

مصطفی علی مدد

مقدمه

این مقاله که برای
ارایه در اولین همایش
چالش های حرفه ای
حسابرسی در ایران که در
۲۲ آبان ۱۳۸۵ برگزار
خواهد شد، تهیه شده است،
به چالش های محیط قانونی،
انتظامی، و نظارتی حاکم
بر خدمات حسابرس
می پردازد.

در این مقاله، نگارنده
درباره ی طرق نظارت بر
خدمات حسابرسی و
سایر خدمات اطمینان
بخشی، قلمرو، حیطة، و
حدود نظارت جامعه
حسابداران رسمی ایران،
نارسایی های مقررات و
سازماندهی نظارت جامعه، و
نظارت بر جامعه
حسابداران رسمی ایران
بحث می کند.

چالش نظارت بر خدمات حسابرسی حسابداران رسمی

بنابه تعریف فدراسیون بین المللی حسابداران
(آیفک)، منافع عمومی عبارت است از: سعادت و رفاه
جمعی اشخاص و مؤسسات به ویژه صاحبکاران،
سرمایه گذاران، اعتباردهندگان، دولت، کارکنان،
کارفرمایان، جوامع و نهادهای تجاری و مالی و سایر اشخاصی
که از خدمات حسابداران حرفه ای بهره می گیرند و به
درستکاری و واقع بینی حسابداران حرفه ای در انجام
خدمت و فراهم کردن زمینه کارکرد منظم عملیات تجاری
اتکامی کنند (آیین نامه اخلاق حرفه ای آیفک، ۱۹۹۶، بند ۶).

یکی از مباحثی که می تواند و باید در مقوله
چالش های حرفه ای حسابرسی در ایران بحث شود
چالش نظارت بر خدمات حسابداران حرفه ای و به
طور مشخص حسابداران رسمی شاغل است. عموماً
منشاء و عاملی که نظارت بر خدمات حسابداران
رسمی را در خدمات گواهی گری به خصوص
حسابرسی الزامی می کند، حفظ منافع عمومی
است.

به این ترتیب، مسئولیت حسابداران حرفه ای به تأمین نیازهای یک صاحبکار منحصر نمی شود (آیین نامه اخلاق حرفه ای آیفک، بند ۱۰) و حسابداران باید رفع نیازهای طیف گسترده ای از اشخاص را مد نظر قرار دهند. این امر مستلزم نظارت مستمر بر کار آنان است.

نظارت بر خدمات حسابرسی و سایر خدمات اطمینان بخش حسابداران حرفه ای به دو طریق صورت می گیرد:

● استقرار نهاد حرفه ای و نظارت توسط این نهاد
● نظارت دولت در مفهوم حاکمیت و مراجع وابسته به آن

در مورد نحوه و حیطه نظارت نهاد حرفه ای از لحاظ نظری چالش چندانی وجود ندارد. تنها چالش مهم نقص ساز و کار و کفایت نظارتی است که توسط نهاد حرفه ای - در ایران، جامعه حسابداران رسمی ایران (از این پس جامعه) - صورت می گیرد.

در مورد نظارت دولت گفتنی است که دولت حق، اقتدار و اختیار نظارت بر کلیه امور مرتبط با منافع عمومی را دارد. این حق قطعی و مسلم است. آنچه جای چالش دارد میزان مداخله مرجع یا مراجع دولتی در نظارت حرفه ای و نسبت این نظارت با نظارت جامعه حرفه ای است.

در دو سه سال گذشته، به خصوص پس از فضاخت شرکت انرون، بحث ایجاد مرجع دولتی یا عمومی برای نظارت بر خدمات حسابرسی حسابداران در برخی از کشورهای پیشرفته گسترش یافته است. اقداماتی هم در جهت ایجاد مرجع ناظر و استقرار ساز و کارهای نظارتی صورت گرفته است که موافقان و مخالفانی هم دارد. به شیوه معمول و البته نه چندان معقول، چنین بحثی به کشور ما هم رسوخ یافته است و بدون آن که به تفاوت های موجود در قلمرو و گستره نظارت حاکمیت در جامعه ما با کشورهای چون آمریکا و بریتانیا پرداخته شود مطالبی در زمینه ایجاد چنین مراجعی

در ایران عنوان می شود. از آنجا که حامیان به کارگیری چنین تدابیری، به رغم دعوت از برخی از آنان، در این سمینار سخنرانی نمی کنند، در اینجا قصد ندارم که به این موضوع بپردازم بلکه می خواهم سه پرسش چالش برانگیز درباره نظارت بر حسابداران در ایران را مطرح کنم و سپس پاسخ دهم.

