناداری وجود دارد.

اسمعیل پور زنجانی و همکاران (۱۴۰۱) در مقاله‌ای با عنوان «شناسایی مؤلفه‌های نظارت مطلوب بر حسابرسان شرکت‌های پذیرفته شده در بازار سرمایه ایران» به این نتیجه رسیدند که نظارت مطلوب بر حسابرسان شرکت‌های پذیرفته شده در بازار سرمایه ایران دارای یازده درون‌مایه فرعی است که قالب سه درون‌مایه اصلی رفتاری- محتوایی شامل چهار درون‌مایه فرعی اخلاق حرفه‌ای، تصمیم‌گیری مشارکتی و خود کنترلی، محیطی- زمینه‌ای شامل چهار درون‌مایه فرعی خلاق قانونی، خلأ رقابتی، خلأ نوآوری و بی‌ثباتی اقتصادی و ساختاری- فرایندی شامل سه درون‌مایه فرعی توسعه فناوری اطلاعات، تصمیم‌گیری سیاسی و خلأ ارزیابی، صورت‌بندی می‌شوند.

بهبهانی‌نیا و همکاران (۱۴۰۰)، در مقاله‌ای با عنوان «نظارت نهادهای ناظر بر حسابرسان مستقل، کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی»، ضمن تأکید بر تجربیات جهانی در خصوص بهبود کیفیت حسابرسی از طریق نظارت‌های برون‌سازمانی بر حسابرسان، با سنجش میزان اثربخشی نظارت سازمان بورس و اوراق بهادار بر مؤسسات حسابرسی معتمد از طریق بررسی تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی، به این نتیجه رسیدند که کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها پس از اعمال نظارت این سازمان نسبت به قبل از آن، به صورت چشمگیری بهبود یافته است.

بختیاری پور (۱۳۹۵) در پژوهشی با عنوان «بررسی تطبیقی سازوکارهای نظارت، طبقه‌بندی و انتخاب حسابرس و ارائه چارچوب پیشنهادی برای حمایت از استقلال حسابرسان» به این نتیجه رسیدند که در کشورهای دیگر، مسئول نظارت بر حسابرسان شرکت‌های سهامی عام، مستقل از حرفه و توسط حسابداران حرفه‌ای غیرشاغل که از استقلال لازم برخوردارند انجام می‌شود و مسئولیت نظارت بر حسابرسان سایر شرکت‌ها به تشکل‌های حرفه‌ای واگذار شده است. سازوکارهای مورد بررسی در مورد انتخاب حسابرسان، شامل گزارش دلایل تغییر حسابرس، چرخش اجباری حسابرس، الزام ثبت مؤسسات حسابرسی است. همچنین برخی از کشورها چرخش اجباری حسابرس را برای افزایش استقلال، اجباری کرده‌اند.

مصطفی و کونگ^۱ (۲۰۲۱)، در مقاله‌ای با عنوان «سیستم نظارت حساب‌برسی مستقل در یک کشور در حال توسعه» اشاره دارند که هیئت نظارت بر حساب‌برسی (AOB) در مالزی به منظور تنظیم مقررات حساب‌برسان شرکت‌های بورسی و القای اعتماد و اطمینان عمومی در مورد کیفیت خدمات حساب‌برسی ارائه شده توسط آنها تأسیس شد. نتایج این پژوهش اشاره دارد که پس از تأسیس هیئت نظارت بر حساب‌برسی (AOB) فعالیت‌های بیشتر و مستندات بیشتری جمع‌آوری شده است. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد حق‌الزحمه حساب‌برسی به طور مستقیم تحت تأثیر تأسیس هیئت نظارت بر حساب‌برسی (AOB) قرار نگرفته است.

التوری^۲ و همکاران (۲۰۱۸)، در مقاله‌ای با عنوان «مقررات حرفه حساب‌برسی: آموخته‌ها از قوانین و رویکردهای مقرراتی کشورهای حقوق عرفی یا نانوشته» به رویکردهای نظارتی رایج برای حساب‌برسی و حرفه حساب‌داری و شناسایی رویکرد مناسب برای حرفه حساب‌برسی در کشور لیبی اشاره دارد. این مطالعه نشان می‌دهد بهترین انتخاب برای نظارت بر حساب‌برسان و حرفه حساب‌برسی، تأسیس یک ناظر مستقل است و انتخاب بعدی می‌تواند یک ناظر وابسته به دولت باشد.

اوسما^۳ و همکاران (۲۰۱۷) در مقاله‌ای تحت عنوان «سیستم‌های نظارت عمومی برای حساب‌برسان قانونی در اتحادیه اروپا» بیان می‌کنند که سیستم‌های نظارتی یک عامل نهادی کلیدی برای تضمین کیفیت اطلاعات مالی هستند و برای حفظ اعتماد سرمایه‌گذاران و بازارهای سرمایه عمیق و باثبات ضروری است. در این مقاله به (۱) ویژگی‌های اساسی سیستم و ارگان‌های نظارت عمومی، (۲) ساختار سازمانی، (۳) تأمین مالی (۴) شفافیت، (۵) نظارت و (۶) مکانیسم‌های انضباطی سیستم‌های نظارت عمومی اشاره می‌شود.

سوک هوا و مصطفی^۴ (۲۰۱۵) در مقاله‌ای با عنوان «پیامدهای هیئت نظارت بر حساب‌برسی: دیدگاه حساب‌برسان خارجی» بیان می‌کنند ایجاد هیئت نظارت بر حساب‌برسی (AOB) بر افزایش کیفیت صورت‌های مالی حساب‌برسی شده تأثیر گذار است و اعتماد عمومی نسبت به کیفیت خدمات ارائه شده توسط حساب‌برسان را افزایش می‌دهد. این مطالعه به بررسی چگونگی تأثیر

-
1. Mazlina Mustapha & Lim Yan Kong
 2. Ahmed Eltweri
 3. García Osma
 4. Foong Sook Hwa & Mazlina Mustapha

استقرار هیئت نظارت بر حسابرسی (AOB) در مالزی می‌پردازد. این مقاله اشاره دارد که افزون بر تأثیر هیئت نظارت بر حسابرسی، اصلاح استانداردهای حسابداری و سایر مقررات نیز تأثیر خوبی را بر کیفیت حسابرسی داشته است.

اسماعیل و مصطفی^۱ (۲۰۱۵) در پژوهشی با عنوان «حسابرسی حسابرسان: هیئت نظارت بر حسابرسی و تنظیم کیفیت حسابرسی در مالزی» بر اساس مصاحبه با نمونه‌ای متشکل از ۳۰ حسابرس، نشان می‌دهد که اکثریت بر این باورند که کیفیت حسابرسی به دنبال وظایف هیئت نظارت بر حسابرسی (AOB) برای ثبت حسابرسان، بازرسی انطباق با استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت (ISQC)، نظارت بر کیفیت صورت‌های مالی و قدرت تحریم آن به سطح بالاتری ارتقا یافته است و بررسی بازرسی‌های اولیه هیئت نظارت بر حسابرسی (AOB) این نتیجه را تأیید می‌کند.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی، از نظر ماهیت توصیفی و از نظر روش کتابخانه‌ای است. با توجه به موضوع مورد بررسی و عدم کفایت اسناد و منابع کتابخانه‌ای، مصاحبه‌هایی با افراد خبره در زمینه حسابرسی نیز صورت گرفته است. جامعه پژوهش، تمام خبرگان حوزه حسابرسی است. نمونه‌گیری به طریق غیرتصادفی و انتخابی به روش گلوله برفی صورت پذیرفته است. بدین ترتیب، به صورت هدفمند با تعداد ۱۵ نفر از خبرگان حرفه و استادان دانشگاهی که در حرفه حسابرسی فعال هستند، مصاحبه‌های نیمه‌ساختار یافته انجام گرفته است و مصاحبه‌ها تا زمانی که به کفایت نظری منجر شود، ادامه داشته است. مبنای انتخاب این خبرگان، تجربه و میزان آشنایی آنها با موضوع پژوهش بود. از نظرات این خبرگان برای تأیید مؤلفه‌های مرتبط با کدهای استخراج شده استفاده شد، در نتیجه جدول‌های مربوط به کدهای استخراج شده در اختیار خبرگان قرار گرفت و نظر آنها گرفته شد. سعی شد تا از نظرات متخصصان و اعضای هیأت علمی چیره بر موضوع پژوهش استفاده شود. ویژگی‌های جمعیت‌شناختی افرادی که به منظور آسیب‌شناسی وضعیت فعلی و استخراج مدل بهینه نظارت بر حسابرسان از نظرات آنها استفاده شده، در جدول (۱) ارائه شده است.

