



# نگاهی تطبیقی به ضرورت نهاد ناظر در کشور در حوزه حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

دکتر مصطفی دیلمی پور

عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و  
عضو انجمن حسابداران رسمی آمریکا

نمایند. همچنین این قانون نقش اشتباهات هیات مدیره‌ها و حسابرسان مستقل که صحت صورت‌های مالی را بررسی می‌کنند را افزایش داده و فعالیت‌های متقلبانه هیات مدیره‌ها و حسابرسان مستقل را مستوجب جرائم شدید نمود.

این قانون کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) به عنوان متولی بازار سرمایه در ایالات متحده را ملزم نمود که برای رعایت و اجرای قانون الزامات، قواعد و دستورات لازم را به اجرا بگذارد. متعاقباً بورس اوراق بهادار نهادی نیمه دولتی به نام هیات اشتباهات حسابداری شرکت‌های سهامی عام یا PCAOB را ایجاد نمود که مسئولیت نظارت، تنظیم، بازرسی، انتظام و انضباط مؤسسات حسابرسی به عنوان حسابرسان مستقل شرکت‌های سهامی عام را عهده‌دار گردید. نهایت آن که PCAOB به عنوان شرکتی غیرانتفاعی برای نظارت بر حسابرسی شرکت‌های سهامی عام و کارگزاران بورس به منظور حفاظت سرمایه‌گذاران و منافع عموم از طریق گزارش‌های اطلاع‌دهنده، صحیح و مستقل حسابرسی فعال گردید. پنج عضو هیات مدیره PCAOB برای یک دوره پنج‌ساله پس از مشاوره با دبیر کل بانک مرکزی آمریکا یا سیستم فدرال رزرو و وزیر خزانه‌داری توسط کمیسیون بورس اوراق بهادار تعیین می‌گردند. بورس اوراق بهادار به عنوان متولی بازار سرمایه در ایالات متحده، حق نظارت بر PCAOB و تأیید مقررات، استانداردها و بودجه آن را دارد. بودجه فعالیت‌های PCAOB از طریق حق سالانه پشتیبانی حسابداری مقرر بر اساس ضوابطی خاص، توسط شرکت‌های سهامی عام و کارگزاران بورس تأمین می‌گردد.

برخی از محورهای اصلی قانون ساربینز - اکسلی عبارتند از:

## ۱- استقلال حسابرسی:

در این بخش استانداردهای استقلال حسابرسان برای محدود نمودن تعارض منافع آنان، شرایط تأیید حسابرسی جدید، چرخش شریک حسابرسی و الزامات گزارشگری حسابرسی بیان گردیده است. همچنین مؤسسات حسابرسی از ارائه خدمات غیرحسابرسی از قبیل مشاوره به همان صاحبکار منع گردیده‌اند.

یکم: تا زمان اجرائی شدن قانون ساربینز - اکسلی و به وجود آمدن هیات اشتباهات حسابداری شرکت‌های سهامی عام یا PCAOB حرفه حسابرسی از طریق انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA)، در ایالات متحده، حرفه‌ای خود انتظام محسوب می‌گردید.

دهه ۹۰ میلادی ایالات متحده را با فضاحت‌های حسابداری شناخته شده‌ای برای مردم آمریکا از جمله ورشکستگی‌های مبتنی بر سندسازی توسط شرکت‌های سهامی عام بزرگ مواجه ساخت. بخش عمده‌ای از این ورشکستگی‌های ساختگی ریشه در "تجدید ارائه‌های حسابداری" یا "اصلاح صورت‌های مالی گذشته" رو به تزاید داشت. اوج این فضاحت‌ها در بین سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۲ مربوط به شرکت‌های Enron و World Com بود و حسابرس مستقل هر دو شرکت یعنی Arthur Andersen، یکی از ۵ مؤسسه حسابرسی بزرگ دنیا، هر چند که فضاحت‌های شرکت‌های دیگر از جمله Adelphia، Tyco International و Peregrine Systems هم کمتر از دو شرکت اول نبود. نتیجه فضاحت‌های مالی و حسابداری این شرکت‌ها بیچاره شدن سرمایه‌گذاران و آسیب جدی به اعتماد آنان به صورت‌های مالی ارائه شده توسط مدیران شرکت‌ها و گزارش حسابرسان مستقل و بازار سرمایه بود.

