

نهادهای ناظر و نحوه بازرسی و نظارت آن‌ها بر مؤسسات حسابرسی

حمیدرضا کیهانی

۱- پیش‌گفتار

انجام بازرسی و نظارت بر شرکت‌ها اولین بار در قانون تجارت مصوب سال ۱۳۱۱ و متعاقباً در اصلاحیه‌ی مورخ ۱۳۴۷ در ایران مطرح و مقرر شد که شرکت‌های سهامی عام، صورت سود و زیان و صورت وضعیت مالی خود را با همراه گزارش حسابدار رسمی جهت تصمیم‌گیری به مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت ارائه دهند.

در همین راستا و پس از فرازوفرودهای متعدد، سازمان حسابرسی برای حسابرسی بخش عمومی در سال ۱۳۶۶ و سپس جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران نیز از شهریور ماه ۱۳۸۰ آغاز به فعالیت کردند.

۲- نهادهای ناظر بر حرفه‌ی حسابرسی در ایران

اهمیت خدمات اطمینان‌بخشی توسط مؤسسات حسابرسی و گزارش‌های صادره توسط آن‌ها، همواره وجود یک نهاد ناظر مستقل و نظارت بر آن‌ها را لازم می‌داند. در شرایط حاضر امر نظارت بر مؤسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و سازمان

حسابرسی، به ترتیب توسط هیأت عالی نظارت جامعه‌ی حسابداران رسمی و هیأت عالی نظارت سازمان حسابرسی انجام می‌گیرد.

۳- نهادهای بین‌المللی ناظر بر حرفه‌ی حسابرسی در دنیا

اقتصادهای پیشرفته و نوظهور پیش‌تاز در مسیر حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی که سعی در نظارت حرفه‌ای برتری دارند، از طریق تشکیل نهادهای ناظر و با دستورالعمل‌ها و برنامه‌های مدون این عمل را انجام می‌دهند. برای نمونه می‌توان به نهادهای ناظر زیر در بعضی از کشورها اشاره داشت:

الف - ایالات متحده‌ی آمریکا:

نظارت بر شرکت‌های سهامی عام به عهده‌ی هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی یا PCAOB و برای سایر اشخاص حقوقی انجمن حسابداران رسمی آمریکا یا AICPA است.

ب - بریتانیا:

نظارت بر حرفه توسط شورای گزارش‌گری مالی یا FRC انجام می‌گیرد.

پ - کانادا:

نظارت بر حرفه توسط هیأت

حسابداری عمومی کانادا یا CPAB انجام می‌شود.

ت - استرالیا:

نظارت بر حرفه توسط کمیسیون اوراق بهادار و سرمایه‌گذاری استرالیا یا ASIC صورت می‌پذیرد.

ث - مالزی:

نظارت بر حرفه برای شرکت‌های سهامی عام توسط هیأت نظارت حسابرسی (AOB) و نظارت بر سایر شرکت‌ها بر عهده‌ی انجمن حسابداران مالزی (MTA) می‌باشد.

ج - ترکیه:

نظارت بر حرفه به عهده‌ی نهاد قانون استانداردهای نظارت عمومی حسابداری و حسابرسی (KGK) است.

با توجه به فضای محدود مقاله‌ی و با هدف آشنایی و چگونگی بازرسی انجام شده توسط نهادهای ناظر بر حرفه‌ی حسابرسی، صرفاً هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی آمریکا یا همان PCAOB را به‌عنوان نمونه انتخاب و در ادامه به نحوه‌ی بازرسی و وظایف آن می‌پردازم.

