

نهادهای نظارتی در ایالات متحد

✍ حمیدرضا کیهانی

پیشگفتار

امروزه در بسیاری از کشورهای جهان، پس از زمینه‌سازی و استقرار محیط کنترلی مناسب در ساختار فعالیتهای اقتصادی، موضوع نظارت بر عملکرد مؤسسه‌های حسابرسی و گزارش‌شدهای آنها از طریق تشکیل نهادهای نظارتی نیز از جایگاه ویژه‌ای برخوردار است. این نهادهای نظارتی توسط مجمع بین‌المللی ناظران بر حساب‌برسان مستقل^۱ (IFAIR) کنترل می‌شوند که آشنایی با نهاد یادشده و عملکرد آن در شماره پیش نشریه ارائه شد. در این مقاله سعی بر این است که در ابتدا مختصری به نهادهای نظارتی امریکا بپردازیم و سپس نهاد نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام^۲ (PCAOB) در امریکا که مرتبط با حسابرسی شرکتهای سهامی عام می‌باشد را با شرح و تفصیل بیشتری جهت استفاده همپیشگان محترم به نگارش بیاوریم.

کمیسیون بورس و اوراق بهادار

کمیسیون بورس و اوراق بهادار^۳ (SEC) امریکا یک نهاد فدرال در ایالات متحد امریکا است. مأموریت اصلی این کمیسیون، حمایت از سرمایه‌گذاران، تثبیت و ایجاد نظم در بازار، و تسهیل در سرمایه‌گذاری می‌باشد. کمیسیون بورس و اوراق بهادار همچنین اعضای اصلی و فعال در بورسهای جهانی را نظارت می‌کند که این نظارت مشمول بورسهای اوراق بهادار، کارگزاران و معامله‌گران بورس، مشاوران سرمایه‌گذاری،

هیئت قانون‌گذاری اوراق بهادار شهرداری

هیئت قانون‌گذاری اوراق بهادار شهرداری^۵ (MSRB) به‌عنوان هیئت قانون‌گذاری اوراق بهادار در شهرداریها انجام وظیفه می‌کند. این نهاد که در سال ۱۹۷۵ در پی اعمال اصلاحات در قانون اوراق بهادار آمریکا تأسیس شد، خودنظارتی می‌باشد. مسئولیت اصلی این نهاد حمایت از سرمایه‌گذاران، شرکتها و نهادهای مربوط به شهرداریها و منافع عمومی است که این وظایف را از طریق ترویج و حمایت از بازار عادلانه و کارآمد شهرداریها، نظارت بر مؤسسه‌هایی که با اوراق بهادار شهرداری سروکار دارند، عهده‌دار می‌باشد.

کمیسیون معاملاتی آتی کالا

کمیسیون معاملاتی آتی کالا^۶ (CFTC) یک نهاد مستقل بوده که اجازه قانونی برای نظم‌بخشیدن و نظارت بر معاملات آتی کالا و انتخاب روش شرایط تعادل در بازار ایالات متحده را عهده‌دار می‌باشد.

ناظران بر گزارشگری مالی در آمریکا

تا این‌جا نهادهای نظارتی در آمریکا به‌طور کوتاه معرفی شدند. حال برای ارائه تعریف جامع‌تری از ناظران بر گزارشگری مالی

و صندوقهای سرمایه‌گذاری می‌باشد. اصلی‌ترین وظیفه کمیسیون بورس و اوراق بهادار، انتشار اطلاعات مربوط به بازار، حمایت از معاملات صحیح و منصفانه و حمایت در برابر هرگونه تقلب می‌باشد.

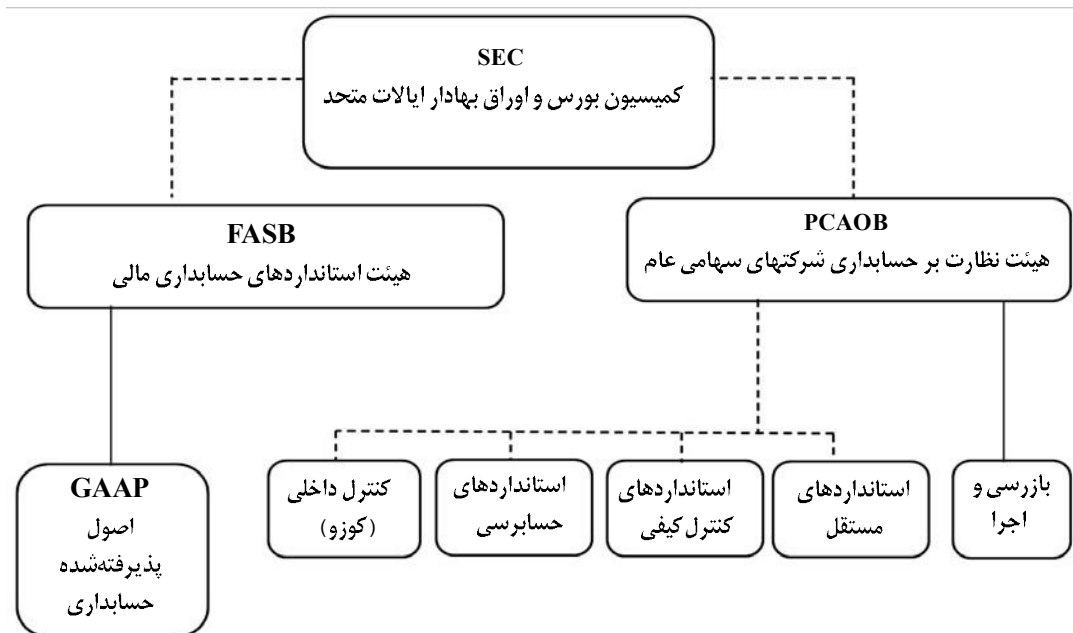
هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام

هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام (PCAOB) یک مؤسسه غیرانتفاعی در آمریکا است که توسط کنگره آمریکا تأسیس شد تا بر حسابداری شرکتهای سهامی عام و در راستای حفاظت از منافع سرمایه‌گذاران و منافع عمومی در تهیه گزارشهای حسابرسی صحیح، مستقل و حاوی اطلاعات مفید، نظارت کند.

