

"بنام خداوند رحمان و رحیم"

نهادهای نظارتی در آمریکا

۱- پیشگفتار :

امروزه در بسیاری از کشورهای جهان، پس از زمینه‌سازی و استقرار محیط کنترلی مناسب در ساختار فعالیتهای اقتصادی، موضوع نظارت بر عملکرد موسسات حسابرسی و گزارشات آنها از طریق تشکیل نهادهای نظارتی نیز از جایگاه ویژه‌ای برخوردار است. این نهادهای نظارتی توسط "مجمع بین‌المللی ناظران بر حساب‌رسان مستقل" یا IFIAR^۱ کنترل می‌شوند که آشنایی و عملکرد نهاد مذکور را به فرصتی دیگر واگذار می‌نمائیم. در این مقاله سعی بر این شده که در ابتدا مختصری به نهادهای نظارتی در آمریکا پردازیم و سپس به نهاد نظارت بر حساب‌رسانی شرکتهای سهامی عام (PCAOB)^۲ در آمریکا که مرتبط با حسابرسی شرکتهای سهامی عام می‌باشد را با شرح و تفضیل بیشتری جهت استفاده هم‌پیشگامان محترم به نگارش بیاوریم.

۲- نهادهای نظارتی در آمریکا :

۱-۲- کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC)

کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا یک نهاد فدرال در ایالات متحده آمریکا می‌باشد. مأموریت اصلی این کمیسیون حمایت از سرمایه‌گذاران تثبیت و ایجاد نظم در بازار و تسهیل در سرمایه‌گذاری می‌باشد. SEC همچنین اعضای کلیدی و فعال در بورسهای جهانی را نیز نظارت می‌کند که این نظارت مشمول بورسهای اوراق بهادار، کارگزاران و معامله‌گران بورس، مشاوران سرمایه‌گذاری و صندوق‌های سرمایه‌گذاری می‌باشد. اصلی‌ترین توجه SEC، انتشار اطلاعات مربوط به بازار، حمایت از معاملات صحیح و منصفانه و حمایت در برابر هرگونه تقلب می‌باشد.

۲-۲- هیئت نظارت بر حساب‌رسانی شرکتهای سهامی عام (PCAOB) :

PCAOB یک موسسه غیر انتفاعی در آمریکا بوده که " هیئت نظارت بر حساب‌رسانی شرکتهای سهامی عام " نامیده می‌شود. این نهاد توسط کنگره آمریکا تأسیس شد تا بر حساب‌رسانی شرکتهای سهامی عام و در راستای حفاظت از منافع سرمایه‌گذاران و منافع عمومی در تهیه گزارشهای حسابرسی صحیح، مستقل و حاوی اطلاعات مفید، نظارت نماید.

۳-۲- سازمان تنظیم مقررات صنعت کارگزاری ۳ (FINRA)

FINRA بزرگترین نهاد ناظر مستقل بر موسسات کارگزاری در آمریکا می باشد. مأموریتها و وظایف اصلی این موسسه حفاظت از سرمایه گذاران، یکپارچگی بازار و نظارت بر تمام جنبه های صنعت کارگزاری می باشد.

۴-۲- هیئت قانون گذاری اوراق بهادار شهرداری ۴ (MSRB)

MSRB بعنوان هیئت قانون گذاری اوراق بهادار در شهرداری ها انجام وظیفه می کند. این نهاد که در سال ۱۹۷۵ در پی اعمال اصلاحات در قانون اوراق بهادار آمریکا تأسیس شد، خود نظارتی می باشد. مسئولیت اصلی این نهاد حمایت از سرمایه گذاران، شرکتها و نهادهای مربوط به شهرداری ها و منافع عمومی است که این وظایف را از طریق ترویج و حمایت از بازار عادلانه و کارآمد شهرداری ها، نظارت بر موسساتی که با اوراق بهادار شهرداری سرکار دارند عهده دار می باشد.

۵-۲- کمیسیون معاملاتی آتی کالا ۵ (CFTC)