جدول ۱. ویژگی‌های خبرگان پژوهش

ردیف	سمت	جنسیت	سن	سابقه کار	مدرک تحصیلی
۱	متخصص در حرفه حسابرسی	مرد	۶۲	۳۲	کارشناسی ارشد
۲	متخصص در حرفه حسابرسی	مرد	۵۷	۲۴	کارشناسی ارشد
۳	متخصص در حرفه حسابرسی	مرد	۴۹	۲۳	کارشناسی ارشد
۴	متخصص در حرفه حسابرسی	مرد	۴۹	۲۵	کارشناسی ارشد
۵	متخصص در حرفه حسابرسی	مرد	۳۸	۱۲	کارشناسی ارشد
۶	متخصص در حرفه حسابرسی	مرد	۴۵	۲۲	کارشناسی
۷	متخصص در حرفه حسابرسی	مرد	۵۶	۲۲	کارشناسی
۸	متخصص در حرفه حسابرسی	مرد	۵۲	۱۶	کارشناسی
۹	متخصص در حرفه حسابرسی	مرد	۵۶	۲۵	کارشناسی
۱۰	متخصص در حرفه حسابرسی	مرد	۵۶	۲۲	کارشناسی
۱۱	عضو هیأت علمی	مرد	۵۴	۲۱	دکتری
۱۲	عضو هیأت علمی	زن	۴۳	۱۰	دکتری
۱۳	عضو هیأت علمی	مرد	۳۵	۹	دکتری
۱۴	عضو هیأت علمی	زن	۳۷	۱۴	دکتری
۱۵	عضو هیأت علمی	مرد	۵۵	۲۱	دکتری

در این پژوهش، به دلیل نبود داده‌های آماری و دشواری گردآوری و گرفتن اطلاعات از روش‌های کیفی و به‌طور خاص از روش تحلیل مضمون استفاده شده است. تحلیل مضمون شیوه‌ای در روش پژوهش کیفی است که بر شناسایی، تحلیل و تفسیر الگوی معانی داده‌های کیفی تمرکز دارد. مضمون یا تم، بیانگر چیز مهمی در داده‌ها در رابطه با پرسش‌های پژوهش است و تا حدی معنی و مفهوم الگوی موجود در مجموعه‌ای از داده‌ها را نشان می‌دهد (براون و کلارک ۲۰۰۶). به‌طور کلی، مضمون، ویژگی تکراری و متمایزی در متن است که به نظر پژوهشگر نشان‌دهنده درک و تجربه خاصی در رابطه با پرسش‌های پژوهش است (کینگ و هوروکس ۲۰۱۰). مضمون‌ها در سه سطح، الف) مضامین پایه: کدها و نکات کلیدی موجود در متن، ب) مضامین سازمان‌دهنده: مقولات به‌دست‌آمده از ترکیب و تلخیص مضامین پایه و

1. Braun & Clarke
2. King & Horrocks

ج) مضامین فراگیر: مضامین عالی دربرگیرنده اصول حاکم بر متن به عنوان یک کل بررسی می‌شود.

داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها تایپ و پیاده‌سازی شده و پس از پیاده‌سازی، به هریک از مصاحبه‌ها کد مصاحبه داده شد. جمع‌آوری داده‌های کیفی به صورت مصاحبه، عمده‌ترین بخش پژوهش را شامل می‌شود. فرایند کار بدین صورت بود که ابتدا پژوهشگر با فرد مصاحبه‌شونده ارتباط گرفته و ضمن جلب همکاری او، پیش از جلسه، پرسش‌های مصاحبه نیمه‌ساختاریافته را برای مصاحبه‌شونده ارسال می‌کرد تا مصاحبه‌شونده با آمادگی کامل در جلسه حضور داشته باشد. مصاحبه با قرار قبلی در محل کار مصاحبه‌شوندگان یا به صورت مجازی برگزار شده و به هر مصاحبه، بسته به غنای مطالب و تسلط علمی و تجارب مرتبط مصاحبه‌شونده، بین یک تا سه ساعت زمان اختصاص داده شده است. همه مصاحبه‌ها توسط یک نفر صورت پذیرفت.

بعد از گردآوری داده‌ها که بیشتر به شیوه مصاحبه بوده، مصاحبه‌ها پیاده‌سازی و بازخوانی و تحلیل شد. هدف این بود که نخست پژوهشگر از فضای مصاحبه فاصله نگیرد تا بهتر بتواند دست به تحلیل و تفسیر بزند و دوم با تحلیل هر مصاحبه بتوان تغییرات لازم را در پروتکل مصاحبه بعدی منظور کرد. این کار افزون بر اینکه حساسیت نظری را ارتقا می‌دهد، هدف‌مندی در مصاحبه را هم افزایش می‌دهد و بر غنای مصاحبه‌ها افزوده و پژوهشگر را به سوی ظهور نظریه رهنمون می‌کند. همه مصاحبه‌ها و داده‌های کیفی توسط خود پژوهشگر جمع‌آوری، تحلیل و تفسیر شده و داده‌های کیفی جمع‌آوری شده از مصاحبه‌ها با استفاده از کدگذاری باز، انتخابی و نظری تحلیل شده است.

یافته‌های پژوهش پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی

مضمون فراگیر پژوهش حاضر «آسیب‌شناسی مدل نظارت بر حساب‌برسان در ایران» است و مضامین سازمان‌دهنده و مضامین پایه با بررسی پیشینه پژوهش و متن مصاحبه‌های هدفمند انجام گرفته و استخراج شده است. بعد از نهایی کردن مضامین فراگیر، مدل مطلوب نظارت بر حساب‌برسان بدست آمده است و به تأیید اشخاص خبره حسابرسی شامل فعالان حرفه و اعضای هیئت علمی دانشگاه که در حرفه حسابرسی نیز مشغول به کار هستند، رسیده است.

جدول ۲. مضامین پایه

مضامین پایه	متن
عدم تفکیک بین استاندارد‌گذار و مجری	به نظر من یک سازمانی که از نگاه استفاده‌کنندگان و سرمایه‌گذاران به موضوع تدوین استانداردها بپردازد خیلی بهتر از این است که سازمان حسابرسی خودش هم اجرا و هم تدوین استانداردها را بر عهده داشته باشد.
	سازمان حسابرسی هم استاندارد‌گذار است و هم نظارت و اجرا را انجام می‌دهد (لحن انتقادی).
	ما همچنان در مورد تناقض موجود در سازمان حسابرسی بحث می‌کنیم، این که هم استاندارد‌گذار و هم مجری است. استقلال حسابرس هم در اینجا در معرض تردید است. به دلیل تناقض استاندارد‌گذاری و اجرای حسابرسی باید قبل از هر چیز این تناقض را رفع کنیم و استاندارد‌گذاری از موضوع کار حسابرسی جدا بشود.
عدم تفکیک وظایف بین جامعه و سازمان حسابرسی	... بخش خصوصی وارد حسابرسی شد و وظایف بین این دو یعنی سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران تفکیک نشد و وظایف مشترکی را انجام می‌دهند. جامعه چند مورد از وظایف سازمان حسابرسی را نیز انجام می‌دهد و هر دو حسابرسی دولتی و خصوصی را انجام می‌دهند. به نظر بنده در شرایط فعلی مدل بهینه تقویت این دو نهاد با تفکیک وظایف آنها است.
عدم تفکیک بین ناظر و مجری	سازمان حسابرسی هم‌زمان نمی‌تواند هم نظارت و هم موارد اجرایی را انجام دهد. افراد اجراکننده و نظارت‌کننده یکی بوده و این خود مهم‌ترین ضعف تشکیلات نظارتی بر حرفه حسابرسی مستقل در ایران محسوب می‌شود.
عدم بروز کردن استانداردهای حسابرسی	گزارش حسابرسی چندین سال است که در دنیا تغییر کرده است ولی سازمان حسابرسی این امکان را ندارد که سریع خود را با این استانداردها تطابق دهد و این یکی از مشکلات اساسی است.
تعدد مراکز نظارتی بر حرفه حسابرسی	نکته بعدی که باید حل شود اینکه بورس، بانک مرکزی، بیمه و ... هر کدام حسابرسان معتمد خود را دارند. هر کدام این نهادها مؤلفه‌هایی را برای حسابرس معتمد خود تعریف کرده‌اند. نهادهای ناظر از بانک مرکزی، سازمان بورس، بیمه مرکزی و وزارت اقتصاد به حسابرس دستور می‌دهند.
	... از طرفی، 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 می‌کنند، و هر کدام به واسطه خواسته‌ها و نقطه نظرات و مسئولیت‌های قانونی خود، نظارت خاص خود را اعمال می‌کنند.
	برخی موازی‌کاری‌ها در یک‌سری دستگاه‌های دولتی مانند دیوان محاسبات، مؤسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی انجام می‌شود.
لزوم نظارت بیشتر سازمان بورس بر حرفه حسابرسی	... سازمان بین‌المللی حسابرسی بیان می‌کرد که سازمان‌های بورس بر حرفه حسابرسی نظارت کنند بهتر است و طبیعتاً کار سختی است.