برای رویارویی با فضاحت‌های به بار آمده، در سال ۲۰۰۲ قانونی در مجلس سنا به نام "قانون اصلاح حسابداری شرکت‌های سهامی عام و حفاظت سرمایه‌گذاران" و در مجلس نمایندگان با نام "قانون مسئولیت و حساب‌پذیری شرکت‌ها و حسابرسان" تصویب گردید که عموماً به نام دو سناتور ارائه دهنده طرح و به نام قانون ساربینز - اکسلی شناخته می‌شود. هر چند که قانون مزبور الزامات گسترده‌ای را بر عهده هیات مدیره شرکت‌های سهامی عام، مدیریت و حسابرسان مستقل آنها قرار داده است. لیکن الزاماتی را هم برای سایر شرکت‌ها تعیین نموده است. بر اساس این قانون مدیریت ارشد شرکت‌های سهامی عام باید شخصاً صحت اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی را گواهی



۵- اجرای سایر وظائف و اقداماتی که هیات مدیره برای ترویج استانداردهای حرفه‌ای مناسب تشخیص داده و منجر به بهبود و ارتقای کیفیت خدمات حسابرسی توسط مؤسسات حسابرسی ثبت شده نزد PCAOB و کارکنان آن‌ها می‌گردد؛

۶- با تأیید بورس اوراق بهادار در دادگاه‌های ایالتی، مرکزی و یا هر دادگاه دیگر، به نام خود به عنوان شاکی طرح دعوا نموده یا به عنوان مشتکی عنه دفاع نماید؛

۷- عملیات و وظایف خود را اجرا، دفاتر کار خود را نگهداری و تمام حقوق قانونی خود را در سراسر ایالات متحده بدون توجه به الزامات قوانین ایالتی یا شهرداری‌ها اجرائی نماید؛

۸- استخدام کارکنان، حسابداران، و کلا و سایر عوامل ضروری یا مناسب برای انجام ماموریت PCAOB با حقوق قابل مقایسه در سطح بخش خصوصی برای کلیه رده‌ها برای جذب اشخاص حرفه‌ای ماهر و با تجربه مورد نیاز به منظور نظارت سراسری بر مؤسسات حسابرسی؛

۹- تخصیص، تعیین و وصول حق پشتیبانی حسابداری برای تأمین مالی PCAOB؛ و

۱۰- انعقاد قرارداد، صدور اوراق و پذیرش تعهدات و انجام هر اقدام ضروری، مناسب، ضمنی و اتفاقی برای انجام عملیات خود و به اجرا درآوردن حقوق قانونی خود تحت قانون ساربینز - اکسلی.

خلاصه آن که تلاش برای بازگرداندن اعتماد سرمایه‌گذاران و هراس از تداوم آوار شدن بازار سرمایه بزرگترین اقتصاد دنیای سرمایه‌داری موجب گردید که قانونی اقتدار بخش به بورس اوراق بهادار آمریکا به عنوان متولی بازار سرمایه و به منظور شفافیت بخشی به اطلاعات مالی و جلوگیری از رانت‌های اطلاعاتی کارگزاران بورس اوراق بهادار، سوء استفاده‌ها و دستکاری، حسابسازی، تقلبات شرکت‌های سهامی عام و حسابرسان آنها تدوین و به اجرا درآید. کشوری که در سال ۲۰۱۵ از نظر سازمان شفافیت بین‌المللی در رتبه شانزدهم در میان ۱۶۸ کشور از نظر شفافیت و فساد مالی قرار داشته است. در چنین کشوری و بدین سان حرفه حسابرسی و حسابداری به عنوان یکی از سه حرفه بالای دهه‌های گذشته خود انتظامی خود را از دست می‌دهد.