۴- PCAOB چه چیزی را بازرسی می‌کند و این بازرسی‌ها چگونه انجام می‌شوند؟

اعتماد به گزارش‌های مالی شرکت‌های سهامی عام یکی از ضرورت‌های بازار اوراق بهادار در جهت توسعه و رونق آن است. مدیران شرکت‌های سهامی عام، کمیته‌های حسابرسی، حسابرسان داخلی و خارجی همگی سهم مهمی در ارائه گزارش‌های مالی قابل اعتماد به سرمایه‌گذاران ایفا می‌کنند. این نقش در ایالات متحده آمریکا توسط نهادهای ناظر، از جمله کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) و هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB) تقویت می‌شود. همان گونه که بیان شد این هیأت، مسئولیت نظارت بر حسابرسان شرکت‌های سهامی عام را برعهده دارد که شامل انجام بازرسی‌های منظم از حسابرسی شرکت‌های سهامی عام و دولتی و بررسی سیستم‌های کنترل کیفیت مؤسسات حسابرسی است. در این بخش نمایی کلی از نحوه انجام بازرسی توسط PCAOB و ارائه گزارش‌های مربوطه به همراه محتوی آن ارائه و همچنین سعی می‌شود نحوه برخورد مؤسسات حسابرسی نسبت به ارائه گزارش‌های PCAOB و رفع نواقص شناسایی شده در بازرسی‌های آن‌ها مورد بررسی قرار گیرد.

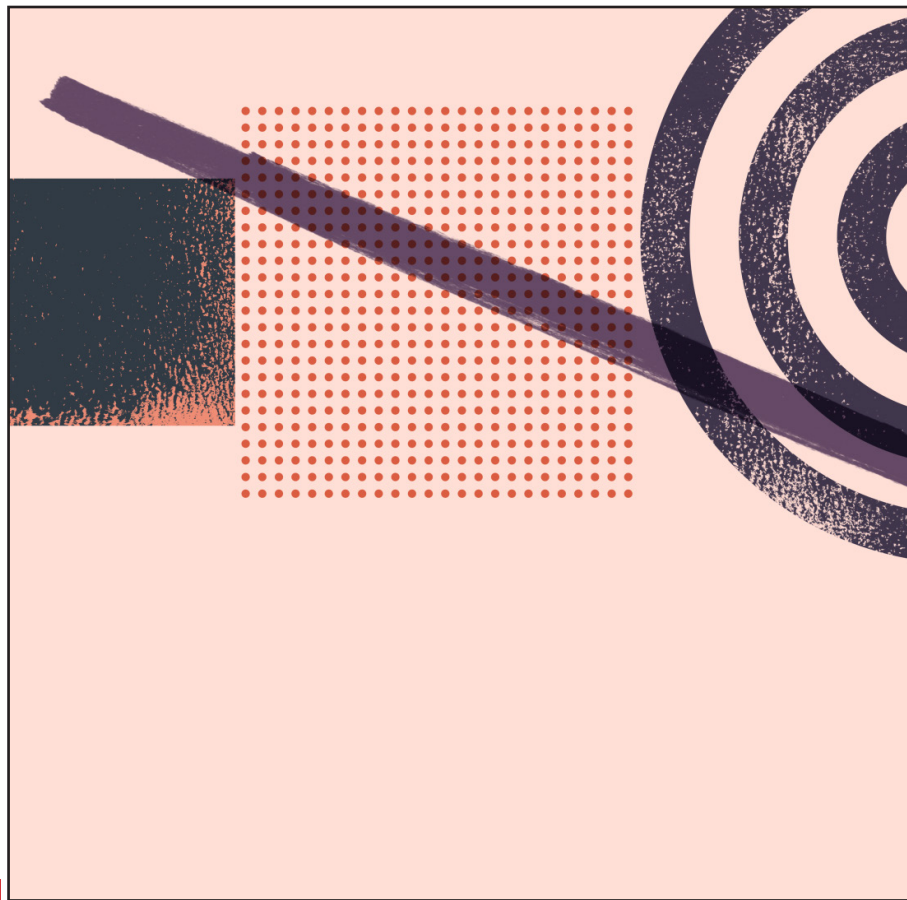
۴-۱- مروری بر بازرسی‌های PCAOB

طبق قانون ساربینز آکسلی (Sarbanes-Oxley Act) شرکت‌های سهامی عام باید هر ساله صورت‌های مالی خود را توسط حسابرسان مستقل از نظر رعایت استانداردها و صحت اطلاعات، مورد بررسی قرار دهند. حسابرسان موظفند انجام خدمات اطمینان بخشی خود را بر اساس رویه‌ها و دستورالعمل‌های PCAOB و استانداردهای حسابرسی انجام دهند و در مورد این که آیا صورت‌های مالی شرکت، از تمام جنبه‌های بااهمیت

مطابق با استانداردهای حسابداری پذیرفته شده در ایالات متحده (GAAP) تهیه شده، اظهار نظر کنند. حسابرسان همچنین ملزم به شناسایی و اعلام نکات کلیدی حسابرسی (CAMS) در گزارش حسابرسی و ارائه جزئیات آن در گزارش خود هستند. همچنین در این مورد که آیا شرکت از تمام جنبه‌های بااهمیت، کنترل داخلی مؤثری بر گزارش‌گری مالی خود (ICFR) در تاریخ معین داشته است، نظر خود را اعلام می‌کند. کار حسابرس به حفظ اعتماد سرمایه‌گذاران در گزارش‌گری مالی کمک شایانی می‌کند.

