

**باسمه تعالی**

**پاسخ وزارت امور اقتصادی و دارایی به متن**

**منتشر شده توسط جامعه حسابداران رسمی**

**ایران با عنوان "اصلاح ساختار حرفه**

**حسابرسی مستقل"**

## فهرست مطالب

|    |   |
|----|---|
| ۲  | فهرست مطالب   |
| ۴  | پیشگفتار  |
| ۱  | چرا در مطالعه تطبیقی انجام شده توسط سازمان حسابرسی، از عبارت حاکمیت استفاده شده است؟  |
| ۵  | ۲. آیا نهادی مشابه سازمان حسابرسی در دیگر کشورها وجود دارد؟   |
| ۸  | ۳. چرا در مطالعه تطبیقی، برخی جاها از عبارت دیوان حسابرسی و برخی جاها از سازمان حسابرسی کل استفاده شده است؟   |
| ۹  | ۴. تبعات نامطلوب حسابرسی شرکتهای دولتی توسط مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی  |
| ۱۳ | ۵. چرا کشور چین مورد بررسی قرار گرفته است؟  |
| ۱۴ | ۶. چنانچه شرکتهای دولتی در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده باشند، آیا حسابرسی آنها به عهده بخش خصوصی خواهد بود؟                                       |
| ۱۶ | ۷. طبق مطالعه تطبیقی انجام شده توسط سازمان حسابرسی، حسابرسی شهرداریها توسط کدام نهاد انجام می شود؟  |
| ۱۷ | ۸. آیا نتیجه گیری گزارش توجیهی اصلاح ساختار حرفه حسابرسی و مطالب مطالعه تطبیقی که هر دو توسط سازمان حسابرسی انجام شده است، با یکدیگر در آمیخته است؟ |
| ۱۸ | ۹. آیا سازمان حسابرسی گزارشی بدون منابع و مأخذ تهیه کرده است؟   |
| ۱۸ | ۱۰. آیا بانک جهانی و صندوق بین المللی پول برای نظارت بر منابع فاینانس و وام های درخواستی ایران، الزام به حسابرسی آنها توسط بخش خصوصی دارند؟         |
| ۱۹ | ۱۱. تدوین استاندارد   |
| ۱۹ | ۱۲. سهم سازمان حسابرسی از بازار حسابرسی   |
| ۲۲ | ۱۳. اصلاح ساختار جامعه حسابداران رسمی   |
| ۲۳ | ۱۴. تناقض در استدلال و نتیجه گیری   |
| ۲۴ | ۱۵. اعمال مقررات انضباطی در سازمان حسابرسی  |
| ۲۵ | ۱۶. انحصارگری دولت  |
| ۲۶ |   |

پاسخ وزارت امور اقتصادی و دارایی به متن منتشرشده توسط جامعه حسابداران رسمی ایران با عنوان  
"اصلاح ساختار حرفه حسابداری مستقل"

۱۷. استقلال حرفه‌ای ..... ۲۷
۱۸. سایر موارد ..... ۲۹
- پیوست - برخی منابع استفاده‌شده در مطالعه تطبیقی سازمان حسابرسی ..... ۳۰

### پیشگفتار

در تابستان ۱۳۹۸ دو گزارش مجزاً توسط سازمان حسابرسی منتشر شد:

۱. گزارش توجیهی ضرورت اصلاح ساختار حسابرسی مستقل (۱۳۹۸)

۲. مطالعه تطبیقی: حسابرسی شرکتهای دولتی و شهرداریها (۱۳۹۸)

به دنبال انتشار این گزارشها، سازمان حسابرسی به دفعات آماج بیانات ناصواب قرار گرفت؛ از نوشتار مندرج در روزنامه شرق با عنوان "حسابرسی در بزرگراه تاریخی بودن یا نبودن- نهاد ناظر بر حرفه حسابرسی" به تاریخ ۱۶ آذر ۹۸ گرفته تا برخی موارد طرحشده در میزگرد نشریه حسابدار رسمی منتشرشده توسط جامعه حسابداران رسمی در پاییز ۹۸ و اخیراً نیز متن منتشرشده توسط جامعه حسابداران رسمی با عنوان ساختار حسابرسی حرفه حسابرسی مستقل در زمستان ۹۸.

نکته حائز اهمیت این است که بسیاری از مطالب درجشده در نوشتار روزنامه شرق، عیناً در میزگرد نشریه حسابدار رسمی منتشرشده توسط جامعه حسابداران رسمی و پس از آن در متن منتشرشده توسط جامعه حسابداران رسمی با عنوان "اصلاح ساختار حرفه حسابرسی مستقل"، تکرار شده است.

از آنجایی که این وزارتخانه طرح دیدگاههای اعضای حرفه اعم از دولتی و غیردولتی را لازمه بالندگی و ارتقای جامعه حسابرسی کشور می‌داند و وظیفه نظارت عالی بر حرفه را به عنوان حافظ منافع عمومی برعهده دارد. نوشتار زیر، پاسخی به متن منتشرشده توسط جامعه حسابداران رسمی است که انتظار می‌رود به منظور شکل‌گیری گفتمان دوسویه در اختیار اعضای جامعه حسابداران رسمی کشور قرار گیرد.

## ۱. چرا در مطالعه تطبیقی انجام شده توسط سازمان حسابرسی، از عبارت حاکمیت استفاده شده

است؟

در مطالعه تطبیقی انجام شده توسط سازمان حسابرسی، سؤال اصلی مطرح شده این است که حسابرسی شرکتهای دولتی و شهرداریها باید به عهده کدام نهاد باشد؛ حاکمیت یا مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی. در راستای دستیابی به پاسخی برای این سؤال، افزون بر مطالعات نظری، به بررسی کشورهای که دسترسی به اطلاعات آنها ممکن بود، پرداخته شد. این مطلب دقیقاً در نخستین بند از پیشگفتار مطالعه تطبیقی سازمان حسابرسی درج شده است تا مطالعه کننده از محتوایی که قرار است با آن روبرو شود، آگاه گردد.

در زیر، به نخستین بند پیشگفتار مطالعه تطبیقی سازمان حسابرسی اشاره شده است:

"این گزارش، به مرور تجارب جهانی در خصوص حسابرسی شرکتهای دولتی و شهرداریها می پردازد. در این گزارش، در مجموع، تجارب حسابرسی ۴۸ کشور در زمینه حسابرسی شرکتهای دولتی و ۲۲ کشور در زمینه حسابرسی شهرداریها، که امکان دسترسی به اطلاعات آنها وجود داشت، ارائه شده است. هدف از مرور تجارب جهانی و ارائه مبانی نظری مربوط، تعیین این موضوع است که حسابرسی شرکتهای دولتی و شهرداریها کدام نهاد باید باشد؛ حاکمیت یا مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی؟"

در سؤال مطرح شده در مطالعه تطبیقی سازمان حسابرسی، بیان نشده است که حسابرسی شرکتهای دولتی باید سازمان حسابرسی باشد یا مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی؛ بلکه به کلمه حاکمیت اشاره شده است؛ به عبارتی، مطالعات (تجربی و نظری) به منظور بررسی حسابرسی شرکتهای دولتی توسط نهادهای داخل یا خارج از حاکمیت است. کما اینکه در تمام منابعی که سازمان حسابرسی در این زمینه مورد بررسی قرار داده (منابع معتبر از جمله مطالعات انجام شده توسط OECD)، طرح موضوع به این صورت بوده است که آیا در کشورهای مورد بررسی، وظیفه حسابرسی شرکتهای دولتی با حاکمیت است یا مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی و در هیچ متنی از عبارت دیوان حسابرسی به عنوان جایگزینی برای نهاد حسابرسی حاکمیتی استفاده نشده است. متون بررسی شده نشان می دهد عبارت STATE AUDIT برای توصیف حسابرسی توسط حاکمیت (قوای سه گانه) استفاده شده است. اینکه درون حاکمیت کدام نهاد حسابرسی شرکتهای دولتی را به عهده دارد بسته به شرایط محیطی کشورها از جمله تخصص های نهادهای موجود تعیین شده و حسب مورد به حسابرسی زیرمجموعه قوه مقننه یا قوه مجریه واگذار شده است. در ادامه، تصویری از متون بررسی شده ارائه می شود تا روشن شود که هیچ گونه تحریفی در ارائه مطالب صورت نگرفته است:

Table 4.2. Institutional oversight of SOEs in the MENA region

|                      | State Audit Institution                         | Anti-corruption commission/entity <sup>1</sup>      |
|----------------------|---|---|
| Algeria              | Court of Accounts                               | Central Office Dealing With Corruption              |
| Bahrain              | National Audit Court                            | N/A   |
| Egypt                | Central Auditing Organisation                   | Transparency and Integrity Committee                |
| Iraq                 | Board of Supreme Audit                          | Anti-corruption Commission                          |
| Jordan               | Audit Bureau                                    | Anti-Corruption Commission                          |
| Saudi Arabia         | General Auditing Bureau                         | National Anti-Corruption Commission                 |
| Kuwait               | State Audit Bureau                              | Authority for Integrity                             |
| Lebanon              | Audit Court                                     | Lebanese Transparency Association                   |
| Libya                | Audit Court                                     | N/A   |
| Morocco              | Court of Auditors                               | Central Authority for the Prevention of Corruption  |
| Oman                 | State Audit and Administrative Institution      | N/A   |
| Oatar                | State Audit Bureau                              | Administrative Control and Transparency Authority   |
| Syria                | Central Organisation of Financial Control       | N/A   |
| Tunisia              | Court of Accounts                               | Anti-Corruption Commission                          |
| United Arab Emirates | State Audit Institutions (at the emirate level) | N/A   |
| Yemen                | Central Organisation for Control and Auditing   | Supreme National Authority for Combating Corruption |

منبع: (OECD, ۲۰۱۳)

Table 20. Highlights of national practices for state audits of SOEs and their risk management systems

|   | Country   | Description of audit practices   |
|---|-----------|--|
| Most direct involvement of the state audit function<br>State audit function is regularly engaged with individual SOEs | Argentina | Argentina has two control agencies, established by Law No. 24.156. The first is the Comptroller General's Office, the Sindicatura General de la Nación (SIGEN). SIGEN attends (but does not vote) in board meetings, shareholders' meetings and meetings of the audit committee. SIGEN also coordinates SOEs' internal audit functions. The second is the General Audit Office (AGN) under the National Congress. The AGN's responsibilities include undertaking financial, accounting, and management audits of SOEs. |
|   | Brazil    | All SOEs are audited by two specialized public institutions: the CGU, and the Federal Court of Accounts. The CGU provides SOEs' internal audit functions with a risk matrix to guide audit planning (as required under CGPAR Resolutions 2 and 3). This audit planning is approved by the Board with a summary description of the risks attached to each audited item. The risk matrix evaluates the probability and impact of risks on firms' objectives.   |
|   | Iceland   | The State Audit oversees the appointment of accountants for most SOEs and holds regular meetings with these accountants to discuss the enterprises' financial position. If the State Audit believes that risk is existent, then it is reported in the State Audit's report on the State Account. The State Audit also issues various reports on risk management confronted by the State. In recent years, examples of such risks have increased.   |