#### دوم: شفافیت و فساد مالی

سازمان شفافیت بین‌المللی (Transparency International Organization) شفافیت را عبارت از نور افکندن بر معاملات مشکوک، اجرای ضعیف قوانین و مقررات، فعالیت‌های غیر مجاز و درآمدهای نامشروعی که حکومت خوب و فعالیت‌های تجاری مبتنی بر ضوابط اخلاقی و جامعه را در مقیاس وسیع سست می‌کند. شفافیت نور افکندن بر مقررات، طرح‌ها، فرآیندها و اقدامات برای وقوف از کم و کیف آن‌ها می‌باشد. شفافیت سبب می‌شود که مدیران، اعضای هیات مدیره‌ها و فعالین تجاری به روشنی و به نحوی قابل درک عمل نموده و در مورد فعالیت‌هایشان گزارشگری نمایند، بدین معنی که در مقابل عموم مردم و جامعه پاسخگو باشند و این مطمئن‌ترین راه برای محافظت از فساد مالی بوده و سبب افزایش اعتماد مردم می‌گردد. این سازمان با تعریف شفافیت، ضمن بیان اشکال مختلف آن، فساد مالی را سوء استفاده از قدرت واگذار شده برای نفع شخصی تعریف می‌کند که بسته به مبلغ و بخش

#### ۲- مسئولیت شرکت

این قانون بالاترین مدیران ارشد اجرائی شرکت‌های سهامی عام را ملزم می‌نماید که مسئولیت شخصی در مورد درستی و کامل بودن گزارش‌های مالی بپذیرند. قانون مزبور تعامل بین حسابرسان مستقل و کمیته حسابرسی شرکت سهامی عام را معین نموده و مسئولیت مدیران ارشد شرکت‌ها در مورد درستی و اعتبار گزارش‌های مالی شرکت‌های سهامی عام را مشخص می‌کند. این قانون محدودیت‌های مشخص عمل و رفتار مدیران ارشد شرکت را بر می‌شمارد که عدم رعایت آنها منجر به از دست دادن منافع و جرائم مدنی می‌گردد.

#### ۳- افشاهای مالی گسترده

در قانون الزامات گزارشگری در مورد رویدادهای مالی، از جمله رویدادهای مالی خارج از ترازنامه، ارقام پیش بینی و معاملات سهام مدیران ارشد شرکت، افزایش یافته است. به منظور حصول اطمینان از درستی گزارش‌های مالی و افشاهای کنترل‌های داخلی و گزارش در مورد آنها را برای حسابرسی و گزارشگری الزامی نموده است. همچنین گزارشگری مالی به هنگام در مورد تغییرات با اهمیت شرایط مالی و رسیدگی گسترده مشخص توسط بورس اوراق بهادار و یا نمایندگان آن در مورد گزارش‌های مالی شرکت‌های سهامی عام، از موارد الزام آور این قانون می‌باشد.

#### ۴- تعارض منافع تحلیلگران اوراق بهادار

در این مورد، معیارهایی برای کمک به برگرداندن اعتماد سرمایه‌گذاران به گزارشگری تحلیلگران اوراق بهادار مشخص شده است. قانون ضمن بیان شیوه عمل تحلیلگران اوراق بهادار، افشای تعارض منافع دانستن را الزامی می‌نماید.

#### ۵- شرکت‌های سهامی عام و جوابگوئی تقلبات جزائی

در قانون، مجازات جنائی مشخصی برای حسابسازی، از بین بردن و دستکاری و تغییر اسناد و مدارک مالی یا ممانعت غیر مجاز و معارضه در تحقیقات و دادن حفاظت‌های مشخص به ارائه دهندگان اطلاعات از تخلفات و تقلبات شرکت پیش بینی شده است.

سایر موارد اصلی و عمده در این قانون به منابع و اختیارات بورس اوراق بهادار، بررسی‌ها و گزارش‌های، افزایش مجازات کیفری مدیران ارشد یا در اصطلاح یقه سفیدها، الزام امضای اظهارنامه مالیاتی توسط بالاترین مدیر اجرائی شرکت سهامی عام و جوابگوئی به تقلبات شرکت‌های سهامی عام می‌باشند.