اول: قلمرو، حیطه و حدود نظارت بر خدمات حسابرسی حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی توسط جامعه چیست و چه باید باشد؟

دوم: قلمرو و حیطه نظارت مراجع دولتی بر جامعه حسابداران رسمی، مؤسسات حسابرسی و حسابداران رسمی چیست و چه می تواند باشد؟
سوم: چه ضوابطی برای انتخاب مؤسسات حسابرسی به عنوان بازرس و حسابرس شرکت ها و سایر مؤسسات توسط صاحبکاران و مراجع مسئول دولتی می تواند مقرر شود و این صاحبکاران و مراجع دولتی چگونه می توانند گزارش های حسابداران را بررسی و ارزیابی کنند؟

قلمرو، حیطه و حدود نظارت جامعه حسابداران رسمی

در این مقوله - پاسخ به پرسش اول - ابتدا درباره مقررات و ضوابط موجود، سپس، چگونگی سازماندهی نظارت و بالاخره، مرجع رسیدگی به تخلفات در جامعه را به اختصار بحث می کنم و در پایان به نقد آن می پردازم.

مقررات موجود

● اساسنامه جامعه (مصوب هیأت وزیران در ۱۳۷۸ و اصلاحیه های بعدی): مواد ۲۸ تا ۳۰ این اساسنامه، جامعه را ملزم می کند که از طریق کارگروه های تخصصی اش بر کار حرفه ای حسابداران رسمی و

مسئولیت حسابداران حرفه ای
به تأمین نیازهای یک
صاحبکار منحصر نمی شود
و حسابداران باید رفع نیازهای
طیف گسترده ای از اشخاص
را مد نظر قرار دهند.
این امر مستلزم نظارت مستمر
بر کار آنان است

آئین رفتار حرفه ای موجود، ترجمه، اقتباس، و تلخیص ناقصی است از متنی که در سال ۱۹۹۶ توسط

فدراسیون بین المللی حسابداران (آیفک) به عنوان مدلی برای اعضایش منتشر شده است. در نتیجه فاقد بسیاری از اصول و ضوابطی است که ضروری است حسابداران رسمی رعایت کنند

مؤسسات حسابرسی نظارت مستمر داشته باشد. مواد ۳۱ تا ۴۰ به تشکیل هیات های انتظامی، رسیدگی به تخلفات حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی و تنبیه های انتظامی آنان اختصاص دارد.

● آئین رفتار حرفه ای (به پیشنهاد شورای عالی جامعه و تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی در بهمن ۱۳۸۲): این آئین نامه به اصول اخلاق حرفه ای و نحوه رفتار حسابداران رسمی در زمینه های اجتماعی و برخورد با صاحبکاران، سایر حسابداران رسمی و مراجع دیگر اختصاص دارد.

● آئین نامه نظارت حرفه ای (به پیشنهاد شورای عالی جامعه و تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی در مرداد ۱۳۸۳): این آئین نامه به چگونگی کنترل مستمر کیفیت کارهای حسابداران رسمی توسط هم پیشگان (کارگروه کنترل کیفیت) اختصاص دارد.

● آئین نامه سقف مجاز ارائه خدمات حرفه ای (به پیشنهاد شورای عالی جامعه و تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی در بهمن ۱۳۸۲): این آئین نامه سقف ارائه خدمات حرفه ای هر مؤسسه حسابرسی را بر حسب تعداد و مشخصات شرکاء و تعداد کارکنان حرفه ای شاغل در مؤسسه تعیین کرده است.

● آئین نامه اجرایی مؤسسات حسابرسی (مصوب شورای عالی جامعه در اردیبهشت ۱۳۸۲): این آئین نامه به چگونگی تعاملات برون سازمانی و درون سازمانی مؤسسات حسابرسی اختصاص دارد و روابط مؤسسات حسابرسی را با جامعه، روابط شرکای مؤسسه را با یکدیگر و با دیگر مؤسسات حسابرسی، حسابداران رسمی و دیگر شاغلان در مؤسسات حسابرسی تنظیم می کند.