منبع: (OECD, ۲۰۱۸)

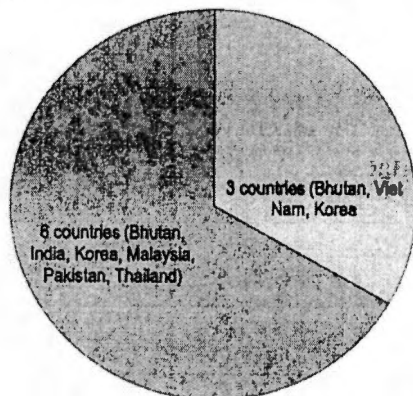
پاسخ وزارت امور اقتصادی و دارایی به متن منتشر شده توسط جامعه حسابداران رسمی ایران با عنوان "اصلاح ساختار حرفه حسابداری مستقل"

Table 1. Accounting and audit standards applicable to SOEs

|        | Accounting standards                                      | External audit  | State audit  | Internal audit  |
|--------|---|---|--|---|
| Bhutan | Bhutanese Accounting Standards, reportedly based on IFRS. | Independent external audit mandated by both the Companies Act and the DHI corporate governance code. External auditor selected="selected="selected" by AGM upon recommendation of the state audit office. | Royal Audit Authority of Bhutan undertakes both audits on the use of public resources and annual audits of SOEs' financial statements. It supervises the work of external auditors.                      | Internal audit function mandated by DHI corporate governance code, which requires that it report to the board or its audit committee. In practice, the boards of most DHI SOEs have a standing audit committee. |
| India  | Indian Accounting Standards, reportedly based on IFRS.    | No independent external audit mandated.   | SOEs' financial statements are audited by statutory auditors appointed by the Comptroller and Auditor General of India. In addition to financial audit, the CAG also conducts ad hoc "propriety" audits. | All SOEs are required to establish a Vigilance Department overseen by a Central Vigilance Officer who reports to the Central Vigilance Commission of the central government.                                    |

Figure 3. External or state audit of SOEs' financial statements in surveyed countries

- ☐ External audit of financial statements mandated or undertaken for most large SOEs
- ▣ State auditor undertakes audit of SOEs' financial statements



منبع: (OECD, ۲۰۱۷)

## ۲. آیا نهادی مشابه سازمان حسابرسی در دیگر کشورها وجود دارد؟

در مطلب روزنامه شرق به تاریخ شنبه ۱۶ آذر ماه ۱۳۹۸ با عنوان "حسابرسی در بزنگاه تاریخی بودن یا نبودن - نهاد ناظر بر حرفه حسابرسی" و در صفحه ۱۳ نشریه حسابدار رسمی منتشرشده توسط جامعه حسابداران رسمی در پاییز ۹۸ (مطلب مرتبط با میزگرد) و مجدداً در صفحات ۸ و ۱۸ متن منتشرشده توسط جامعه حسابداران رسمی، تلاش شده است به ذهن خواننده این گونه جهت‌دهی شود که بر اساس تحقیقات مستند، در هیچ جای دنیا پدیده‌ای مشابه سازمان حسابرسی وجود ندارد و بخشهای دولتی توسط دیوان محاسبات عمومی، حسابرسی می‌شوند. برای این ادعای مطرح شده توسط جامعه هیچ منبعی مطرح نشده است. بر این اساس، این پرسش مطرح می‌شود که آیا مستنداتی برای ادعای مزبور وجود دارد یا خیر.

در مطالعه تطبیقی مستندی که توسط سازمان حسابرسی انجام شده است، علاوه بر اینکه مشخص شد در ۶۵ درصد کشورهای مورد بررسی، صرفاً حاکمیت نقش حسابرسی صورتهای مالی تمام شرکتهای دولتی را به عهده دارد و در مجموع، در ۷۶ درصد کشورهای مزبور، شرکتهای دولتی که ۱۰۰ درصد مالکیت آنها در اختیار دولت است تنها توسط حاکمیت حسابرسی می‌شوند، این نتیجه نیز حاصل شد که در تعدادی از کشورهای مورد بررسی، حاکمیت از طریق نهادی مشابه سازمان حسابرسی، شرکتهای دولتی را حسابرسی می‌کند. سازمان حسابرسی در مطالعه تطبیقی خود، کاملاً مستند و با اشاره به قوانین کشورهای مربوط، این موضوع را بررسی کرده است که در زیر به برخی از آن کشورها اشاره می‌شود:

ترکیه (صفحه ۲۸ مطالعه تطبیقی سازمان حسابرسی)

با توجه به ساختار قانونی پاسخگویی در ترکیه، دیوان حسابداری ترکیه<sup>۱</sup> تنها مسئولیت حسابرسی عملیاتی و حسابرسی رعایت شرکتهای دولتی را به عهده دارد. حسابرسی مالی شرکتهای دولتی و شرکتهای فرعی و وابسته آنها در ترکیه توسط کمیته عالی حسابرسی<sup>۲</sup> که یک نهاد حسابرسی دولتی است و بطور مستقیم زیر نظر نخست‌وزیر می‌باشد، انجام می‌شود. گزارش این حسابرسی به مجلس ملی ترکیه<sup>۳</sup> تقدیم می‌گردد.

<sup>۱</sup> Turkish Court of Account

<sup>۲</sup> High Audit Committee

<sup>۳</sup> Turkish Republic National Assembly



پاسخ وزارت امور اقتصادی و دارایی به متن منتشرشده توسط جامعه حسابداران رسمی ایران با عنوان "اصلاح ساختار حرفه حسابداری مستقل"

چین (صفحه ۳۳ مطالعه تطبیقی سازمان حسابرسی)

در کشور چین، شرکتهایی که ۱۰۰ درصد دولتی هستند و شرکتهای دولتی که در بورس اوراق بهادار درج نشده‌اند، توسط سازمان حسابرسی ملی چین<sup>۴</sup> حسابرسی می‌شوند. این سازمان زیر نظر دولت و شفص نفست‌وزیر است. اما شرکتهای دولتی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار می‌توانند اقدام به انتخاب حسابرس مستقل (حسابرسان بخش خصوصی) نمایند.

مصر (صفحه ۳۱ مطالعه تطبیقی سازمان حسابرسی)

به موجب قانون ۵۰۳، شرکتهایی که دولت مالک حداقل ۲۵ درصد آنها باشد، باید توسط نهادهای دولتی<sup>۵</sup> مورد حسابرسی مستقل قرار بگیرند. این نهاد دولتی در مصر، سازمان حسابرسی مرکزی<sup>۶</sup> است. طبق قانون ۲۰۳، شرکتهای ملزم نیستند حسابرسان بخش خصوصی را برای حسابرسی مستقل استخدام کنند. سازمان حسابرسی مرکزی بطور مستقیم گزارش خود را به رئیس جمهور ارائه می‌کند.

فیلیپین (صفحه ۲۹ مطالعه تطبیقی سازمان حسابرسی)

طبق بخش ۲(۱) ماده IX-D (با عنوان کمیسیون حسابرسی<sup>۷</sup>) قانون اساسی فیلیپین مصوب ۱۹۸۷، کمیسیون حسابرسی (سازمان حسابرسی کل فیلیپین) باید شرکتهای دولتی را حسابرسی کند. گزارش سالانه عملکرد شرکتهای دولتی همراه با اظهار نظر کمیسیون حسابرسی، توسط کمیسیون راهبری شرکتهای دولتی تهیه می‌شود و برای رئیس جمهور و کنشده ارسال می‌گردد.

بنابراین، با توجه به مثالهای بالا که عیناً از متن مطالعه تطبیقی سازمان حسابرسی استخراج شده است، بار دیگر تصریح می‌شود که نهادی مشابه سازمان حسابرسی برای رسیدگی به حسابهای شرکتهای دولتی، در کشورهای دیگر نیز وجود دارد.

### ۳. چرا در مطالعه تطبیقی، برخی جاها از عبارت دیوان حسابرسی و برخی جاها از سازمان حسابرسی کل استفاده شده است؟

در کمال تعجب، در مطلب روزنامه شرق به تاریخ شنبه ۱۶ آذر ماه ۱۳۹۸ با عنوان "حسابرسی در بزنگاه تاریخی بودن یا نبودن - نهاد ناظر بر حرفه حسابرسی" و در صفحه ۱۱ نشریه حسابدار رسمی منتشرشده توسط جامعه حسابداران

<sup>۴</sup> National Audit Office of China

<sup>۵</sup> Law ۲۰۳

<sup>۶</sup> Government Agencies

<sup>۷</sup> Central Audit organization

<sup>۸</sup> Commission on Audit

رسمی در پاییز ۹۸ (مطلب مرتبط با میزگرد) و مجدداً در صفحه ۱۹ گزارش منتشرشده توسط جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی متهم به استفاده از واژگانی نظیر حسابرس کل و سازمان حسابرسی کل به جای دیوان محاسبات عمومی شده است.

در رابطه با این موضوع، سازمان حسابرسی تأکید دارد که به دلایل متعدد، کاملاً به متونی که مطالعه و ترجمه شده، وفادار بوده و به هیچ عنوان کوچکترین تلاشی برای هرگونه استنباط از متون بررسی شده به عمل نیاورده است. در قسمتهای مختلف مطالعه تطبیقی سازمان حسابرسی، نه تنها عبارتهای حسابرس کل و سازمان حسابرسی کل وجود دارد، بلکه عبارت دیوان حسابرسی نیز به چشم می‌خورد که اگر هدف گمراه کردن خواننده بود، چه نیازی به استفاده از عبارت دیوان در گزارش بود. همچنین، برای آنکه خواننده درک درستی از این عبارتها داشته باشد، اولاً معادل انگلیسی این عبارتها در پایین همان صفحه، نوشته شده است و ثانیاً در مورد هر کشور توضیحی ارائه شده است که نشان می‌دهد دیوان حسابرسی یا اداره حسابرسی کل، گزارش حسابرسی خود را به کدام نهاد ارائه می‌کند و زیر نظر کدام نهاد است. در کشورهای مختلف، با توجه به نظام سیاسی پاسخگویی حاکم بر آن کشور، از اصطلاحات متفاوتی برای حسابرس دولت استفاده می‌شود. برای مثال در سیستمهای دولت پارلمانی، برای حسابرس دولت از اصطلاح حسابرس کل، اداره حسابرسی ملی یا اداره حسابرسی کل استفاده می‌شود و در مدل سیاسی ناپلئونیک یا قانونی، حسابرس دولت با عنوان دیوان حسابرسی مورد اشاره قرار می‌گیرد. در نتیجه، سعی شد ترجمه لغات یادشده، عیناً مورد استفاده قرار گیرد.

