

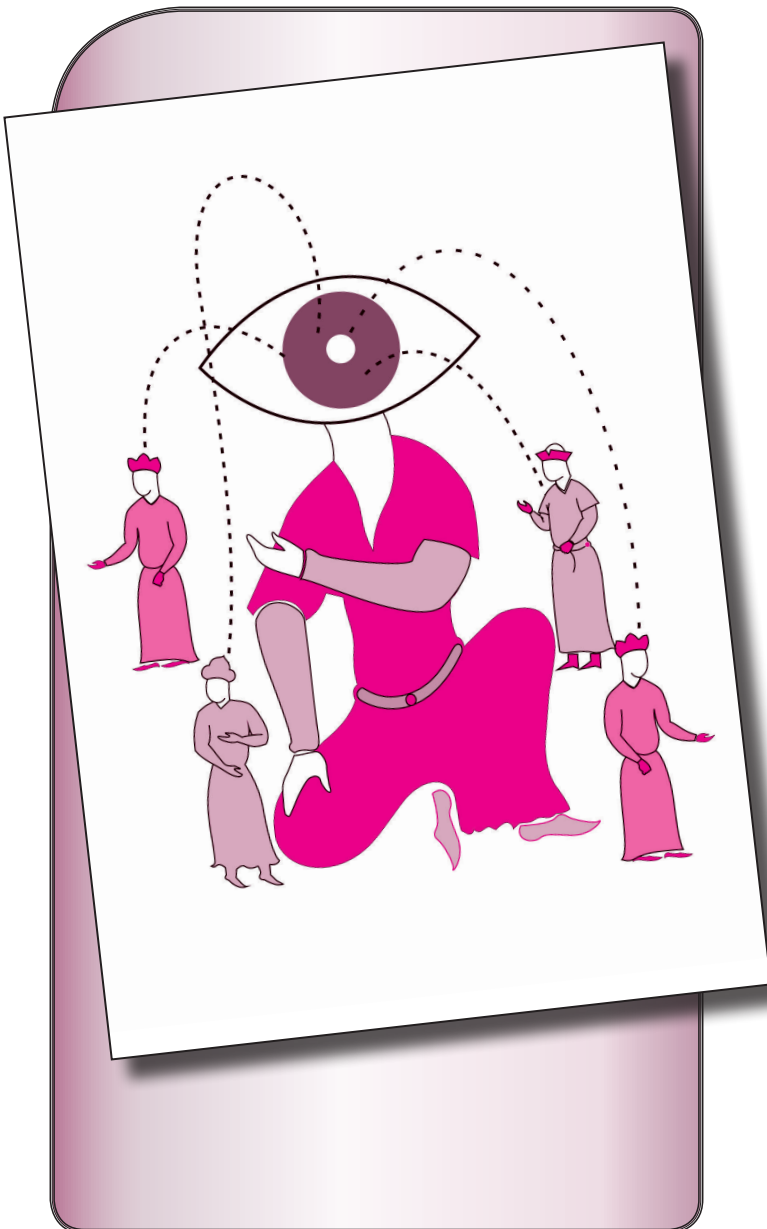
پیشرفت و تحول در نظارت بر حسابرسی

برای حفظ منافع سرمایه‌گذاران و منافع عمومی

متن سخنرانی ژانت ام فرانزل (Jeanette M. Franze) در پانزدهمین کنفرانس سالانه گزارشگری مالی

من مفتخرم از این‌که امروز در پانزدهمین همایش سالانه گزارشگری مالی که از سوی مرکز ترویج و اشاعه درستکاری در سطح بنگاه‌ها موسوم به رابرت زیکلین (Robert Zicklin) پشتیبانی می‌شود، حضور دارم. به کالج باروک (Baruch College) و مرکز زیکلین برای برگزاری این همایش که پیرامون پیشرفت‌های کنونی در حسابرسی و گزارشگری مالی است، تبریک می‌گویم. آشکار است که گزارشگری مالی اتکاپذیر و حسابرسی باکیفیت برای محافظت از منافع سرمایه‌گذاران و ترویج درستکاری در عرصه بازارهای سرمایه و سامانه‌های مالی، حیاتی است.

سال ۲۰۱۲، آخرین باری بود که من در این همایش صحبت کردم. در آن زمان، ۹ هفته بود که من به‌عنوان یکی از اعضای هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام^۲ برگزیده شده بودم. خرسندم از این‌که برای ارائه گزارشی جدید درباره فعالیت‌های خود، در چارچوب وظایف اصلی هیئت نظارت و نیز برخی از دیدگاه‌ها در مورد سمت‌وسوی ممکن این فعالیتها، دوباره در میان شما هستم.



باشیم که مؤسسه‌های بزرگ، سامانه‌های کنترل کیفیت خود را بهبود می‌دهند؛ به‌گونه‌ای که این سامانه‌ها بتوانند برای پیشگیری از کاستیهای حسابرسی توانا باشند. با چنین چشم‌اندازی، بازرسیهای هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام ممکن است از توجه به جزئیات جنبه‌های بازرسی هر یک از حسابرسیها، بر نگاه ژرف‌اندیشانه‌تری به سامانه کنترل کیفیت، که برای پشتیبانی و نگهداری کیفیت بالای حسابرسی حیاتی است، تأکید کند. چنین رویکردی، ممکن است کارایی و اثربخشی بالایی بر شناسایی سریعتر نقاط ضعف کنترل کیفیت و تمرکز بر جلوگیری از کاستیهای حسابرسی داشته باشد. چنین دیدگاهی، شاید اکنون آرزویی بیش نباشد؛ اما دست‌یافتنی و درخور تلاش است.