مضامین پایه	متن
عدم نظارت اثربخش بر حرفه حسابرسی	نظارت صحیح و اثربخش بر حرفه حسابرسی وجود ندارد.
سخت‌گیری زیاد بر حسابرسان و بیکاری تعداد زیادی از حسابرسان	در حال حاضر بخاطر برخی سخت‌گیری‌ها، برخی حسابرسان فوق‌العاده مشغله دارند اما برخی نیز بیکار هستند.
کاهش اثربخشی نظام کنترل کیفیت	کنترل کیفیت کم است اما این ضعف به راحتی قابل حل است. هر مؤسسه حسابرسی خودش انتخاب می‌کند کدام شرکت را حسابرسی کند و به مؤسسات امر نمی‌شود که فلان شرکت را انتخاب کنند. به نظر بنده در حال حاضر جامعه کنترل کیفیت دارد و اگر منابعی در اختیارش قرار بگیرد می‌تواند کنترل کیفیت را بهبود ببخشد.
خروج متخصصین حرفه از فعالیت حرفه حسابرسی	حرفه حسابرسی زیان‌ده هست و به همین علت است که از وجود منابع انسانی تهی شده است.
عدم ساز و کار مناسب برای گزینش حسابداران رسمی	<p>آزمون ورود به مقطع بالاتر بسیار سخت است و نمی‌توان در آزمون قبول شد و در نتیجه نمی‌توان ترفیع رتبه گرفت. بسیاری از حسابرسان توانمندی سرپرستی و مدیری را دارند اما در آزمون قبول نمی‌شوند و در نتیجه آنها توسط جامعه و کدال به عنوان سرپرست، مدیر و حسابرسان ارشد پذیرفته نمی‌شود. آزمون باید منطقی و حرفه‌ای باشد. اشخاصی که سابقه کمتر اما مطالعه بیشتر دارند قبول می‌شوند و افراد با سابقه معمولاً قبول نمی‌شوند. آزمون تستی و صرفاً تئوریک است.</p> <p>جامعه حسابداران رسمی متأسفانه در بحث آزمون‌ها بسیار تنگ‌نظر عمل می‌کند. امتحان‌های حسابرسی را به حدی سخت می‌گیرند که نیروی انسانی جوان نمی‌تواند در آن پذیرفته شود.</p>
عدم جذابیت حقوق و مزایای حرفه در مقایسه با نهادهای دیگر	<p>به نظر می‌رسد در حال حاضر در حرفه حسابرسی نمی‌توانیم منابع انسانی را نگه داریم و این به خاطر این است که حقوق‌ها شاید حقوق‌های چشمگیری نباشد و به دنبال آن جذابیتی برای حسابرسان دیگر وجود ندارد.</p> <p>نیروهای ما را مفید راهبر و سازمان حسابرسی استخدام می‌کنند. چون ساختار این دو دولتی است، از نظر کاری فشاری به این نیروها مانند مؤسسات خصوصی وارد نمی‌گردد. هم حقوق بیشتر و هم کار کمتر انجام می‌دهند. بحث جذب و نگاه‌داشت نیروی انسانی بسیار مهم است. هر سازمانی تشکیل شود اما نیروی انسانی نداشته باشد، چگونه باید نیروی انسانی آن تأمین شود. با توجه به ضعف شدید نیروی انسانی، حتی مدیر مؤسسات هم درگیر حوزه اجرا می‌شوند.</p> <p>نگهداشت نیروی انسانی توسط مؤسسات بسیار سخت است. صرفاً کسب تجربه می‌کنند و تخصص پیدا می‌کنند و با انتقال به مؤسسات دیگر حقوق‌های خوبی را دریافت می‌کنند.</p> <p>یکی از معضلات اصلی مؤسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی در حال حاضر کمبود نیروی انسانی است. نیروی انسانی که در آزمون حسابرسی قبول نمی‌شود در نهادهای مالی، بانک‌ها و ... جذب می‌شود.</p>

مضامین پایه	متن
افزایش ریسک حسابرسی و عدم استقبال از آن	نکته بعدی به دلیل استرس کاری که حرفه حسابرسی دارد و حسابرس باید پاسخگو باشد و کشف بسیاری از موارد تبانی نیز سخت است، ریسک حسابرسی بالا رفته است و از این حرفه استقبال نمی‌شود.
	حسابرسان بخش خصوصی پشتوانه قانونی لازم برای حفظ کار حسابرسی را ندارند و در بسیاری از موارد در صورت طرح موضوعات خلاف میل مدیران شرکت‌ها، کار خود را از دست می‌دهند و هیچ ابزار دفاعی در اختیار ندارند.
	ریسک حسابرسی بسیار بالاست و باید به سازمان حسابرسی، جامعه و ... پاسخگو باشند.
فاصله انتظارات جامعه از نقش حسابرس مستقل	تفاوت بین حسابرسی صورت‌های مالی، داخلی، عملیاتی و رعایت را نمی‌دانند و تفاوتی بین آنها قائل نیستند. برخی انتظارات در حد وظایف حسابرس صورت مالی نیست. به عنوان مثال بیان می‌کنند که چرا فلان قانون رعایت نشده است. عدم شناخت صحیح از حوزه حسابرسی باعث می‌شود که بیان کنند اهمال کاری اتفاق افتاده است و حسابرس را بی‌دلیل توبیخ کنند.
عدم رعایت ترکیب نیروها در مؤسسات به علت کاهش نیروی کار	مهم‌ترین عامل در رتبه‌بندی مؤسسات ترکیب نیروی انسانی است. ۶۰ درصد حسابرس، ۲۰ درصد حسابرس ارشد، ۱۴ درصد سرپرست و ۶ درصد مدیر باشد. به علت کمبود نیرو این درصدها و ترکیب غالباً رعایت نمی‌شود.
عدم انگیزه نیروی انسانی در حرفه حسابرسی	نیروی انسانی خوب باعث افزایش کیفیت می‌شود. باید به نیروی انسانی انگیزه ارتقا داد.
غیرمنصفانه بودن حق‌الزحمه حسابرسی و کاهش کیفیت خدمات حسابرسی	در خصوص موضوع حق‌الزحمه حسابرسی باید این نکته را نیز ذکر کرد که معمولاً صاحبان کار حاضر نمی‌شوند این حق‌الزحمه حسابرسی را به آن میزانی که لازم است پرداخت کنند و این در حالی است که حق‌الزحمه حسابرسی نشان‌دهنده کیفیت حسابرسی است و همچنین نشان‌دهنده بودجه کار حسابرسی است اما همانطور که گفته شد این افراد حاضر به پرداخت حق‌الزحمه واقعی حسابرسان نیستند و این خود عاملی است برای اینکه کیفیت کار حسابرسی تا حد زیادی پایین بیاید.
	حق‌الزحمه نهاد نظارتی باید منصفانه باشد. هر شخصی به میزانی که حسابرس به آنها خدمات ارائه می‌دهد، باید هزینه بدهند اما نهادهای ناظر هیچ کدام این هزینه‌ها را پرداخت نمی‌کنند. حق‌الزحمه حسابرسی غیرمنصفانه است.
رقابت مخرب مؤسسات و کاهش قیمت خدمات حسابرسی	یکی از مشکلات موجود این است که به راحتی سه نفر با هم یک موسسه حسابرسی تشکیل می‌دهند و در حال حاضر بیش از سیصد مورد موسسه حسابرسی وجود دارد و بیش از ۵۰ درصد این مؤسسات کمتر از ۲ میلیارد درآمد دارند و با این درآمد نمی‌توانند حتی حقوق خود را پرداخت کنند و انتظار کنترل کیفیت از آنها نباید داشت.
	تعدد مؤسسات حسابرسی باعث دامن زدن به یک رقابت مخرب بر سر قیمت شده است و در موارد زیادی آنچه از شرکت‌ها برای انجام کار حسابرسی دریافت می‌شود، طبق استانداردهای حسابرسی، کافی نیست. حق‌الزحمه‌های پایین به نوبه خود باعث بروز مشکلاتی مانند گزارش فروشی شده است و جذب، حفظ و آموزش نیروی انسانی را هم به یک معضل بزرگ برای حسابرسان بخش خصوصی تبدیل کرده است.