بر این اساس، انتظار می‌رفت به جای ایجاد شبهه در گزارش‌های مستند (از جمله مطالعه تطبیقی سازمان حسابرسی) و زیر سؤال بردن آنها، موارد بررسی شده در گزارش‌های مزبور به صورت مستند تجزیه و تحلیل شوند.

در ادامه به چند نمونه از کشورهای مندرج در مطالعه تطبیقی سازمان حسابرسی اشاره می‌شود تا نحوه بکارگیری عبارتهای سازمان حسابرسی کل و دیوان حسابرسی در مطالعه تطبیقی کاملاً روشن گردد:

#### نیوزلند (صفحه ۲۵ مطالعه تطبیقی سازمان حسابرسی)

در نیوزلند، شرکتهای دولتی به موجب قانون شرکتهای دولتی مصوب ۱۹۸۶، به عنوان شرکت ثبت می‌شوند و ملزم به رعایت الزامات قانون شرکتهای مصوب ۱۹۹۳ هستند. بر اساس قسمت (۱) ۱۹ از بخش ۳ قانون شرکتهای دولتی مصوب ۱۹۸۶، تمام شرکتهای دولتی و واحدهای گزارشگر فرعی آنها، طبق تعریف مندرج در قانون حسابرسی عمومی مصوب ۲۰۰۱، واحدهای گزارشگر بخش عمومی هستند و بر اساس آن قانون، حسابرس آنها، حسابرس کل (سازمان حسابرسی کل نیوزلند) است. در ادامه، در قسمت (۲) ۱۹ اشاره شده است که بدون ایجاد هرگونه محدودیتی برای قسمت (۱) ۱۹ (به عبارتی رعایت قسمت ۱۹(۱) همواره الزامی است)، ممکن است هیئت مدیره شرکت دولتی پس از مشورت با حسابرس کل و در صورت تصویب وزیر مربوطه، شخص یا موسسه حسابرسی واجد شرایطی را به عنوان حسابرس

مضعف شرکت دولتی، منصوب کند. در نیوزلند سازمان حسابرسی کل از توانمندی لازم برای حسابرسی شرکتهای دولتی برخوردار است و گزارش حسابرسی خود را به پارلمان (مجلس) ارائه می‌کند.

**استرالیا** (صفحه ۲۴ مطالعه تطبیقی سازمان حسابرسی)

در استرالیا سازمان حسابرسی ملی از تخصص حرفه‌ای و منابع کافی برای حسابرسی شرکتهای دولتی برخوردار است. از این رو، طبق قانون مسابرس کل<sup>۹</sup> (۱۹۹۷)، حسابرس کل که یکی از نمایندگان مجلس است، از طریق سازمان مسابرسی ملی استرالیا<sup>۱۰</sup> دو نوع حسابرسی را هدایت می‌کند: (۱) حسابرسی صورتهای مالی که شامل ارزیابی عملیات مالی واحد گزارشگر و میزان رعایت قوانین و مقررات است و (۲) حسابرسی عملیاتی که شامل ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات واحد گزارشگر می‌باشد. سازمان حسابرسی ملی استرالیا، گزارش حسابرسی خود را به پارلمان (مجلس) ارائه می‌کند.

**هند** (صفحه ۲۹ مطالعه تطبیقی سازمان حسابرسی)

طبق قانون شرکتهای منصوب سال ۱۹۵۶<sup>۱۱</sup> و بخش ۱۹ قانون بازرسی و مسابرس کل منصوب سال ۱۹۷۱<sup>۱۲</sup> و بر اساس مقررات بازرسی و مسابرس کل منصوب سال ۲۰۰۷<sup>۱۳</sup>، مسئولیت حسابرسی صورتهای مالی تمام شرکتهای دولتی با بازرسی و حسابرس کل (سازمان حسابرسی کل هند) است. بازرسی و حسابرس کل، حسابرسان دولتی را برای حسابرسی شرکتهای دولتی منصوب می‌کند و طبق بخش (۲) ۶۱۹ و (۳) ۶۱۹ قانون شرکتهای منصوب سال ۱۹۵۶، می‌تواند درباره شیوه حسابرسی شرکتهای دولتی برای این حسابرسان دستورالعمل ارائه کند. بازرسی و حسابرس کل می‌تواند روی گزارش حسابرسان دولتی اظهار نظر کند یا آن را تکمیل نماید. گزارش حسابرسی بازرسی و حسابرس کل هند به کمیته مسابهای عمومی مجلس ارائه می‌شود.

**کویت** (صفحه ۳۲ مطالعه تطبیقی سازمان حسابرسی)

در کویت، دو نهاد اصلی برای کنترل شرکتهای دولتی وجود دارد: (۱) کمیته مناقصه مرکزی<sup>۱۴</sup> که فرایند مناقصه در تمام شرکتهای دولتی که بیش از ۵۰۰۰ دلار کویت خرید انجام می‌دهند را کنترل می‌کند. (۲) دیوان مسابرسی کوهیت<sup>۱۵</sup> که طبق قانون ۳۰ دیوان حسابرسی<sup>۱۶</sup> (منصوب ۱۹۶۴)، مسئولیت حسابرسی شهرداریها و تمام نهادهای

<sup>۹</sup> The Auditor-General Act ۱۹۹۷ (Cwlth)

<sup>۱۰</sup> The Australian National Audit Office

<sup>۱۱</sup> Companies Act (۱۹۵۶)

<sup>۱۲</sup> Comptroller and Auditor General's Act (۱۹۷۱) (C & AG)

<sup>۱۳</sup> C&AG's Regulations ۲۰۰۷

<sup>۱۴</sup> Central Tender Committee

<sup>۱۵</sup> Kuwait Audit Bureau

<sup>۱۶</sup> Audit Bureau Law, ۳۰ of ۱۹۶۴

پاسخ وزارت امور اقتصادی و دارایی به متن منتشرشده توسط جامعه حسابداران رسمی ایران با عنوان "اصلاح

### ساختار حرفه حسابداری مستقل"

دولتی از جمله شرکتهای دولتی که حداقل ۵۰ درصد مالکیت آنها در اختیار دولت است را به عهده دارد. دیوان حسابرسی کویت حق دارد در تمام شرکتهایی که دولت حداقل ۵۰ درصد مالکیت آنها را در اختیار دارد، نماینده دائمی داشته باشد. بر اساس ماده ۱۵۱ قانون اساسی<sup>۱۷</sup>، دیوان حسابرسی کویت نهادی مستقل است که گزارش حسابرسی خود را به پارلمان ارائه می کند.

#### امارات (صفحه ۳۲ مطالعه تطبیقی سازمان حسابرسی)

طبق قانون شماره ۷ فدرال درباره تأسیس سازمان حسابرسی دولتی<sup>۱۸</sup> (۱۹۷۶) شرکتهایی که دولت فدرال حداقل ۲۵ درصد سهام آنها را دارد یا حداقل سود آنها را تضمین می کند یا برای آنها کمک مالی بلاعوض فراهم می کند، باید توسط سازمان حسابرسی دولتی حسابرسی شود. سازمان حسابرسی دولتی نهادی مستقل است که گزارش خود را به شورای ملی فدرال<sup>۱۹</sup> ارائه می کند.

#### ایسلند (صفحه ۲۷ مطالعه تطبیقی سازمان حسابرسی)

طبق قانون حسابرسی ملی<sup>۲۰</sup>، اداره حسابرسی ملی ایسلند<sup>۲۱</sup> (سازمان حسابرسی کل)، مسئول حسابرسی شرکتهای دولتی است و گزارش حسابرسی خود را به پارلمان ارائه می کند.

#### بوتان (صفحه ۳۲ مطالعه تطبیقی سازمان حسابرسی)

در بوتان، به موجب قانون شرکتهای<sup>۲۲</sup> و قانون راهبری شرکتهای<sup>۲۳</sup>، شرکتهای دولتی باید توسط حسابرس مستقل، مورد رسیدگی قرار بگیرند. طبق قانون حسابرسی بوتان (۲۰۱۸)<sup>۲۴</sup>، سازمان حسابرسی سلطنتی<sup>۲۵</sup> به عنوان سازمان حسابرسی کل بوتان، مسئولیت حسابرسی شرکتهای دولتی را به عهده دارد. در صورتی که حسابرسی شرکتهای دولتی توسط حسابرسان خصوصی انجام شود، سازمان حسابرسی سلطنتی باید بر کار این حسابرسان نظارت داشته باشد. سازمان حسابرسی سلطنتی باید گزارش حسابرسی خود را به پارلمان بوتان ارائه کند.

<sup>۱۷</sup> Article No. ۱۵۱

<sup>۱۸</sup> Federal Law No(۷) for ۱۹۷۶ On the Establishment of State Audit Institution

<sup>۱۹</sup> Federal National Council

<sup>۲۰</sup> National Audit Act

<sup>۲۱</sup> The Icelandic National Audit Office

<sup>۲۲</sup> Corporate Act<sup>۱۴</sup>

<sup>۲۳</sup> Corporate Governance Code

<sup>۲۴</sup> Audit: Act of Bhutan (۲۰۱۸)

<sup>۲۵</sup> Royal Audit Authority

#### ۴. تبعات نامطلوب حسابرسی شرکتهای دولتی توسط مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی

در صفحه ۸ گزارش منتشر شده توسط جامعه حسابداران رسمی، چنین ادعا شده است که سازمان حسابرسی درصدد القای این مطلب است که در کشورهای مورد بررسی، واگذاری حسابرسی شرکتهای دولتی به مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی، نتایج نامطلوب به همراه داشته است. واقعیت این است که سازمان حسابرسی بدون سوگیری، در مطالعه خود تنها به ارائه نتایج تحقیقات و بررسیهای انجام شده اکتفا کرده است. طبق مطالعه سازمان حسابرسی، حسابرسی شرکتهای دولتی هنگامی که توسط مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی (به جز ۴ بزرگ) انجام شده است، تبعات نامطلوبی به همراه داشته به گونه‌ای که حرفه‌ای بودن و مستقل بودن حسابرسان مستقل را زیر سؤال برده است.