من به تفصیل درباره هر دو نوع بازرسی‌ها، صحبت خواهم کرد.

همچنین مسرورم از اینکه بیان کنم، به‌تازگی تلاشهای مهمی را برای بهبود کارایی و اثربخشی رویکرد تدوین استانداردهای خود شروع کرده‌ایم و برنامه اجرایی تا مرحله تکمیل ادامه خواهد یافت.

مأموریت‌های هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام و پیشرفت آن

همانگونه که آگاهیید، در واکنش به آسیب‌دیدگی شدید باورمندی به نقش و کارکرد حسابرسان به‌مثابه دروازه‌بانان سامانه گزارش‌گری مالی شرکتهای سهامی عام، هیئت نظارت بر اساس **قانون ساربینز-اکسلی**^۳ در سال ۲۰۰۲ برای نظارت بر حسابرسی شرکتهای سهامی عام به‌منظور محافظت از منافع سرمایه‌گذاران، و در وهله بعد، منافع عمومی، پایه‌گذاری شد. هیئت نظارت فعالیت خود را در سال ۲۰۰۳ آغاز کرد، و دامنه نظارتش با تصویب **قانون اصلاح وال استریت و محافظت از مصرف‌کنندگان داد-فرانک**^۴ در سال ۲۰۱۰، حسابرسان کارگزارها و معامله‌گران ثبت‌شده نزد کمیسیون بورس و اوراق بهادار^۵ را نیز دربرگرفت.

هدف اولیه هیئت در سال نخست، بازیابی باورمندی از دست‌رفته بود. به‌عبارتی، ابراز واکنش در برابر بحران شدید باورمندی آسیب‌دیده، همراه با نبود اعتماد در بازار سرمایه، با

پیش از شروع، اجازه دهید بگویم دیدگاه‌هایی که امروز بیان می‌کنم، دیدگاه‌های شخصی من است و به‌طور حتم، بیانگر دیدگاه‌های هیئت نظارت یا هر یک از دیگر اعضا و کارشناسان هیئت یادشده نیست.

امروز، یکی از پرسشهای بزرگ درباره کیفیت حسابرسی و نظارت بر حسابرسی، این است که آیا به نقطه مورد انتظار رسیده‌ایم؟ این یکی از مواردی است که من علاقه‌مندم امروز درباره آن صحبت کنم؛ چرا که کیفیت حسابرسی بهبود یافته است.

بیشتر مؤسسه‌های حسابرسی، بهبود چشمگیری داشته‌اند و بازرسیهای هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام به پیشبرد این بهبود کمک کرده است.

اجازه بدهید با صراحت بگویم که به‌نظر من، مؤسسه‌ها هنوز راه نایم‌وده‌ای برای تقویت سامانه کنترل کیفیت و پایش آن به‌منظور جلوگیری از کاستیهای حسابرسی، در پیش دارند. اما باید مؤسسه‌ها را بر سر رعایت استانداردهای کنترل کیفیت، پایدار نگهداریم. در وهله اول، این سرمایه‌گذاران هستند که در صورت ارتقای سطح پایبندی مؤسسه‌ها به استانداردهای یادشده و بهبود کنترل کیفیت برای جلوگیری از بروز کاستیهای حسابرسی، از این موقعیت سود خواهند برد.

بهبود کیفیت حسابرسی، نباید ما را دچار این خیال کند که به سرمنزل مقصود رسیده‌ایم و نباید تصور کنیم، کار پایان یافته است و پیشرفت کافی داشته‌ایم یا اقدام لازم برای دستیابی و حفظ روند ارتقای کیفیت در آینده را به انجام رسانده‌ایم. بلکه باید با به‌دست‌آوردن شناخت بیشتر نسبت به پیشرفت‌های به‌دست‌آمده، از آنها برای بهبود رویکرد نظارت بر حسابرسی در آینده، بهره بگیریم.

پس شاید پرسش درست این باشد که "قدم بعدی چیست؟" از دیدگاه من، همچنانکه مؤسسه‌ها در بهبود کیفیت حسابرسی پیشرفت می‌کنند، باید چگونگی انطباق و تکامل رویکرد بازرسی خود با آنرا مورد ملاحظه قرار دهیم. در همین راستا، به‌تازگی در حال بررسی امکان انتخاب تصادفی تر حسابرسی‌ها و حیطه‌های حسابرسی مختلف برای بازرسی هستیم.

همچنین از دیدگاه خوشبینانه من، می‌توانیم شاهد زمانی

نظارت کمیسیون بورس و اوراق بهادار^۶.

هیئت نظارت، با تجربه‌ای که از برنامه‌ریزیها و دست‌وپنجه نرم‌کردنها با مسائل اصلی مندرج در خط‌مشی خود اندوخت، پالایش و بهبود رویکردهای خود را آغاز کرد. در گذشته‌ای نه‌چندان دور، اعضای هیئت‌نظارت و دیگران، از هیئت‌نظارت به‌عنوان **مقررات‌گذار نوپا**^۷ یاد می‌کردند. از دیدگاه من، هیئت‌نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی‌عام به‌احتمال بسیار، در حال گذار از دوره آغازین است. من در دوره حضور خود در هیئت‌نظارت، شاهد پیشرفتهای چشمگیر آن بوده‌ام؛ اما هنوز برخی از فرایندها و برنامه‌های آن نیازمند پالایش است.