۴-۲- فرایند بازرسی توسط PCAOB

در فرایند بازرسی باید مشخص گردد که در ابتدا کدام مؤسسات باید مورد بازرسی قرار گیرند؟ و دوم این که این بازرسی هر



چند وقت یکبار باید صورت پذیرد؟ PCAOB مؤسساتی را سالیانه بازرسی می‌کند که بیش از ۱۰۰ شرکت سهامی عام را حسابرسی کرده‌اند. مؤسساتی که شرکت‌های کمتری را حسابرسی می‌کنند، به طور کلی، حداقل هر ۳ سال یک بار مورد بازرسی قرار می‌گیرند. PCAOB همچنین آن دسته از مؤسسات حسابرسی خارجی را که در حسابرسی شرکت‌های آمریکایی دخیل هستند، بازرسی می‌کند.

۴-۳- PCAOB چگونه پرونده‌های حسابرسی را برای بازرسی انتخاب می‌کند؟

در ابتدا باید گفت، مؤسسه‌ای که قرار است تحت بازرسی قرار گیرد امکان محدود کردن یا اعمال نظر بر پرونده‌های مورد انتخاب بازرسان PCAOB را ندارد. PCAOB از روش‌های مبتنی بر

نمایه‌ی یک - آمار بازرسی‌های انجام شده‌ی PCAOB بر حسب نوع مدل‌های انتخابی در سال‌های ۲۰۱۸ و ۲۰۱۹

شرح مدل	۲۰۱۸	۲۰۱۹
انتخاب‌های مبتنی بر ریسک	۸۵٪	۷۱٪
انتخاب‌های تصادفی	۱۵٪	۲۲٪
انتخاب‌های هدفمند	۰٪	۷٪
حسابرسی‌ها با نقص‌های ذکر شده در قسمت اول گزارش بازرسی Part 1A (به شرح بند ۶ زیر)	۲۶٪	۲۵٪
ضعف در رسیدگی‌ها که منجر به اظهار نظر حسابرسی نامناسب در مورد صورت‌های مالی یا ICFR می‌شود.	۱٪	۳٪
ضعف در حسابرسی که منجر به ارائه‌ی مجدد صورت‌های مالی شرکت مورد رسیدگی حسابرس گردیده است.	۰٪	۱٪

توضیح: تعداد کل کارهای بازرسی شده در سال‌های ۲۰۱۸ و ۲۰۱۹ به ترتیب به تعداد ۳۶۶ و ۳۳۷ بوده است.

ریسک و تصادفی برای انتخاب پرونده‌های حسابرسی جهت بازرسی، استفاده می‌کند. لذا عوامل ریسک یکی از موارد مهم برای تصمیم‌گیری در انتخاب پرونده‌های حسابرسی است. عوامل ریسک که مورد توجه قرار می‌گیرند شامل ماهیت (این که شرکت در چه حوزه‌ای فعالیت داشته و ارزش بازار آن چقدر است) و این عامل است که آیا شرکت عملیات قابل توجهی در بازارهای نوظهور دارد. سایر عواملی که بر انتخاب پرونده‌ی حسابرسی تأثیر می‌گذارند، اختصاص به مؤسسه‌ی حسابرسی مورد بازرسی دارد؛ مانند نوع و دامنه‌ی فعالیت‌ها، نتایج بازرسی‌های قبلی و یافته‌های مدیریت ریسک داخلی و فرایندهای بازرسی مؤسسه‌ی حسابرسی.