سازمان تنظیم مقررات صنعت کارگزاری

سازمان تنظیم مقررات صنعت کارگزاری^۴ (FINRA)، بزرگترین نهاد ناظر مستقل بر مؤسسه‌های کارگزاری در آمریکا می‌باشد. مأموریتها و وظایف اصلی این مؤسسه حفاظت از سرمایه‌گذاران، یکپارچگی بازار، و نظارت بر تمام جنبه‌های صنعت کارگزاری می‌باشد.

شکل ۱- نهادهای نظارت بر گزارشگری مالی در آمریکا



و تصویب کند، و بر گزارشهای بازرسی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام و اقدام انضباطی آن نظارت و در آنها تجدیدنظر کند.

نحوه ثبت نام مؤسسه‌های حسابرسی

برای ثبت نام مؤسسه‌های حسابرسی در هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام، مؤسسه‌ها در ابتدا باید به صورت الکترونیکی فرم درخواست ثبت‌نام را تکمیل کنند. این فرم باید به تأیید هیئت‌مدیره هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام برسد. مؤسسه‌هایی که به دنبال ثبت‌نام خود در فهرست مؤسسه‌های مورد تأیید هیئت یادشده هستند، باید هزینه ثبت‌نام را نیز پرداخت کنند.

قانون ساربینز-اکسلی ۲۰۰۲ به هیئت‌مدیره هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام این اجازه را می‌دهد تا هزینه بررسی تقاضای ثبت مؤسسه‌ها را از آنها اخذ کند. هزینه بررسی و ثبت‌نام در حال حاضر به شرح جدول ۱ است. در این رابطه، درخور ذکر است که تا مبالغ مربوط به ثبت‌نام پرداخت نشود، هیچگونه بررسی در مورد تقاضای عضویت صورت نخواهد گرفت.

بعد از عضویت در هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام، کلیه مؤسسه‌های ثبت‌شده در این نهاد نظارتی، مشمول پرداخت هزینه سالانه به شرح جدول ۲ خواهند شد.

استقرار استانداردها، دستور عملها و نحوه صدور

گزارشهای حسابرسی

استانداردها و مقررات حسابرسی که توسط هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام تاکنون ارائه شده است، شامل موارد زیر می‌باشد. در ضمن، درخور ذکر است که استانداردها از ۳۱ دسامبر ۲۰۱۶ پس از بررسی و تأیید سازمان بورس و اوراق بهادار آمریکا به مرحله اجرا درآمدند.

- ۱- استانداردهای حسابرسی،
- ۲- مقررات اخلاقی و استقلال،
- ۳- استانداردهای کنترل کیفیت،
- ۴- استانداردهای گواهی‌دهی.

فرایند بازرسی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای

سهامی عام

هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام، کدام

در آمریکا، در ابتدا به شکل ۱ نگاه کنید و سپس برای روشن‌تر شدن وظایف و روشهای اجرایی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام، توضیحات کاملتری ارائه خواهد شد.

هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام

هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام یک نهاد خصوصی و غیردولتی می‌باشد که توسط کنگره آمریکا در سال ۲۰۰۲ با تصویب قانون ساربینز-اکسلی (SOX)، جهت نظارت بر مؤسسه‌هایی که حسابرسی مستقل شرکتهای سهامی عام را انجام می‌دهند، به وجود آمد. این اولین باری بود که حساب‌رسان در آمریکا زیر نظارت واحدی مستقل و بیرون از حرفه قرار می‌گرفتند. لازم به ذکر است که پیش از این حسابداران رسمی، زیر نظارت انجمن حسابداران رسمی آمریکا^۷ (AICPA) که در سال ۱۸۸۷ تأسیس شده بود و یکی از با سابقه‌ترین تشکل حرفه‌ای حسابداری در آمریکا و جهان و با قدمت بیش از ۱۳۰ سال است، قرار داشتند. هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام دارای پنج عضو حقیقی است که از سوی کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا و پس از رایزنی با رئیس هیئت‌مدیره بانک مرکزی آمریکا و وزیر اقتصاد و امور دارایی برای یک دوره پنج‌ساله انتخاب می‌شوند.

وظایف هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام

- ثبت مؤسسه‌های حسابرسی رسمی،
- استقرار استانداردهای حسابرسی، کنترل کیفی، اخلاق حرفه‌ای و سایر موارد مربوط به حسابرسی شرکتهای سهامی عام،
- انجام بازرسیها، تحقیقها و اقدام انضباطی مربوط به مؤسسه‌های حسابرسی رسمی، و
- نظارت بر انطباق امور مؤسسه‌های حسابرسی با قانون ساربینز-اکسلی.

زمانی که کنگره آمریکا، هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام را ایجاد کرد، به کمیسیون بورس و اوراق بهادار این اختیار را داد تا بر فعالیتهای هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام نظارت کند، اعضای این هیئت را انتصاب و یا عزل کند، مقررات و بودجه مربوط به هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام را تأیید

جدول ۲- هزینه سالانه مؤسسه‌های حسابرسی برای ادامه عضویت

مبلغ هزینه به دلار	اندازه مؤسسه حسابرسی
۱۰۰٫۰۰۰	مؤسسه‌های با بیش از ده‌هزار کارمند و ۵۰۰ مشتری
۲۵٫۰۰۰	سایر مؤسسه‌ها با بیشتر از هزار کارمند و ۲۰۰ مشتری
۵۰۰	تمام سایر مؤسسه‌ها

جدول ۱- هزینه بررسی و ثبت نام مؤسسه‌های حسابرسی

تعداد مشتریان مؤسسه‌های حسابرسی	مبلغ هزینه به دلار
از ۰ تا ۴۹ شرکت	۵۰۰
از ۵۰ تا ۱۰۰ شرکت	۳٫۰۰۰
از ۱۰۱ تا ۱۰۰۰ شرکت	۲۹٫۰۰۰
از ۱۰۰۱ به بالا	۳۹۰٫۰۰۰

تا بازرسی‌های لازم را در مورد مؤسسه‌هایی که در آن کشورها ثبت شده‌اند انجام دهد.