● آئین نامه انضباطی (به پیشنهاد شورای عالی جامعه و تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی در شهریور ۱۳۸۳): این آئین نامه به چگونگی رسیدگی به

تخلفات حسابداران رسمی از آئین رفتار حرفه ای و تنبیه های انتظامی آنان اختصاص دارد.

سازماندهی نظارت

در زمینه نظارت بر فعالیت های حرفه ای مؤسسات حسابرسی و حسابداران رسمی شاغل دو کارگروه در جامعه تشکیل شده است که عبارتند از: کارگروه کنترل کیفیت، و کارگروه مؤسسات.

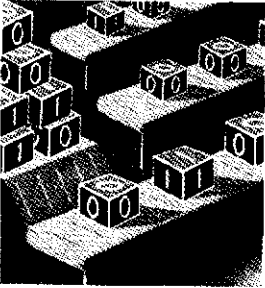
کارگروه کنترل کیفیت: این کارگروه طبق آئین نامه نظارت حرفه ای وظیفه دارد که وضعیت مؤسسات حسابرسی را از لحاظ تشکیلات، ترکیب کارها، و ملاحظات استقلال بررسی، و کیفیت یکی از کارهای حسابرسی هر مؤسسه را رسیدگی، و نتیجه را به دبیرکل جامعه گزارش کند (مواد ۴ و ۵). هم چنین این کارگروه شکایت های مراجع ذی صلاح و اشخاص ذی نفع از مؤسسات حسابرسی و حسابداران رسمی را بررسی موردی می کند و نتیجه را به دبیرکل جامعه گزارش می دهد (ماده ۶).

کارگروه مؤسسات: این کارگروه طبق آئین نامه اجرایی مؤسسات حسابرسی اختلافات حرفه ای اعضای جامعه را از طریق داوری مرضی الطرفین حل و فصل می کند و در صورت عدم توافق یا برخورد با موارد نقض آئین رفتار حرفه ای موضوع را به دبیرکل جامعه ارجاع می دهد (ماده ۱۲).

رسیدگی به تخلفات

دبیرکل جامعه: دبیرکل جامعه طبق آئین نامه انضباطی شکایت های مراجع و اشخاص از مؤسسات حسابرسی را به کارگروه کنترل کیفیت ارجاع می دهد و موارد تخلف اعلام شده توسط این کارگروه و موارد نقض آئین رفتار حرفه ای را که توسط کارگروه مؤسسات اعلام می شود بررسی می کند و به هیأت انتظامی بدوی ارجاع می دهد (ماده ۳).

هیأت های انتظامی بدوی: طبق اساسنامه



در امر نظارت جامعه بر اعضا، علاوه بر تأخیر در تدوین مقررات و سازماندهی نظارت، نارسایی‌هایی هم وجود دارد که در صورت رفع نشدن نظارت اثربخش را با مشکلات حاد مواجه خواهد ساخت. اهم این مشکلات در ادامه خواهند آمد.

نارسایی‌های مقررات و سازماندهی نظارت جامعه نارسایی آئین رفتار حرفه ای مصوب. آئین

رفتار حرفه ای موجود، ترجمه، اقتباس، و تلخیص ناقصی است از متنی که در سال ۱۹۹۶ توسط فدراسیون بین المللی حسابداران (آیفک) به عنوان مدلی برای اعضایش منتشر شده است. در نتیجه فاقد بسیاری از اصول و ضوابطی است که ضروری است حسابداران رسمی رعایت کنند. فدراسیون بین المللی حسابداران (آیفک) در سال‌های ۱۹۹۸، ۲۰۰۱، و ۲۰۰۴ متن مزبور را تجدید نظر کرده است که در نتیجه برخی از مواد حذف و اصلاح و مواد متعددی به آن افزوده شده است. سرانجام در سال ۲۰۰۵ میلادی متن جدید آئین رفتار حرفه ای را به تصویب رساند که بسیار گسترده تر از آخرین اصلاحیه است. این متن به عنوان پایه و مدل حداقل توسط اکثر انجمن‌های حرفه ای عضو آیفک استفاده می‌شود.