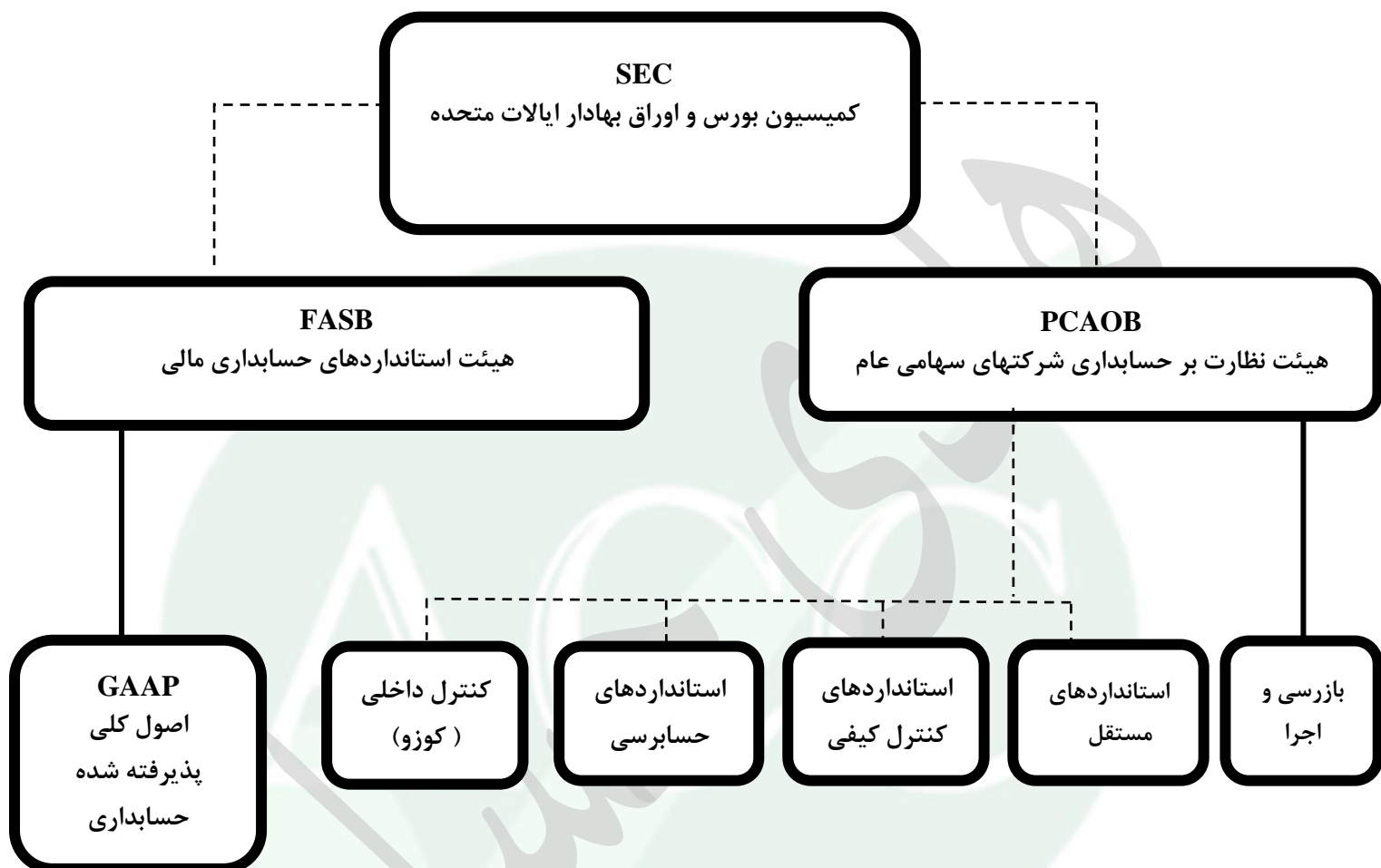
CFTC به عنوان کمیسیون معاملات آتی کالا در آمریکا می باشد. این آژانس یک نهاد مستقل بوده که اجازه قانونی برای نظم بخشیدن و نظارت بر معاملات آتی کالا و انتخاب روش شرایط تعادل در بازار ایالت متحده را عهده دار می باشد.

۳- ناظران بر گزارشگری مالی در آمریکا :

بشرح ردیفهای ۱-۳ الی ۵-۲ فوق خلاصه ای از نهادهای نظارتی در آمریکا بیان گردید، حال برای ارائه تعریف جامع تری از ناظران بر گزارشگری مالی در آمریکا، در ابتدا به جدول شماره یک مراجعه و سپس برای روشن تر شدن وظایف و روشهای اجرایی PCAOB متعاقباً توضیحات کاملتری ارائه خواهد شد.

جدول شماره یک :

نهادهای نظارتی بر گزارشگری مالی در آمریکا



۴- هیئت نظارت بر حسابرسی شرکتهای سهامی عام (PCAOB) :

هیئت نظارت بر حسابرسی شرکتهای سهامی عام که به اختصار PCAOB شناخته می شود یک نهاد خصوصی و غیر دولتی می باشد که توسط کنگره آمریکا در سال ۲۰۰۲ با تصویب قانون ساربینز-آکسلی، جهت نظارت بر موسساتی که حسابرسی مستقل شرکتهای سهامی عام را انجام می دهند، بوجود آمد و تحت عنوان SOX (ساربینز اکسلی) شناسایی می شود و این اولین باری بود که حسابرسان در آمریکا تحت نظارت واحدی مستقل و بیرون از خود قرار می گرفتند. لازم بذکر است که بیش از این حسابداران رسمی، تحت نظارت انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) که در سال ۱۸۸۷ تأسیس شده یکی از با سابقه ترین تشکل حرفه ای حسابداری در آمریکا و جهان و با قدمت بیش از ۱۳۰ سال است اداره می شدند. PCAOB دارای پنج عضو حقیقی است که از سوی کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا پس از رایزنی با رئیس هیئت مدیره بانک مرکزی آمریکا و وزیر اقتصاد و امور دارایی برای یک دوره پنج ساله انتخاب می شوند.

وظایف PCAOB به شرح زیر می باشد :

- ثبت موسسات حسابرسی رسمی
 - استقرار استانداردهای حسابرسی، کنترل کیفی، اخلاق حرفه ای و سایر موارد مربوط به حسابرسی شرکت‌های سهامی عام.
 - انجام بازرسی ها ، تحقیقات و اقدامات انضباطی مربوط به موسسات حسابرسی رسمی
 - نظارت بر انطباق امور موسسات حسابرسی با قانون ساربینز - آکسلی
- زمانیکه کنگره آمریکا PCAOB را ایجاد کرد به SEC (کمیسیون بورس و اوراق بهادار) این اختیار را داد تا بر فعالیتهای PCAOB نظارت کند، اعضای این هیئت را انتصاب و یا عزل کند، قوانین و بودجه مربوط به PCAOB را تأیید و تصویب کند و بر گزارشات بازرسی PCAOB و اقدامات انضباطی آن نظارت و تجدید نظر داشته باشد.

۴-۱- نحوه ثبت نام موسسات حسابرسی

برای ثبت نام موسسات حسابرسی در PCAOB، موسسات در ابتدا باید به صورت الکترونیکی فرم درخواست ثبت نام را تکمیل کنند. این فرم بایستی به تأیید هیئت مدیره PCAOB برسد. موسساتی که به دنبال ثبت نام خود در لیست موسسات مورد تأیید PCAOB هستند بایستی هزینه ثبت نام را نیز پرداخت کنند.

قانون ساربینز - آکسلی ۲۰۰۲ به هیئت مدیره PCAOB این اجازه را می دهد تا هزینه بررسی تقاضای ثبت موسسات را از آنها اخذ کنند.