کارکنان بازرسی وظایف و سوابق بازرسی شرکای مؤسسه‌ی حسابرسی را که شرکت‌های سهامی را حسابرسی کرده‌اند، نیز در نظر می‌گیرند. PCAOB در نظر دارد برنامه‌ی بازرسی خود را توسعه دهد بدین صورت که تعداد انتخاب پرونده‌های حسابرسی مبتنی بر ریسک و تعداد حوزه‌هایی را که در سال‌های گذشته مورد بررسی قرار نگرفته‌اند افزایش دهد. انتخاب‌های تصادفی باعث می‌گردد که مؤسسات حسابرسی، اطلاعی از انتخاب انواع کارهای حسابرسی نداشته باشند که این عمل خود باعث بالا رفتن کیفیت در کار حسابرسی آن‌ها خواهد شد. آمار بازرسی‌های انجام شده‌ی PCAOB بر

حسب نوع مدل‌های انتخابی در سال‌های ۲۰۱۸ و ۲۰۱۹ در نمایه‌ی یک ارائه شده است. (نمایه‌ی یک)

۴-۴- چگونه PCAOB یک پرونده‌ی حسابرسی را بازرسی می‌کند؟

۴-۴-۱- به این نکته باید توجه داشت که عملیات بازرسی PCAOB، تمامی محتوای پرونده‌های حسابرسی یک مؤسسه را پوشش نمی‌دهد. پس از بازرسی کاربرگ‌های تیم حسابرسی، با پرسنل مؤسسه‌ی حسابرسی در رابطه با حوزه‌های حسابرسی انتخاب شده، مصاحبه می‌شود. مطابق با استانداردهای PCAOB، کاربرگ‌های حسابرسی باید حاوی اطلاعات کافی باشد تا یک حسابرس باتجربه را که هیچ ارتباط قبلی با این کار حسابرسی ندارد، قادر سازد تا ماهیت، زمان، میزان بررسی‌ها، شواهد و نتیجه‌گیری‌های به‌دست آمده را درک کند. مضافاً این که چه کسانی و در چه زمانی کار را تکمیل کرده و توسط چه افرادی و در چه تاریخی مورد بررسی قرار گرفته است.

۴-۴-۲- هدف بازرسان، تجزیه و تحلیل نحوه‌ی انجام حسابرسی و پاسخ به سؤالات کلیدی زیر است:

- آیا مؤسسه از رویه‌های مورد نیاز طبق استانداردهای حسابرسی PCAOB پیروی کرده است؟
- آیا مؤسسه‌ی حسابرسی حوزه‌هایی

را که در آن صورت‌های مالی از لحاظ با اهمیت با GAAP مطابقت نداشته‌اند، شناسایی کرده است؟

- چگونه مؤسسه با تعدیلات احتمالی صورت‌های مالی برخورد کرده است؟
- چگونه مؤسسه استانداردهای حسابرسی جدید را اجرا کرده است؟
- آیا مؤسسه از قوانین استقلال SEC و PCAOB پیروی کرده است؟

۴-۵- اگر بازرسان PCAOB به این باور برسند که ایراد در عملیات حسابرسی وجود داشته، چه اتفاقی می‌افتد؟

اگر تیم بازرسی ایرادی را شناسایی کند، موضوع را با مؤسسه‌ی حسابرسی در میان می‌گذارند و ممکن است درخواست بررسی اسناد اضافی را داشته باشند. اگر نگرانی‌های بازرسان از طریق بحث و بررسی اسناد حسابرسی اضافی قابل حل نباشد، تیم بازرسی یک فرم به نام «فرم نظرات کتبی» یا (Comment Form) صادر می‌کند و از مؤسسه می‌خواهد که به صورت کتبی به آن نگرانی‌ها پاسخ دهد.

این فرم، فرصت دیگری برای مؤسسه‌ی حسابرسی فراهم می‌کند تا نظرات خود را به صورت مکتوب در مورد جنبه‌هایی از حسابرسی که بازرسان مورد سؤال قرار داده‌اند، ارائه دهد. پس از در نظر گرفتن پاسخ مؤسسه، تیم بازرسی تعیین خواهد کرد که آیا پاسخ مؤسسه به اندازه‌ی

کافی نگرانی را برطرف کرده است. در غیر این صورت تصمیم می‌گیرد که آیا باید موضوع را به عنوان ایراد در گزارش بازرسی لحاظ کند یا خیر؟

۴-۶- چگونه PCAOB سیستم کنترل کیفیت مؤسسات حسابرسی را بازرسی می‌کند؟

PCAOB سیستم کنترل کیفیت یک مؤسسه را با انجام تجزیه و تحلیل کاستی‌های شناسایی‌شده در حسابرسی‌های فردی و همچنین اجرای رویه‌های خاص بر روی سیستم کنترل کیفیت کارهای بررسی شده ارزیابی می‌کند.