بی کفایتی آئین نامه انضباطی. آئین نامه انضباطی موجود براساس آئین رفتار حرفه ای ناقص و ناکافی کنونی تهیه شده است. در نتیجه فاقد جامعیت لازم در مورد مجازات انتظامی نسبت به تخلفاتی است که در آئین رفتار حرفه ای موجود ذکر شده از آنها نشده است. این نقص در مورد اصول بنیادی اخلاق و رفتار حرفه ای چون درستکاری و استقلال نیز صادق است. **فقدان آئین نامه نحوه رسیدگی به تخلفات.** در ماده ۹ آئین نامه انضباطی موجود مقرر شده است که آئین نامه نحوه رسیدگی به تخلفات تهیه و به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی و وزیر دادگستری برسد.

جامعه (ماده ۳۱)، هیأت‌های انتظامی به تعداد مورد نیاز تشکیل می‌شوند (در حال حاضر دو هیأت تشکیل شده است) و به تخلفات اعضای جامعه رسیدگی می‌کنند و رأی می‌دهند. آراء صادر شده توسط هیأت‌های انتظامی بدوی دایر بر تنبیه‌های انضباطی، اخطارها و توبیخ‌ها با درج در پرونده قطعی است (تبصره ۱ ماده ۳۵ اساسنامه) و در مورد سایر تنبیهات قابل تجدید نظر است.

هیأت عالی انتظامی: این هیأت طبق اساسنامه جامعه درخواست تجدید نظر حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی و هم چنین درخواست تجدید نظر دبیرکل جامعه نسبت به آراء صادر شده توسط هیأت‌های بدوی را رسیدگی می‌کند (تبصره ۲ ماده ۳۵ اساسنامه) و رأی می‌دهد. آراء این هیأت در خصوص تنبیه‌های انضباطی ممنوعیت از پذیرش کار جدید و تعلیق عضویت تا یک سال قطعی است و در مورد تنبیه‌های تعلیق عضویت بیش از یک سال و لغو عنوان حسابدار رسمی منوط به تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی است.

مقررات و سازماندهی بیان شده حاکی از این است که جامعه خود انتظام است و ساز و کار نظارت بر اعضای خود را دارد. اما به دلیل تأخیر در تهیه و تصویب مقررات مربوط، این کار از حدود یک سال و چند ماه پیش آغاز شده است. در این مدت، تعدادی از تخلفات حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی رسیدگی شده و برای آنها رأی صادر شده است و تنبیهاتی چون توبیخ، تعلیق، و ممنوعیت پذیرفتن کار برای مدتی در مورد آنها مقرر گردیده است. تعدادی از مؤسسات حسابرسی هم به علت رعایت نکردن شرط حداقل سه شریک از پذیرش کار جدید حسابرسی تا احراز این شرط منع شده‌اند. آمار متخلفان و تنبیهات را مقامات جامعه می‌توانند ارائه دهند که در مواردی هم به عموم اعلام شده است. اما جای توضیح است که

کثیرالانتشار به اطلاع عموم برسد. تعارض این دو حکم و ابهام بخصوص در زمانی بارز می شود که در احکام صادر شده قطعی هیأت های انتظامی تنبیهاتی نظیر ممنوعیت از پذیرش کار جدید و تعلیق عضویت مقرر شده باشد که اجرای آن با اعلام عمومی ملازمه دارد.

نارسایی ها و اشکالات فوق که با توجه به تأخیر در تهیه و تصویب مقررات مربوط چندان غیر منتظره نیست، موجب شده است که برخی سازمان ها و اشخاص نظارت جامعه را بر حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی زیر سؤال ببرند و تدابیر دیگری را پیشنهاد کنند.

قلمرو، حیطة و حدود نظارت دولت در مفهوم حاکمیت

نظارت دولت بر حسابداران رسمی به سه شکل یا سه سازو کار صورت می گیرد:

- انتخاب حسابداران رسمی
- تصویب مقررات مربوط به تشکیل و اداره جامعه حسابداران رسمی و خدمات حسابسان
- نظارت بر جامعه حسابداران رسمی

انتخاب حسابداران رسمی

طبق آئین نامه تشخیص صلاحیت، مصوب هیأت وزیران در ۱۳۷۴، صلاحیت اشخاص برای انتخاب به عنوان حسابدار رسمی توسط هیأتی مرکب از هفت حسابدار متخصص و متعهد بررسی و تأیید می شود. اعضای این هیأت را وزیر امور اقتصادی و دارایی برمیگزینند و هیأت به ریاست یکی از مدیران وزارت امور اقتصادی و دارایی اداره می شود (ماده ۱ آئین نامه تشخیص صلاحیت). به این ترتیب، انتخاب حسابداران رسمی تحت نظارت دولت است و توسط هیأت منتخب وزیر امور اقتصادی و دارایی صورت می گیرد.