هزینه این بررسی و ثبت نام در حال حاضر به شرح زیر است :

تعداد مشتریان موسسات حسابرسی	مبلغ هزینه - \$
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

در این رابطه قابل ذکر است که تا مبلغ مربوط به ثبت نام پرداخت نشود هیچگونه بررسی در مورد تقاضای عضویت صورت نخواهد گرفت.

بعد از عضویت در PCOAB کلیه موسسات ثبت شده در این نهاد نظارتی مشمول پرداخت هزینه سالیانه به شرح جدول زیر خواهند شد:

موسسات با بیش از ده هزار پرسنل و ۵۰۰ مشتری	۱۰۰,۰۰۰ دلار
موسسات با بیش از ده هزار پرسنل و ۵۰۰ مشتری	۲۵,۰۰۰ دلار
سایر موسسات	۵۰۰ دلار

۴-۲- استقرار استانداردها، دستورالعمل ها و نحوه صدور گزارشات حسابرسی :

استانداردهای حسابرسی که توسط PCAOB تاکنون ارائه شده است شامل موارد زیر می باشد. ضمناً قابل ذکر است که این استانداردها از سال ۳۱ دسامبر ۲۰۱۶ پس از بررسی و تأیید سازمان بورس و اوراق بهادار آمریکا به مرحله اجرا در آمدند.

استانداردهای حسابرسی :

۱- استانداردهای حسابرسی عمومی

۲- دستورالعمل‌های حسابرسی

۳- گزارش حسابرسی

۴- موضوعات مربوط به بایگانی اسناد طبق قوانین امنیتی فدرال

۵- سایر موضوعات مربوط به حسابرسی

۵- فرآیند بازرسی PCAOB :

PCAOB کدام موسسات را مورد بازرسی قرار می دهد و این بازرسی هر چند وقت یکبار انجام می پذیرد ؟
حدود ۱۸۶۰ موسسه حسابرسی در PCAOB ثبت نام کرده اند. PCAOB آن دسته از موسساتی را که در طی سال
بیش از ۱۰۰ شرکت سهامی عام را مورد حسابرسی قرار داده اند را سالی یکبار مورد بازرسی قرار می دهند و آن دسته
از موسساتی که تعداد شرکتهای سهامی عام کمتری را مورد حسابرسی قرار داده اند را حداقل هر سه سال یکبار مورد
بازرسی قرار می دهد.

ضمناً PCAOB موسسات حسابرسی ای را که حسابرسی شرکتهای سهامی عام را انجام نمی دهند ولی در تهیه ی
گزارش حسابرسی و عملیات بررسی آنها به موسسات حسابرسی دیگر کمک می کنند را نیز مورد بازرسی قرار می
دهند.

برنامه بازرسی PCAOB حتی شامل آندسته از موسسات حسابرسی خارجی که در حسابرسی شرکتهای سهامی عام
آمریکا دخیل هستند، نیز می شود. بیش از ۸۸۲ موسسه حسابرسی خارجی نیز در PCAOB ثبت نام شده اند و این
موسسات ممکن است شرکتهای آمریکایی را که در خارج از آمریکا شعبه دارند را نیز حسابرسی کنند. بدیهی است که
این موسسات نیز همانند روشهای اعمال شده در بازرسی موسسات حسابرسی آمریکایی، مورد بررسی قرار خواهند
گرفت.

PCAOB با بسیاری از حوزه های قضایی در نقاط مختلف دنیا تفاهم نامه و قراردادهایی را امضاء کرده که به این نهاد
اجازه می دهد تا بررسی های لازم را در مورد موسساتی که در آن کشورها ثبت شده اند را انجام دهد.

۶- اهداف بازرسی :

بازرسی های PCAOB بر دو نکته تمرکز دارد :

۱- اینکه حسابرسی های انجام شده از سوی موسسات حسابرسی به چه نحوی انجام شده است.

۲- اینکه اثر بخشی سیاستهای کنترل کیفی موسسات حسابرسی در انجام فرآیند های حسابرسی چگونه بوده است.
بطور کلی هدف بر این است که مشخص شود که آیا بازرسی ها به گونه ای طراحی شده اند که نواقص و کمبودهای
موسسات حسابرسی در انجام حسابرسی شرکتهای سهامی عام ، مشخص شده و همچنین آشکار شود که آیا در کنترل
کیفی اعمال شده از سوی موسسات حسابرسی ضعفی بوده است یا نه ؟

۷- چگونه بازرسی آغاز می شود ؟

قبل از آغاز بازرسی، PCAOB به موسسه حسابرسی زمان شروع انجام عملیات را اطلاع رسانی می کند و اطلاعات زیر را از موسسه درخواست می کند :

۱- اطلاعات مربوط به قراردادهای موسسه حسابرسی با شرکت های سهامی عام.

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

معمولاً بازرسی در محل موسسه مورد نظر انجام می شود و در بعضی از موارد نیز، به ویژه در مورد موسسات حسابرسی کوچک، PCAOB مدارک و کارهای انجام شده را در محل خود مورد بررسی قرار می دهد و پرسشهای لازم را از طریق تلفن از موسسه بررسی شونده سؤال می کند.

۸- نحوه انتخاب پرونده های حسابرسی جهت بازرسی از سوی PCAOB به چه صورت می باشد ؟

۸-۱- در مورد موسسات حسابرسی بزرگ، PCAOB یک رویکرد مبتنی بر ریسک را جهت انتخاب قراردادهای حسابرسی و بررسی آنها در پیش می گیرد. در نتیجه بازرسی ها شامل انتخاب تصادفی و یا یک نمونه از کارهای شرکتهای سهامی که حسابرسی آنها توسط موسسه صورت گرفته، می شود.