اهداف بازرسی

بازرسی‌های هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام بر دو نکته تمرکز دارد:

۱- این‌که حسابرسی‌های انجام‌شده از سوی مؤسسه‌های حسابرسی، به چه نحوی انجام شده است.

۲- این‌که اثر بخشی سیاست‌های کنترل کیفی مؤسسه‌های حسابرسی در انجام فرایندهای حسابرسی چگونه بوده است.

به‌طور کلی، هدف این است که مشخص شود آیا بازرسی‌ها به‌گونه‌ای طراحی شده‌اند که نواقص و کمبودهای مؤسسه‌های حسابرسی در انجام حسابرسی شرکت‌های سهامی عام، مشخص گردد، و همچنین آشکار شود که آیا در کنترل کیفی اعمال شده از سوی مؤسسه‌های حسابرسی، ضعفی بوده است یا نه؟

بازرسی چگونه آغاز می‌شود؟

قبل از آغاز بازرسی، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام به مؤسسه حسابرسی زمان شروع انجام عملیات را اطلاع‌رسانی می‌کند و اطلاعات زیر را از مؤسسه درخواست می‌کند:

۱- اطلاعات مربوط به قراردادها، مؤسسه حسابرسی با شرکت‌های سهامی عام.

۲- اسامی کارکنانی که حسابرسی توسط آنها انجام شده است.

به‌طور معمول بازرسی در محل مؤسسه مورد نظر انجام می‌شود و در بعضی از موارد نیز، به‌ویژه در مورد مؤسسه‌های حسابرسی کوچک، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام مدارک و کارهای انجام‌شده را در محل خود مورد بررسی قرار می‌دهد و پرسش‌های لازم را از طریق تلفن از مؤسسه بررسی شونده سؤال

مؤسسه‌ها را مورد بازرسی قرار می‌دهد و این بازرسی هر چند وقت یکبار انجام می‌پذیرد؟

حدود ۱۸۶۰ مؤسسه حسابرسی در هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام ثبت‌نام کرده‌اند. هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام آن دسته از مؤسسه‌هایی که طی سال بیش از ۱۰۰ شرکت سهامی عام را حسابرسی کرده‌اند، سالی یکبار بازرسی می‌کند و آن دسته از مؤسسه‌هایی که تعداد شرکت‌های سهامی عام کمتری را حسابرسی کرده‌اند، حداقل هر سه سال یکبار بازرسی می‌کند.

در ضمن، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام مؤسسه‌های حسابرسی را که حسابرسی شرکت‌های سهامی عام را انجام نمی‌دهند ولی در تهیه گزارش حسابرسی و عملیات بررسی آنها به مؤسسه‌های حسابرسی دیگر کمک می‌کنند را نیز بازرسی می‌کند.

برنامه بازرسی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام حتی شامل آن دسته از مؤسسات حسابرسی خارجی که در حسابرسی شرکت‌های سهامی عام امریکا دخیل هستند نیز می‌شود. بیش از ۸۸۲ مؤسسه حسابرسی خارجی نیز در هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام ثبت‌نام شده‌اند و این مؤسسه‌ها ممکن است شرکت‌های امریکایی را که در خارج از امریکا شعبه دارند حسابرسی کنند. بدیهی است که این مؤسسه‌ها نیز همانند روش‌های اعمال شده در بازرسی مؤسسه‌های حسابرسی امریکایی، بازرسی خواهند شد.

هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام با بسیاری از حوزه‌های گزارشگری در نقاط مختلف دنیا تفاهم‌نامه و قراردادهایی را امضا کرده است که به این نهاد اجازه می‌دهد

می‌کند.

پرونده‌های حسابرسی جهت بازرسی چگونه انتخاب می‌شود؟

در مورد مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام یک رویکرد مبتنی بر ریسک را جهت انتخاب قراردادهای حسابرسی و بررسی آنها در پیش می‌گیرد. در نتیجه، بازرسیها شامل انتخاب تصادفی و یا یک نمونه از کارهای شرکت‌های سهامی که حسابرسی آنها توسط مؤسسه صورت گرفته، می‌شود.

هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام برای شناسایی و مشخص کردن پرونده‌های حسابرسی که موارد سخت و پیچیده‌ای دارند، از ابزار مختلفی استفاده می‌کند. این عوامل شامل موارد ریسک ماهیت شرکت، نقش شرکت در بازارهای پویا و سایر عوامل موثر، نظیر نوع و اندازه شرکت سهامی عام که مؤسسه حسابرسی با آن قرارداد دارد، می‌باشد. همچنین، نتایج بازرسیهای قبلی و یافته‌های کسب‌شده از مدیریت ریسک داخلی و فرایندهای بازرسی در فرایند انتخاب پرونده‌های مورد بررسی، سهم مهمی دارند. همچنین، بازرسان هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام کارها و تاریخچه بازرسیهای سایر شرکایی که شرکت‌های سهامی را حسابرسی کرده‌اند را نیز مورد توجه قرار می‌دهند.