تصویب مقررات

آئین نامه هایی که در ادامه خواهند آمد به تصویب دولت و مراجع مربوط رسیده اند یا باید

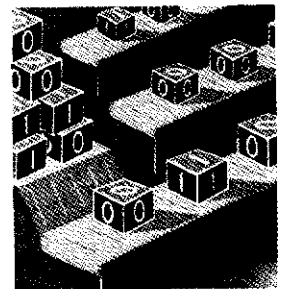
این آئین نامه تاکنون به تصویب نرسیده و در نتیجه رسیدگی به تخلفات فاقد نظم و روال منطقی است و عملاً رسیدگی های هیأت های بدوی، برابر مقررات موجود، بدون حضور و دفاعیات حسابداران و مؤسسات حسابرسی متهم به تخلف انجام می شود.

پیش بینی نشدن دادستانی انتظامی در تشکیلات جامعه. در اساسنامه موجود، دادستان انتظامی پیش بینی نشده و دادستانی تلویحاً به دبیر کل جامعه محول شده است (تبصره ۳ ماده ۳۴). طبق ماده ۳ آئین نامه انضباطی تخلفات حسابداران رسمی پس از بررسی اولیه در کارگروه های حرفه ای و تخصصی، از سوی دبیر کل به هیأت های انتظامی ارجاع می شود. به این ترتیب برخی از وظایف دادستان انتظامی به دبیر کل جامعه احاله شده اما در مقررات موجود وظایف و نحوه اقدام دبیر کل در نقش دادستان انتظامی به روشنی بیان نشده است.

نارسایی مقررات مربوط به رسیدگی به شکایات. برابر آئین نامه انضباطی کنونی نمی توان نتایج رسیدگی به شکایات مراجع و اشخاص از خدمات حسابداران رسمی را اعلام نمود (ماده ۵) و شاکیان نمی توانند درخواست تجدید نظر کنند یا در هیأت های انتظامی حاضر شوند و مستندات مربوط به شکایت خود را ارائه دهند.

ابهام در مورد اعلام آراء قطعی هیأت های

انتظامی. طبق ماده ۵ آئین نامه انضباطی آراء صادر شده توسط هیأت های انتظامی به صورت محرمانه به دبیر کل جامعه ارسال می شود. دبیر کل موظف است ظرف مدت یک هفته رای را به عضو مربوط ابلاغ کند. از این ماده چنین استنباط می شود که آراء صادر شده محرمانه هستند. از طرفی، ماده ۵۷ اساسنامه مقرر کرده است که اسامی اشخاصی که طی هر سال عنوان حسابدار رسمی آنان لغو یا تعلیق می گردد از طریق روزنامه رسمی و حداقل در یکی از روزنامه های



برسند.

هیأت وزیران

اساسنامه جامعه حسابداران رسمی

آئین نامه اجرایی تبصره ۴ قانون در مورد الزام شرکت ها و مؤسسات به استفاده از خدمات حسابداران رسمی در مقام بازرس و حسابرس قانونی و حسابرس مالیاتی.

وزیر امور اقتصادی و دارایی و وزیر دادگستری

آئین نامه انضباطی

آئین نامه نحوه رسیدگی هیأت های انتظامی

وزیر امور اقتصادی و دارایی

آئین رفتار حرفه ای

دستورالعمل نحوه برگزاری انتخابات شورای عالی جامعه

آئین نامه سقف مجاز ارائه خدمات تخصصی و حرفه ای اعضای جامعه

آئین نامه نظارت حرفه ای

ضمن آن که در اساسنامه جامعه انجام تعدادی از امور باید با اجازه وزیر امور اقتصادی و دارایی صورت گیرد و در موارد متعددی جامعه مکلف به ارائه گزارش فعالیت های خود به وی است. علاوه بر این در قانون تجارت، قانون مالیات های مستقیم، قانون بازار اوراق بهادار کشور و آئین نامه ارجاع کار به مؤسسات حسابرسی احکامی وجود دارد که نظارت هایی در موارد خاص بر حسابداران رسمی و خدمات حسابرسی و بازرسی قانونی آنان مقرر می دارد.