مضامین پایه	متن
	در بسیاری از موارد مؤسسات حسابرسی به دلیل وجود رقابت مخرب در بازار، توانایی لازم برای حفظ کیفیت حرفه و کار حسابرسی را ندارند و این مؤسسات معمولاً قیمت‌های پایینی را برای خدمات درخواست می‌کنند.
عدم کیفیت گزارش حسابسان	گزارش حسابسان کیفیت خوبی ندارد.
ساز و کار نامناسب تعرفه حسابرسی	متأسفانه تعرفه‌های سازمان حسابرسی را عملاً دولت تعیین می‌کند.
عدم تقویت زیرساخت فناوری و سامانه‌های نظارتی	حداقل نهادهای ناظر، سامانه‌های اطلاعاتی حسابرسی، زیرساخت‌ها و فناوری حسابرسی را تقویت کنند.
ضعف استفاده از فناوری و تکنولوژی در حسابرسی	از نظر نرم‌افزاری هم حسابرسی بسیار ضعیف عمل کرده است.
عدم استفاده از فناوری و تکنولوژی و کاهش کیفیت حسابرسی	از فناوری و تکنولوژی در حسابرسی استفاده نمی‌شود که به نوبه خود باعث کاهش کیفیت و افزایش هزینه خواهد شد.
عدم توسعه حسابرسی به واسطه عدم همکاری با متخصصین حقوقی و شرکت‌های نرم‌افزاری و در آمریکا دفاتر حقوقی و مؤسسات حسابرسی با هم ادغام شدند و توسعه یافتند. در ژاپن شرکت فناوری و نرم‌افزاری با مؤسسات حسابرسی ادغام شده بودند. سازمان نظارت بین‌المللی که نهاد ناظر بورس‌ها بودند، اجازه شریک غیرحسابرسی به مؤسسه حسابرسی می‌دادند که سرمایه بیاورد و مؤسسه حسابرسی را توسعه دهد...
اصلاح ساختار فعلی نظارت بر حسابسان و عدم نیاز به تأسیس نهاد جدید	همین نهادهای فعلی را می‌توان اصلاح کرد و نیاز به تأسیس سازمان جدید نیست و با تأسیس ساختار جدید، تغییر خاصی اتفاق نمی‌افتد.
	اگر بتوانند چالش‌های سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران را حل کنند و رویه و روش‌ها را اصلاح کنند خیلی بهتر است و نیاز به تشکیل سازمان جدید نیست.
	تعارض منافع را نهاد ناظر جدید هم تأسیس شود، نمی‌تواند حل کند. تضمینی وجود ندارد با تأسیس این سازمان، تعارض منافع حذف شود. به عنوان مثال بیان می‌کنند که حسابدار رسمی نمی‌تواند در هیأت مدیره باشد، یک نفر از بستگانش را در آنجا قرار می‌دهد. یا اینکه شخصی از ارکان جامعه است و در تأسیس فلان مؤسسه هم نقش داشته است و سفارش‌های مربوط به حسابرسی را به آن سمت می‌فرستد.
	با نهاد ناظر جدید ارتقائی صورت نخواهد گرفت.
	در هیأت عالی نظارت جامعه دو نفر دیگر از مجلس و قوه قضائیه می‌تواند حضور داشته باشد.
	تشکیل سازمان جدید نمی‌تواند به خوبی آسیب‌ها را برطرف کند.

مضامین پایه	متن
	نیاز به حضور دستگاه نظارتی جدید نیست. چون احتمال دارد، هم عرض با سازمان و نهادهای دیگر کار کنند.
بهبود روش‌ها و حل اختلاف بین سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی	ریشه اختلاف بین سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی به این برمی‌گردد که جایگاه هر کدام از این‌ها کجاست و چگونه می‌توان تبعیض‌ها را حذف کرد و روش‌ها را بهبود داد.
تشکیل مدل انجمن صنفی برای جامعه حسابداران رسمی ایران	جامعه می‌تواند به مدل انجمن صنفی مانند کانون کارگزاران تبدیل شود. کانون نظارت خودش را دارد اما نظارت اصلی را امور اعضای سازمان بورس، بورس تهران و فرابورس انجام می‌دهد. اما می‌توان سازمان جدید را قوی تشکیل داد که موازی کاری انجام نشود.
الزام وزارتخانه‌ها به حسابرسی و انجام حسابرسی آنها توسط دیوان محاسبات	یک عده‌ای معتقدند حسابرسی وزارتخانه‌ها به دیوان محاسبات سپرده شود، البته در حال حاضر وزارتخانه‌ها حسابرسی نمی‌شوند.
لزوم استفاده از افراد خبره حسابرسی در کمیته‌ها	به نظر بنده از هر سازمان آن بخشی که بیشتر به حسابرسی مربوط است، در کمیته‌های مربوط به حسابرسی عضو باشد و غالباً معاون نظارت می‌تواند این وظیفه را عهده‌دار شود و این شورای راهبری نظام حسابرسی قرار است که مقررات‌گذاری و سیاست‌گذاری را انجام دهد.
لزوم نظارت بر سازمان حسابرسی	هیچ شخصی بر سازمان حسابرسی نظارت نمی‌کند. صرفاً یک نظارت درونی دارد. حسابرسی سازمان حسابرسی را نیز کسی انجام نمی‌دهد. این سازمان راهبری بر سازمان حسابرسی و مفید راهبر هم باید نظارت داشته باشد. سازمان حسابرسی خودش بر خودش نظارت می‌کند. استانداردهای حسابداری و حسابرسی را هم خودش می‌نویسد. سازمان بیشتر حسابرسی مالی انجام می‌دهد.
تعارض منافع در جامعه حسابداران رسمی ایران	چند مؤسسه واحد کنترل کیفیت جامعه را تصاحب می‌کنند و این تعارض منافع ایجاد خواهد کرد و می‌توان این تعارض منافع را پوشش داد و هیأت نظارت هم به ندرت ورود می‌کند. برخی از مدیران در شورای عالی جامعه عضو می‌شوند و به نفع مؤسسات خودشان کار می‌کنند.
ترکیب نامتعادل شورای عالی جامعه	در انتخابات اخیر افرادی که در جامعه حسابداران رسمی انتخاب شدند، برخی جایگاه بالائی از نظر اجرایی و علمی دارند اما برخی اینگونه نیستند و در تصمیم‌گیری‌ها با مشکلاتی روبه‌رو می‌شوند.
کاهش استقلال حسابداران با تصمیمات شورای عالی جامعه	یکی از مهم‌ترین مشکلات، استقلال حسابداران مستقل است. تصمیماتی که در شورای عالی جامعه گرفته می‌شود باعث تضعیف استقلال حسابداران شده است. برخی از مدیران در شورای عالی عضو می‌شوند و به نفع مؤسسات خودشان کار می‌کنند و تصمیم‌گیری‌ها بدون نگاه به استقلال صورت می‌گیرد. به عنوان مثال اجرای روش‌های توافقی توسط بازرس انجام می‌گیرد و در واقع معامله با بازرس است و استقلال را از بازرس می‌گیرد. حقوق بازرس را اعضای هیأت مدیره تعیین می‌کنند و به همین دلیل استقلال بازرس خدشه‌دار می‌شود.

مضمین پایه	متن
لزوم استقلال سازمان حسابرسی	سازمان حسابرسی باید بیشترین استقلال و کمترین تعارض منافع را داشته باشد. در هیأت عالی نظارت جامعه دو نفر دیگر از مجلس و قوه قضائیه می‌تواند حضور داشته باشد.
عدم تخصص افراد پیشنهادی حاضر در نهاد پیشنهادی جدید نظارت بر حسابرسی (شورای راهبری نظام حسابرسی)	در شرایط بهینه می‌توان نهاد ناظر را به وجود آورد. در پیش نویس طرح، شورای عالی حسابرسی متشکل از افرادی است که غالباً هم تخصص حسابرسی ندارند و هم وقت کافی برای شرکت در این جلسات را ندارند.