در زیر به نمونه‌های ناموفق استفاده از حسابرسان بخش خصوصی برای حسابرسی شرکتهای دولتی و منبع بررسی شده در آن مورد، اشاره می‌شود:

##### لیتوانی (صفحه ۳۶ مطالعه تطبیقی سازمان حسابرسی)

طبق ماده ۷ (هنرمند شفاف‌سازی)<sup>۳۶</sup>، صورتهای مالی سالانه شرکتهای دولتی باید حسابرسی شود و گزارش حسابرسی همراه با صورتهای مالی سالانه، باید بطور آنلاین منتشر گردد. بر اساس ماده ۱۸ همان رهنمود، حسابرسان مستقل باید بر اساس استانداردهای بین‌المللی حسابرسی باید صورتهای مالی شرکتهای دولتی را حسابرسی کنند. طبق قانون شهرداریها و شرکتهای دولتی<sup>۳۷</sup>، حسابرس شرکتهای دولتی توسط سطحی از دولت که مالک شرکت دولتی است، انتخاب می‌شود؛ اما با توجه به ساختار قانونی پاسخگویی در لیتوانی، دیوان کل لیتوانی<sup>۳۸</sup> (سازمان حسابرسی کل لیتوانی) از توانمندی لازم برای حسابرسی مالی شرکتهای دولتی طبق استانداردهای حسابداری برخوردار نیست و چون سازمان حسابرسی دولتی دیگری که مستقل و متفصل باشد، در قوانین پیش‌بینی نشده است، این وظیفه به مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی محول شده است. در لیتوانی، واگذاری حسابرسی شرکتهای دولتی به مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی تبعات بدی به همراه داشته است. طبق گزارش مرکز هماهنگیهای (اِی‌بی) در لیتوانی، ۶ شرکت دولتی حسابرس خود را طی ۷ سال گذشته تغییر نداده‌اند و ۱۸ شرکت دولتی نیز، کلاً یکبار حسابرس خود را تغییر داده‌اند. از طرف دیگر، در پی ورشکستگی دو بانک مهم لیتوانی طی سالهای ۲۰۱۱ و ۲۰۱۲، کلاً حرفه‌ای بودن و مستقل بودن حسابرسان بخش خصوصی در این کشور زیر سؤال رفته است.

<sup>۳۶</sup> Transparency Guideline (ART. VII)

<sup>۳۷</sup> Law on State and Municipal Enterprises

<sup>۳۸</sup> Supreme Court of Lithuania

<sup>۳۹</sup> Governance Coordination Centre

According to information provided by the GCC, six SOEs have not changed their external auditor in the last seven years and 18 SOEs have changed their external auditor only once during this period. The professionalism of SOEs' external auditors was called into question by the GCC when two important banks in Lithuania went bankrupt in 2011-12. This led to significant losses for a number of SOEs with deposits in those banks, which were purportedly not adequately accounted for in their annual financial statements (Box 13).

منبع: (OECD, ۲۰۱۵)

### برزیل

در برزیل، دیوان حسابرسی فدرال برزیل<sup>۳۰</sup> (سازمان حسابرسی کل برزیل) مسئول حسابرسی مستقل شرکتهای دولتی است و گزارش خود را به کنگره ملی ارائه می‌کند. اعضای دیوان حسابرسی فدرال برزیل، وزیر نامیده می‌شوند و توسط کنگره ملی<sup>۳۱</sup> و رئیس جمهور برزیل منصوب می‌گردند؛ اما اعضای دیوان حسابرسی فاقد تخصص حسابرسی لازم برای حسابرسی شرکتهای دولتی هستند و نهاد حسابرسی دولتی دیگری که مستقل و متخصص باشد وجود ندارد؛ از این رو، به شرکتهای دولتی توصیه می‌شود حسابرس خود را از بین مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی انتخاب کنند تا حداقل به لحاظ فنی کار حسابرسی به درستی انجام گیرد؛ اما این توصیه نیز مثر نمر نبوده است زیرا شرکتهای دولتی در برزیل، از طریق مناقصه و بدون توجه به اینکه حسابرس مورد نظر واجد شرایط هست یا خیر، مؤسسه‌ای را برای اجرای کار حسابرسی انتخاب می‌کنند که حق الزحمه کمتری درخواست می‌کند. نتیجه به دست آمده، این است که هم اجرای کار به لحاظ فنی به مشکل برخورد کرده و هم استقلال حسابرس خدشه‌دار شده است.

In Brazil, all SOEs are encouraged to undertake external audits by private firms, but it is not yet obligatory. A recent proposed resolution by CGPAR would make this obligatory, and would seek to allow auditors to be selected based on criteria other than cost. Currently, independent external auditors are frequently selected through a public procurement process that does not necessarily consider the relevance of technical qualification

منبع: (بانک جهانی، ۲۰۱۴)

### ۵. چرا کشور چین مورد بررسی قرار گرفته است؟

در صفحه ۱۰ گزارش منتشرشده توسط جامعه حسابداران رسمی، این موضوع درج شده که سازمان حسابرسی به نمونه انتخابی چین علاقه خاصی داشته است. اما دلیل نگرانی از تصور وجود علاقه به چین ذکر نشده است. این در شرایطی است که سازمان حسابرسی بسیار شفاف و مستند به بررسی حسابرسی شرکتهای دولتی در چین پرداخته است. سازمان حسابرسی در صفحه ۴۰ مطالعه تطبیقی خود به این موضوع اشاره کرده است که چین، یکی از کشورهایی است که در دوره‌های زمانی مختلف، مطالعات گسترده‌ای در حوزه حسابرسی شرکتهای دولتی به عمل

<sup>۳۰</sup> Federal Court of Accounts (TCU)

<sup>۳۱</sup> National Congress

آورده است و دلیل اینکه نتایج پژوهشهای انجام شده در کشور چین در مطالعه تطبیقی مورد بررسی قرار گرفته این است که در چین تقریباً نیمی از شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار را شرکتهای دولتی تشکیل می دهند و رتبه ۱ تا ۱۰ بزرگترین شرکتهای دولتی دنیا، به شرکتهای چینی تعلق دارد.

"در کشور چین، شرکتهایی که ۱۰۰ درصد دولتی هستند و شرکتهای دولتی که در بورس اوراق بهادار درج نشده اند، توسط سازمان حسابرسی ملی چین<sup>۳۲</sup> حسابرسی می شوند. این سازمان زیر نظر دولت و شفص نفست وزیر است. اما شرکتهای دولتی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار می توانند اقدام به انتخاب حسابرس مستقل (حسابرسان بخش خصوصی) نمایند. نتایج بررسیهای به عمل آمده در کشور چین نشان می دهد که شرکتهای دولتی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار در مقایسه با شرکتهای غیردولتی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، مؤسسات حسابرسی چینی، و نه بین المللی، را به عنوان حسابرس مستقل خود انتخاب می کنند. این مؤسسات نسبت به مؤسسات بین المللی، اندازه کوچکتری دارند و خدمات حسابرسی را به مراتب با کیفیت پایین تری ارائه می نمایند. از جمله دلایل چنین انتخابی این است که چون مؤسسات حسابرسی چینی در مقایسه با مؤسسات حسابرسی بین المللی کوچکتر هستند، به لحاظ اقتصادی به مشتریان خود وابسته می شوند و بیشتر موافقت می کنند که برای صاحبکار خود، گزارش مقبول<sup>۳۳</sup> ارائه نمایند. حسابرسان با کیفیت تر، قدرت مقاومت بیشتری در برابر شرکتهای دولتی دارند و طبیعتاً مطبوع شرکتهای دولتی نیستند."

در زیر به قسمتی از منبع مورد مطالعه در این زمینه اشاره می شود:

**This thesis examines the evidence on the choice of external audit firms by Chinese listed companies. Nearly half of the listed companies are state-owned in China. These state-owned enterprises (SOEs) are not only in the position of maximizing the company value, but also providing job opportunity and social stability. On the other hand, high quality auditors have stronger resistant power over these national shareholders. Therefore, state-owned companies demand less high quality audits compared to the non-state-owned companies.**

منبع: (یانگ، ۲۰۱۳)

~~Chan et al. (2006) find that local auditors have greater economic dependence on local clients and tend to issue clean auditor opinions to companies owned by local government. Hence, I further examine whether audit firms with operations in the same provincial region as their clients will tend to follow the management decision on asset impairment to keep their listed clients.~~

منبع: (چن و همکاران، ۲۰۰۶)

<sup>۳۱</sup> National Audit Office of China

<sup>۳۲</sup> Clean Report

پاسخ وزارت امور اقتصادی و دارایی به متن منتشر شده توسط جامعه حسابداران رسمی ایران با عنوان "اصلاح ساختار حرفه حسابداری مستقل"

همان گونه که ملاحظه می شود، نتایج درج شده در ارتباط با حسابرسی شرکتهای دولتی در چین، استنباط شخصی نویسندگان نیست و صرفاً انعکاس تحقیقات انجام شده است.

## ۶. چنانچه شرکتهای دولتی در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده باشند، آیا حسابرسی آنها به عهده بخش خصوصی خواهد بود؟

در صفحه ۱۸ گزارش منتشر شده توسط جامعه حسابداران رسمی، ادعا شده است که در تمامی کشورها اگر شرکتهای دولتی در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده باشند، حسابرسی آنها به عهده بخش خصوصی خواهد بود. برای ادعای مذکور هیچ سندی از سوی جامعه حسابداران رسمی ارائه نشده است در حالی که سازمان حسابرسی با مطالعه و بررسی منابع مختلف، ادعای مطرح شده را پیش از طرح آن، رد کرده بود.

برای پاسخ به ادعای مطرح شده، مطالب مندرج در صفحات ۲۳ و ۲۴ مطالعه تطبیقی سازمان حسابرسی در این قسمت ارائه می شود تا بی اساس بودن ادعای طرح شده در متن منتشر شده توسط جامعه حسابداران رسمی، مشخص گردد:

الف. در ۳۱ کشور از کشورهای مورد بررسی، یعنی حدود ۶۵ درصد از آنها، حسابرسی صورتهای مالی تمام شرکتهای دولتی به عهده حاکمیت است.

ب. در ۵ کشور دیگر از کشورهای مورد بررسی شامل چین، مالزی، پاکستان، سوئیس و لهستان، یعنی در حدود ۱۱ درصد از آنها، شرکتهای دولتی که ۱۰۰ درصد مالکیت آنها در اختیار دولت است نیز صرفاً توسط حاکمیت حسابرسی می شوند.

با توجه به قسمتهای الف و ب، در ۷۶ درصد کشورهای مورد بررسی، حسابرسی شرکتهایی که ۱۰۰ درصد دولتی هستند، توسط حاکمیت انجام می شود.

پ. در ۲ کشور دیگر، یعنی فرانسه و شیلی، شرکتهای دولتی هم باید توسط حاکمیت حسابرسی شوند و هم مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی که البته در شیلی، انتخاب مؤسسه حسابرسی، باید تنها از میان مؤسسات حسابرسی بین المللی صورت پذیرد.

ت. در ۲ کشور آرژانتین و برزیل، طبق قوانین صورتهای مالی شرکتهای دولتی باید توسط حاکمیت حسابرسی شود؛ اما به شرکتهای دولتی اجازه داده شده است تا در صورت تمایل از مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی برای حسابرسی استفاده کنند. در آرژانتین یکی از ۴ بزرگ برای حسابرسی صورتهای مالی انتخاب



پاسخ وزارت امور اقتصادی و دارایی به متن منتشرشده توسط جامعه حسابداران رسمی ایران با عنوان "اصلاح ساختار حرفه حسابداری مستقل"

می‌شوند. اما در برزیل که مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی شرکتهای دولتی را حسابرسی می‌کنند، نتایج نامطلوب حاصل شده است.