کیفیت حسابرسی

در حالی که هیئت‌نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی‌عام به تکامل خود ادامه می‌دهد، همچنان برای جلب اعتماد عمومی بر محافظت از سرمایه‌گذاران و پیشبرد خدمات حرفه‌ای حسابرسی، ثابت‌قدمانه تأکید می‌ورزد. بهبود چشمگیر کیفیت حسابرسی از زمان تصویب قانون سارینز-اکسلی و اجرای مقررات نظارت بر حسابرسی در ایالات‌متحد و سراسر دنیا، آشکار است. اما هنوز در این مسیر، جای پیشرفت وجود دارد. مؤسسه‌های بزرگ در مرحله‌های گوناگونی از این مسیر قرار دارند؛ اما شوربختانه ما همچنان با مؤسسه‌های کوچکی روبه‌رو می‌شویم که هنوز در این مسیر قرار نگرفته‌اند.

مدیر بخش بازرسیها و ثبت‌نام هیئت‌نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام (E-READ)^۸، خانم **هلن مانتر (Helen Munter)**، سال گذشته گزارش داد که کیفیت حسابرسی پس از ۱۳ سال به‌طور کلی بهتر شده است. او همچنین به تشریح حیطه‌های بهبودیافته و حوزه‌های همچنان چالش‌برانگیز پرداخته است.

وی پنج حیطه اصلی را که شاهد بهبود مؤسسه‌ها در آنها بوده‌ایم، مورد شناسایی قرارداد. این حیطه‌ها شامل **فرهنگ رهبران مؤسسه**^۹، آموزشهای متمرکز و هدفمند، ابزار کمکی و فهرستهای مقابله جدید برای حرفه، خدمات مربیگری و پشتیبانی از گروه حسابرسی، و پایش کیفیت کارهای انجام‌شده

است. او پنج حوزه چالشی بهبودپذیر در مؤسسه‌های یادشده را نیز چنین برشمرده است: کاستیهای تکراری حسابرسی در حیطه‌های اصلی مشخص، فرایندهای برخی مؤسسه‌ها در اصلاح کنترل کیفیت انتقادپذیر مشخص‌شده در بازرسیهای هیئت، به‌کارگیری و انجام مستمر «تحلیل علل بنیادین» کاستیهای حسابرسی در میان مؤسسه‌ها و شبکه‌های جهانی آنها، اعمال یکنواخت رویکرد و روش‌شناسی حسابرسی در سراسر جهان به‌وسیله مؤسسه‌های شبکه‌ای، و پایش موارد مربوط به استقلال حسابرسی.

نتایج بازرسیها، نشانه‌های مهمی از چگونگی پیمایش مسیر بهبود کنترل کیفیت از سوی مؤسسه‌ها را نشان می‌دهد. هرچند بسیاری از کاستیهای حسابرسی همچنان باقی است، اما دیدن دامنه تلاش بسیاری از مؤسسه‌ها برای بهبود کنترل کیفیت و دستاوردهای تلاش آنها، موجب دلگرمی است.

وضعیت و رویکرد بازرسیهای جاری

هیچ شکی ندارم که برنامه بازرسیهای هیئت‌نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی‌عام، به‌مثابه انگیزه‌ای قوی در مؤسسه‌های حسابرسی عمل کرده است تا در پی اصلاح سامانه‌های کنترل کیفیت خود در سالهای اخیر برآیند! این اصلاحها برحسب کاهش تعداد و شدت کاستیهای حسابرسی که در بازرسیهای خود کشف کرده‌ایم، به نتیجه رسیده است.

برای سه مؤسسه از **چهار مؤسسه بزرگ**^{۱۰}، درصد حسابرسیهای مشکل‌دار در چرخه بازرسی سال ۲۰۱۴ نسبت به ۲۰۱۳ کاهش یافته است (گزارشهای آنها به‌ترتیب در سال ۲۰۱۴ و ۲۰۱۵ منتشر شده است)^{۱۱}. گزارشهای بازرسیهای سال ۲۰۱۵ در سال جاری منتشر خواهد شد و انتظار داریم تا شاهد کاهش بیشتری در نتایج بازرسی چهار مؤسسه بزرگ، به‌مثابه یک گروه متمایز نسبت به مؤسسه‌های انفرادی، از لحاظ تعداد و ماهیت کاستیها باشیم. من چشم‌به‌راه پیشرفت و بهبود در مؤسسه‌های بزرگ دیگری که مورد بازرسی سالانه ما قرار دارند نیز می‌باشم.

تلاش اصلاح‌گران در زمینه ارتقای کنترل کیفیت و دستاوردهای این تلاش در بسیاری از مؤسسه‌های بزرگ،

مؤسسه‌ها هنوز

راه ناپیموده‌ای برای

تقویت سامانه

کنترل کیفیت

و

پایش آن

به‌منظور جلوگیری از

کاستیهای حسابرسی

درپیش دارند

هیئت‌نظارت، تعدادی از کاستیهای کنترل کیفیت مشاهده شده، شامل بعضی موارد از هر کدام از مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی را به‌صورت عمومی منتشر ساخته است.^{۱۵} در ماه مارس ۲۰۱۵، هیئت‌نظارت، نقاط ضعف کنترل کیفیت ۲۳۵ گزارش بازرسی خود را در دسترس عموم قرار داده است.

هیئت‌نظارت، هدف اصلی خود در رویکرد فعلی به بازرسیها را به‌عنوان رویکرد اصلاحی بیان کرده است: "بازرسیهای هیئت‌نظارت برای شناسایی و برخورد با ضعفها و کاستیهای مربوط به چگونگی انجام حسابرسی توسط هر مؤسسه

مرا مورد تأثیر قرار می‌دهد. به‌بارنشستن این فرایند، حاصل صرف وقت و تلاش زیاد و متناسب با سرعت پیمایش این مسیر اصلاحی در هر مؤسسه است.