در مورد مؤسسه‌هایی که تعداد قراردادهای کمتری با شرکت‌های سهامی دارند، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام به‌طور معمول در زمان بازرسی، تمام پرونده‌های حسابرسی آنها را بازرسی می‌کند و یا این‌که پرونده حسابرسی آن دسته از شرکت‌هایی را که بیشترین سهم بازار سرمایه را دارند، مورد توجه بیشتری قرار می‌دهد. در ضمن، اگر مؤسسه حسابرسی کوچک چندین شریک داشته باشد که در حسابرسیهای شرکت‌های سهامی حضور داشته‌اند، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام تلاش می‌کند تا در زمان بازرسی، حداقل یک کار حسابرسی انجام شده توسط هر یک از شرکا را بازرسی کند.

همچنین، باید در نظر داشت که بازرسان هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ریسک حسابرسی در انتخاب فعالیت‌های مؤسسه‌های حسابرسی کوچک را نیز مدنظر

قرار می‌دهند. برای نمونه، چنانچه یک مؤسسه حسابرسی کوچک واقع در امریکا حسابرسی شرکتی را انجام می‌دهد که در خارج از امریکا است و نیازمند این است که زبان آن کشور و فعالیت‌های تجاری محلی آن کشور را بداند، احتمال این‌که این قرارداد از سوی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام مورد بررسی قرار بگیرد، بسیار زیاد است.

اهمیت کاربرگ‌های حسابرسی

کاربرگ‌های حسابرسی از اهمیت ویژه‌ای در بازرسی برخوردارند. طبق استانداردهای هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، کاربرگ‌های حسابرسی باید به‌گونه‌ای باشند که یک حسابرس با تجربه که در عملیات حسابرسی آن شرکت دخیل نبوده است، بتواند با استفاده از آن کاربرگ‌ها ماهیت، زمان، حجم و نتایج عملیات انجام شده را درک کند، و در نهایت نتیجه‌گیری لازم را انجام دهد.

هیئت نظارت چگونه یک مؤسسه حسابرسی را بازرسی می‌کند؟

به‌استثنای مؤسسه‌های حسابرسی خیلی کوچک، بازرسیها شامل کل فعالیت مؤسسه حسابرسی نمی‌شود، بلکه بر قسمت‌هایی تمرکز می‌شود که برای بازرسان چالش برانگیز جلوه می‌کنند. هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام از قبل به مؤسسه حسابرسی مورد نظر در مورد کارهای حسابرسی که قرار است بررسی شوند، اطلاع می‌دهد و حتی قسمت‌هایی که قرار است بررسی شوند را به اطلاع مؤسسه حسابرسی می‌رساند و آن مؤسسه موظف است اطلاعات لازم مربوط به آن قسمت‌ها را برای بازرسان هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام فراهم کند.

در مورد هر پرونده حسابرسی که انتخاب می‌شود، گروه بازرسی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام با گروهی که کار حسابرسی را انجام داده‌اند ملاقات می‌کند و کاربرگ‌های مؤسسه حسابرسی را بازرسی و بررسی می‌کند. هدف بازرسان این است که نحوه انجام حسابرسی را تجزیه و تحلیل کنند و برای پرسش‌های زیر پاسخ پیدا کنند:

الف- آیا مؤسسه حسابرسی استانداردهای حسابرسی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام را در فعالیت‌های خود اجرا نموده است؟

حسابرس شاید در شرایط و موقعیت خاص در به‌کارگیری استانداردها از قضاوت حرفه‌ای خود استفاده کند. در بسیاری از مواقع، حسابرس ممکن است از روشهای مختلفی برای رسیدگی استفاده کند و در این شرایط مشخص کردن این نکته که بهترین روش حسابرسی کدام است، ممکن است چالش برانگیز باشد و یا در بعضی از شرایط نیز ممکن است مؤسسه‌های حرفه‌ای در مورد این که استانداردها چه چیزی را الزام داشته‌اند، به نتایج مختلفی برسند. در چنین مواردی، بازرسان هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام به دنبال شواهدی می‌گردند که بیانگر نحوه رسیدن حسابرس به قضاوت حرفه‌ای خود باشد. به‌طور کلی، هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام انتظار دارد که حسابرس شواهد قضاوت حرفه‌ای را در کاربرگهای حسابرسی خود مستند کرده باشد.

هرگاه هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام ابهام و یا اشکالی در خصوص کاربرد اصول پذیرفته‌شده حسابداری در صورتهای مالی شرکت مورد رسیدگی داشته باشد، مؤسسه حسابرسی به شرکت حسابرسی شده این موضوع را اطلاع می‌دهد. در این حالت، شرکت با کمیسیون بورس و اوراق بهادار ایالات متحد موضوع را مطرح می‌کند و مرجع مذکور به‌عنوان مرجع نهایی ممکن است تصمیم بگیرد که چگونه اصول پذیرفته‌شده حسابداری در صورتهای مالی شرکت سهامی عام مورد استفاده قرار بگیرد.

کمیته‌های حسابرسی چه نقشی در بازرسها دارند؟

بازرسی یک پروژه حسابرسی شامل بررسی هرگونه ارتباط بین مؤسسه حسابرسی و کمیته حسابرسی شرکت مورد رسیدگی می‌باشد. به‌عنوان بخشی از این بررسی، گروه بازرسی‌کننده ممکن است با رئیس کمیته حسابرسی گفتگوهایی داشته باشد که به‌طور معمول این کار با تلفن انجام می‌شود.

مذاکره با رئیس کمیته حسابرسی شامل چه موضوعهایی ممکن است باشد؟

- تعداد و ماهیت گفتگوهای انجام‌گرفته بین حسابرس و کمیته حسابرسی.

- دیدگاه‌های کمیته حسابرسی در خصوص ارزیابی‌های حسابرس در ارتباط با تغییر برآوردهای حسابداری.