ث. در ۴ کشور پرو، لیتوانی، لتونی و ایتالیا، تنها مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی شرکتهای دولتی را حسابرسی می‌کنند. در پرو، مؤسسه حسابرسی مورد نظر حتماً باید از بین مؤسسات حسابرسی بین‌المللی انتخاب شده باشد. در لیتوانی و لتونی، استفاده محض از حسابرسان بخش خصوصی، پیامدهای نامطلوبی به همراه داشته است که از جمله آنها، ورشکستگی دو بانک مهم لیتوانی در سالهای ۲۰۱۱ و ۲۰۱۲ است که حرفهای بودن و مستقل بودن حسابرسان بخش خصوصی لیتوانی را زیر سؤال برده است.

## ۷. طبق مطالعه تطبیقی انجام‌شده توسط سازمان حسابرسی، حسابرسی شهرداریها توسط کدام نهاد انجام می‌شود؟

متأسفانه در صفحه ۱۸ گزارش منتشرشده توسط جامعه حسابداران رسمی، ادعایی مطرح و به سازمان حسابرسی نسبت داده شده است. در صفحه مزبور گزارش منتشرشده توسط جامعه حسابداران رسمی آمده است که نتیجه‌گیری مطالعه تطبیقی سازمان حسابرسی این است که اساساً حسابرسی شهرداریها بر عهده مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی بوده؛ در حالی که در صفحه ۱۴ گزارش منتشرشده توسط جامعه حسابداران رسمی، عکس این موضوع بیان شده است. گزارش منتشرشده توسط جامعه حسابداران رسمی، به فاصله ۴ صفحه (صفحات ۱۴ تا ۱۸) اطلاعات متناقض ارائه کرده و کسی متوجه آن نشده است و جالب آنکه در هر دو صفحه ۱۴ و ۱۸، قصد اصلی، زیرسؤال بردن سازمان حسابرسی است. در نتیجه‌گیری مندرج در صفحه ۵۴ گزارش منتشرشده توسط جامعه حسابداران رسمی نیز مجدداً اشاره شده است که سازمان حسابرسی تنها تصور می‌کند شهرداریها و شرکتهای دولتی بزرگ توسط حاکمیت حسابرسی می‌شوند. سؤال این است که جامعه حسابداران رسمی چگونه نتایج مطالعات مستند سازمان حسابرسی را به‌عنوان تصورات آن سازمان در نظر گرفته است؟

این ادعاهای نادرست مندرج در گزارش منتشرشده توسط جامعه حسابداران رسمی، در شرایطی مطرح شده است که سازمان حسابرسی پس از بررسی ۲۲ کشوری که به اطلاعات آنها دسترسی داشت، به نتایج تجربی منعکس‌شده در صفحات ۱۴۴ تا ۱۵۱ مطالعه تطبیقی دست یافته است. سازمان حسابرسی در بحث حسابرسی شهرداریها اشاره‌ای به فقدان کیفیت گزارشهای حسابرسی بخش خصوصی نکرده و صرفاً رویه موجود در کشورهای مورد بررسی را به شرح زیر ارائه نموده است:

- در ۱۷ کشور از ۲۲ کشور مورد بررسی، یعنی حدود ۷۷ درصد کشورها، شهرداریها توسط حاکمیت، حسابرسی می‌شوند.

ساختار حرفه حسابداری مستقل"

- در ۴ کشور (اسپانیا، لیتوانی، پرتغال و دانمارک) از ۲۲ کشور مورد بررسی، یعنی حدود ۱۹ درصد کشورها، حاکمیت می تواند در مواردی از خدمات مؤسسات حسابداری بخش خصوصی استفاده کند؛ ولی در نهایت، مسئولیت حسابداری شهرداریها با حاکمیت است.
  - در ۱ کشور (لتونی) از ۲۲ کشور مورد بررسی، یعنی حدود ۴ درصد کشورها، با وجود اینکه حاکمیت و بخش خصوصی هر کدام قسمتهایی از حسابداری شهرداریها را انجام می دهند، مسئولیت حسابداری شهرداریها با مؤسسات بخش خصوصی است.
- به عبارتی، در بیشتر کشورهای مورد بررسی، شهرداریها توسط حاکمیت حسابداری می شوند و بطور معمول نیازی به ارتباط حسابرسان حاکمیت با مؤسسات حسابداری بخش خصوصی برای رسیدگی به شهرداریها وجود ندارد. در کشورهای مورد بررسی، کشوری مشاهده نشده است که در آن، صرفاً از خدمات مؤسسات حسابداری بخش خصوصی برای حسابداری شهرداریها استفاده شود.

## ۸. آیا نتیجه گیری گزارش توجیهی اصلاح ساختار حرفه حسابداری و مطالب مطالعه تطبیقی که هر

### دو توسط سازمان حسابداری انجام شده است، با یکدیگر در آمیخته است؟

در صفحه ۱۱ گزارش منتشرشده توسط جامعه حسابداران رسمی، ادعای دیگری مطرح شده است مبنی بر اینکه نتیجه گیری گزارش توجیهی اصلاح ساختار حرفه حسابداری و مطالب مطالعه تطبیقی (هر دو توسط سازمان حسابداری تهیه شده است) درهم آمیخته شده است!

اگر هر دو گزارش با دقت مطالعه شود مشخص خواهد شد که هیچ گونه موضوع مشترکی در این دو گزارش مطرح نشده است. گزارشهای منتشرشده توسط سازمان حسابداری، گزارشهایی مجزا از یکدیگر هستند که در هر یک از آنها به موضوعی خاص پرداخته شده و توسط تیمهای تحقیقاتی مجزا از یکدیگر تهیه گردیده است؛ یکی از گزارشها در ارتباط با موضوع نهاد ناظر بر حرفه حسابداری مستقل است و دیگری، به حسابداری شرکتهای دولتی پرداخته است. چگونه ممکن است که نتیجه گیریهای این دو مطالعه باهم درهم آمیخته شده باشد؟

## ۹. آیا سازمان حسابداری گزارشی بدون منابع و مأخذ تهیه کرده است؟

در سازمان حسابداری، برای دستیابی به اطلاعات مرتبط با حسابداری شرکتهای دولتی و شهرداریها، دست کم ۵۰ مقاله و کتاب و ... مطالعه شد و مرتبطترین آنها به موضوع مورد استفاده قرار گرفته که در پیوست این نوشتار، برخی از منابع مورد استفاده در مطالعه تطبیقی سازمان حسابداری درج شده است.

## ۱۰. آیا بانک جهانی و صندوق بین المللی پول برای نظارت بر منابع فاینانس و وام‌های درخواستی ایران، الزام به حسابرسی آنها توسط بخش خصوصی دارند؟

در صفحه شماره یک متن منتشر شده توسط جامعه حسابداران رسمی ایران، اشاره شده است که بانک جهانی و صندوق بین المللی پول برای نظارت بر منابع فاینانس و وام‌های درخواستی ایران، تاکید بر ضرورت وجود موسسات حسابرسی خصوصی دارد. در این راستا باید به این موضوع اشاره نمود که شبیه عدم استقلال سازمان حسابرسی در قیاس با حسابرس بخش خصوصی به هیچ وجه صحت ندارد. برای سندیت این موضوع نیز می‌توان به موارد متعددی اشاره نمود که سازمان حسابرسی، حسابرس آنها بوده است و گزارش صادر شده توسط این سازمان به نهادهای بین‌المللی ارائه شده است. برای نمونه طرح چاه نیمه‌های سیستان یکی از مواردی است که سازمان حسابرسی، حسابرس آن بوده و از بانک جهانی وام دریافت کرده است. علاوه بر این، اکثر بانکها، شرکتهای پتروشیمی، شرکتهای خودروسازی، شرکتهای هواپیمایی، و شرکتهای نفت و ایמידرو نمونه‌هایی از مواردی هستند که گزارش حسابرسی صادر شده توسط سازمان حسابرسی در مورد آنها به نهادهای بین المللی ارائه شده است و در هیچ یک از موارد مزبور نسبت به عدم استقلال سازمان حسابرسی به عنوان حسابرس آنها ایرادی وارد نشده است.

## ۱۱. تدوین استاندارد

در متن منتشرشده توسط جامعه حسابداران رسمی مکرراً این موضوع مطرح شده است که دو وظیفه سازمان حسابرسی، یعنی تدوین استانداردها و حسابرسی، با هم تضاد دارند و سازمان نباید آنها را به‌طور همزمان انجام دهد (برای مثال در صفحات ۷، ۱۷، ۲۴، ۳۲، و ۵۱).

در پاسخ به این شبهه باید به چندین نکته به شرح زیر اشاره شود:

۱- فرایند تدوین استانداردها توسط سازمان حسابرسی فرایندی کاملاً مستقل و شفاف است اما در متن منتشرشده توسط جامعه حسابداران رسمی به آن توجه نشده است. سازمان حسابرسی تاکنون ۴۰ استاندارد حسابداری به همراه مفاهیم نظری گزارشگری مالی، ۴۰ استاندارد حسابرسی، و ۱۴ استاندارد حسابداری بخش عمومی به همراه مفاهیم نظری گزارشگری مالی تدوین کرده است. در کمیته تدوین استانداردها، نمایندگانی از گروه‌های مختلف (از جمله جامعه حسابداران رسمی ایران، سازمان بورس اوراق بهادار، وزارت امور اقتصادی و دارایی، دیوان محاسبات کشور، سازمان مدیریت و برنامه ریزی، سازمان حسابرسی و چند عضو از جامعه دانشگاهی) حضور دارند که هر کدام به طور مستقل نظر خود را در بحثها اعلام می‌کنند. علاوه بر این، پس از تهیه پیش‌نویس هر استاندارد، نظرخواهی عمومی در ارتباط با آن

استاندارد به عمل می‌آید و نظرات دریافت‌شده از عموم، توسط اعضای کمیته مورد بررسی و اعمال قرار می‌گیرد و برای بررسی نهایی به کمیته فنی سازمان حسابرسی ارجاع می‌شود و سپس در مجمع عمومی سالانه سازمان حسابرسی تصویب می‌گردد. در نتیجه، سازمان حسابرسی به تنهایی اقدام به تدوین استانداردها نمی‌کند؛ بلکه با همکاری و مشارکت نهادهای مختلف (به عنوان اعضای کمیته‌ها) و عموم (به واسطه فرایند نظر خواهی) این وظیفه را انجام می‌دهد.

۲- سازمان حسابرسی یک نهاد نظارتی محسوب می‌شود و به دلیل جایگاه آن، هیچ گروه یا شخصی نمی‌تواند از طریق آن به دنبال منفعت شخصی در تدوین استانداردها باشد. همین‌طور خود سازمان نیز به دلیل ساختار نظارتی آن و فرایند شفاف و عمومی تدوین استانداردها نمی‌تواند به دنبال منافع شخصی باشد. لذا طرح وجود تعارض منافع در خصوص دو وظیفه سازمان حسابرسی یعنی تدوین استانداردها و انجام حسابرسی، کاملاً غیرمربوط است.