نظارت بر جامعه حسابداران رسمی ایران

در ماده ۱۵ اساسنامه مقرر شده است که هیأت عالی نظارت مرکب از یک رئیس و دو عضو به انتخاب وزیر امور اقتصادی و دارایی به گزارش عملکرد سالانه هیأت مدیره جامعه و صورت های مالی سالانه جامعه رسیدگی و بر فعالیت های کارگروه های تخصصی و سایر امور محوله توسط وزیر امور اقتصادی و دارایی

نظارت نماید.

در جمع بندی مطالب بالا می توان گفت که برابر مقررات موجود، نظارت حاکمیتی بر جامعه و خدمات حسابداران رسمی همه جنبه های فعالیت آنها را در برمی گیرد. این نظارت از لحاظ تدوین و تنظیم مقررات به حدی است که جامعه را از ارگانی خودانتظام به سازمانی حکومتی سوق می دهد.

تعیین شرایط انتخاب حسابرس و ارزیابی

گزارش های حسابرسی

آخرین پرسشی که مطرح شد به تعیین شرایط برای انتخاب حسابرس و ارزیابی گزارش های حسابرسی مربوط می شود. در ابتدا لازم می بینم دلیل عدم استفاده از واژه نظارت در این مورد را توضیح دهم. صاحبکاران و دیگر اشخاص قاعداً نمی توانند بر نحوه انجام خدمات حسابرسی مؤسسات حسابرسی نظارتی داشته باشند. چرا که در این صورت، نتیجه رسیدگی طبق نظرات و تمایلات آنان خواهد بود و انجام حسابرسی بدون معنا می شود. مثل این است که بیمار بخواهد بر کار پزشک نظارت کند و درباره روش تشخیص و درمان نظر بدهد. اما انتخاب حسابرس و بازرس قانونی از بین حسابداران رسمی حق مسلم هر مجمع یا نهادی است که حسابرس را انتخاب می کند. سه دستگاه را می توان در انتخاب حسابرس دخیل دانست. صاحبکاران، سازمان بورس و اوراق بهادار، و سازمان امور مالیاتی.

صاحبکاران، هر صاحبکاری می تواند برای انتخاب حسابرس خود شرایطی را بگذارد. مثلاً بگوید که ما کار حسابرسی شرکتیمان را به مؤسسه ای می دهیم که علاوه بر شرایط مقرر توسط جامعه چهار شریک داشته باشد یا هر یک از شرکایش بیش از ده سال تجربه داشته باشند. علاوه بر این، مدیریت شرکت حسابرسی شونده می تواند نظر خود را در باره گزارش حسابرس به مجمع عمومی صاحبان سهام یا شرکای

برابر مقررات موجود،

نظارت حاکمیتی بر جامعه

و خدمات حسابداران رسمی

همه جنبه های فعالیت آنها را

در برمی گیرد. این نظارت

از لحاظ تدوین و تنظیم مقررات

به حدی است که جامعه را

از ارگانی خودانتظام به سازمانی

حکومتی سوق می دهد

دفتر کار متناسب، تعداد همکاران حرفه ای طبق آئین نامه سقف مجاز کار می تواند تعیین شود. جای توجه است که آئین نامه سقف مجاز کار و دستورالعمل اجرایی آن الزاماتی را در مورد تعداد کارکنان حرفه ای و شرایط آنان بر حسب خدماتی که مؤسسات حسابرسی به عهده می گیرند مقرر کرده است.