PCAOB برای شناسایی و مشخص کردن پرونده های حسابرسی ای که موارد سخت و پیچیده ای دارند، از ابزارهای مختلفی استفاده می کند. این عوامل شامل موارد ریسک ماهیت شرکت، نقش شرکت در بازارهای پویا و سایر عوامل موثر، نظیر نوع و اندازه شرکت سهامی عام که موسسه حسابرسی با آن قرارداد دارد می باشد، همچنین نتایج بازرسی های قبلی و یافته های کسب شده از مدیریت ریسک داخلی و فرآیندهای بازرسی در فرآیند انتخاب پرونده های مورد بررسی، سهم مهمی دارند. همچنین بازرسی PCAOB کارها و تاریخچه بازرسی های سایر شرکایی که شرکتهای سهامی را حسابرسی کرده اند را نیز مورد توجه قرار می دهند.

۸-۲- در مورد موسساتی که تعداد قراردادهای کمتری با شرکتهای سهامی دارند، PCAOB معمولاً در زمان بررسی تمام پرونده های حسابرسی آنها را مورد بازرسی قرار می دهند و یا اینکه پرونده حسابرسی آن دسته از شرکتهایی را که بیشترین سهم بازار سرمایه را دارند، مورد توجه بیشتری قرار می دهند. در ضمن اگر موسسه حسابرسی کوچک چندین شریک داشته باشد که در حسابرسی های شرکتهای سهامی حضور داشته اند، PCAOB تلاش میکند تا در زمان بازرسی، حداقل یک کار حسابرسی انجام شده توسط هر یک از شرکاء را مورد بازرسی قرار دهند. همچنین باید در نظر داشت که بازرسی PCAOB ریسک حسابرسی در انتخاب فعالیتهای موسسات حسابرسی کوچک را نیز مدنظر قرار میدهند. برای نمونه چنانچه یک موسسه حسابرسی کوچک واقع در آمریکا حسابرسی شرکتی را انجام می دهد که در خارج از آمریکا است و نیازمند این است که زبان آن کشور و فعالیتهای تجاری محلی آن کشور را بداند، احتمال اینکه این قرارداد از سوی PCAOB مورد بررسی قرار بگیرد بسیار زیاد است.

۳-۸- اهمیت کاربرگهای حسابرسی

کاربرگهای حسابرسی از اهمیت ویژه ای در بازرسی برخوردار هستند. طبق استانداردهای PCAOB کاربرگهای حسابرسی باید به گونه ای 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 عملیاتیهای انجام شده را درک نماید، و نهایتاً نتیجه گیری لازم را از آن بنماید.

۹- چگونه PCAOB یک موسسه حسابرسی را مورد بازرسی قرار می دهد؟

۹-۱- بااستثنای موسسات حسابرسی خیلی کوچک، بازرسی ها شامل کل فعالیت موسسه حسابرسی نمی شود، بلکه بر روی قسمتهایی تمرکز می شود که برای بازرسین چالش برانگیز جلوه می کنند. PCAOB از قبل به موسسه حسابرسی مورد نظر در مورد کارهای حسابرسی ای که قرار است مورد بررسی قرار گیرند، اطلاع می دهد و حتی قسمتهایی که قرار است مورد بررسی قرار گیرند را به اطلاع موسسه حسابرسی می رساند و آن موسسه موظف است اطلاعات لازم مربوط به آن قسمتها را برای بازرسین PCAOB فراهم کند.

۹-۲- در مورد هر پرونده حسابرسی که انتخاب می شود، تیم بازرسی PCAOB با تیمی که کار حسابرسی را انجام داده اند ملاقات می کند و کاربرگهای موسسه حسابرسی را مورد بازبینی و بررسی قرا می دهد. هدف بازرسین این است که نحوه انجام حسابرسی را تجزیه و تحلیل کنند و برای سوالات زیر پاسخ پیدا کنند:

الف)- آیا موسسه حسابرسی استانداردهای حسابرسی PCAOB را در فعالیتهای خود اجرا نموده است؟

ب)- آیا موسسه حسابرسی، آن قسمتهایی از صورتهای مالی را که با GAAP مطابقت ندارند شناسایی کرده است؟

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

د)- آیا طبق الزامات و قوانین SEC و PCAOB، نشانه و دلیلی وجود داشته که موسسه حسابرسی مستقل نبوده است؟

۹-۲-۱- اگر در کاربرگهای حسابرسی نشان از عدم انجام کفایت در رسیدگی حسابرس وجود داشته باشد که از دیدگاه بازرسان PCAOB رعایت آن لازم بوده است، این فرصت به موسسه حسابرسی داده خواهد شد تا توضیح لازم را ارائه دهند و مواردی در کاربرگهای حسابرسی مکتوب و مستند نشده است را بیان کنند.

۱۰- چه اتفاقی می افتد اگر بازرسین PCAOB به این باور برسند که در حسابرسی صورت گرفته، نقص و

کمبودی وجود دارد؟

اگر تیم بازرسی نقصانی را شناسایی کند و متوجه شود که حسابرسی انجام شده در راستای استانداردهای PCAOB نبوده است. ابتدا با موسسه حسابرسی شروع به گفتگو می کند. اگر ابهامات بازرسان در جلسات گفتگو بر طرف نشود یک " فرم توضیح " صادر خواهند شد تا موسسه حسابرسی به صورت مکتوب به ابهامات بازرسان پاسخ دهد. فرایند " فرم توضیح " این فرصت را به موسسه حسابرسی می دهد تا دیدگاههای خود را در مواردی از حسابرسی که مورد سوال بازرسان است بیان کنند.

بعد از بررسی پاسخ موسسه حسابرسی، تیم بازرسی تصمیم می گیرد که آیا موسسه مورد نظر به صورت شایسته و مناسب نگرانی های بازرسین را بر طرف کرده و یا اینکه این موضوع را باید به عنوان نقص و کمبود در گزارش بازرسی خود بیان کند.