در مؤسسه‌های کوچکتر، از آن‌جا که گروه متفاوتی از مؤسسه‌های حسابرسی، هر سال در چرخه بازرسی سه‌ساله قرار می‌گیرند، سنجش میزان بهبود کنترل کیفیت از سوی اعضای هیئت‌نظارت بسیار ظریفتر و چالش‌برانگیزتر است. افزون‌بر این، هر سال مؤسسه‌های جدیدی به این گروه می‌پیوندند؛ درحالی‌که بعضیها دیگر کار حسابرسی انجام نمی‌دهند که مستلزم بازرسی هیئت‌نظارت باشد.

رویکرد بازرسیهای هیئت‌نظارت به‌طورکلی بر مبنای **گزینش مبتنی بر ریسک**^{۱۲} طراحی شده است که دربرگیرنده گزینش بخشهایی از کار حسابرسی برای بازرسی است که عرصه‌های مشکلتر یا دارای ابهام ذاتی در صورتهای مالی را دربر می‌گیرد.

نتایج حاصل از این بازرسیهای انفرادی، همراه با بررسی روشها، سیاستها و فرایندهای مشخص مربوط به مدیریت عملیات حسابرسی خاص هر مؤسسه، برای کمک به شناسایی هرگونه مشکل نظام‌مند کنترل کیفیت، سودمند است.

گزارشهای بازرسی هیئت‌نظارت و دیگر موارد اطلاع‌رسانی درباره نتایج بازرسیها، حاکی از این هشدار شدید است که چنین گزارشهایی، مشتمل نمونه خروار به‌شمار نمی‌آیند و از ابتدا نیز به‌مثابه **کارت گزارش متوازن**^{۱۳} یا ابزار رتبه‌بندی کلی، موردنظر نبوده‌اند.

بخش غیرعمومی گزارشهای بازرسی هیئت‌نظارت (بخش ۲)، هرگونه انتقاد-اعم از نقطه‌ضعفهای نظام‌مند یا کاستیهای ممکن- در سامانه کنترل کیفیت مؤسسه را تشریح می‌کند.^{۱۴}

هرگونه انتقاد هیئت‌نظارت درمورد کنترل کیفیت، تنها در صورت ناتوانی مؤسسه مربوط در رفع آن انتقادها، در حد رضایت هیئت‌نظارت، ظرف ۱۲ ماه از تاریخ صدور گزارش بازرسی، به‌طور عمومی منتشر می‌شود.

اکثر قریب به‌اتفاق مؤسسه‌های ثبت‌شده، این فرایند اصلاحی را جدی می‌گیرند و تلاش می‌کنند نقاط ضعف کنترل کیفیت خود را در مدت زمان موردنظر رفع کنند.

طراحی شده است^{۱۶}. همچنین، هیئت نظارت اعلام کرده است که با اعمال فرایند اصلاح کنترل کیفیت، از طریق گفتگوهای سازنده، مؤسسه‌ها را به بهبود روشها و برنامه‌های کنترل کیفیت خود ترغیب می‌کند^{۱۷}.

موارد در خور توجه در بازرسیهای آینده

در پرتو بهبود چشمگیری که برخی مؤسسه‌ها در نتایج بازرسیها و پیشبرد تلاشهای اصلاحگرانه خود مشاهده می‌کنند، باید در پی دلیل و چگونگی امکان‌پذیری یا لزوم بهبود رویکرد بازرسی، به مثابه اهرم گسترش فرایند اصلاحگرانه و آزمون آن باشیم.

تحولی امکان‌پذیر که هیئت نظارت در حال بررسی آن است، گزینش حسابرسیهای بازرسی‌پذیر بر مبنای گسترده‌تر از گزینش مبتنی بر ریسک کنونی است (انتخاب تصادفی ممکن)^{۱۸}. افزایش گزینش حسابرسی یا حیطه‌های حسابرسی خارج از رویکرد گزینش مبتنی بر ریسک کنونی، ممکن است به ارزیابی ما از رعایت استانداردها از سوی مؤسسه‌ها در انواع حسابرسی و حیطه‌هایی که قبل از این در بازرسیهای هیئت نظارت مورد توجه قرار نگرفته است، کمک کند. این امر ممکن است اطلاعاتی در مورد چگونگی کارکرد سامانه کنترل کیفیت مؤسسه‌ها در دامنه گسترده‌تری از حسابرسی ناشران فراهم کند.

من دیدگاه‌های مختلف سودبران گوناگون، درباره نتایج ممکن حاصل از بازرسیهای حسابرسی خارج از رویکرد مبتنی بر ریسک کنونی را شنیده‌ام. برخی تصور می‌کنند که حسابرسیهای کم‌ریسک‌تر، به دلیل ماهیت کمتر پیچیده چنین حسابرسیهایی، دارای کاستیهای حسابرسی کمتری هستند؛ در حالیکه برخی دیگر بر این باورند که کاستیهای حسابرسی در این گروه، به دلیل توجه و تمرکز کمتر مؤسسه‌ها بر این نوع حسابرسیها، در واقع بیشتر است.

یکی دیگر از تغییرهای امکان‌پذیر در آینده، ممکن است تحول در زمینه تمرکز بر روشهای بازرسی، بین بازرسی هر حسابرسی، یا آزمون سامانه کنترل کیفیت مؤسسه باشد. در حال حاضر، کارشناسان بازرسی بر اساس تعداد و نوع کاستیهای شناخته‌شده در هر حسابرسی مشخص و نتایج

آزمون جنبه‌های معینی از سامانه کنترل کیفیت هر مؤسسه، به ارزیابی امکان وجود نقطه ضعف در سامانه یادشده می‌پردازند.