ب- آیا مؤسسه حسابرسی، آن قسمتهایی از صورتهای مالی را که با اصول پذیرفته‌شده حسابداری^۱ (GAAP) مطابقت ندارند، شناسایی کرده است؟

ج- آیا مؤسسه حسابرسی صحت صورتهای مالی را بررسی کرده است؟

د- آیا طبق الزامها و قوانین کمیسیون بورس و اوراق بهادار ایالات متحد و هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام، نشانه و دلیلی وجود داشته که مؤسسه حسابرسی مستقل نبوده است؟

اگر در کاربرگهای حسابرسی نشان از نبود کفایت در رسیدگی حسابرس وجود داشته باشد که از دیدگاه بازرسان هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام رعایت آن لازم بوده است، این فرصت به مؤسسه حسابرسی داده خواهد شد تا توضیح لازم را ارائه دهد و مواردی را که در کاربرگهای حسابرسی مکتوب و مستند نشده است، بیان کند.

چه اتفاقی می‌افتد اگر در حسابرسی صورت‌گرفته، نقص و کمبودی وجود داشته باشد؟

اگر تیم بازرسی هیئت نقصانی را شناسایی کند و متوجه شود که حسابرسی انجام‌شده در راستای استانداردهای هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام نبوده است، ابتدا با مؤسسه حسابرسی شروع به گفتگو می‌کند. اگر ابهامهای بازرسان در جلسات گفتگو برطرف نشود یک «فرم توضیح» صادر خواهد شد تا مؤسسه حسابرسی به‌صورت مکتوب به ابهامهای بازرسان پاسخ دهد.

فرایند «فرم توضیح» این فرصت را به مؤسسه حسابرسی می‌دهد تا دیدگاه‌های خود را در مواردی از حسابرسی که مورد سؤال بازرسان است، بیان کند.

بعد از بررسی پاسخ مؤسسه حسابرسی، گروه بازرسی تصمیم می‌گیرد که آیا مؤسسه مورد نظر به‌صورتی شایسته و مناسب نگرانیهای بازرسان را برطرف کرده و یا این که این موضوع را باید به‌عنوان نقص و کمبود در گزارش بازرسی خود بیان کند.

استفاده حسابرس از قضاوت حرفه‌ای

از آنجاکه حسابرسها انجام‌شده باید مطابق با استانداردهای هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام انجام شوند،

• تعدیلهای حسابرسی.

• معاملات با اشخاص وابسته و برآوردهای مدیریتی.

البته پرواضح است که هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام عملکرد کمیته‌های حسابرسی را کنترل و مورد ارزیابی و بررسی قرار نمی‌دهد.

به‌جز مصاحبه با رئیس کمیته حسابرسی، اعضای گروه بازرسی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام با شرکت هیچگونه ارتباطی برقرار نمی‌کنند. هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام اطلاعات مربوط به روند بازرسی خود از کمیته حسابرسی را در تارنمای خود منتشر می‌کند. علاوه بر این، پیشنهادهای ارائه‌شده به حسابرس در مورد بازرسی انجام‌شده از مؤسسه حسابرسی را نیز در تارنمای خود منتشر می‌کند.

بازرسی از روشهای کنترل کیفی مؤسسه‌های حسابرسی
بررسی‌های هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام از سیستم کنترل کیفی مؤسسه‌های حسابرسی، بر این امر تمرکز دارد که آیا این سیستمها (کنترل کیفی) در حین انجام کار توسط مؤسسه‌های حسابرسی اجرا می‌شود؟ و آیا بر نحوه بررسی قراردادهای حسابرسی تأثیر می‌گذارد؟

محدوده توجه و بررسی‌های کنترل کیفی توسط هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام بر مؤسسه‌ها، هر سال نسبت به سال قبل قدری تغییر می‌کند. از جمله مواردی که مورد بررسی قرار می‌گیرند به شرح زیر می‌باشد:

بررسی ساختار و روشهای اجرایی و عملیاتی مؤسسه حسابرسی: فرایندهای این حوزه بر این امر تمرکز دارند که چگونه مدیریت، کار و فعالیت مؤسسه را انجام می‌دهد و این که آیا مدیریت، اخلاق حرفه‌ای در خصوص یکپارچگی، استقلال و کیفیت حسابرسی را به تدریج به کارکنان حرفه‌ای خود انتقال می‌دهد؟

بررسی شرکای مؤسسه: این جنبه از بازرسی در پی این است که مشخص کند که آیا نظارت شرکای مؤسسه، به‌طور صحیح و فنی و مناسب بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار می‌باشد؟ مواردی که در این خصوص مورد بررسی بازرسان قرار می‌گیرد، شامل ارزیابی عملکرد شریک، حقوق و مزایا، نحوه پذیرش شراکت یا همکاری و اقدام انضباطی می‌باشد.

بازرسان همچنین فرایندهای مؤسسه در تخصیص منابع شریک و میزان پاسخگویی و مسئولیتها در سطوح مختلف شرکای مؤسسه را مورد بررسی قرار می‌دهند.

بررسی پذیرش و ادامه کار: گروه بازرسی، سیاستها و فرایندهای مؤسسه در شناسایی و ارزیابی خطرهای موجود در پذیرش کار و ادامه قراردادهای حسابرسی شرکتهای سهامی را مورد ارزیابی قرار می‌دهد. بازرسان همچنین به دنبال این هستند که مشخص کنند آیا فرایندهای حسابرسی، پاسخگوی خطرهای شناسایی‌شده در جریان پذیرش و ادامه کار هستند؟ **بررسی استفاده از خدمات حسابرسی انجام‌شده توسط مؤسسه‌های حسابرسی وابسته خارجی:** کنترل کیفی حسابرسی‌های انجام‌شده در خارج از کشور (امریکا) یک موضوع بسیار مهم در بازرسی مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ می‌باشد. گروه بازرسی، سیاستها و فرایندهای مؤسسه حسابرسی در نظارت و بررسی کار انجام‌شده توسط مؤسسه‌های وابسته خارجی که بخشی از آن می‌باشد را نیز مورد بررسی قرار می‌دهد.