استاندارد کنترل کیفیت PCAOB مشخص می‌کند که سیستم کنترل کیفیت مؤسسات حسابرسی از چه سیاست‌ها و رویه‌های کنترل کیفیت باید برخوردار باشد که از جمله‌ی آن‌ها می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- استقلال و یکپارچگی
- مدیریت مناسب تیم حسابرسی
- پذیرش، تداوم مشتریان و نحوه انتخاب آن‌ها
- عملکرد کارهای حسابرسی انجام‌شده
- نظارت و کنترل

۴-۷- تفاوت بین بازرسی PCAOB و برنامه‌ی اجرایی (Enforcement Program)

PCAOB علاوه بر بازرسی خود، یک برنامه‌ی اجرایی نیز دارد. و زمانی از آن استفاده می‌کند که رخداد و ایراد مهمی روی داده باشد. در این روش رسیدگی می‌توان از پرس‌وجو کردن از افراد نیز استفاده شود و عیناً به‌مانند محاکمه در برابر یک بازپرس در زمان دادرسی عمل شود. این برنامه‌ی اجرایی صرفاً نسبت به تخلفات حسابرسی قابل توجه و مهم تمرکز دارد که از جمله می‌توان به نکات ذیل اشاره کرد:

○ عدم مراقبت و شک و تردید حرفه‌ای

○ موضوعات مربوط به عدم‌استقلال حسابر

○ مواردی که فرایند نظارتی هیأت مدیره را تهدید می‌کند.

اگر در بازرسی تشخیص داده شود که تخلفی مهم، رخ داده است، شرکت یا فرد متخلف را می‌توان تنبیه انضباطی کرد و مواردی چون جرایم پولی، تعلیق یا منع از حسابرسی شرکت‌های سهامی عام را در نظر گرفت. خطرات و تصمیمات بازرسی می‌تواند توسط هیأت مدیره‌ی PCAOB تجدید نظر شود. مضافاً این که تصمیمات PCAOB می‌تواند در SEC تجدیدنظر شود و دستورات SEC نیز همچنین قابل بررسی مجدد در دادگاه‌های فدرال است.

بخش دوم: گزارش‌های بازرسی PCAOB

۵- مراحل صدور گزارش بازرسی:

- ۵-۱- پس از پایان کار میدانی بازرسی و بررسی «فرم نظرات کتبی»، کارکنان بازرسی PCAOB پیش نویس گزارش را که حاوی یافته‌هاست تهیه می‌کنند. پس از طی فرایند بررسی‌های انجام‌شده، پیش‌نویس گزارش برای

بررسی، در اختیار مؤسسه‌ی حسابرسی قرار می‌گیرد و پس از دریافت پاسخ کتبی مؤسسه‌ی حسابرسی، به‌عنوان بخشی از مراحل کار، گزارش بازرسی نهایی می‌شود. پیش‌نویس گزارش زمانی نهایی می‌شود که با اکثریت آرا توسط هیأت‌مدیره‌ی PCAOB تصویب شود.

پس از تأیید هیأت مدیره، گزارش بازرسی، نهایی تلقی شده و به مؤسسه‌ی حسابرسی ارسال می‌شود. همان‌گونه که در بند ۶-۴ بالا بیان شد، مؤسسه‌ی حسابرسی یک فرصت دیگر هم دارد که در صورت لزوم می‌تواند از SEC بخواهد که گزارش را بررسی کند و این عمل ممکن است زمانی اتفاق بیفتد که مؤسسه و PCAOB در مواردی از گزارش بازرسی با هم توافق نداشته باشند. در خاتمه‌ی کار PCAOB گزارش را در وبسایت خود و بر حسب مورد در بخش عمومی یا غیر عمومی و یا هر دوی آن‌ها و به‌شرح توضیحات زیر منتشر می‌کند.

۶- بخش‌های عمومی و غیر عمومی گزارش بازرسی

همه‌ی گزارش‌های بازرسی دارای دو بخش عمومی و بخش غیرعمومی هستند که مندرجات مربوط به هر بخش و اجزای آن به‌شرح نمایه‌ی دو است.