در سناریوی خوش‌بینانه‌ای که در آن یک مؤسسه بزرگ حسابرسی چنان سامانه کنترل کیفیت خود را ارتقا می‌دهد که به شکلی اثربخش مانع از بروز کاستیهای حسابرسی می‌شود، یا به دیگر سخن، تنها در صورت تقویت سامانه کنترل کیفیت از سوی یک مؤسسه بزرگ، به حدی که کاستیهای حسابرسی در بخش ۱ حسابرسیهای بازرسی شده از سوی هیئت نظارت در این مؤسسه بسیار کم یا ناچیز باشد- افزایش تمرکز بازرسی بر آزمون سامانه مذکور، همراه با کاهش ممکن تعداد حسابرسیهای بازرسی‌پذیر، ممکن است معقول باشد. این امر مشابه نظریه به‌کاربرده شده در جریان حسابرسی است که در آن اثربخشی کنترل‌های داخلی برای تعیین میزان آزمونهای محتوا، مورد توجه قرار می‌گیرد.

چنین رویکردی، ممکن است با تمرکز بر پیشگیری از کاستیهای حسابرسی، کارایی و اثربخشی بالایی در یافتن سریع نقطه‌ضعفهای کنترل کیفیت داشته باشد. من این موضوع را به مثابه یک تحول بسیار مثبت در کیفیت حسابرسی و واکنشهای نظارتی مرتبط با آن تلقی می‌کنم. همانگونه که پیش از این بیان کردم، باید از چنین ایده بلندپروازانه‌ای در این مرحله بر حذر بود؛ با این حال، همه مؤسسه‌های حسابرسی باید تلاشهای خود را وقف جلوگیری اثربخش از بروز کاستیهای حسابرسی کنند. در گذشته، بازرسان هیئت نظارت، بیشتر مشکلات ساختاری کنترل کیفیت مؤسسه‌ها را پس از بروز مشکلات یادشده در هر مؤسسه و یا حتی پیش از برخورد مؤسسه مربوط با چنین مشکلاتی، درمی‌یافتند. اما من روزنه‌ای از امید برای سناریوهای تکامل یافته‌تری در مورد مؤسسه‌های بزرگ می‌بینم، که پیش از هر بازرسی، توان برخورد با چنین مشکلاتی را خواهند داشت.

کارهای بسیاری وجود دارد که هم‌زمان با بهبود عملکرد بازرسی می‌توان انجام داد. ما می‌توانیم برای ارائه اطلاعات به‌هنگام و معنادار درباره نتایج بازرسیهایمان به مؤسسه‌های موردنظر، سرمایه‌گذاران، کمیته‌های حسابرسی و عموم مردم، به بررسی دقیقتر رویکردهای گزارشگری هیئت نظارت

کل نظام

گزارشگری مالی

حسابرسی و نظارتی

باید براساس

اصول بنیادی

ایجاد انگیزه مناسب

هدایت شود

همچنین، هیئت نظارت اولین حکم خود را صادر کرد که در آن، مؤسسه محکوم واقعیتها، یافته‌ها و موارد نقض مندرج در حکم انضباطی را پذیرفت. در تمامی احکام پیشین، اشاره شده بود که مؤسسه‌های محکوم حکم صادرشده را نه پذیرفته و نه آن را رد کرده بودند.

در خلال سال گذشته، واحد نظارت بر اعمال الزامها و تحقیق و تفحص، توجه خود را بر انجام تعدادی بررسی در مورد مسائل مهم مربوط به اعمال الزامها، به‌ویژه بررسی استقلال و کیفیت حسابرسی، متمرکز کرد. به‌تازگی، هیئت نظارت اقدام به انتشار احکام انضباطی صادرشده مرتبط با این الزامها کرده است.

بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام و چگونگی اطلاع‌رسانی نتایج یادشده بپردازیم. ما در تماس با کمیته‌های حسابرسی، سرمایه‌گذاران و دیگران، همچنان شاهد تقاضای آنها برای شفافیت بیشتر و ارائه اطلاعات مفیدتر درباره بازرسی‌هایمان هستیم.

نکته نهایی درباره بازرسی‌ها این است که کارشناسان هیئت، همچنان دست‌اندرکار اجرای برنامه بازرسی‌های موقت هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در حسابرسی کارگزاران و معامله‌گران، تجزیه و تحلیل نتایج این بازرسی‌ها، و بهبود رویکردهای امکان‌پذیر برای تدوین برنامه پایدار بازرسی درخور الزامهای هیئت نظارت هستند. هیئت نظارت امیدوار است تا پایان سال، پیشنهاد کارشناسان در این خصوص را دریافت کند.

برنامه نظارت بر اعمال الزامهای مورد نظر هیئت نظارت

یکی از راه‌هایی که هیئت نظارت، مأموریت خطیر خود در زمینه محافظت از سرمایه‌گذاران و افزایش کیفیت حسابرسی را به انجام می‌رساند، اجرای برنامه پویا و فعالانه نظارت بر اعمال الزامهای مورد نظر خود است. این برنامه، با شناسایی موضوعهای مناسب برای اقدام انضباطی هیئت، و در صورت لزوم، اعمال تمهیدهای تنبیهی منصفانه و منطقی، به منظور محافظت از منافع سرمایه‌گذاران اجرا می‌شود و هدف آن بهبود کیفیت حسابرسی از راه دستیابی به بازدارندگی و حساب‌دهی است.^{۱۹}

برنامه هیئت نظارت در پرتو ریسک‌های نوپدید و تازه، تحول پیدا کرده، و **واحد نظارت بر اعمال الزامها و تحقیق و تفحص**^{۲۰} برای به‌کارگیری فنون و رویکردهای جدید، با هیئت همکاری می‌کند.