جدول ۳. مضامین سازمان دهنده و فراگیر

مضمین فراگیر	مضمین سازمان دهنده	مضمین پایه
آسیب شناسی مدل نظارت بر حسابرسی در ایران	عدم تفکیک سازمان استاندارد گذار، ناظر و مجری	عدم تفکیک بین استاندارد گذار و مجری
		عدم تفکیک وظایف بین جامعه و سازمان حسابرسی
		عدم تفکیک بین ناظر و مجری
		عدم بروز کردن استانداردهای حسابرسی
	تعدد مراجع نظارت بر کار حسابرسان	تعدد مراکز نظارت بر حرفه حسابرسی
		نظارت سازمان بورس بر حرفه حسابرسی
	تعدد مؤسسات حسابرسی و کاهش کنترل کیفیت	عدم نظارت اثربخش بر حرفه حسابرسی
		تعدد مؤسسات حسابرسی
		سخت گیری زیاد بر حسابرسان و بیکاری تعداد زیادی از حسابرسان
		کاهش اثربخشی نظام کنترل کیفیت
	عدم جذابیت حرفه حسابرسی برای جذب منابع انسانی	تعدد مؤسسات حسابرسی و رقابت ناسالم
		خروج متخصصین حرفه از فعالیت حرفه حسابرسی
		عدم ساز و کار مناسب برای گزینش حسابداران رسمی
		عدم جذابیت حقوق و مزایای حرفه در مقایسه با نهادهای دیگر
		افزایش ریسک حسابرسی و عدم استقبال از آن
		فاصله انتظارات جامعه از نقش حسابرس مستقل
		عدم رعایت ترکیب نیروها در مؤسسات به علت کاهش نیروی کار
		عدم انگیزه نیروی انسانی در حرفه حسابرسی
	تعیین تعرفه حسابرسی توسط دولت و قیمت پایین خدمات حسابرسی	غیرمنصفانه بودن حق الزحمه حسابرسی و کاهش کیفیت خدمات حسابرسی
		رقابت مخرب مؤسسات و کاهش قیمت خدمات حسابرسی
عدم کیفیت گزارش حسابرسان		

مضامین فراگیر	مضامین سازمان‌دهنده	مضامین پایه
	عدم تقویت بخش نرم افزاری حرفه حسابرسی	تعیین تعرفه حسابرسی توسط دولت
		عدم تقویت زیرساخت فناوری و سامانه‌های نظارتی
		ضعف استفاده از فناوری و تکنولوژی در حسابرسی
		عدم استفاده از فناوری و تکنولوژی و کاهش کیفیت حسابرسی
راهکار مدل نظارت بر حسابرسان	عدم نیاز به تأسیس نهاد جدید نظارت بر حسابرسان و اصلاح ساختار فعلی	عدم توسعه حسابرسی به واسطه عدم همکاری با متخصصان حقوقی و شرکت‌های نرم‌افزاری و ...
		اصلاح ساختار فعلی نظارت بر حسابرسان و عدم نیاز به تأسیس نهاد جدید
		بهبود روش‌ها و حل اختلاف بین سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی
		تشکیل مدل انجمن صنفی برای جامعه حسابداران رسمی ایران
		الزام وزارت خانه‌ها به حسابرسی و انجام حسابرسی آنها توسط دیوان محاسبات
		لزوم استفاده از افراد خیره حسابرسی در کمیته‌ها
		لزوم نظارت بر سازمان حسابرسی
		تعارض منافع در جامعه حسابداران رسمی ایران
		ترکیب نامتعادل شورای عالی جامعه
		کاهش استقلال حسابرسان با تصمیمات شورای عالی جامعه
		لزوم استقلال سازمان حسابرسی
		عدم تخصص افراد پیشنهادی حاضر در نهاد پیشنهادی جدید نظارت بر حسابرسی (شورای راهبری نظام حسابرسی)

بر مبنای نظرات خبرگان، تناقض موجود در سازمان حسابرسی در مورد اینکه هم استانداردگذار و هم مجری است، یکی از مهم‌ترین مواردی است که باید به آن پرداخته شود. به دلیل تناقض استانداردگذاری و اجرای حسابرسی، استقلال حسابرس هم در اینجا در معرض تردید است و به نظر می‌رسد رفع این تناقض باید در اولویت‌های سیاست‌گذاری حسابرسی در ایران قرار گیرد و استانداردگذاری از موضوع کار حسابرسی جدا بشود. در مواردی بین مجریان و ناظران نیز به صورت مستقیم و غیر مستقیم اشتراک

منافع وجود دارد و این خود یکی از مهم‌ترین ضعف‌های تشکیلات نظارتی بر حرفه حسابرسی مستقل در ایران محسوب می‌شود.

مصاحبه شوندگان، به تعدد مراجع نظارت بر کار حسابرسان اشاره داشتند. در حال حاضر، مراجعی مانند بیمه مرکزی، بانک مرکزی و سازمان بورس اوراق بهادار، به واسطه وظایف حاکمیتی محوله اقدام به نظارت بر کار حسابرسان مستقل می‌کنند و هر کدام به واسطه خواسته‌ها و نقطه نظرات و مسئولیت‌های قانونی خود، نظارت خاص خود را اعمال می‌کنند. رویکرد نظارت بدین‌شکل، از این جهت دارای برتری است که حسابرس مستقل به عنوان بازوی تقویت‌کننده مسئولیت‌های قانونی سازمان نظارت‌کننده در نظر گرفته شده است. اما وجود مراجع متعدد ناظر بر کار حسابرسان، به خصوص در مواردی که موضوع خواسته‌های سازمان‌های نظارت‌کننده مشترک باشد و مقررات موضوع نظارت با هم اختلاف داشته باشند، باعث سردرگمی حسابرس مستقل در پاسخگویی و اعلام نظر در این زمینه شده و ممکن است حسابرس به پیشنهاد سازمان ناظری عمل کند که از جایگاه قانونی بالاتری برخوردار باشد. به عنوان مثال، سازمان بورس اوراق بهادار اقدام به ابلاغ و اجرای مقررات حاکمیت شرکتی برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس کرده است. از طرفی، بیمه مرکزی نیز مقررات مشابه‌ای برای شرکت‌های بیمه (که بیشتر آنها پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار هستند) وضع و ابلاغ کرده است که مقررات یادشده در برخی از موارد بااهمیت، با هم اختلاف دارند.

بر مبنای نظرات خبرگان، تعدد مؤسسات حسابرسی موجب می‌شود نظارت سخت‌تر شود و نظارتی که منجر به جلوگیری از تخلف می‌شود، صورت نگیرد. همچنین تعدد مؤسسات موجب دامن زدن به یک رقابت مخرب بر سر قیمت شده است و در موارد زیادی آنچه از شرکت‌ها برای انجام کار حسابرسی دریافت می‌شود، برپایه استانداردهای حسابرسی کافی نیست. حق‌الزحمه‌های پایین به نوبه خود موجب بروز مشکلاتی مانند گزارش‌فروشی شده است و جذب، حفظ و آموزش نیروی انسانی را هم به یک معضل بزرگ برای حسابرسان بخش خصوصی تبدیل کرده است. به خودی خود کاهش قیمت خدمات حسابرسی، کاهش کیفیت گزارش‌ها را در پی دارد. برخی مؤسسات ضرورت ادغام و بزرگ شدن را درک کرده‌اند و اقداماتی در این راستا انجام داده‌اند که این نیز خود مشکلات جدیدی را ایجاد کرده است.

مصاحبه‌شوندگان تأکید داشتند که در حال حاضر در حرفه حسابرسی جذب و نگه‌داشت نیروی انسانی با مشکلات پرشماری روبرو شده است و این موضوع به احتمال زیاد، به خاطر حقوق‌های پایینی است که پرداخت می‌شود و به دنبال آن جذابیتی برای حسابرسان دیگر وجود ندارد. این موضوع به ویژه برای افرادی که جوان‌تر هستند بیشتر صدق می‌کند، زیرا زمانی که وارد این حرفه می‌شوند تا وقتی که بخواهند به یک جایگاه برسد مدت زمان بسیار زیادی طول خواهد کشید. آنچه از تجربه مصاحبه‌شوندگان بر می‌آید، به نظر می‌رسد به طور کلی جذابیت مالی در این حرفه مشاهده نمی‌شود و به دنبال آن بسیاری از افراد جوانی که به تازگی وارد این حوزه می‌شوند در مدت زمان کوتاهی از این حرفه خارج می‌شوند و جذب نهادهای مالی با حقوق‌های بالاتر می‌شوند.

نکته دیگر رقابت مخرب مؤسسات در بکارگیری و جذب نیروهای مؤسسات دیگر است، به صورتی که برخی از مؤسسات مشهور که حقوق و مزایای بیشتری نسبت به بقیه مؤسسات پرداخت می‌کنند، نیروهای خبره را جذب می‌کنند و این موضوع موجب شده که مؤسسات کوچک‌تر از نیروی انسانی کارآمد تهی شوند. در حال حاضر در مؤسسات حسابرسی به علت کمبود نیرو، ترکیب نیروها ۶۰ درصد حسابرس، ۲۰ درصد حسابرس ارشد، ۱۴ درصد سرپرست و ۶ درصد مدیر رعایت نمی‌شود.