نمایه‌ی دو - مندرجات بخش‌های مختلف گزارش بازرسی

ردیف	بخش‌های گزارش بازرسی	تقسیمات اولیه‌ی بخش‌های گزارش	تقسیمات ثانوی بخش‌های گزارش	شرح موارد مندرج در تقسیمات گزارش
۱	عمومی	قسمت اول و مشاهدات و یافته‌های بازرسی در این بخش ذکر می‌شوند که می‌تواند دارای سه قسمت باشد.	Part 1 A	درج موارد یافته‌ها و کاستی‌های حسابرسی
			Part 1 B	درج موارد عدم انطباق با استانداردهای PCAOB
			Part 1 C (در سایت رسمی PCAOB منتشر می‌شود و در دسترس همگان می‌باشد).	درج موارد عدم انطباق با استانداردهای PCAOB و SEC مرتبط به حفظ استقلال
۲	غیر عمومی	قسمت دوم	غیر عمومی	در این بخش نواقص موجود در سیستم کنترل کیفیت مؤسسه درج می‌شوند.



۷- نتایج بازرسی PCAOB در سال ۲۰۲۲ از دو مؤسسه‌ی حسابرسی PWC و Ernest& Young:

برای اطلاع خوانندگان مقاله، خلاصه‌ی نتایج حاصل از عملیات بازرسی PCAOB از دو مؤسسه‌ی حسابرسی پی‌دبلیوسی و ارنست اند یانگ در سال ۲۰۲۲ استخراج و در نمایه‌ی سه ارائه می‌شود.

همانگونه که در نمایه‌ی سه مشاهده می‌شود هر نوع یافته‌ای توسط بازرسان PCAOB مشمول جرایم انضباطی نیست و هدف راهنمایی و بهتر شدن عملیات رسیدگی مؤسسات حسابرسی و در نهایت روند رو به بهبود آن‌هاست.

۸- حسابرسی انجام‌شده توسط سایر اشخاص

لازم است در این قسمت به مؤسسات و یا اشخاصی که در انجام عملیات حسابرسی به مؤسسه‌ی اصلی کمک می‌کنند اشاره شود. در اینگونه موارد مؤسسات حسابرسی اصلی ملزم هستند که نام کمک‌کنندگان در امر عملیات حسابرسی را در فرم (Auditor Reporting of Certain Audit Participation) به PCAOB گزارش کنند تا در صورت لزوم مورد بازرسی آن‌ها قرار گیرد.

۹- کلام آخر

متأسفانه بررسی‌های انجام شده

و اعتراض‌های عدیده بین تیم‌های کنترل‌کننده و مؤسسات حسابرسی می‌شود و لازم است برای رفع این نقیصه به آن توجه خاص گردد.

منابع:

-Guide to PCAOB Inspections, March 2021

-www.pcaob.org

توسط نهادهای نظارتی در جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران علی‌رغم بهبودهای روزافزون نسبت به سنوات قبل کماکان به بهبود کامل نرسیده و قسمت مراحل صدور گزارش بازرسی توسط واحد بررسی‌کننده‌ی کنترل کیفیت و کنترل وضعیت که در قسمت ۵ و ۶ این مقاله به آن اشاره شد، به‌صورت کامل و صحیح پیش نمی‌رود. این موضوع همواره باعث اختلاف

نمایه‌ی ۳ - خلاصه‌ی نتایج عملیات بازرسی از دو مؤسسه‌ی حسابرسی پی‌دبلیوسی و ارنست اند یانگ

ردیف	موارد	مؤسسه‌ی حسابرسی EY	مؤسسه‌ی حسابرسی PWC
۱	تعداد پرونده‌های بررسی شده	۴ پرونده	۳ پرونده
۲	حوزه‌های حسابرسی مورد بررسی	درآمدها/ دارایی‌های نامشهود/ بدهی‌ها	موجودی‌ها/ گزارش‌گری مالی
۳	استقلال	انطباق کامل با قوانین	شناسایی عدم انطباق با قوانین
۴	گزارش حسابرسی	نقص در صورت‌های مالی	نقص در صورت‌های مالی
۵	پاسخ مؤسسه به ایرادات	قبول ایرادات و تلاش در رفع آن‌ها و تشکر از PCAOB	قبول ایرادات و تلاش در رفع آن‌ها و تشکر از PCAOB