در سال ۲۰۱۳، هیئت سیاست جدیدی را برای تقدیر از همکاری فوق‌العاده مؤسسه‌های حسابرسی در زمینه خودگزارشگری و گفتگو درباره فعالیت‌های چاره‌سازانه و اصلاح‌گرانه آغاز کرد و برای نخستین بار، سال گذشته این سیاست و به‌کار نرفتن اقدام انضباطی علیه مؤسسه‌های حسابرسی را به‌طور رسمی به‌کار گرفت.

تا ۳۱ مارس ۲۰۱۶، هیئت نتیجه ۱۶۰ پرونده رسیدگی به اعمال الزامها را شامل، ۱۲۵ اقدام تنبیهی علیه مؤسسه‌ها، ۶۴ فقره لغو ثبت نام مؤسسه نزد هیئت، و ۱۱۲ مورد اقدام تنبیهی علیه اشخاص وابسته، که منجر به صدور ۸۶ فقره حکم ممنوعیت فعالیت و ۱۱ مورد حکم تعلیق فعالیت شده^{۲۱}، برای عموم اعلام کرده است.

از ۶۴ فقره لغو ثبت نام مؤسسه‌ها، ۳۶ فقره دائمی و ۲۸ فقره دارای حق دادخواهی نزد هیئت به منظور تجدیدنظر در حکم لغو ثبت است. تاکنون هیئت درباره هیچیک از دادخواهی‌ها، اقدامی برای لغو حکم یا لغو ثبت نام نکرده است. از ۸۶ فقره حکم ممنوعیت فعالیت اشخاص وابسته به مؤسسه‌های ثبت شده نزد هیئت، ۲۹ فقره دائمی بوده و ۵۷ فقره دارای حق دادخواهی نزد هیئت جهت لغو حکم ممنوعیت فعالیت است. هیئت تاکنون فقط با دو دادخواهی برای لغو حکم ممنوعیت فعالیت موافقت کرده است.

اولویت بندی برای واکنش به ریسکهای

حسابرسی، از جمله حسابرسیهای برون مرزی

برنامه هیئت نظارت در سال ۲۰۱۶ برای نظارت بر اعمال الزامهای مورد نظر، از مضمون منسجمی برخوردار است. واحد نظارت بر اعمال الزامها و تحقیق و تفحص هیئت، در حال حاضر بر حیطه‌های اولویت دار زیر از جمله کاستیهای جدی در حسابرسی، متمرکز است:

- نبود استقلال و درستکاری در حسابرسی،
- نبود تردید حرفه‌ای مرتبط با کاستیهای مهم حسابرسی،
- همکاری نکردن با فرایند بازرسی هیئت و رسیدگی نظارتی آن، و

• نقض استانداردها و مقررات هیئت در حسابرسیهای

برون مرزی^{۲۲}

من می‌خواهم چند لحظه درباره کار مهمی که واحد نظارت در یکی از حوزه‌های اولویت خود، یعنی حسابرسی برون مرزی انجام می‌دهد، صحبت کنم. پیچیده‌تر شدن حسابرسی در پی پدیده جهانی شدن، آن را با ریسک بیشتری روبرو می‌سازد. رسیدگیهای هیئت در ارتباط با اعمال الزامها، شامل ۱۸ مؤسسه خارج از ایالات متحده است؛ در کشورهایی چون

سامانه نظارتی باید

فعالانه

ریسکهای درون سامانه‌ای

که

اصول بنیادی را

مورد تهدید قرار می‌دهد

ارزیابی

و با آنها

برخورد کند

افزون بر این، واحد تحقیق و تفحص، به افزایش استفاده از ابزار تحلیلیگری داده‌ها در پردازشهای خود برای شناسایی موضوعهای احتمالی و اولویت بندی و هماهنگی پرونده‌ها با مقررات کمیسیون بورس و اوراق بهادار و سایر مقررات، ادامه می‌دهد.

هیئت از زمان راه اندازی برنامه نظارت بر اعمال الزامها در سال ۲۰۰۴، چندین اقدام مهم را در مورد اعمال الزامها از جمله کوتاهی در حسابرسی، نقض استقلال، و قصور در رعایت مقررات و احکام صادر شده از سوی هیئت، انجام داده است.

برنامه‌های نظارت بر اعمال الزامها در کمیسیون بورس و اوراق بهادار و در هیئت نظارت، این است که هیئت، در پرونده‌هایی که دادرسی آن آغاز شده است، طبق قانون ساربینز-آکسلی مجاز به افشای عمومی موضوع اتهامها و رسیدگی پرونده زیر نظارت خود نیست؛ مگر با رضایت همه طرفهای سودبر و در شرایطی که هیئت دلیل مناسبی برای چنین افشای عمومی به دست آورد. هیئت نظارت طبق روال معمول برای افشای عمومی موارد در دست بررسی خود، در پی جلب رضایت طرفهای درگیر در رسیدگی انضباطی منجر به طرح دعوی حقوقی بوده است؛ اما تاکنون هیچیک از طرفهای یادشده، چنین رضایتی را ابراز نکرده‌اند.

به لحاظ تاریخی، حدود ۳۵ درصد از موارد ارجاعی به واحد نظارت، یا مورد اعتراض طرفهای مربوط واقع شده و یا در مرحله ختم رسیدگی قرار گرفته است. در پایان سال گذشته، رسیدگی انضباطی هیئت نظارت منجر به طرح دعوی رسمی بابت تخلف ۱۶ مؤسسه و حسابرسان انفرادی شده است.

استانداردها

در زمینه استانداردهای حسابرسی، با خوشنودی به اطلاع می‌رسانم که ما در اجرای پروژه استانداردهای مشخصی که سالها در دستور کار استاندار دگذاری قرار داشتند، پیشرفت خوبی داشته‌ایم. ما همچنین برای کارآمدی و اثربخشی بیشتر فرایند استاندارد گذاری تلاش می‌کنیم.