عامل دیگری که موجب عدم تمایل منابع انسانی برای ماندگاری در حرفه حسابرسی می‌شود، ریسک مرتبط با فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و همچنین ناظران است. نظارت تنها بر محصول کار حسابرسان انجام می‌گیرد و بیشتر زنجیره و فرایند کار حسابرسی نادیده گرفته می‌شود. حسابرسان با توجه به اسناد و مدارکی که در اختیار دارند می‌توانند اظهار نظر کنند و روابط خارج از عرف را نمی‌توانند تشخیص دهند و بنابراین نسبت به آن نباید پاسخگو باشند. جامعه و مدیران صاحبکاران نیز در ارزیابی کار حسابرس، بین انواع حسابرسی صورت‌های مالی، داخلی، عملیاتی و رعایت تفاوت قائل نمی‌شوند و حسابرس، متناسب با نوع فعالیتی که باید انجام می‌داده است، قضاوت نمی‌شود. در نهایت، مصاحبه‌شوندگان معتقدند که ساز و کار آزمون‌های ترفیع حسابرسان، موجب کاهش انگیزه و دلسرد شدن آن‌ها شده است.

مصاحبه‌شوندگان معتقدند دخالت دولت در تعرفه‌گذاری، موجب کاهش درآمد این حرفه شده است که به نوبه خود، به کاهش کیفیت حسابرسی منجر خواهد شد. تعرفه‌های بر اساس

استانداردهای مشخص تعیین نمی‌شود و بنابراین درآمد منصفانه‌ای برای مؤسسات حسابرسی و حسابرسان شاغل به همراه ندارد. افزایش درآمد باعث توسعه این حرفه خواهد شد و مؤسسات به سمت توسعه نرم‌افزاری پیش خواهند رفت، در حالی که در ایران در شرایط فعلی توسعه نرم‌افزاری و انفورماتیک در حوزه حسابرسی معنایی ندارد.

یکی دیگر از دلایل کاهش قیمت خدمات، به رقابت ناسالم مؤسسات برمی‌گردد. مؤسسات با درآمد پایین، خدمات را با قیمت پایین‌تر ارائه می‌دهند و در کل باعث کاهش قیمت خدمات شده‌اند. صاحب‌کاران نیز حاضر نمی‌شوند این حق‌الزحمه حسابرسی را به آن میزانی که لازم است پرداخت کنند و این در حالی است که حق‌الزحمه حسابرسی نشان‌دهنده کیفیت حسابرسی است و همچنین نشان‌دهنده بودجه کار حسابرسی است. عدم پرداخت حق‌الزحمه واقعی حسابرسان، خود عاملی است برای اینکه کیفیت کار حسابرسی تا حد زیادی پایین بیاید.

با توجه به درآمد پایین این حرفه توجه به تقویت و توسعه امکانات نرم‌افزاری این حرفه مورد فراموشکاری واقع شده است. استفاده از تکنولوژی و امکانات نرم‌افزاری باعث افزایش کیفیت و کاهش هزینه خواهد شد. در این راستا می‌توان اجازه ادغام برخی مؤسسات حسابرسی با شرکت فناوری و نرم‌افزاری را صادر کرد که به این صورت زیرساخت‌های نرم‌افزاری این حوزه نیز تقویت شود.

با توجه به پیش‌نویس طرحی که مجلس در مورد تشکیل سازمان راهبری نظام حسابرسی در دستور کار کرد، نظر اکثریت خبرگان مشارکت‌کننده در این پژوهش، بر عدم تأسیس نهاد جدید نظارت بر حسابرسان است. به اعتقاد مصاحبه‌شوندگان، با اصلاح روندها و بهبود آنها، حل تعارض منافع در نهادهای نظارتی حسابرسی، متعادل کردن ترکیب شورای عالی جامعه، تقویت استقلال حسابرس، استفاده از اشخاص خبره در کمیته‌های مربوطه و مواردی از این قبیل، می‌توان مدل نظارت بهینه بر این حرفه احصاء و عملیاتی کرد.

مدل پیشنهادی نظارت بر حسابرسان در ایران

با توجه به اینکه بزرگ‌ترین اقتصادهای جهانی (از جمله آمریکا، انگلستان، آلمان، فرانسه، برزیل و چین) ساختار نظارت را از جوامع حرفه‌ای جدا و تشکیلات مستقل از جوامع حرفه‌ای برای آن ایجاد کرده‌اند، این تجربه مبنا قرار گرفته و ایجاد نهادی مستقل از جامعه حرفه‌ای برای

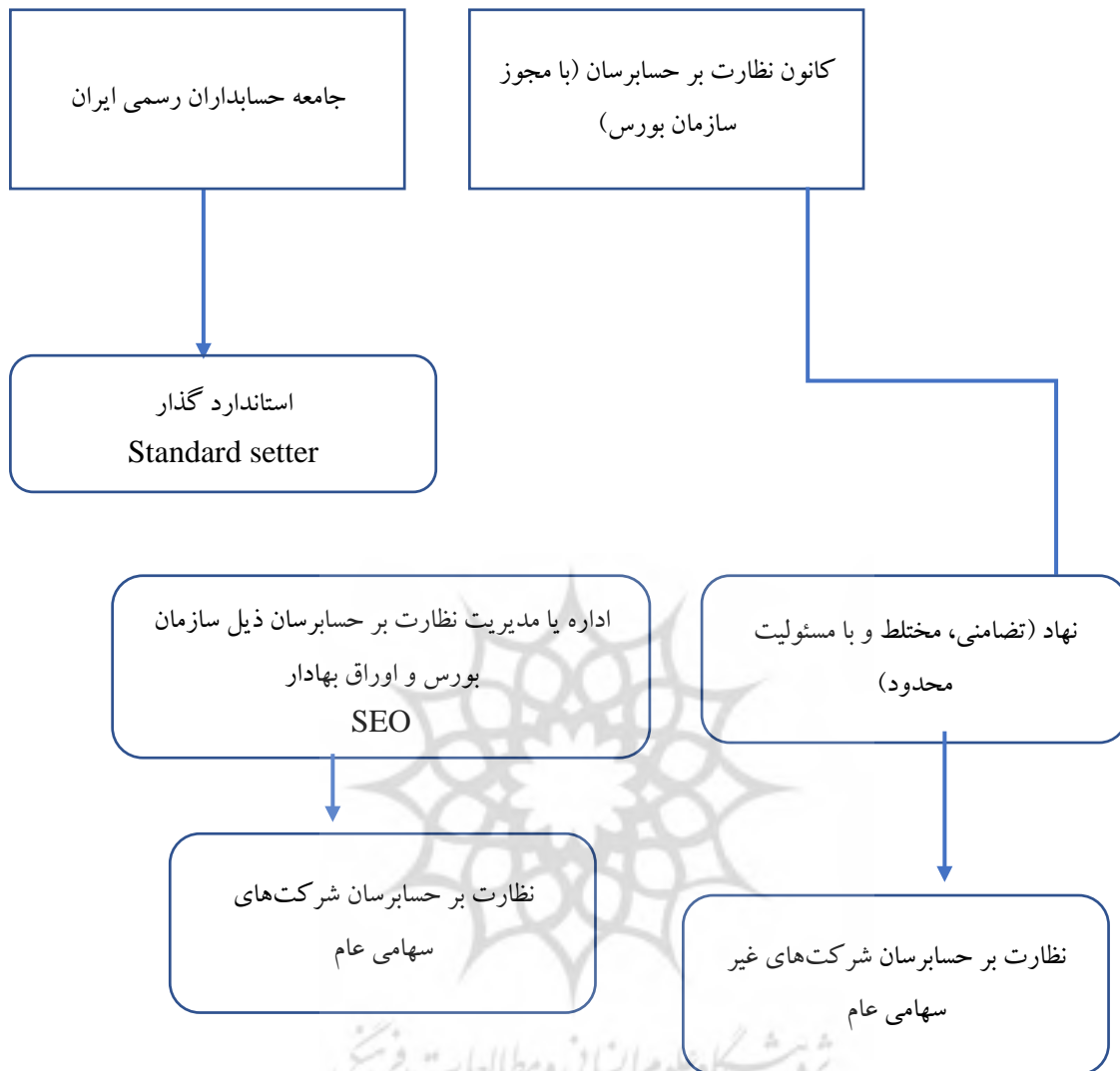
نظارت بر حساب‌برسان مستقل مطرح شده است. در مجمع عمومی سال ۱۳۹۵ سازمان حسابرسی، وزیر امور اقتصادی و دارایی وقت به‌عنوان رئیس مجمع تکلیف کرد که سازمان یادشده پس از مطالعه، پیشنهاد مشخصی را برای تفکیک فعالیت‌های تصدی‌گری (حسابرسی) از حاکمیتی (استاندارد‌گذاری) ارائه دهد و پیرو این تکلیف، موضوع نهاد ناظر بر حرفه حسابرسی مطرح شد. بررسی‌ها بیانگر آن است که خبرگان حرفه‌ای و دانشگاهی حسابرسی، در خصوص عدم کارایی و اثربخشی نهاد ناظر بر حرفه حسابرسی با چارچوب پیشنهادی اتفاق نظر دارند اما بر مشکلات رویکرد فعلی نظارت بر حساب‌برسان نیز تأکید دارند.