بررسی روشهای مؤسسه در نظارت بر عملیات حسابرسی: فرایندهای بازرسی این حوزه شامل ارزیابی و بررسی این مطلب است که مؤسسه‌های حسابرسی به چه نحوی کمبودها و نواقص موجود در عملیات حسابرسی خود را شناسایی، ارزیابی و رفع می‌کنند. این امر شامل روشهایی برای شناسایی و ارزیابی نواقص حسابرسی، سیاستها و روشهای مستقل و فرایندهای پاسخگویی به نقاط ضعف موجود در کنترل کیفی می‌شود.

تفاوت بین بازرسیهای متداول دوره‌ای و بازرسیهای اجرایی
هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام علاوه بر برنامه بازرسی متداول خود، یک برنامه بازرسی اجرایی یا اجباری نیز دارد. اگر مشخص شود که یک تخلف جدی توسط مؤسسه‌های حسابرسی رخ داده، ممکن است یک پرونده قضایی علیه مؤسسه آغاز شود که در آن مدارک و شواهد ارائه‌شده در دادگاه مورد سمع و بازدید مسئول پرونده حقوقی قرار می‌گیرد. اگر مسئول رسیدگی متوجه وقوع تخلف شود، مؤسسه یا فرد خاطی ممکن است به پرداخت جریمه نقدی، تعلیق و یا محرومیت از انجام حسابرسی شرکتهای سهامی

بررسی شدنی است که نهادی ناظر و مستقل در کشور و با برنامه‌ای هدفمند ایجاد گردد

عام، گزارش و پاسخ مؤسسه را به هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام تحویل می‌دهند. هیئت مذکور، نتایج بازرسی را با کارکنان خود مورد بحث قرار می‌دهد و ممکن است از بازرسان خود بخواهد که تغییرهایی در گزارش پیش‌نویس انجام دهند. وقتی که بیشتر اعضای هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام گزارش پیش‌نویس را تأیید کنند، این گزارش نهایی می‌شود.

بعد از تأیید هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام، گزارش نهایی بازرسی به مؤسسه حسابرسی ارسال می‌شود. مؤسسه این فرصت و امکان را دارد که از کمیسیون بورس و اوراق بهادار ایالات متحد تقاضا کند تا گزارش را مورد بررسی قرار دهد. اگر مؤسسه تقاضای بررسی توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار ایالات متحد را نداشته باشد، هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام قسمت عمومی گزارش را در تارنمای خود منتشر می‌کند و اگر مؤسسه تقاضای بررسی آن را توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار ایالات متحد بکند، انتشار گزارش تا پایان یافتن بررسی به تعویق می‌افتد.

بخشهای عمومی و غیر عمومی گزارش بازرسی

هر بازرسی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام در نهایت منجر به صدور یک گزارش مکتوب می‌شود.

عام، محکوم شوند. یافته‌های مسئول پرونده به اطلاع هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام می‌رسد و تصمیمهای هیئت نیز به استحضار سازمان بورس و اوراق بهادار رسانده می‌شود. قابل ذکر است که دستورات سازمان بورس و اوراق بهادار در دادگاه‌های فدرال قابل تجدیدنظر می‌باشد.

مراحل صدور گزارش بازرسی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام

بعد از پایان بازرسی و دریافت نظرها، بازرسان هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام یک گزارش پیش‌نویس را که محتوی یافته‌های آنها می‌باشد، آماده می‌کنند. گزارشهای پیش‌نویس در چندین مرحله در حوزه‌های داخلی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام مورد بررسی قرار می‌گیرند و ممکن است تجدیدنظر شوند. بعد از فرایند بررسی، گزارش پیش‌نویس جهت بررسی به مؤسسه حسابرسی داده می‌شود. هرگونه پاسخ کتبی مؤسسه، به عنوان قسمتی از گزارش نهایی بازرسی خواهد بود. در بعضی از موارد ممکن است پاسخ مؤسسه حسابرسی منجر به تغییرهایی در پیش‌نویس گزارش بازرسان هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام شود.

بازرسان هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی

محتوای گزارش بازرسی، شامل مواردی است که بازرسان در جریان انجام کار بدان رسیده‌اند. تمامی گزارش‌ها دارای یک بخش عمومی و یک بخش غیر عمومی می‌باشد که بخش اخیر کنترل‌های کیفی مؤسسه‌های حسابرسی را مورد بررسی قرار می‌دهد. لازم به توضیح است که اگر در جریان بازرسی هیچ ایرادی بر سیستم کنترل کیفی مؤسسه وارد نباشد، مطلبی در بخش غیر عمومی ذکر نخواهد شد.

موارد درج‌شدنی در بخش عمومی در گزارش بازرسی

در این بخش، گزارش بازرسی به توصیف مواردی می‌پردازد که از نظر هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام جزو نواقص و کمبودهای مهم حسابرسی محسوب می‌شوند. این نواقص ممکن است شامل اشتباه در اجرای فرایندهای مورد نیاز حسابرسی و اشتباه‌های ناشی از رعایت نشدن اصول پذیرفته‌شده حسابداری در صورت‌های مالی باشد (البته ذکر مطالب در این قسمت، به‌الزام به این معنی نیست که صورت‌های مالی اشتباه تهیه شده است).

بخش عمومی فقط شامل آن دسته از موارد حسابرسی می‌باشد که از دیدگاه هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام مهم هستند و مؤسسه حسابرسی در هنگام صدور گزارش حسابرسی به آنها توجه نکرده، ولی دلایل کافی در حمایت از صورت‌های مالی دارد. اگر نواقص حسابرسی مهمی یافت نشود، در بخش عمومی به این مطلب اشاره می‌شود. در ضمن در خور ذکر است که در بخش عمومی اشاره‌ای به نام و هویت شرکت‌های بررسی‌شده نمی‌شود و فقط با عنوان شرکت «الف» یا «ب» و غیره از آنها در گزارش نام برده می‌شود.