در نهایت، برای تعریف بهتر مسائلی که خواهان حل آنها هستیم، همچنان به تلاش برای ادغام تحلیل اقتصادی به شکل رسمی‌تر در فرایند یادشده، تلاش می‌کنیم. همچنین، پژوهشها و تحلیلهای قویتر و پالوده‌تری برای هدایت فرایند در نظر گرفتن گزینه‌ها، و منافع و هزینه‌های احتمالی کنشهای گوناگون، پیش از تهیه پیشنهاد یک استاندارد جدید یا اصلاح شده، انجام می‌دهیم.

شفافیت درباره مشارکت‌کنندگان در حسابرسی

در دسامبر سال گذشته، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، مقررات و اصلاحهای جدیدی را در استانداردهای حسابرسی هیئت اعمال کرد^{۲۴} که براساس آن،

استرالیا، دانمارک، هنگ‌کنگ، هند، اندونزی، ایتالیا، ژاپن، مالزی، نیکاراگوئه و اسپانیا.

کارشناسان واحد نظارت، به‌تازگی شواهدی از رفتار نادرست را کشف کردند؛ شامل حذف، افزودن یا تغییر نابجای مدارک حسابرسی در دامنه‌ای از مؤسسه‌ها، از جمله مؤسسه‌های وابسته به شبکه‌های جهانی. واکنش به این موارد از بالاترین اولویتهای هیئت است. درست دو هفته پیش، هیئت هشدار **رویه حسابرسی شماره ۱۴** کارشناسان (SAPA No. 14) با عنوان **تغییرهای نابجا در مدارک حسابرسی**^{۲۳} را صادر کرد که شرح مفصل نگرانیهای کارشناسان درباره حسابرسی است که مدارک حسابرسی مرتبط با بازرسی و تفحص هیئت نظارت را به صورت نابجا تغییر می‌دهند.

هماهنگی با کمیسیون بورس و اوراق بهادار

واحد نظارت، با واحد همتای خود در کمیسیون بورس و اوراق بهادار که مؤسسه‌ها و اشخاص وابسته ثبت شده نزد هیئت نظارت نیز در حوزه آنها قرار می‌گیرند، هماهنگی و همکاری نزدیکی دارد. در طول سالها، موارد زیادی بوده است که هیئت نظارت، تحقیق و تفحص در خصوص حسابرسان را دنبال کرده، در همان حال که کمیسیون بورس و اوراق بهادار فعالیت‌های خود را بر ناشران و مدیریت آنها متمرکز ساخته است. کارشناسان کمیسیون بورس و اوراق بهادار و هیئت نظارت، به‌طور مرتب درباره پرونده‌های در دست بررسی خود با یکدیگر همکاری می‌کنند. واحد نظارت، به‌طور مرتب پرونده‌هایی را به کمیسیون ارجاع می‌دهد، که شامل گزارش به کمیسیون براساس الزامهای **مقررات ۴۰۰۴ هیئت (PCAOB Rule 4004)** است که طبق آن، هیئت می‌تواند موارد نقض احتمالی قوانین مصوب کمیسیون یا استانداردهای حرفه‌ای که در بررسیهای خود به آنها برخورد کرده است را به کمیسیون یادشده گزارش دهد. واحد نظارت، سر نخهای اطلاعات دریافتی از عموم مردم را نیز، که دربرگیرنده موارد مرتبط با حوزه نظارت کمیسیون بورس و اوراق بهادار باشد، با واحد همتای خود در آن کمیسیون، به اشتراک می‌گذارد.

همانگونه که بسیاری از شما می‌دانید، تمایز اساسی بین

برای سرپرستی حسابرسیهایی که دیگر حسابسان در آن مشارکت دارند، منتشر کرد. این پیشنهاد موجب اصلاح الزامهای موجود در زمینه‌های سرپرستی، برنامه‌ریزی، مستندسازی و بررسی کیفی حسابرسی می‌شود. همچنین، هیئت نظارت استاندارد جدیدی را برای شرایطی که حسابرس اصلی مسئولیت را با دیگر مؤسسه‌های حسابرسی تقسیم می‌کند، در دست پیشنهاد دارد. هیئت تا ۲۹ ژوئیه، منتظر دریافت پیشنهادها در مورد این استاندارد است.

الگوی گزارشگری حسابرس

کارشناسان هیئت نظارت قصد دارند تا در هفته‌های آینده، پیشنهاد دوباره‌ای برای گسترش گزارش حسابرس مطرح کنند. پیشنهاد اولیه هیئت که در اوت سال ۲۰۱۳ منتشر شد، گسترش گزارش حسابرس برای ارائه اطلاعات بیشتر به سرمایه‌گذاران و دیگران درباره حیطه‌های مشکل‌ساز حسابرسی را از طریق افشای موارد اصلی حسابرسی^{۳۷} در گزارش حسابرس، مطرح می‌کرد. همچنین، پیشنهاد شامل گزارشگری و رویه‌های گسترش یافته حسابرس در خصوص سایر اطلاعات خارج از صورتهای مالی است که همراه با صورتهای مالی حسابرسی شده و گزارش حسابرس مربوط، در یک مجموعه منتشر می‌شود.

بخش سایر اطلاعات پیشنهادی مربوط به پروژه، از پیشنهاد استاندارد گزارشگری حسابرس جدا خواهد شد.