در مورد ارزیابی گزارش های حسابرسان نسبت به شرکت های پذیرفته شده در بورس، حق هر سهامداری است که گزارش حسابرسان را مطالعه کند و درباره آن نظر داشته باشد. سازمان بورس و اوراق بهادار هم به عنوان متولی حفظ حقوق سهامداران حق دارد که گزارش های حسابرسان را بررسی و در مورد کیفیت و کفایت گزارش از لحاظ رعایت اصول و استانداردهای حرفه ای ارزیابی کند. اگر در این بررسی به اشکالات و نارسایی هایی برخورد کند که حاکی از تخلف حسابرسان از اصول حرفه ای یا دیگر تخلفات باشد طبعاً باید به مرجع حرفه ای مربوط، یعنی جامعه، اعلام کند تا جامعه موضوع را دقیقاً بررسی کند و نسبت به مجازات انتظامی حسابدار رسمی، در صورت احراز تخلف، اقدام کند. البته اگر تخلف از نوع جرایم عمومی باشد علاوه بر مجازات انتظامی باید مراتب به مراجع قضایی ذی صلاح ارجاع شود.

انواع تخلفات دیگری که حسابرسان در جریان کار خود در شرکت های پذیرفته شده ممکن است انجام دهند و هم چنین نحوه تعقیب آنان در قانون سازمان بورس و اوراق بهادار تعیین شده است که بطور مشخص، عبارتند از افشای اطلاعات نهانی (ماده ۴۶ قانون سازمان بورس و اوراق بهادار) و تصدیق اطلاعات خلاف واقع و تهیه اسناد و مدارک جعلی (همان، ماده ۴۷). بدیهی است در این موارد، علاوه بر تعقیب موضوع در مراجع قضایی، سازمان بورس و اوراق بهادار باید مراتب را به لحاظ تعقیب انتظامی به جامعه نیز اعلام کند.

شرکت بدهد یا به حسابرسان اعلام کند. اما طبعاً حقی در مورد نظارت بر رسیدگی یا الزام حسابرسان به تغییر مطالب مندرج در گزارش حسابرسان ندارد.

سازمان بورس اوراق بهادار. حق ارزیابی و تعیین شرایط مؤسسات حسابرسی از لحاظ انتخاب به عنوان حسابرسان شرکت های پذیرفته شده توسط سازمان بورس اوراق بهادار بر حفظ منافع عمومی و حمایت از سهامداران مبتنی است.

از لحاظ حفظ منافع عمومی، قانون جدید بازار اوراق بهادار کشور (مصوب آذر ۱۳۸۴) در راستای حمایت از حقوق سهامداران و با هدف ساماندهی، حفظ و توسعه بازار شفاف و کارآمد اوراق بهادار به تصویب رسیده است. طبق این قانون، شورای عالی بورس اوراق بهادار، سیاست های کلان بازار را رقم می زند و تدابیر لازم را در جهت ساماندهی و توسعه بازار اتخاذ و آئین نامه های لازم را برای اجرای قانون تهیه می کند. اگر چه در این قانون و قانون قبلی بورس و اوراق بهادار مجوز خاصی در مورد تعیین شرایط خاص برای انتخاب حسابرسان معتمد مقرر نشده است و مصوبه مورخ ۱۳۷۸/۳/۳ شورای بورس تحت عنوان ضوابط مؤسسات حسابرسی و بازرسان معتمد نیز مستند به مجوز قانونی خاصی نیست، اما به نظر می رسد که شورای عالی سازمان بورس و اوراق بهادار به لحاظ حفظ منافع عمومی و حمایت از حقوق سهام داران و بنا به سابقه ای که به صورت عرف درآمده است می تواند شرایطی را در این مورد تعیین کند. البته، تعیین شرایط باید در قالب امکانات موجود باشد. چرا که اگر مثلاً در حال حاضر وجود هفت شریک در یک مؤسسه حسابرسی به عنوان شرط تعیین شود هیچ یک از مؤسسات حسابرسی عضو جامعه واجد شرط نخواهد بود. اگر پنج شریک مقرر شود احتمالاً فقط چند مؤسسه می توانند چنین شرطی را احراز کنند و قس علیهذا. گمان می کنم که در حال حاضر همان سه شریکی که در مقررات موجود جامعه مقرر شده است کفایت می کند. البته شرایط دیگری هم مانند وجود

سازمان بورس و اوراق بهادار
هم به عنوان متولی حفظ حقوق سهامداران حق دارد که گزارش های حسابرسان را بررسی و در مورد کیفیت و کفایت گزارش از لحاظ رعایت اصول و استانداردهای حرفه ای ارزیابی کند



حکومت است. آئین نامه اجرایی تبصره ۴ قانون استفاده از خدمات حسابداران رسمی مصوب هیأت وزیران اجازه داده است که شرکت ها، مؤسسات و بازرگانانی که حساب هایشان توسط حسابداران رسمی حسابرسی می شود (ماده ۲) در صورت تمایل از حسابداران رسمی بخواهند که برای آنها گزارش حسابرسی مالیاتی جداگانه طبق نمونه مقرر توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تنظیم کنند و جهت تسلیم به حوزه مالیاتی در اختیار مؤدی قرار دهند. فارغ از آن که به لحاظ نظری مداخله حسابرسان را در تشخیص درآمد مشمول مالیات درست بدانیم یا ندانیم.