بررسی تجربه کشورهای توسعه‌یافته بیانگر آن است که انحصار مؤسسات بزرگ حسابرسی، در نهایت به ایجاد نهاد نظارتی حسابرسی منجر شده است که بدنه حاکمیتی این نهادهای نظارتی، وابسته به بورس‌های آن کشورها است. برای مثال، عدم کارایی نظام حاکم نظارت بر حرفه حسابرسی در ایالات متحده، منجر به تصویب قانون ساربینز - آکسلی توسط کنگره شد که به نوبه خود، مقررات نظارتی و نقش کمیسیون بورس اوراق بهادار (SEC) را تقویت کرد و هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB) در این راستا تشکیل شد.

مدلی که می‌توان در این زمینه پیشنهاد کرد باید به طور خلاصه شامل دقیق بودن مسئولیت‌ها و اختیارات، استقلال، شفافیت و قابلیت پاسخگویی از سوی ناظران باشد؛ ضمن این که ناظران با بی‌طرفی و اتخاذ ضوابط همکاری مناسب با سایر ناظران باید واجد اختیار قانونی برای اعمال پیشنهاد خود باشند و در اجرای امر نظارت، بی‌طرفی و پایبندی به اصول اخلاقی را رعایت کنند. با رعایت قواعد یادشده، به نظر می‌رسد بهترین مدل در ایران برای نظارت بر کار حساب‌برسان مستقل، ایجاد سازمانی حاکمیتی تحت نظر سازمان بورس و اوراق بهادار است که هم مقررات و ضوابط حاکم بر حرفه را تنظیم کند و هم ناظر بر مقررات وضع شده باشد. رویه نظارتی سازمان بورس در چندین سال نشان داده که مؤثر بوده و به نظر می‌رسد با تجربه دنیا هم سازگاری دارد. با این شیوه، معضل شرکت نداشتن ناظران در امور اجرایی حسابرسی (شبیه فعالیت حساب‌برسان مستقل) نیز حل می‌شود و البته در این نهاد جدید، باید از نظرات ناظران متخصص و متعهد در امور صاحبکاران و کارشناسان مجرب حرفه حسابرسی استفاده شود.

بر اساس اسناد و مطالعات صورت گرفته و مصاحبه‌های انجام شده مدل پیشنهادی پژوهش

ارائه می‌شود.



شکل ۱. مدل پیشنهادی نظارت بر حسابرسان

در مدل پیشنهادی، جامعه حسابداران رسمی ایران به عنوان نهاد استاندارد گذار در نظر گرفته شده است و در کنار آن با مجوز سازمان بورس و اوراق بهادار کانون نظارت بر حسابرسان تأسیس می شود. این کانون بر دو مورد نظارت می کند:

(۱) اداره یا مدیریت نظارت بر حساب‌برسان ذیل سازمان بورس: این اداره یا مدیریت بر حساب‌برسان شرکت‌های سهامی عام که در بازار سرمایه پذیرفته شده است، نظارت می‌کند.

(۲) نهاد (تضامنی، مختلط و با مسئولیت محدود): این نهاد بر حساب‌برسان شرکت‌هایی که در بازار سرمایه پذیرش نشده‌اند، نظارت خواهد کرد.

این مدل از نظر اجرایی در کوتاه‌ترین زمان قابلیت پیاده‌سازی دارد و از امکانات موجود به خوبی استفاده می‌کند. در این مدل مشکلاتی که مدل فعلی نظارت بر حساب‌برسان دارد، مرتفع می‌شود. تفکیک وظایف صورت می‌گیرد و نهاد استاندارد‌گذار، جامعه حسابداران رسمی ایران، ناظر، کانون نظارت بر حساب‌برسان و مجری، نهاد و اداره یا مدیریت نظارت بر حساب‌برسان است. تنها مرجع نظارت، کانون نظارت بر حساب‌برسان است و نهادهای دیگری چون بیمه مرکزی، بانک مرکزی و ... در نحوه نظارت و ارائه پیشنهادهای تنها به عنوان همکار با کانون نظارت بر حساب‌برسان در تعامل هستند.

با توجه به اینکه درآمد پایین موجب رقابت ناسالم در بین مؤسسات حسابرسی شده است، این مؤسسات با مؤسسات حسابرسی یا غیرحسابرسی (مانند مؤسسات حقوقی یا انفورماتیک) ادغام و با افزایش سرمایه به مؤسسات بزرگ‌تر تبدیل خواهند شد.

قیمت خدمات حسابرسی با توجه به استانداردها و کیفیت درخواستی تعیین خواهند شد و با افزایش درآمد مؤسسات، حق‌الزحمه‌های پرداختی به حساب‌برسان افزایش خواهد یافت و همچنین این درآمدها می‌تواند در زمینه توسعه زیرساخت‌های فناوری و سامانه‌های نظارتی استفاده شود و باعث کاهش هزینه و افزایش کیفیت شود.

در مورد برگزاری آزمون‌ها با توجه به تجربه سازمان بورس در ارائه مدارک مختلف بورسی، این امکان را دارد که زمینه برگزاری آزمون‌های با کیفیت در حوزه حسابرسی و ارائه گواهینامه‌های حسابرسی نیز اقدام کند.

بحث و نتیجه‌گیری

کیفیت صورت‌های مالی و حسابرسی پس از رسوایی‌های بزرگ حسابداری در آغاز هزاره به یک موضوع بحث چالش‌برانگیز در سطح بین‌المللی تبدیل شده است. ابتکارات مختلفی در سراسر جهان برای بهبود کیفیت گزارش‌دهی حساب‌برسان انجام شده است. نهادهای مستقل

نظارت بر حسابرسی در کشورهای دیگر ایجاد شده‌اند تا بر محدودیت‌های خود انتظامی در حسابرسی غلبه کنند. بازرسی‌های مستقل توسط نهادهای نظارتی، کیفیت حسابرسی را به ویژه در برخی از کشورهای توسعه‌یافته بهبود بخشید. سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های اوراق بهادار (IOSCO) نیز اصولی را برای اعضای خود در جهت نظارت بر حسابرسان ارائه کرده است. موفقیت چنین ترتیبات نظارتی، برخی از کشورهای در حال توسعه را به تقلید از اصلاحات در نظارت بر حسابرسان تحریک کرده است. این موضوع در ایران نیز از مدت‌ها قبل مورد توجه محافل حرفه‌ای و دانشگاهی قرار گرفته و پیشنهادهایی نیز در این خصوص ارائه شده است. در این پژوهش، وضعیت حسابرسی در ایران به ویژه از حیث کارایی و اثربخشی رویکرد نظارتی فعلی بر مبنای نظرات خبرگان این حوزه مورد بررسی قرار گرفت و مدل پیشنهادی پژوهش، با توجه به تجارب کشورهای پیشرو در حرفه حسابرسی ارائه شد.

خبرگان مشارکت‌کننده در پژوهش، مسائل و مشکلات حسابرسی در شرایط کنونی را در چندین حوزه مورد بحث قرار دادند. از جمله آنها به عدم تفکیک سازمان استاندارد گذار، ناظر و مجری، تعدد مراجع نظارت بر کار حسابرسان، تعدد مؤسسات حسابرسی و کاهش کنترل کیفیت، عدم جذابیت حرفه حسابرسی برای جذب منابع انسانی، تعیین تعرفه حسابرسی توسط دولت و قیمت پایین خدمات حسابرسی و عدم تقویت بخش نرم افزاری حرفه حسابرسی تأکید داشتند.