۱۱- آیا PCAOB از قضاوت حرفه ای در حسابرسی های صورت گرفته استفاده می کند؟

۱۱-۱- از آنجائیکه حسابرسی های انجام شده باید مطابق با استانداردهای PCAOB انجام شوند، حسابرس شاید در شرایط و موقعیت خاص در بکارگیری استانداردها از قضاوت حرفه ای خود استفاده کند. در بسیاری از مواقع حسابرس ممکن است از روش های مختلفی برای رسیدگی استفاده نماید 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 موسسات حرفه ای در مورد اینکه استانداردها چه چیزی را الزام داشته اند به نتایج مختلفی برسند. در چنین مواردی، بازرسان PCAOB به دنبال شواهدی می گردند که بیانگر نحوه رسیدن حسابرس به قضاوت حرفه ای خود باشد. به طور کلی PCAOB انتظار دارد شواهدی که قضاوت حرفه ای حسابرس را مورد توجه قرار داده را در کاربرگهای حسابرسی خود مستند کرده باشد.

۱۱-۲- هرگاه PCAOB ابهام و یا اشکالی در خصوص کاربرد GAAB در صورتهای مالی شرکت مورد رسیدگی داشته باشد، موسسه حسابرسی به شرکت حسابرسی شده این موضوع را اطلاع می دهد. در این حالت شرکت با SEC موضوع را مطرح می کند و مرجع مذکور بعنوان مرجع نهایی می تواند تصمیم بگیرد که چگونه GAAP در صورتهای مالی شرکت سهامی عام مورد استفاده قرار بگیرد.

۱۲- کمیته های حسابرسی چه نقشی در بازرسی های PCAOB دارند؟

۱۲-۱- بازرسی یک پروژه حسابرسی شامل بررسی هرگونه ارتباط بین موسسه حسابرسی و کمیته حسابرسی شرکت مورد رسیدگی می باشد. بعنوان بخشی از این بررسی، تیم بازرسی کننده ممکن است با رئیس کمیته حسابرسی مذاکراتی داشته باشد که معمولاً این عمل با تلفن انجام می شود.

۱۲-۲- مذاکره با رئیس کمیته حسابرسی شامل چه موضوعاتی می تواند باشد؟

- تعداد و ماهیت مذاکرات انجام گرفته بین حسابرس و کمیته حسابرسی
- نقطه نظرات کمیته حسابرسی در خصوص ارزیابی های حسابرس در ارتباط با تغییر برآوردهای حسابداری
- تعدیلات حسابرسی
- معاملات با اشخاص وابسته و برآوردهای مدیریتی.
- البته پر واضح است که PCAOB عملکرد کمیته های حسابرسی را کنترل و مورد ارزیابی و بررسی قرار نمی دهند.

۱۲-۳- به جز مصاحبه با رئیس کمیته حسابرسی، اعضاء تیم بازرسی PCAOB با شرکت هیچگونه ارتباطی برقرار نمی کنند. PCAOB اطلاعات مربوط به روند بازرسی خود از کمیته حسابرسی را در سایت خود منتشر می کند، علاوه بر این، پیشنهادات ارائه شده به حسابرس در مورد بازرسی انجام شده موسسه حسابرسی را نیز در سایت منتشر می نماید.

۱۳- PCAOB چگونه روش های کنترل کیفی موسسات حسابرسی را در شرکتهای مورد رسیدگی آنها مورد

بازرسی قرار می دهد؟

بررسی های PCAOB مربوط بر کنترل کیفی موسسات حسابرسی بر این امر تمرکز دارد که این سیستمها (کنترل کیفی) در حین انجام کار توسط موسسات حسابرسی اجرا می شود و آیا بر نحوه بررسی قراردادهای حسابرسی تأثیر می گذارند.

محدوده توجه و بررسی های کنترل کیفی توسط PCAOB بر موسسات، هر سال نسبت به سال قبل قدری تغییر می کند. از جمله مواردی که مورد بررسی قرار می گیرند بشرح زیر می باشد :

۱-۱۳- بررسی ساختار و روش های اجرایی و عملیاتی موسسه حسابرسی :

فرآیندهای این حوزه بر این امر تمرکز دارند که چگونه مدیریت، کار و فعالیت موسسه را انجام می دهد و اینکه آیا مدیریت اخلاق حرفه ای را در خصوص یکپارچگی، استقلال و کیفیت حسابرسی را بتدریج به کارکنان حرفه ای خود انتقال می دهد.

۲-۱۳- بررسی شرکاء موسسه : این جنبه از بازرسی در پی این است که مشخص کند که آیا نظارت شرکای موسسه، بطور صحیح و فنی و مناسب بر کیفیت حسابرسی تأثیر گذار می باشد. مواردیکه در این خصوص مورد بررسی بازرسین قرار می گیرد شامل ارزیابی عملکرد شریک، حقوق و مزایا، نحوه پذیرش شراکت یا همکاری و اقدامات انضباطی می باشد. بازرسین همچنین فرایندهای موسسه در تخصیص منابع شریک و میزان پاسخگویی و مسئولیتها در سطوح مختلف شرکای موسسه را مورد بررسی قرار می دهد.

۳-۱۳- بررسی پذیرش و ادامه کار : تیم بازرسی، سیاستها و فرایندهای موسسه در شناسایی و ارزیابی خطرات موجود در پذیرش کار و ادامه قراردادهای حسابرسی شرکتهای سهامی را مورد ارزیابی قرار می دهد. بازرسین همچنین به دنبال این هستند که مشخص کنند آیا فرایندهای حسابرسی پاسخگوی خطرات شناسایی شده در جریان پذیرش و ادامه کار هستند.