بخش عمومی این گزارش همچنین شامل توضیح در مورد گزارش‌های بازرسی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام می‌باشد که توسط بازرسان در این قسمت درج می‌شود. به‌طور مثال، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام اذعان می‌کند که گزارش‌های بازرسی به‌الزام نمی‌توانند معیاری در جهت امتیازدهی برای مؤسسه‌ها، به‌کار گرفته شوند. همچنین در گزارش‌های بازرسی به این موضوع اشاره می‌شود که نواقص حسابرسی بر پایه یک فرایند رسمی و به‌منابه رسیدگی‌های انجام‌شده توسط دادگاه‌ها نبوده و لذا

ممکن نیست به‌عنوان یک گزارش قطعی و نهایی باشد. در مورد مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ، قسمت عمومی گزارش شامل یک پیوست نیز می‌باشد که در آن روند بازرسی توضیح داده شده است. البته، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، فرایندهای بازرسی خاص را افشا نمی‌کند.

در پایان، این‌که قسمت عمومی گزارش، شامل هر نوع پاسخ‌گویی مؤسسه حسابرسی بازرسی‌شده به کمیته تدوین گزارش بازرسی نیز می‌باشد.

موارد درج‌شدنی در بخش غیر عمومی در گزارش بازرسی

اگر بازرسان، نقدی بر کنترل کیفی مؤسسه حسابرسی داشته باشند و یا مواردی را شناسایی کنند، در نتیجه آن، گزارش بازرسی دارای بخش غیر عمومی خواهد بود. لازم به ذکر است که بخش غیر عمومی در اختیار عموم قرار نمی‌گیرد.

بخش غیر عمومی شامل دیدگاه‌های هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در حوزه‌هایی می‌شود که در آن مؤسسه باید کنترل‌های کیفی خود را در انجام فعالیت حسابرسی، ارتقا دهد.

حوزه‌های مربوط به کنترل کیفی که در بخش غیر عمومی گزارش بدان اشاره می‌شوند، شامل موارد زیر هستند:

- روش‌های مؤسسه در تضمین استقلال، و
- اصول اخلاقی منعکس‌شده از سوی مدیریت مؤسسه و برنامه بازرسی داخلی مؤسسه.

البته موارد مربوط به کنترل کیفی ممکن است بر مجموعه‌ای از موارد شناسایی‌شده در یک قرارداد حسابرسی خاص نیز تمرکز داشته باشد که ممکن است شامل نبود موفقیت سیستم کنترل کیفی مؤسسه در اطمینان بخشی در یک حوزه خاص و به پیروی از استانداردهای حسابرسی باشد.

بخش غیر عمومی گزارش ممکن است جزئیات بیشتری از نواقص حسابرسی که در بخش عمومی بدان اشاره شده است را نیز شامل شود.

دسترسی به گزارش‌های بازرسی

بخش عمومی گزارش‌های نهایی‌شده در تارنمای هیئت

حسابرسی شده کند.

نقدهای وارد بر کنترل کیفی

مؤسسه حسابرسی ۱۲ ماه فرصت دارد تا به صورت مطلوب انتقادهای وارد بر کنترل کیفی را که از سوی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام بیان شده و در بخش غیر عمومی گزارش بازرسی بدان اشاره شده است، اصلاح کند. نرسیدن به موفقیت در اصلاح این موارد، منجر به افشای مطالب در بخش غیر عمومی گزارش خواهد شد. تشویق مؤسسه‌های حسابرسی در رفع انتقادهای هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام در مورد کنترل کیفی، موجب بهبود و ارتقای وضعیت کنترل‌های کیفی مؤسسه‌های حسابرسی در آینده خواهد شد.

موارد و اقدام اصلاحی که از سوی مؤسسه‌های حسابرسی صورت می‌گیرد، بستگی به ماهیت مشکلات کنترل کیفی شناسایی شده از سوی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام دارد. نمونه‌های اصلاحی شامل تغییر در فرایند حسابرسی مؤسسه‌ها و آموزش اضافی می‌شود. در مورد مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ یا حسابرسیهای پیچیده، هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام انتظار دارد که مؤسسه، تجزیه و تحلیلی از عوامل ایجادکننده مشکلات شناسایی شده داشته باشد و اقدام اصلاحی خود را با توجه به آن، طی بررسی تحلیلی انجام داده باشد.

بعضی از موارد مربوط به مسائل کنترل کیفی در مدت زمان کوتاهی با راهنمایی و آموزش بیشتر در حسابرسی امکان رفع شدن دارند و بعضی دیگر از آنها نیازمند مدت زمان بیشتری هستند.

در بازه زمانی ۱۲ ماهه‌ای که به مؤسسه‌ها داده می‌شود، کارکنان هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام با مؤسسه مورد نظر در ارتباط هستند تا مطمئن شوند که مؤسسه‌ها انتظارات هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام را به درستی درک کرده و قبل از پایان مهلت مقرر، نواقص موجود را رفع کرده باشند. در راستای این امور، هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام از مؤسسه‌های بزرگ می‌خواهد که در ظرف مدت ۶۰ روز پس از تاریخ

نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام به آدرس «www.pcaobus.org» در دسترس است. جهت دسترسی به کلیه گزارشهای بازرسی صادر شده از سوی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام، می‌توانید با ورود به صفحه **بازرسیها (Inspections tab)** که در صفحه اصلی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام گنجانده شده است، آنها را مشاهده کنید. فهرست موجود در این قسمت با توجه به نام مؤسسه، تاریخ صدور گزارش و یا کشوری که مؤسسه در آن مستقر است، قابلیت جستجو دارد.