۳- با توجه به اینکه سازمان حسابرسی خود مرجع استانداردگذار است لذا طبیعتاً بیشتر از هر شخصیت دیگری تمایل به اجرای آن استانداردها دارد و با انجام حسابرسی طبق استانداردهای مذکور، بر اجرای هر چه دقیق‌تر آن استانداردها اصرار می‌ورزد. این امر در نهایت باعث اجرای بیشتر و بهتر استانداردها و در نتیجه افزایش کیفیت گزارشگری مالی توسط شرکتها می‌شود. وقوع چنین امری بسیار محتمل‌تر از فرضیه‌های کاملاً تئوریکی است که در خصوص وجود تضاد منافع در متن منتشرشده جامعه حسابداران رسمی مطرح شده است.

۴- از همه مهمتر سابقه سی ساله مکتوب تدوین استانداردها توسط سازمان حسابرسی نشانگر این موضوع است که سازمان همواره در این خصوص موضع بی‌طرفی داشته و هیچ‌گاه به نفع خود یا گروه یا شخص خاصی مفاد استاندارد خاصی را تغییر نداده است. این سابقه بیانگر سلامت کامل فرایند تدوین استانداردها می‌باشد. با این وجود، در متن منتشرشده توسط جامعه حسابداران رسمی (صفحه ۳) به استاندارد حسابرسی ۶۰۰ به عنوان شهادی از تدوین استاندارد جانبدارانه سازمان حسابرسی اشاره شده است؛ در این رابطه لازم به یادآوری است که استانداردهای حسابرسی تقریباً به طور کامل منطبق بر استانداردهای حسابرسی بین‌المللی هستند و تقریباً هیچ دخل و تصرفی در آنها صورت نمی‌گیرد مگر اینکه مطلبی در آنها عنوان شده باشد که، مناسب شرایط محیطی ایران نباشد و برای نمونه ناقض قوانین و مقررات حاکم باشد. لذا توصیه می‌شود برای اینکه مشخص شود سازمان حسابرسی این استاندارد را به نفع خودش تغییر داده است یا خیر، به متن اصلی این استاندارد (ISA ۶۰۰) مراجعه شود و چنانچه موردی مشاهده شد که سازمان حسابرسی به نفع خودش تغییر داده است، سپس چنین ادعایی مطرح شود. ضمناً، همانطور که در

بالا نیز اشاره شد، سازمان به تنهایی استاندارد تدوین نمی‌کند بلکه کمیته‌های مستقل با حضور نمایندگان گروه‌های مختلف اقدام به تدوین استانداردها می‌کنند.

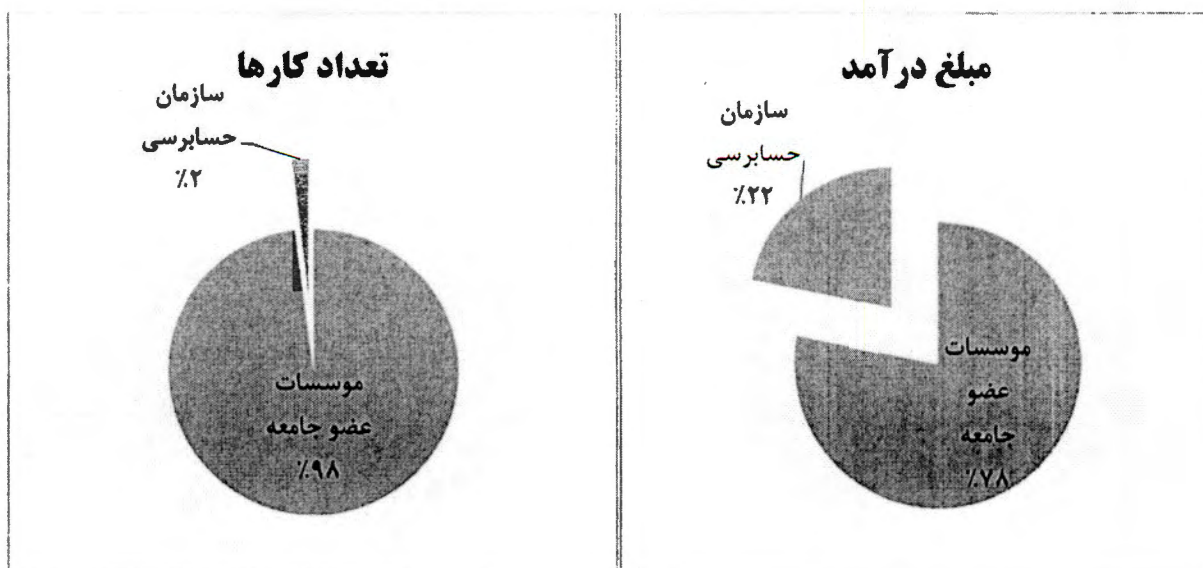
۵- علاوه بر موارد بالا این پرسش مطرح می‌شود که در متن منتشرشده توسط جامعه حسابداران رسمی چرا به جای پرداختن به شکل و جایگاه سازمانی تدوین استاندارد، خود استانداردها نقد نشده است؟! سازمان حسابرسی تاکنون بیش از ۲۰۰۰ صفحه استاندارد منتشر کرده است، چرا با وجود آنکه پیش‌نویس استانداردها برای مدت حداقل شش ماه برای نظرخواهی عمومی روی سایت سازمان قرار دارد، موارد ناشی از تعارض منافع مورد ادعا به نهادهای نظارتی و وزارت امور اقتصادی و دارایی گزارش نمی‌شود؟ به نظر می‌رسد ادعاهای مطرح شده صرفاً برای تضعیف سازمان حسابرسی است و از جنس همان ادعاهایی است که استاندارد حسابداری اشخاص وابسته را منشا حقوق‌های نجومی معرفی می‌کردند.

## ۱۲. سهم سازمان حسابرسی از بازار حسابرسی

ادعا شده است که سازمان حسابرسی سهم بزرگی از حرفه حسابرسی را کماکان در اختیار دارد (صفحه ۳). در این خصوص لازم است که تعداد کارهای در اختیار سازمان حسابرسی در مقایسه با تعداد کارهای در اختیار موسسات عضو جامعه در سال ۱۳۹۷ اشاره شود. طبق آمار تعداد کارهای در اختیار سازمان حسابرسی طی سال ۱۳۹۷، ۶۸۸ مورد بوده است در حالیکه در همین سال تعداد کارهای در اختیار موسسات عضو جامعه، ۳۵،۰۰۰ مورد بوده است. در جدول ۱ آمار مربوط به کارهای در دست سازمان حسابرسی و موسسات عضو جامعه بر حسب تعداد و مبلغ ارائه شده است. بر این اساس، نسبت تعداد کارهای در اختیار سازمان در مقایسه با موسسات عضو جامعه، ۱/۹۳ درصد و نسبت مبلغ کارها، ۲۲ درصد می‌باشد. برای جامعه‌ای که دولت نقش عمده‌ای در امور اقتصادی دارد، آیا این درصدها در خصوص حسابرسی فعالیتهای اقتصادی دولت، "سهم بزرگی" محسوب می‌شود؟!

جدول ۱

| سازمان            | موسسات عضو جامعه  |                            |
|-------------------|-------------------|----------------------------|
| ۶۸۸               | ۳۵،۰۰۰            | تعداد کارها                |
| ۱،۹۰۴،۸۳۱،۰۰۰،۰۰۰ | ۶،۸۲۴،۳۷۱،۹۲۱،۱۳۳ | مبلغ درآمد (ریال)          |
| ۲،۷۶۸،۶۴۹،۷۰۹     | ۲۲۷،۴۷۹،۰۶۴       | میانگین درآمد هر کار       |
| %۱/۹۳             | %۹۸/۰۷            | سهم از بازار - تعداد       |
| %۲۱/۸۲            | %۷۸/۱۷            | سهم از بازار - مبلغ (ریال) |



لازم به ذکر است به دلیل اینکه نرخ حق الزحمه سازمان حسابرسی چند برابر نرخ اکثر موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران است، مبلغ ریالی مبنای معتبری برای مقایسه نیست و در صورت اصلاح نرخها نیز قطعاً سهم ریالی سازمان حسابرسی از ۱۰ درصد بیشتر نخواهد بود. آیا تمام مشکلات حرفه حسابرسی مربوط به انجام ۱۰ درصد حسابرسیها توسط حاکمیت است؟ یا مشکل پایین بودن کیفیت حسابرسی انجام شده توسط برخی مؤسسات است؟! بر کسی پوشیده نیست که پایین بودن کیفیت حسابرسی خطر دو دفتره بودن شرکتها، فرار مالیاتی، فسادهای مالی و تقلب (همچون برخی مؤسسات اعتباری ورشکسته، گروه امیرمنصور آریا، کنتورسازی، پدیده شاندیز و ...) را افزایش می دهد و در نهایت هزینه هنگفتی به جامعه تحمیل می کند.

### ۱۳. اصلاح ساختار جامعه حسابداران رسمی

علت ایجاد نهاد ناظر در ۸۸ درصد کشورهای تشکیل دهنده اقتصاد جهانی، وجود تعارض منافع در جوامع حرفه‌ای بوده و فلسفه اصلی تشکیل چنین نهادی، تفکیک آن از جوامع حرفه‌ای بوده است. هیچ نهاد ناظری در این کشورها در درون جامعه حرفه‌ای شکل نگرفته است یعنی افراد ذینفع نباید در آن دخالت داشته باشند. در صفحات ۵ و ۵۵ متن منتشرشده توسط جامعه حسابداران رسمی اشاره شده است که به جای ایجاد یک نهاد ناظر جدید، می توان با تغییر و اصلاح ساختار شورای عالی جامعه، این نهاد به عنوان نهاد ناظر عمل کند. در متن منتشرشده توسط جامعه حسابداران رسمی به این موضوع توجه نشده است که مشکل ساختار فعلی جامعه حسابداران رسمی ایران، صرفاً بحث ترکیب شورای عالی آن نیست؛ بلکه مشکلات عمده دیگری نیز وجود دارند که باید مرتفع شوند. با اصلاح ترکیب اعضای شورای عالی فقط یکی از مشکلات ممکن است حل شود و بقیه مشکلات یاد شده در "گزارش توجیهی اصلاح ساختار حسابرسی مستقل" که توسط سازمان حسابرسی منتشر شده است نیز باید مدنظر قرار گیرد. عمده ترین مشکل، در ارتباط با عدم استقلال کارکنان جامعه و وجود تضاد منافع به عنوان نهاد ناظر می باشد. این مشکل از اینجا نشأت می گیرد که اعضای کمیته کنترل کیفیت و هیئت های بدوی توسط هیئت مدیره و عموماً از بین اعضای شاغل حرفه انتخاب می شوند، اعضای هیئت مدیره نیز توسط اعضای شورای عالی که عمدتاً خود شاغل هستند، انتخاب می شوند. این یعنی اعضای شاغل که باید تحت نظارت باشند در تعیین ناظر خود دخالت دارند این موضوع باعث خدشه دار شدن استقلال آنها و عدم بی طرفی و ایجاد تضاد منافع شده و در نتیجه بر کیفیت بازرسیها تاثیر منفی خواهد داشت. مستقل بودن کارکنان نهاد ناظر از حرفه حسابرسی لازمه اجرای نظارت اثربخش و کارآمد بر حرفه حسابرسی است. پنجمین اصل از اصول IFIAR نیز بر این موضوع تاکید دارد که کارکنان نهاد ناظر باید از حرفه مستقل باشند. در این اصل تصریح می شود که کارکنانی که بازرسی موسسات حسابرسی را (چه در سطح کنترل کیفیت خود موسسه و چه در سطح کارهای حسابرسی) انجام می دهند، باید از حسابران شاغل یا افراد مرتبط با

ساختار حرفه حسابداری مستقل"

مؤسسات حسابرسی نباشند. علاوه بر این، در اصل ششم نیز قید می‌شود که نهاد ناظر باید بی طرفی را همراهِ تضاد منافع باشد. علاوه بر این، در انتخاب اعضای کارگروه‌ها، اعضای هیئت مدیره باید به غیر شاغلین در آن اعضا توجه داشته باشند.