۴-۱۳- بررسی استفاده از خدمات حسابرسی انجام شده توسط موسسات حسابرسی وابسته خارجی : کنترل کیفی حسابرسی های انجام شده در خارج از کشور (آمریکا) یک موضوع بسیار مهم در بازرسی موسسات حسابرسی بزرگ می باشد. تیم بازرسی سیاستها و فرایندهای موسسه حسابرسی را در نظارت و بررسی کار انجام شده توسط موسسات وابسته خارجی که بخشی از آن می باشد را نیز مورد بررسی قرار می دهد.

۵-۱۳- بررسی روش های موسسه در نظارت بر عملیات حسابرسی :

فرایندهای بازرسی این حوزه شامل ارزیابی و بررسی این مطلب است که موسسات حسابرسی به چه نحوی کمبودها و نواقص موجود در عملیات حسابرسی خود را شناسایی، ارزیابی و رفع می کنند. این امر شامل روشهایی برای شناسایی و ارزیابی نواقص حسابرسی، سیاستها و روش های مستقل و فرایندهای پاسخگویی به نقاط ضعف موجود در کنترل کیفی می شود.

۱۴- تفاوت بین بازرسی های متداول دوره ای PCAOB و بازرسی های اجرایی :

PCAOB علاوه بر برنامه بازرسی متداول خود، یک برنامه بازرسی اجرایی یا اجباری نیز دارد. اگر مشخص شود که یک تخلف جدی توسط موسسات حسابرسی رخ داده باشد، ممکن است یک پرونده قضایی بر علیه موسسه آغاز شود که در آن مدارک و شواهد ارائه شده در دادگاه مورد سمع و بازدید مسئول پرونده حقوقی قرار می گیرد. اگر مسئول رسیدگی متوجه وقوع تخلف شود، موسسه یا فرد خاطی ممکن است به پرداخت جریمه نقدی، تعلیق، محرومیت از انجام حسابرسی شرکتهای سهامی عام، محکوم شوند. یافته های مسئول پرونده به اطلاع هیئت PCAOB می رسد و تصمیمات هیئت نیز به استحضار سازمان بورس و اوراق بهادار (SEC) رسانده می شود. قابل ذکر است که دستورات سازمان بورس و اوراق بهادار (SEC) در دادگاههای فدرال قابل تجدید نظر می باشد.

۱۵- مراحل صدور گزارش بازرسی PCAOB :

۱-۱۵- بعد از پایان بازرسی و دریافت نظرات، بازرسان PCAOB یک گزارش پیش نویس را که محتوی یافته های آنها می باشد را آماده می کنند. گزارشهای پیش نویس در چندین مرحله در حوزه های داخلی PCAOB مورد بررسی قرار می گیرند و ممکن است تجدید نظر شوند. بعد از فرآیند بررسی، گزارش پیش نویس جهت بررسی به موسسه حسابرسی داده می شود. هرگونه پاسخ کتبی موسسه، بعنوان قسمتی از گزارش نهایی بازرسی خواهد بود. در بعضی از موارد ممکن است پاسخ موسسه حسابرسی منجر به تغییراتی در پیش نویس گزارش بازرسان PCAOB شوند.

۲-۱۵- بازرسان PCAOB، گزارش و پاسخ موسسه را به هیئت PCAOB تحویل می دهند. هیئت مذکور، مورد بازرسی را با کارکنان خود مورد بحث قرار می دهد و ممکن است از بازرسان خود بخواهد که تغییراتی در گزارش پیش نویس انجام دهند. وقتی که اکثریت اعضای هیئت PCAOB گزارش پیش نویس را تأیید می کنند، این گزارش، نهایی می شود.

۳-۱۵- بعد از تأیید هیئت PCAOB، گزارش نهایی بازرسی به موسسه حسابرسی ارسال می شود. موسسه این فرصت و امکان را دارد که از SEC تقاضا کند، گزارش را مورد بررسی قرار دهد. اگر موسسه تقاضای بررسی توسط SEC را نداشته باشد، PCAOB قسمت عمومی گزارش را، در سایت خود منتشر می کند و اگر موسسه تقاضای بررسی آن را توسط SEC بکند، انتشار گزارش تا پایان یافتن بررسی به تعویق می افتد.

۱۶- بخشهای عمومی و غیر عمومی گزارش بازرسی :

هر بازرسی PCAOB در نهایت منجر به صدور یک گزارش مکتوب می شود. محتوی گزارش بازرسی، شامل مواردی است که بازرسان در جریان انجام کار بدان رسیده اند. تمامی گزارشها دارای یک بخش عمومی و بخش غیر عمومی می باشند که بخش اخیر کنترلهای کیفی موسسات حسابرسی را مورد بررسی قرار می دهند. لازم به توضیح است که اگر در جریان بازرسی هیچ ایرادی بر سیستم کنترل کیفی موسسه وارد نباشد، مطلبی در بخش غیر عمومی ذکر نخواهد شد.

۱-۱۶- موارد قابل درج در بخش عمومی در گزارش بازرسی PCAOB :

۱-۱۶-۱- در این بخش گزارش بازرسی، به توصیف مواردی می پردازد که از نظر PCAOB جزء نواقص و کمبودهای مهم حسابرسی محسوب می شوند. این نواقص می تواند شامل اشتباه در اجرای فرایندهای مورد نیاز حسابرسی و اشتباهات ناشی از عدم رعایت از GAAP در صورتهای مالی باشد (البته ذکر مطالب در این قسمت لزوماً به این معنی نیست که صورتهای مالی، اشتباه تهیه شده است).

۱-۱۶-۲- بخش عمومی فقط شامل آن دسته از موارد حسابرسی می باشد که از دیدگاه PCAOB مهم هستند ولی موسسه در هنگام صدور گزارش حسابرسی به آنها توجه نکرده لیکن دلایل کافی در حمایت از صورتهای مالی دارد. اگر نواقص حسابرسی مهمی یافت نشود در بخش عمومی به این مطلب اشاره می شود. ضمناً قابل ذکر است که در بخش عمومی اشاره ای به ذکر نام و هویت شرکتهای بررسی شده نمی شود و صرفاً با عنوان شرکت A یا B و غیره از آنها در گزارش نام برده می شود.