خوشبختانه، مقررات نسبتاً جامعی در این مورد تدوین شده است که روابط حسابرسان و مأموران تشخیص را تعیین می کند. تنها مقوله اختلاف برانگیز تفاوت نگرشی است که بین مأموران تشخیص و حسابداران رسمی در مورد نحوه شناخت و اندازه گیری درآمد و هزینه ممکن است پدید بیاید. این تفاوت در نگرش اجتناب ناپذیر است و راه حل آن مشاوره و هماهنگی است. در مورد تخلفاتی که ممکن است حسابداران رسمی در رسیدگی ها به طور کلی و حسابرسی مالیاتی انجام داده باشند مقامات مالیاتی طبعاً موضوع را به جامعه اعلام می کنند و جامعه ملزم است که به این تخلفات رسیدگی و حسب مورد حسابداران رسمی را به مجازات انتظامی برساند.

این موضوع که مقامات مالیاتی، مرجعی را برای بررسی این گونه تخلفات حسابداران رسمی تعیین کنند و آنان را تعقیب انتظامی بنمایند به ایجاد ساز و کار موازی و تضعیف حسابداری حرفه ای در کشور منجر خواهد شد. و بالاخره با بیتی از نظامی از لطف همه شما تشکر می کنم.

خدایا چنان کن سرانجام کار
تو خوشنود باشی و ما رستگار

جا دارد در این مورد اضافه کنم که تخلفات حسابرسان معمولاً تخلفات تبعی است. یعنی مدیران شرکت مورد رسیدگی تخلفاتی را می کنند و حسابرس یا دانسته از آن چشم می پوشد یا ندانسته به علت ضعف در رسیدگی و عدم رعایت استانداردهای حسابرسی، از آن می گذرد. در چنین حالاتی اگر تخلفات متخلف اصلی بررسی، پرسیده و تعقیب نشود و تنها به تخلفات حسابرسان اکتفا شود نتیجه ای از لحاظ بهبود کارها بدست نخواهد آمد. به این موضوع در اصلاحیه قانون تجارت حاکم بر شرکت های سهامی نیز توجه شده است. ماده ۲۵۸ این قانون رئیس و اعضای هیئت مدیره و مدیرعامل شرکتی که ترازنامه غیر واقع بدهد مستحق یک تا سه سال حبس تأدیبی می داند. حال آن که در ماده ۲۶۷ برای بازرسی که عالماً اطلاعات خلاف حقیقت بدهد یا این گونه اطلاعات را تصدیق کند سه ماه تا دو سال حبس تأدیبی در نظر گرفته است.

موضوع دیگری که بیانش را به عنوان یک مقوله چالش برانگیز لازم می بینم برکناری حسابرس شرکت های پذیرفته شده در بورس در مواردی است که گزارش مشروط می دهند یا از تایید صورت هایی خودداری می کنند که مدیران شرکت ها انتظار تأیید آن ها را دارند. واقعیت این است که اداره یک موسسه حسابرسی کاری دشوار و پرهزینه است و شریک هر موسسه حسابرسی مکلف است به معیشت همکارانش هم توجه کند. اگر برکناری حسابرس در چنین مواردی بدون پیگیری باشد این انتظار که مؤسسات حسابرسی در مقابل خواست مدیران شرکت ها تسلیم نشوند، جای تردید دارد. انتظار حسابداران رسمی از سازمان بورس و اوراق بهادار طبعاً این است که در جهت حفظ منافع عمومی اقدامات مؤثری را مقرر دارد.

سازمان امور مالیاتی. آخرین موضوعی که در دامنه این بحث قرار می گیرد حسابرسی مالیاتی است. اصولاً تشخیص و وصول مالیات از اختیارات