اقدام اصلاحی

بازرسیها با قصد بالابردن کیفیت حسابرسی مؤسسه‌های حسابرسی صورت می‌گیرد و از آنها انتظار می‌رود که پاسخگویی موارد و مسائل مطرح شده در گزارشهای بازرسی خود باشند. بعد از دریافت گزارش بازرسی و قبل از صدور گزارش نهایی، مؤسسه بازدید شده باید تمام نواقص حسابرسی و نقدهای هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام را مورد بررسی و توجه قرار دهد.

رفع نواقص حسابرسی

استانداردهای حسابرسی، حسابرس را ملزم می‌کند که تأثیر روشهای مؤثر و اجرانشده بر عملیات حسابرسی خود را به منظور اظهار نظر حسابرسی، مدنظر داشته باشد. البته این زمانی است که حسابرس متوجه شود روشهای مناسب حسابرسی در زمان انجام بررسیها، انجام نشده است. در بررسی نواقص حسابرسی ذکر شده در قسمت اول گزارش، مؤسسه ممکن است به این نتیجه برسد که انجام کار اضافی را لازم بداند. همچنین، مؤسسه ممکن است تصمیم بگیرد که کاربرگهای مکمل را که حاوی اطلاعات اضافی درباره روشهای صورت گرفته قبلی هستند، و یا اطلاعات دیگری را، اضافه کند که اظهار نظر حسابرسی را حمایت کنند. در بعضی از موارد، ممکن است مؤسسه از اظهار نظر حسابرسی خود عقب‌نشینی کند و یا آن را اصلاح کند. در بعضی از اوقات، بازرسیهای هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام مواردی را مطرح می‌کنند که ممکن است مؤسسه حسابرسی شده را مجبور به تجدید بررسی صورتهای مالی

ختم کلام

همانگونه که بیان گردید کشورهای که در صدد بالا بردن ضریب اطمینان سرمایه‌گذاران به گزارش‌های حسابرسی می‌باشند، لازم است که زیر نظارت و کنترل هدفمند یک نهاد ناظر و مستقل باشند. در کلیه کشورهای علاقه‌مند به شفافیت، نهادهای ناظر مستقل آنها خود زیر کنترل یک نهاد بین‌المللی به نام مجمع بین‌المللی ناظران بر حساب‌رسان مستقل می‌باشند. در شرایط فعلی به جهت شرایط تحمیل شده تحریم بر کشور عزیزمان ایران، امکان ورود به مجمع بین‌المللی ناظران بر حساب‌رسان مستقل فراهم نشده است. ولی این امکان بررسی شدنی است که نهادی ناظر و مستقل در کشور و با برنامه‌ای هدفمند ایجاد گردد تا جامعه حسابداران رسمی ایران در چارچوب آن و با برنامه‌ای واحد و منسجم و بدون اعمال نظر بر ساختار درونی آن، ایفای نقش کند. 

پانوشتها:

- 1- IFIAR (International Forum of Independent Audit Regulation)
- 2- (PCAOB) Public Company Accounting Oversight Board
- 3- SEC (U.S. Securities and Exchange Commission)
- 4- FINRA (Financial Industry Regulatory Authority)
- 5- MSRB (Municipal Securities Rulemaking Board)
- 6- CFTC (US Commodity Futures Trading Commission)
- 7- AICPA (American Institute of Certified Public Accountants)
- 8- GAAP (Generally Accepted Accounting Principles)

منابع:

- FAF, www.accountingfoundation.org
- <http://www.Sec.gov/answers/pcaob.htm>
- CAQ, Guide to PCAOB Inspections, 2012

گزارش، یک برنامه مکتوب جهت اصلاح آن دسته از موارد کنترل کیفی که دارای اهمیت ویژه‌ای هستند را تهیه و ارسال دارند.

اگر هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام از اصلاحات مؤسسه راضی نباشد، در تارنمای خود آن قسمت از گزارش بازرسی را که به مشکلات کنترل کیفی پرداخته است، منتشر می‌کند. این در صورتی که است که این مشکلات از سوی مؤسسه به صورت رضایت‌بخشی مورد اصلاح قرار نگیرند. تصمیم‌گیری در مورد این که آیا مؤسسه به صورت مطلوبی اشکالات وارد بر کنترل کیفی را اصلاح کرده است، بر عهده هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام می‌باشد که با اکثریت رأی اعضا صورت می‌گیرد.

تصمیم هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام مبنی بر انجام نشدن مطلوب اصلاحات از سوی مؤسسه ممکن است از سوی سازمان بورس و اوراق بهادار امریکا مورد بررسی قرار گیرد. اگر مؤسسه تقاضای بررسی خود از سوی کمیسیون بورس و اوراق بهادار ایالات متحد را داشته باشد، افشای قسمت غیر عمومی گزارش تا پایان انجام بررسی به تعویق می‌افتد. در تارنمای هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام می‌توانید فهرست مؤسسه‌هایی را که قسمت غیر عمومی گزارش بازرسی آنها منتشر شده است، مشاهده کنید.

ترویج اعتماد در سرمایه‌گذاران

هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام این اطمینان را به سرمایه‌گذاران می‌دهد که مؤسسه‌های حسابرسی مورد بازرسی‌های دوره‌ای و سخت‌گیرانه قرار می‌گیرند. بررسی قراردادهای حسابرسی و سیستم‌های کنترل کیفی مؤسسه‌ها از سوی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام تأثیر به‌سزایی در کیفیت حسابرسی دارد. اگر چه قسمتی از فرایند بازرسی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام غیر عمومی می‌باشد، درک اهداف و فرایندهای موجود در برنامه‌های بازرسی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، گام مهمی در ارتقای اعتماد سرمایه‌گذاران به درستی و صحت صورتهای مالی حسابرسی‌شده شرکت‌های عمومی می‌باشد.