۱-۱۶-۳- بخش عمومی این گزارش همچنین شامل توضیحاتی در مورد گزارشات بازرسی PCAOB می باشد که توسط بازرس در این قسمت درج می شود. به طور مثال PCAOB اذعان می کند که گزارشات بازرسی لزوماً نمی توانند معیاری در جهت امتیازدهی برای موسسات به کار گرفته شوند. همچنین در گزارشات بازرسی به این موضوع اشاره می شود که نواقصات حسابرسی بر پایه یک فرآیند رسمی و به مثابه رسیدگی های انجام شده توسط دادگاهها نبوده و لذا نمی توان بعنوان یک گزارش قطعی و نهایی باشند.

۱-۱۶-۴- در مورد موسسات حسابرسی بزرگ، قسمت عمومی گزارش شامل یک پیوست نیز می باشد که در آن روند بازرسی توضیح داده شده است. البته PCAOB، فرآیندهای بازرسی خاص را افشاء نمی کند.

۱-۱۶-۵- در پایان اینکه، قسمت عمومی گزارش شامل هر نوع پاسخ کتبی موسسه حسابرسی بازرسی شده به کمیته تدوین گزارش بازرسی نیز می باشد.

۲-۱۶- موارد قابل درج در بخش غیر عمومی در گزارش بازرسی PCAOB :

اگر بازرس نقدی بر کنترل کیفی موسسه حسابرسی داشته باشد و یا مواردی را شناسایی کند، در نتیجه گزارش بازرسی دارای بخش غیر عمومی خواهد بود. لازم به ذکر است که بخش غیر عمومی در اختیار عموم قرار نمی گیرد.

بخش غیر عمومی شامل دیدگاههای PCAOB در حوزه هایی می شود که در آن موسسه باید کنترلهای کیفی خود را در انجام فعالیت حسابرسی، ارتقاء دهد.

حوزه های مربوط به کنترل کیفی که در بخش غیر عمومی گزارش بدان اشاره می شوند شامل این موارد هستند:

- روشهای موسسه در تضمین استقلال
 - اصول اخلاقی منعکس شده از سوی مدیریت موسسه و برنامه بازرسی داخلی موسسه.
- البته موارد مربوط به کنترل کیفی می تواند بر یکسری موارد شناسایی شده در یک قرارداد حسابرسی خاص نیز تمرکز داشته باشد که می تواند شامل عدم موفقیت سیستم کنترل کیفی موسسه 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 را که در بخش عمومی بدان اشاره شده است را نیز شامل شود.

۱۷- دسترسی به گزارشات بازرسی PCAOB چگونه امکان پذیر است؟

بخش عمومی گزارشات نهایی شده در وب سایت PCAOB به آدرس www.pcaobus.org قابل دسترسی است. جهت دسترسی به کلیه گزارشهای بازرسی صادر شده از سوی PCAOB می توانید با ورود به قسمت Inspections tab که در صفحه اصلی PCAOB گنجانده شده است، آنها را مشاهده کنید. لیست موجود در این قسمت با توجه به نام موسسه، تاریخ صدور گزارش و یا کشوری که موسسه در آن مستقر است، قابلیت جستجو دارد.

۱۸- اصلاح :

بازرسی ها با قصد بالا بردن کیفیت حسابرسی موسسات حسابرسی صورت می گیرد و از آنها انتظار می رود که پاسخگوی موارد و مسائل مطرح شده در گزارشات بازرسی خود باشند. بعد از دریافت گزارش بازرسی و قبل از صدور گزارش نهایی، موسسه بازدید شده باید تمام نواقص حسابرسی و نقدهای PCAOB را مورد بررسی و توجه قرار دهد.

۱۹- رفع نواقص حسابرسی :

استانداردهای حسابرسی، حسابرس را ملزم می کند که تأثیر روشهای موثر، اجرا نشده بر عملیات حسابرسی خود را به منظور اظهارنظر حسابرسی مدنظر داشته باشد. البته این زمانی است که حسابرس متوجه شود که روشهای مناسب حسابرسی در زمان انجام بررسی های انجام نشده است. در بررسی نواقص حسابرسی ذکر شده در قسمت اول گزارش، موسسه ممکن است به این نتیجه برسد که انجام کار اضافی را لازم بداند. همچنین موسسه ممکن است تصمیم بگیرد که کاربرگهای مکمل را که حاوی اطلاعات اضافی درباره روشهای صورت گرفته قبلی و یا اطلاعات دیگری را اضافه کنند که اظهارنظر حسابرسی را حمایت کنند. در بعضی از موارد، ممکن است موسسه از اظهارنظر حسابرسی خود عقب نشینی کند و یا آن را اصلاح کند. در بعضی از اوقات، بازرسی های PCAOB مواردی را مطرح می کنند که ممکن است موسسه حسابرسی شده را مجبور به تجدیدبررسی صورتهای مالی حسابرسی شده نماید.

۲۰- نقدهای وارد بر کنترل کیفی :

۱-۲۰- موسسه حسابرسی ۱۲ ماه فرصت داد تا به صورت مطلوبی انتقادات وارد بر کنترل کیفی را که از سوی PCAOB بیان شده و در بخش غیر عمومی گزارش بازرسی بدان اشاره شده است را اصلاح کند. عدم موفقیت در اصلاح این موارد منجر به افشای مطالب در بخش غیر عمومی گزارش خواهد شد. تشویق

مؤسسات حسابرسی در رفع انتقادات PCAOB در مورد کنترل کیفی، موجب بهبود و ارتقاء در وضعیت کنترل‌های کیفی مؤسسات حسابرسی در آینده خواهد شد.