افزون بر این، یکی از ویژگی‌های اصلی یک نهاد ناظر، مستقل بودن آن از لحاظ تامین مالی از حرفه تحت نظارت خود است. IFIAR نیز در اصل دوم به این موضوع اشاره می‌کند که نهاد ناظر باید منبع پایدار تامین مالی داشته باشد که مطمئن بوده و تحت نفوذ حسابستان و مؤسسات حسابرسی نباشد و برای انجام مسئولیت‌های آن کافی باشد. به منظور جلوگیری از نفوذ بر نهاد نظارتی از طریق تامین منابع مالی، تقریباً در ۳۴ کشور بودجه این نهادها بطور کلی یا به میزان زیادی از طریق دولت یا قوانین خاص تامین می‌شود. عمده نهادهای ناظر بر حرفه حسابرسی از طریق بودجه دولتی و مبالغ دریافتی تحت عناوین جرایم حاصل از انجام اقدامات انضباطی، حق عضویت، حق الزحمه صدور مجوز، حق الزحمه نظارت بر بررسی مؤسسات حسابرسی و ... تامین مالی می‌کنند. قابل ذکر است که در تمامی کشورهایی که نهادها مورد نظر از طریق مبالغ دریافتی از مؤسسات و اعضای تامین مالی می‌کنند، این مبالغ تنها منبع تامین مالی محسوب نمی‌شود. به علاوه، این مبالغ توسط قانون تعیین می‌شود، شورای فدرال، و یا مقامی کاملاً مستقل از حرفه از پیش تعیین شده است و مؤسسات و اعضا و نهادهای حرفه‌ای هیچ نقشی در تعیین بودجه نهاد ناظر ندارند، لذا در تمامی موارد، تامین مالی نهادها ناظر کاملاً عاری از نفوذ حرفه می‌باشد. نتایج بررسی کشورهای مختلف نشان از این دارد که نهاد ناظر از منابع مختلفی می‌تواند تامین مالی کند که ضمن برآورده شدن نیازهای مالی آن، طیبه‌ای به استقلال آن وارد نشود. برای نمونه، دریافت جرایم مالی در راستای اجرای اقدامات انضباطی و یا دریافت مبالغی از مشارکت کنندگان بازار بیمه و ... این در حالی است که در منابع تامین مالی جامعه حسابداران رسمی ایران عمدتاً ناشی از حق عضویت‌های دریافتی از اعضا می‌باشد. تامین منابع مالی از افراد تحت نظارت نمی‌تواند مانع از نفوذ آنها بر نهاد ناظر باشد و در طرفی این منابع برای انجام مسئولیت‌های جامعه کافی نیست و در نتیجه کیفیت بررسی‌های انجام شده توسط آن کاهش پیدا می‌کند.

۱۴. تناقض در استدلال و نتیجه‌گیری

موضوع جالبی که در مباحث مطرح شده در متن منتشر شده توسط جامعه حسابداران رسمی مشاهده می‌شود این است که در برخی موارد ادعا شده است مقایسه شرایط ایران با سایر کشورها قیاس مع الفارق است (صفحه ۵) اما در خیلی از موارد از طریق قیاس ایران با سایر کشورها (صفحات ۵۱ و ۵۵ و ...) نتیجه‌گیری‌هایی علیه سازمان حسابرسی شده است. اگر مقایسه ایران با سایر کشورها قیاس مع الفارق است پس باید همه جا همین طور باشد که



پاسخ وزارت امور اقتصادی و دارایی به متن منتشر شده توسط جامعه حسابداران رسمی ایران به عنوان اصلاح ساختار حرفه حسابداری مستقل

فقط در برخی موارد. هر جا نتایج در جهت تضعیف حسابرسی حاکمیت است از عبارت همیه جای دیناً استفاده می‌شود و هر جا که عکس آن باشد گفته می‌شود که اینجا ایران است! نمونه دیگری از این تناقض‌گویی‌ها در بحث حسابرسی شهرداریها (صفحات ۱۴ و ۱۸ متن منتشر شده توسط جامعه حسابداران رسمی) مطرح شده است که پیشتر به آن اشاره شد.

### ۱۵. اعمال مقررات انضباطی در سازمان حسابرسی

در صفحه ۱۷ متن منتشر شده توسط جامعه حسابداران رسمی اشاره شده است که یکی از مشکلات ساختاری سازمان حسابرسی، عدم اعمال مقررات انضباطی بر فعالیتهای حرفه‌ای آن از تاسیس تا کنون می‌باشد. در پاسخ به این ادعا باید یادآور شد که در مورد سازمان حسابرسی، هم‌چون خود انتظامی وجود دارد و هم نظارت مستقل برون‌سازمانی.

مدیریت کنترل کیفیت و کمیته‌های کنترل کیفیت و انضباطی سازمان مسئولیت خود انتظامی را انجام می‌دهند. مدیریت کنترل کیفیت با استفاده از کادر حرفه‌ای ذیصلاح، طبق برنامه‌های منظم، کیفیت حسابرسی‌های انجام شده را کنترل و رهنمودهای لازم را در جهت اصلاح و بهبود آرایه می‌کند. کمیته‌های کنترل کیفیت و انضباطی متشکل از افراد حرفه‌ای و مجرب می‌باشند.

علاوه بر این، هیأت عالی نظارت مرکب از یک رییس و چهار نفر عضو (شامل دو عضو با پیشنهاد وزیر امور اقتصادی و دارایی و تصویب هیأت وزیران، دو عضو با انتخاب رییس دیوان محاسبات کشور و یک عضو با پیشنهاد دادستان کل کشور) می‌باشد که به طور موظف انجام وظیفه نموده و بر عملیات جاری سازمان و واحدهای اجرایی تابعه آن نظارت مستمر دارند. علاوه بر این، مطالعه و بررسی دستورالعملها و روشهای حسابرسی و حصول اطمینان از کفایت آنها، بررسی گزارش‌های حسابرسی به منظور حصول اطمینان از تعقیب و اقدامات لازم در مورد متخلفین و دیگر موارد مهم مطرح شده در گزارش‌های حسابرسی، و اجرای وظایف بازرسی قانونی سازمان و واحدهای اجرایی تابعه آن نیز به عهده هیأت عالی نظارت می‌باشد. اعضای هیأت عالی نظارت منفرداً یا متفقاً گزارشهای لازم از نظارت خود بر سازمان را به طور مستمر به وزیر امور اقتصادی و دارایی، مجمع عمومی و در صورت لزوم به دیوان محاسبات، دادستانی کل کشور و هیأت وزیران تسلیم خواهند کرد.

با توجه به مطالب بالا این پرسش مطرح می‌شود که آیا ترکیب نمایندگان سه قوه کشور برای نظارت مستمر بر ۱۰ درصد بازار حسابرسی، آن هم شرکت‌های تحت کنترل حاکمیت کافی نیست؟

## ۱۶. انحصارگری دولت

در صفحه ۲۴ متن منتشر شده توسط جامعه حسابداران رسمی مطالبی در خصوص انحصارگری دولت به این مضمون مطرح شده است:

"انحصارگری دولتی که در همه اقتصادها منجر به بروز ناکارآمدی و نیز پیدایش طبقه جدید شده است، در ایران نیز در عرصه‌های مختلف اقتصادی و حتی در حرفه حسابداری عمومی نیز ظهور کرده است. طبقه جدید در ساختارهای اجتماعی - اقتصادی دارای چنان روابط ویژه‌ای هستند که بزرگترین فسادهای اقتصادی و مالی کشور در بلک‌ها و بانک‌هایی صورت گرفته است که ظاهراً زیر نظارت بخش دولتی قرار داشته‌اند. همین امر نشانه‌ای از آن است که "استقلال حرفه‌ای" نهاد دولتی حسابرسی را زیر سؤال برده است."

سازمان حسابرسی در این رابطه به موضوعات زیر اشاره می‌کند:

۱- با بیان بکد فوق، سعی بر این بوده است که تمام فسادهای اقتصادی و مالی کشور ناشی از "انحصارگری دولتی" نشان داده شوند. لیکن مثال‌های زیادی وجود دارد که گویای عدم نظارت صحیح بر موسسات حسابرسی خصوصی بوده است. یکی از این موارد پرونده فساد اقتصادی موسوم به ۳۰۰۰ میلیارد تومانی است. در خصوص این پرونده قابل ذکر است که پس از واگذاری شرکت گروه ملی صنعتی فولاد ایران به بخش خصوصی و انتخاب حسابرس از میان موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی صدور اعتبارات اسنادی ریالی جعلی در محل دفتر مدیرعامل شرکت و نه در باجه بانک صادرالیه مستقر در کارخانه یا همکاری یکی از کارکنان بانک صادرات انجام شده به طوری که عملیات مالی آن در دفتر بانک صادرات منعکس نشده ولیکن در دفتر شرکت ثبت شده بود. با اخذ تاییدیه بانک توسط حسابرس وقت، مغایرت فیمابین حسابها مشخص شد اما با درخواست مدیریت شرکت و موافقت حسابرس، مغایرت فوق طی یک سند از دفتر خارج و به حساب شرکت هلدینگ (شرکت سرمایه‌گذاری امیر منصور آریا) منتقل و حسابرس، گزارش خود را از این بابت تعدیل نکرده بود. پس از افشای فساد توسط مدیرعامل وقت بانک صادرات ایران و دستگیری مجرمین و سوال از حسابرس در خصوص گزارش حسابرسی صادره، مجدداً گزارش حسابرسی صادر و به صورت "عدم اظهار نظر" تنظیم می‌شود.