برای انجام وظائف خود PCAOB اختیارات بسیار گسترده‌ای دارد از جمله:

۱- ثبت مؤسسات حسابرسی تهیه کننده گزارش حسابرسی برای ناشرین و کارگزاران؛

۲- تدوین استانداردهای حسابرسی، کنترل کیفی، اخلاق حرفه‌ای، استقلال و سایر استانداردهای مرتبط با تهیه گزارش حسابرسی برای ناشرین؛

۳- انجام بازرسی از مؤسسات حسابرسی ثبت شده نزد PCAOB؛

۴- انجام تحقیقات و اقدامات انضباطی و برقراری مجازات علیه مؤسسات حسابرسی ثبت شده نزد PCAOB و اشخاص وابسته به مؤسسات مزبور (از جمله جریمه تا مبلغ ۱۰۰ هزار دلار برای حسابرسان منفرد و تا ۲ میلیون دلار برای مؤسسات حسابرسی)؛



از زمان تأسیس مراکز تهیه و توزیع کالا در سال‌های دور و شکل‌گیری آغازین رانتهای اقتصادی تا توزیع بارانه‌های نقدی بدعت گذاشته شده در دولت نهم و دهم مشاهده نموده‌ایم. همچنین فراموش نکرده ایم که بدلیل کنترل قیمت‌ها به شیوه‌های نسنجیده، مواد اولیه به جای تولید به ضایعات تبدیل و با نرخ‌های غیر کنترل شده در بازار به فروش می‌رسید.

استقرار عدالت و آزادی منجر به توسعه سیاسی و اجتماعی شده و سلامت جامعه را با کمترین و کوچکترین نهادهای نظارتی آن هم برای محدود نمودن تخلفات و تقلبات احتمالی برخی از افراد حفظ می‌کند. حال بیندیشیم، وقتی شانزدهمین کشور جهان یعنی ایالات متحده، برای بازیابی اعتماد متزلزل شده سرمایه‌گذاران اقتصاد لیبرالی اقدام به ایجاد چنان نهاد قدرتمندی برای نظارت بر عملکرد و گزارشگری مالی شرکت‌های سهامی عام و حسابرسان آن‌ها می‌نماید، کشورهایی مانند کره شمالی و سومالی برای شفافیت و دور شدن از فساد مالی به نهاد نظارتی با چه گستردگی و در چه مقیاسی نیاز دارند.

#### چهارم: نگاه من در باره ضرورت نهاد ناظر در کشور در حوزه حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی و چه باید کرد؟

به قول سعدی:

چو در طاس لغزنده افتاد مور

رهاننده را چاره باید نه زور

من هم به وجود نهاد ناظر در کشور در حوزه حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی باور دارم. همچنین، من باور دارم که حسابرسی در خلاء فیزیکی و در شرایط آزمایشگاهی صورت نمی‌پذیرد. این نهاد نظارتی، زمانی کارائی خواهد داشت که بستر اقتصادی - اجتماعی سالمی فراهم آید. آن زمان خواهد بود که صورت‌های مالی، گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی به عنوان سندی محکم از سوی جامعه شناخته شده و حسابرسان سپر تقلبات مالی و مالیاتی نخواهند بود. در جامعه‌ای که قانون گریزی، عدم پاسخگویی مالی و حسابدھی، فرار مالیاتی ریشه کن نشده و رانتهای اطلاعاتی و وابستگی به مراکز ثروت و قدرت، قاچاق و پولشویی پا بر جا باشد، و به قول آقای دکتر محسن رنایی در مقاله اسید پاشی به اقتصاد ایران اینهمه پنجره شکسته در آن وجود داشته باشد، به رغم ضرورت تأسیس، به کارائی و کفایت چنان نهاد نظارتی تا زمان جمع آوری اسید پاشان به چهره اقتصاد ایران از سطح کشور و ترمیم و تعویض این پنجره‌های شکسته، به رغم میل باطنی نمی‌توانم خوشبین باشم. آرزوی آن روزی را دارم که با ریشه کن شدن فساد مالی و گسترش عدالت و توسعه اقتصادی - اجتماعی و سیاسی در کشور عزیزمان ایران نیاز به نهادهای نظارتی عریض و طویل وجود نداشته، فرهنگ و اخلاق انسانی و ایرانی تا آن سطح ارتقا پیدا کند که ما هم همانند فرخی یزدی بر خود باایم و بخوانیم که:

تا عمر بود، درستی آئین من است

بدخواه کژی، مسلک دیرین من است

آزادی و خیر خواهی نوع بشر

مقصود و مرام و مسلک و دین من است

وقوع آن به عنوان بزرگ، ناچیز و سیاسی طبقه بندی می‌شوند. این سازمان با انتشار شاخص مشاهده فساد ۲۰۱۵ Corruption Perception Index مجموعاً ۱۶۸ کشور را از نظر شفافیت و فساد مالی رتبه بندی نموده است که ده کشور تمیز و شفاف و کمتر آلوده به فساد مالی به ترتیب عبارتند از دانمارک با ۹۱ امتیاز، فنلاند، سوئد، نیوزیلند، هلند، نروژ، سوئیس، سنگاپور، کانادا و آلمان قرار دارند. در انتهای این فهرست کشورهای عراق، لیبی، افغانستان، کره شمالی و سومالی واقع شده‌اند. کشور ما با ۲۷ امتیاز در رتبه یکصد و سی ام این فهرست واقع شده است.

#### سوم: نهادهای نظارتی

تأسیس نهادهای نظارتی در واقع با هدف حصول اطمینان از درستی جریان امور و کارکرد درست سیستم‌ها صورت می‌گیرد، لیکن این که نهاد نظارتی از کارائی لازم برخوردار بوده و به هدف‌های تعیین شده دست پیدا می‌کند، نیاز به واکاوی اجتماعی دارد، چه بسا تأسیس نهادهای نظارتی به رانتهای میزهای نظارتی منتج شود و تأسیس نهادهای ناظری برای نظارت بر کار این نهادهای نظارتی ضرورت بیاید و این گرفتار شدن در دور باطلی است که حاصل آن هدر دادن منابع ملی و دست نیافتن به هدف سلامت مالی و اخلاقی مورد نظر مؤسسون نهادهای نظارتی خواهد بود.

ضرورت وجود نهادهای نظارتی کاراً در جوامع مختلف برای حفاظت از حقوق اقتصادی، اجتماعی و سیاسی مردم از دیر باز مورد پذیرش بوده است. تشکیل و تأسیس نهادهای نظارتی پیچیده و متوالی در دنیای امروز بیشتر در جوامعی اتفاق می‌افتد که از صورت‌بندی اقتصادی - اجتماعی سوسیال دموکراتیک بی‌بهراند.

در جوامع سوسیال دموکراتیک شرایط برای فعالیت اقتصادی سالم ایجاد شده و هزینه‌های اجتماعی آموزش و بهداشت جامعه از طریق فعالیت‌های اقتصادی مردم آن جوامع تأمین می‌شود و نسل‌های رو به رشد و فعال آتی با کمترین دغدغه و با تکیه به آموزه‌های اخلاقی سالم و انسانی و کارآمد امیدوارانه کار و زندگی بدون ریا و تزویر، دو روئی و دغلکاری را یاد گرفته و محافظین و مدافعین سلامت جامعه و وطن پرستان واقعی جوامع خود می‌گردند. فهرست منتشر شده توسط سازمان شفافیت بین‌المللی این

واقعیت را روشن می‌کند که شفاف ترین و کم فساد ترین کشورها، کشورهای سوسیال دموکراتیک اروپائی هستند. علیرغم ادعاهای رایج، سوسیالیسم بدون دموکراسی توان مقابله با فساد مالی را ندارد، امری که در مورد کشور شوروی پیش از فروپاشی با وجود حاکمیت ایدئولوژی بدلیل وجود دیکتاتوری حزبی به رغم وجود نهادهای نظارتی متعدد، فساد در تمام سطوح جامعه نهادینه گردیده بود. با این موضوع‌ها در کتابهای پروستاریکا و گلاسونسوت برخورد می‌کنیم. به طور نمونه، مدیران صنایع خودرو سازی برای دریافت پاداش از فلز بیشتری در تولید بدنه خودرو استفاده می‌کردند که باعث اتلاف منابع و توسعه فساد می‌گردید. مشابهاً و به رغم ادعاهای سوسیالیسم بدون دموکراسی، جایگاه کشور کره شمالی همچنان در میان کشورهای انتهایی فهرست عدم شفافیت و فساد مالی قرار دارد.

در کشور خودمان هم فسادهای مالی را در دوره‌های مختلف