۲-۲۰- موارد و اقدامات اصلاحی که از سوی مؤسسات حسابرسی صورت می‌گیرد بسته به ماهیت مشکلات کنترل کیفی شناسایی شده از سوی PCAOB دارد. نمونه‌های اصلاحی شامل تغییرات در فرایند حسابرسی مؤسسات و آموزش اضافی می‌شود. در مورد مؤسسات حسابرسی بزرگ یا حسابرسی‌های پیچیده، PCAOB انتظار دارد که موسسه، تجزیه و تحلیلی از عوامل ایجاد کننده مشکلات شناسایی شده داشته باشد و اقدامات اصلاحی خود را با توجه به آن طی بررسی تحلیلی انجام داده باشد.

۳-۲۰- بعضی از موارد مربوط به مسائل کنترل کیفی در مدت زمان کوتاهی با راهنمایی و آموزش بیشتر در حسابرسی قابل رفع شدن می‌باشند و بعضی دیگر از آنها نیازمند مدت زمان بیشتری هستند.

۴-۲۰- در بازه زمانی ۱۲ ماه که به مؤسسات داده می‌شود، کارکنان PCAOB با موسسه مورد نظر در ارتباط هستند تا مطمئن شوند که مؤسسات انتظارات PCAOB را به درستی درک کرده و قبل از پایان مهلت مقرر نواقص موجود را رفع کرده باشند. در راستای این امور، PCAOB از مؤسسات بزرگ می‌خواهد که در ظرف مدت ۶۰ روز پس از تاریخ گزارش، یک برنامه مکتوب جهت اصلاح آن دسته از موارد کنترل کیفی که دارای اهمیت ویژه‌ای هستند را تهیه و ارسال دارند.

۵-۲۰- اگر PCAOB از اصلاحات موسسه راضی نباشد، در وب سایت خود آن قسمت از گزارش بازرسی را که به مشکلات کنترل کیفی پرداخته است را منتشر می‌کند. این در صورتیکه است که این مشکلات از سوی موسسه به صورت رضایت بخشی مورد اصلاح قرار نگیرند. تصمیم‌گیری در مورد اینکه آیا موسسه به صورت مطلوبی اشکالات وارد بر کنترل کیفی را اصلاح کرده است بر عهده هیئت PCAOB می‌باشد که با اکثریت رأی اعضاء صورت می‌گیرد.

۶-۲۰- تصمیم PCAOB مبنی بر عدم اصلاح مطلوب از سوی موسسه می‌تواند از سوی SEC (سازمان بورس و اوراق بهادار آمریکا) مورد بررسی قرار گیرد. اگر موسسه تقاضای بررسی خود را از سوی SEC را داشته باشند، افشای قسمت غیر عمومی گزارش تا پایان انجام بررسی به تعویق می‌افتد. در سایت PCAOB می‌توانید لیست موسساتی را که قسمت غیر عمومی گزارش بازرسی آنها منتشر شده است را مشاهده نمود.

۲۱- ترویج اعتماد در سرمایه‌گذاران :

PCAOB این اطمینان را به سرمایه‌گذاران می‌دهد که مؤسسات حسابرسی مورد بازرسی‌های دوره‌ای و سخت‌گیرانه قرار می‌گیرند. بررسی قراردادهای حسابرسی و سیستم‌های کنترل کیفی مؤسسات از سوی PCAOB تأثیر بسزایی در کیفیت حسابرسی دارد. اگر چه قسمتی از فرایند بازرسی PCAOB غیر عمومی می‌باشد، درک اهداف و فرایندهای موجود در برنامه‌های بازرسی PCAOB گام مهمی در ارتقاء اعتماد سرمایه‌گذاران به درستی و صحت صورتهای مالی حسابرسی شده شرکت‌های عمومی می‌باشد.

۲۲- ختم کلام

همانگونه که بشرح فوق بیان گردید کشورهاییکه در صدد بالا بردن ضریب اطمینان سرمایه‌گذاران به گزارشات حسابرسی می‌باشند، لازم است که تحت نظارت و کنترل و هدفمند یک نهاد ناظر و مستقل باشند، در کلیه کشورها

علاقه‌مند به شفافیت، نهادهای ناظر مستقل آنها خود تحت کنترل یک نهاد بین‌المللی بنام IFIAR میباشد. در شرایط فعلی به جهت شرایط تحمیل شده تحریم بر کشور عزیزمان ایران، امکان ورود به IFIAR مقدور نمی‌باشد. لکن این امکان قابل بررسی است که نهادهای ناظر و مستقل در کشور و با برنامه‌ای هدفمند ایجاد گردد تا جامعه حسابداران رسمی ایران (اعم از خصوصی و دولتی) تحت لوای آن و با برنامه‌ای واحد و منسجم و بدون اعمال نظر بر ساختار درونی آن، ایفای نقش کند. قطعاً این مقاله دارای کمبودهایی می‌باشد لذا از عزیزان تقاضا دارد نقطه نظرات و پیشنهادات یا انتقادات خود را به آدرس ایمیل Keyhani@HadiHesab.com ارسال دارند. والسلام

پی نوشتها :

- ۱- IFIAR(International Forum of Independent Audit Regulation).
- ۲- (PCAOB)Public Company Accounting Oversight Board.
- ۳- SEC (U.S. Securities and Exchange Commission).
- ۴- FINRA (Financial Industry Regulatory Authority).
- ۵- MSRB (Mincipal Securities Rulemaking Board).
- ۶- CFTC (US Commodity Futures Trading Commission).
- ۷- AICPA (American Institute of Certified Public Accountants).
- ۸- GAAP(Generaly Accepted Accounting Principles).

منابع :

- ۱- www.Accounting Foundation.org
- ۲- <http://www.Sec.gov/answers/pcaob.htm>
- ۳- Guide to PCAOB Inspections.

HADI HESAB