بر مبنای نظرات خبرگان، لازم است بین وظایف استاندارد گذاری، نظارت و اجرا تفکیک قائل شد تا هر سازمان یا نهاد وظیفه خود را شناخته و متناسب با آن عمل کند. تفکیک وظایف، به تخصصی‌تر شدن آن نیز کمک فراوانی خواهد کرد. به عنوان مثال، برخی مصاحبه‌شوندگان اشاره داشتند که استانداردهای حسابداری و حسابرسی در جهان متناسب با شرایط تغییر می‌کند اما در ایران، چون متولی آن وظایف مختلفی دارد نمی‌تواند این وظیفه استاندارد گذاری را به نحو احسن انجام دهد. خبرگان تأکید داشتند که در حال حاضر، در نظارت بر حسابرسان تعدد وجود دارد و حسابرسان، به نهادهای مختلفی پاسخگو هستند. به نظر می‌رسد با مشخص شدن اینکه حسابرسان به کدام ناظر باید پاسخ دهند، موازی‌کاری‌ها کاهش پیدا می‌کند و با کاهش استرس حسابرس، کیفیت نظارت هم ارتقاء پیدا می‌کند. به اعتقاد خبرگان، جذب و نگهداشت نیروی انسانی به چالشی جدید در حرفه حسابرسی تبدیل شده است. در صورتی که نگهداشت نیرو در حرفه حسابرسی با همین روند کاهش یابد، این موضوع در آینده نزدیک بر کیفیت کار

حسابرسان تأثیر خواهد گذاشت و اشخاص شایسته برای کار حسابرسی در دسترس نخواهد بود. موضوع دیگری که خبرگان به آن اشاره داشتند، تعدد مؤسسات حسابرسی بود. تعدد مؤسسات موجب دامن زدن به یک رقابت مخرب بر سر قیمت شده است و در موارد زیادی آنچه از شرکت‌ها برای انجام کار حسابرسی دریافت می‌شود، طبق استانداردهای حسابرسی، کافی نیست. به نظر می‌رسد نیاز به ایجاد ساختاری قوی‌تر برای نظارت و حفظ استقلال حسابرسان است تا حرفه حسابرسی بخش خصوصی در یک محیط سالم‌تر همراه فرصت‌های رشد برابر، بتواند کیفیت کارهای حسابرسی را ارتقا دهد. عدم پرداخت حق‌الزحمه واقعی حسابرسان، خود عاملی است برای اینکه کیفیت کار حسابرسی تا حد زیادی پایین بیاید. افزایش درآمد باعث توسعه این حرفه خواهد شد و مؤسسات به سمت توسعه نرم‌افزاری پیش خواهند رفت، در حالی که در ایران در شرایط فعلی توسعه نرم‌افزاری و انفورماتیک در حوزه حسابرسی با ضعف‌های زیادی همراه است. در نهایت، بیشتر خبرگانی که با آنها مصاحبه انجام گرفت، بر عدم کارایی نهاد پیشنهادی مجلس با عنوان سازمان راهبری نظام حسابرسی اشاره کردند و به لزوم استفاده از امکانات موجود و اصلاح ساختارهای فعلی و بهبود فرایندها و روش‌ها تأکید داشتند.

در گام دوم، سعی شد تا مدل بهینه نظارت بر حسابرسان با توجه به تجربه کشورهای پیشرو در حرفه حسابرسی طراحی شود. بررسی‌های تطبیقی پژوهش بیانگر آن است که خود انتظامی در حرفه حسابرسی شکست خورده و امروزه در بیشتر کشورهای جهان، نهاد نظارتی مستقل برای صدور مجوز حسابرسی و کنترل کیفیت حسابرسی ایجاد شده است، تشکیل مجمع بین‌المللی نظارت بر حسابرسان در سال ۲۰۰۶ نیز در همین راستا بوده است. نکته‌ای که وجود دارد این است که کشورهای عضو این سازمان، ساختار نظارت، را از جوامع حرفه‌ای جدا کرده‌اند و تشکیلاتی مستقل از جوامع حرفه‌ای برای آن ایجاد کرده‌اند. رویه جاری در نهادهای ناظر بر حسابرسی در دنیا این است که نظارت مستقل و از جانب دولت باشد، افراد شاغل در حرفه حق عضویت در ارکان آن را نداشته باشند و منابع مالی آنها، بیشتر از جانب بودجه دولت و حق عضویت اعضا تأمین می‌شود. بررسی‌ها بیانگر آن است که در بیشتر کشورهایی که اصلاحاتی را در سیستم نظارت بر حسابرسان انجام داده‌اند، بدنه حاکمیتی نهادهای نظارتی حسابرسی، وابسته به بورس‌های آن کشورها است. بر این اساس، به نظر می‌رسد بهترین مدل در ایران برای نظارت بر کار حسابرسان مستقل، ایجاد سازمانی حاکمیتی تحت نظر سازمان بورس

و اوراق بهادار است که هم مقررات و ضوابط حاکم بر حرفه را تنظیم کند و هم ناظر بر مقررات وضع شده باشد. به هر حال باید توجه داشت که مسئول پاسخگویی به افکار عمومی، باید قدرت نظارتی و سیاست‌گذاری حسابرسی را نیز داشته باشد و به نظر می‌رسد سازمان بورس و اوراق بهادار، نهاد اصلی دارای صلاحیت برای حمایت از منافع سرمایه‌گذاران به شمار می‌رود و بی‌طرف‌تر از سیستم خود انتظامی عمل خواهد کرد.



References

- Bakhtiyari Pour, M. (2016). A Comparative Study of the Mechanisms of Oversight, Classification and Selection of the Auditor and Proposal of a Framework to Support the Independence of Auditors. Alahyari Abhari, H, Tehran: Stock Exchange and Securities Organization and Armed Forces Elite Foundation. (In Persian).
- Batibay Tünaydın, İ. (2020). Quality Control for Auditing Firms in Turkey: A Research on Difficulties Encountered by External Auditors in Compliance with Quality Control Standards. *TİDE AcademIA Research*, 2(2), 215-256.
- Behbahani, P; Valizadeh Larijani, A; & Valizadeh Larijani, A. (2021). Supervisory institutions, Oversight on External Auditors, Audit Quality and Financial Reporting Quality. *Journal of Securities Exchange*, 22. (In Persian).
- Braun, V. & Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3, 77-10.
- Eltweri, A; Altarawnah, M; Al-Hajaya, K; & Al-Karaki, W. (2018). Auditing profession regulation: Lesson learned from code and common law countries regulatory approaches. *Risk Governance and Control: Financial Markets & Institutions*, 8(3), 80-101.
- Esmailpou zanjani, S; raeis pour, A; & salajeqhe, S. (2022). Investigation the dimensions of optimal supervision over auditors in the Iranian capital market. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 11(41), 201-216. (In Persian).
- Esmailpour, S; Raispour Rajabali, A; and Selajghe, S. (2022). Identifying the Components of Optimal Supervision of Auditors of Companies Accepted in the Capital Market of Iran. *Journal of Audit Knowledge*, 20. (In Persian).
- García Osmá, B; Gisbert, A; & de las Heras Cristóbal, E. (2017). Public oversight systems for statutory auditors in the European Union. *European Journal of Law and Economics*, 44, 517-552.
- Ismail, H; & Mustapha, M. (2015). Auditing the auditors: The Audit oversight board and regulating audit quality in Malaysia. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 11(3), 138-142.
- Javiriyah, A. (2011). *the Accounting Fraud Wroldcom: The Causes, the Characteristics, The Concequences and The Lessons Learned*. Orlando: The University of Central Florida King, N; & Horrocks, C. (2010). An introduction to interview data analysis. *Interviews in qualitative research*, 142, 174.
- Skomra, Justyna, Alam, Pervaiz, Skomra, Piotr Antoni. (2022). Audit demand and monitoring mechanisms: evidence from SEC comment letters and short sellers. *Managerial Auditing Journal*. Volume 37, Number 6, pp. 700-720. 10.1108/MAJ-09-2020-2836.
- Technical Committee And Emerging Markets, Committee Of The International Organization Of Securities Commissions April, Survey Report On Regulation And Oversight Of Auditors (2005).
- Vosgerau, J; Scopelliti, I; & Huh, Y. E. (2020). Exerting self-control ≠ sacrificing pleasure. *Journal of Consumer Psychology*, 30(1), 181-200.
- Mustapha, M; & Hwa, F. S. (2015). Implications of the Audit Oversight Board: External Auditors' Perspective. *Journal of Management Info*, 2(3), 1-4.
- Mustapha, M; & Kong, L. Y. (2021). An Independent Audit Oversight System in a Developing Country. *Studies of Applied Economics*, 39(4).