در خصوص پرونده موسوم به ۳۰۰۰ میلیارد تومانی، موارد مربوط به این بخش از کار که به سازمان حسابرسی مربوط بود در نامه مدیریت سال ۱۳۸۷ و ۱۳۸۸ بانک ملی درج شده است. علاوه بر گروه آریا، حدود ۵۰ نفر از بدحکاران کلان به بانک ملی در نامه مدیریت درج و به وزیر وقت اقتصاد و دارایی اعلام شده است.

۲- ادعا این است که سازمان حسابرسی نسبت به شرکتهای زیرمجموعه وزارت امور اقتصادی و دارایی استقلال ندارد. اگر استقلال وجود ندارد، درج بیش از ۸۰۰۰ بند مختلف در گزارشهای حسابرسی ۶۲۹ شرکت چه معنایی دارد؟ علی رغم اینکه درصد گزارشهای مشروط در سازمان حسابرسی در سال ۱۳۹۸، ۴/۴ درصد است این درصد در مورد شرکتهای زیرمجموعه وزارت امور اقتصادی و دارایی ۳/۳ درصد است. آیا سندی بهتر از این برای اثبات استقلال سازمان حسابرسی وجود دارد؟

۳- در حالی که در متن منتشرشده توسط جامعه حسابداران رسمی در ارتباط با فسادهای اقتصادی، سازمان حسابرسی به عنوان حسابرس مقصر برشمرده شده است، در میزگرد اخیر کله در شماره ۴۷ نشریه حسابدار رسمی منتشرشده توسط جامعه حسابداران رسمی در پاییز ۹۸، (صفحه ۱۴) چاپ شد چنین استدلال شده است:

"در مورد فساد هم واقعا حسابرسان نقش اساسی نداشته و ندارند، چرا چون فسادهای بیرون از دایره حسابرسی صورت میگیرد. به مذاکرات و کیفرخواست دادگاههای مفاسد اقتصادی با دقت توجه کنید تا معلوم شود فساد از کجا آمده است؟"

این درجه از جانبداری در استدلال و نتیجه گیری بسیار حیرت انگیز است!!

## ۱۷. استقلال حرفه ای

در صفحات ۲۴ و ۲۵ متن منتشرشده توسط جامعه حسابداران رسمی چنین مطرح شده است:

"نهاد دولتی مسئول حسابرسی به عنوان یکی از سازمانهای زیرمجموعه وزارت امور اقتصادی و دارایی دارای بالاترین حد وابستگی به صاحبکار خود (دولت) است. به جرات می توان گفت این جد از وابستگی یک موسسه حسابرسی به صاحب کار خود در طول تاریخ حسابداری عمومی جهان نمونه مشابهی نداشته است. در حالی که سال گذشته به دفعات شاهد اجرای نمایش برگزاری مجامع عمومی عادی سالانه شرکتهای دولتی ریز و درشتی بوده ایم که در آنها "مالک" (دولت)، "مدیر" (مدیران دولتی)، و "حسابرس" (سازمان دولتی) هر سه در واقع یکی و همان "دولت" بوده اند."

در این رابطه می توان به موضوعات زیر اشاره کرد:

اول اینکه اگر برگزاری مجامع شرکتهای دولتی نمایش محسوب می شود، پس وجود تعداد قابل توجه بندها و گزارشات با اظهار نظر تعدیل شده به چه معنا می تواند باشد. در جدول ۲ آمار مربوط به وضعیت انواع اشکالات مطرح شده در خصوص انحراف با اهمیت در صورتهای مالی از استانداردهای حسابداری، محدودیت در کسب شواهد

پایسج وزارت امور اقتصادی و دارایی به متن منتشر شده توسط جامعه حسابداران رسمی ایران با عنوان اصلاح ساختار حرفه حسابداری مستقل

حسابرسی کافی و مناسب، تاکید بر مطلب خاص و عدم رعایت قوانین و مقررات ارائه شده است. در جدول ۳ نیز تعداد گزارشهای با اظهار نظر تعدیل شده طی سال ۱۳۹۸ اخیر ارائه شده است.

جدول ۲

| نوع اظهار نظر | کل شرکتها |      | شرکت های زیرمجموعه وزارت امور اقتصادی و دارایی |      |
|---------------|-----------|------|--|------|
|               | تعداد     | درصد | تعداد  | درصد |
| تعدیل نشده    | ۳۱۱       | ۴۹/۴ | ۲۱   | ۳۴/۴ |
| مشروطه        | ۳۱۱       | ۴۹/۴ | ۳۸   | ۶۲/۳ |
| مردود         | ۲         | ۰/۳۱ | ۱  | ۱/۶  |
| عدم اظهار نظر | ۵         | ۰/۸  | ۱  | ۱/۶  |
| جمع           | ۶۲۹       | ۱۰۰  | ۶۱   | ۱۰۰  |

جدول ۳

| انواع اشکالات  | تعداد کل شرکتها (۶۲۹) |      | تعداد شرکت های زیرمجموعه وزارت امور اقتصادی و دارایی (۶۱) |      |
|--|-----------------------|------|---|------|
|  | تعداد                 | درصد | تعداد   | درصد |
| عدم رعایت مفاد قوانین (تجارت، محاسبات عمومی و سایر قوانین) | ۴۵۱۶                  | ۶۹/۲ | ۳۹۰   | ۶۴/۶ |
| عدم رعایت مقررات (آیین نامه ها و بخشنامه ها)               | ۹۴۷                   | ۱۴/۵ | ۸۰  | ۱۳/۲ |
| محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب                  | ۴۴۵                   | ۶/۸  | ۵۸  | ۹/۶  |
| تخریف در صورتهای مالی                                      | ۴۷۳                   | ۷/۲  | ۵۷  | ۹/۴  |
| کسری ذخیره مالیات  | ۱۴۲                   | ۲/۲  | ۱۹  | ۳/۱  |
| جمع  | ۶۵۲۳                  | ۱۰۰  | ۶۱۴   | ۱۰۰  |
| تاکید بر مطلب خاص  | ۱۵۱۵                  | -    | ۱۰۳   | -    |
| جمع  | ۸۰۳۸                  | -    | ۷۰۷   | -    |

چنانچه ادعای مطرح شده در متن منتشر شده توسط جامعه حسابداران رسمی صحت داشت دیگران نیز به این همه بند و تعدیل اظهار نظر وجود نداشت.

علاوه بر این، در راستای اجرای ماده ۱۵۱ اصلاحیه قانون تجارت کمیته ماده ۱۵۱ منتشر از دو تن از اعضای هیئت عامل، معاون فنی و مشاور حقوقی سازمان گزارشهای مربوطه را طی جلسات متعدد که بعضاً بحضور مدیران ذیربط تشکیل گردیده است، بررسی و از گزارشات بررسی شده موارد تشخیص جرم با امضای مدیر عامل سازمان به

باسخ وزارت امور اقتصادی و دارایی به متن منتشرشده توسط جامعه حسابداران رسمی ایران با عنوان "اصلاح ساختار حرفه حسابداری مستقل"

مراجع قضایی ارسال می‌گردد. تا کنون حدود ۵۲ فقره گزارش در این خصوص به مراجع مربوط ارسال شده است. اگر حسابرسی شرکتهای دولتی و مجامع آنها نمایشی می‌باشد، وجود چنین گزارشاتی بی معنی خواهد بود.

### ۱۸. سایر موارد

در صفحه ۳۳ متن منتشرشده توسط جامعه حسابداران رسمی نیز قید شده است که "از گزارش "ضرورت اصلاح ساختار حسابرسی مستقل" می‌توان برداشت که IFIAR یک نهاد نظارتی است." این در حالی است که در هیچ جای گزارش "ضرورت اصلاح ساختار حسابرسی مستقل" چنین چیزی عنوان نشده است. حال اینکه چگونه این برداشت شده است بی جای تعجب دارد.

در موارد متعددی (نظیر صفحات ۱، ۳، ۱۳، ۱۸، ۲۴، ۲۸، ۵۳، و...) نیز ذکر شده است که نتایج تحقیقات او مستندات بیانگر این است؛ در حالی که در هیچک از آن موارد به تحقیق یا مستند مربوط رفرنس داده نشده است. این نشان از مستند نبودن ادعاهای مطرح شده در متن منتشرشده توسط جامعه حسابداران رسمی می‌باشد.

### پیوست - برخی منابع استفاده شده در مطالعه تطبیقی سازمان حسابرسی

- ۱- Competitive Neutrality, National Practices, OECD, ۲۰۱۲
- ۲- Corporate Governance of State-Owned Enterprises in Latin America, World Bank, July ۲۰۱۴
- ۳- Global Knowledge Sharing Network on Corporate Governance of State-Owned Enterprises, OECD, ۲۰۱۶
- ۴- Disclosure and Transparency in the State-Owned Enterprise Sector in Asia Stocktaking of National Practices, OECD, ۲۰۱۷
- ۵- Governance and Management of State-Owned Enterprises in Pakistan, Pakistan Economic and Social Review Volume ۵۶, No. ۱ (Summer ۲۰۱۸), pp. ۴۷-۶۶
- ۶- Governance Challenges of Listed State-Owned Enterprises around the World: National Experiences and a Framework for Reform, Law Working Paper N° ۳۵۲/۲۰۱۷, April ۲۰۱۷
- ۷- Governing State-Owned Enterprises: Lessons learned from ۱MDB, Rama Ramanathan, ۲۰۱۴
- ۸- Middle East and North Africa Governance Reforms of State-Owned Enterprises (SOEs), OECD, ۲۰۱۵
- ۹- Overview of External Audit Systems in Local Government, EURO SAI Task Force, Municipality Audit, ۲۰۱۸
- ۱۰- State-Owned Enterprise Governance Reform An Inventory of Recent Change, OECD, ۲۰۱۱
- ۱۱- State-Owned Enterprises in the EU: Lessons Learnt and Ways Forward in a Post-Crisis Context, European Commission, July ۲۰۱۶
- ۱۲- State-Owned Enterprises in the Middle East and North Africa, OECD, ۲۰۱۳
- ۱۳- State-owned Enterprises in Southern Africa: A Stocktaking of Reforms and Challenges, OECD Corporate Governance Working Papers Corporate Governance Working Papers, ۲۰۱۲
- ۱۴- State Owned Enterprises: Kuwait, Bader Al Monawer, May ۲۰۱۷
- ۱۵- The role of supreme audit institutions in fighting corruption, Transparency International, ۲۰۱۸
- ۱۶- The Audit Plan of the State Audit Office of Hungary, State Audit Office of Hungary, September ۲۰۱۶
- ۱۷- Towards New Arrangements for State Ownership in the Middle East and North Africa, OECD, ۲۰۱۲
- ۱۸- Transparency and disclosure measure for state-owned enterprises (SOEs) Stocktaking of national practices, OECD, ۲۰۰۵
- ۱۹- Ownership and Governance of State-Owned Enterprises: A Compendium of National Practices, OECD, ۲۰۱۸
- ۲۰- OECD Review of the Corporate Governance of State-Owned Enterprises, OECD, ۲۰۱۸