اطلاعاتی درباره شرکای مسئول کار و مؤسسه‌های حسابرسی مشارکت‌کننده در حسابرسی ناشران، به سرمایه‌گذاران و دیگر استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی ارائه خواهد شد. در صورت تصویب از سوی کمیسیون بورس و اوراق بهادار، این موارد از سال آینده اجراپذیر خواهد بود و مؤسسه‌های حسابرسی را ملزم به تکمیل و نگهداری برگه جدید هیئت نظارت به نام **برگه گزارشگری حسابرس درباره مشارکت‌کنندگان خاص در حسابرسی**^{۳۵} (AP) خواهد کرد. بر این اساس، در حسابرسی هر ناشر موارد زیر افشا می‌شود:

- نام شرکای مسئول کار حسابرسی،
 - نام، محل استقرار و میزان مشارکت هریک از مؤسسه‌های دیگری که در حسابرسی مشارکت داشته و حداقل ۵ درصد کل ساعت کار حسابرسی را به خود اختصاص داده‌اند، و
 - تعداد و میزان مجموع مشارکت تمامی مؤسسه‌های دیگری که در حسابرسی مشارکت داشته‌اند و به تنهایی کمتر از ۵ درصد کل ساعت کار حسابرسی را به خود اختصاص داده‌اند.
- اطلاعاتی که در برگه جدید وارد می‌شود، در یک پایگاه داده‌های جستجوپذیر در مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی هیئت، در دسترس خواهد بود.

نظارت بر حسابرسیهای با مشارکت دیگر حسابسان

هیئت نظارت، مدتی پیش، پیشنهادی^{۳۶} برای تقویت الزامهای مرتبط با حسابرس اصلی و فراهم‌ساختن رویکرد یکپارچه‌تر

جدول ۱- برنامه استانداردگذاری

مرحله کنونی پروژه	پروژه
پیشنهاد برای اصلاح استانداردهای کنونی، در سه ماهه چهارم سال ۲۰۱۶ پیش‌بینی می‌شود.	۱- حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل اندازه‌گیری ارزش منصفانه
پیشنهاد برای اصلاح استانداردهای کنونی، در سه ماهه چهارم سال ۲۰۱۶ پیش‌بینی می‌شود.	۲- استفاده حسابرس از کارشناسان
کارشناسان در حال انجام پژوهش و نظرخواهی برای دست‌یافتن به این هستند که آیا تغییر در استانداردهای کنترل کیفیت هیئت نظارت را مطرح کنند یا خیر.	۳- استانداردهای کنترل کیفیت، شامل مأموریت و مستندسازی مسئولیتهای نظارتی مؤسسه
کارشناسان در حال انجام پژوهش و در نظر گرفتن اقدام بعدی هستند.	۴- تداوم فعالیت

فرایندی را برای انجام تحلیل اقتصادی در استانداردگذاری تنظیم کرده‌اند، هیئت به ترویج کاربرد پژوهشهای اقتصادی و پژوهشهای دیگر در برنامه‌های استانداردگذاری هیئت نظارت و دیگر فعالیتهای نظارتی، ادامه می‌دهد.^{۳۱}

پژوهش و تحلیل اقتصادی و ریسک

گفتگوی امروز من بر برنامه‌های قانونی هیئت نظارت متمرکز بود. اما نمی‌خواهم بدون اشاره به تحلیلهای پیچیده و کارکردهای پژوهشی که طی سالها موجب توسعه هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام شده‌اند، سخنانم را پایان دهم. برنامه‌ها و تصمیم‌گیریهایی هیئت نظارت در اموری که به موجب قانون ملزم به اجرای آنها بوده، به‌پشتوانه پژوهشها و تحلیلهای گسترده صورت‌گرفته از سوی دفتر پژوهشها و تحلیل هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام^{۳۲} و مرکز تحلیل اقتصادی^{۳۳} انجام شده است. برخی از قدمتهای جاری دفتر پژوهشها و تحلیل، شامل موارد زیر است:

شناسایی رویکردهای نوآوارانه فناوری تحلیلی داده‌ها به‌منظور پشتیبانی و راهنمایی برنامه‌های بازرسی نظارت بر اعمال الزامها، و استانداردگذاری هیئت؛ تحلیل ریسکها و روندهای نوپدید که ممکن است منجر به افزایش ریسک حسابرسی شود؛ مطالعه و تحلیل ریسکی که متوجه کنترل کیفیت حسابرسی و ناشی از الگوی کسب‌وکار مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی است؛ و نظرخواهی، تحلیل و تعامل با سودبران در خصوص نشانگرهای کیفیت حسابرسی^{۳۴}.

مرکز تحلیل اقتصادی که در سال ۲۰۱۴ آغاز به‌کار کرد، با انجام پژوهشهای گوناگون به رایزنی با هیئت نظارت و کارشناسان آن در مورد نقش حسابرسی در شکل‌گیری سرمایه و محافظت از سرمایه‌گذاران می‌پردازد و تهیه تحلیلهای اقتصادی موجود در مقررات‌گذاری هیئت را هدایت می‌کند. فعالیتهای مرکز، موارد زیر را دربر می‌گیرد:

تهیه تحلیلهای اقتصادی برای استانداردگذاری و دیگر فعالیتهای مقررات‌گذاری هیئت؛ گسترش پژوهشهای اقتصادی درباره مباحث مرتبط با حسابرسی؛ و توسعه ابزار اقتصادی و آماری برای استفاده در برنامه‌های نظارتی هیئت.

کارشناسان، اقدام بعدی در مورد این پروژه را بعدها به هیئت توصیه خواهند کرد.

دیگر پروژه‌ها

کارشناسان هیئت به تلاش برای پیشبرد دیگر پروژه‌های برنامه استانداردگذاری به شرح جدول ۱، ادامه می‌دهند.

بررسی و بهبود فرایند استانداردگذاری

با ادامه رشد هیئت نظارت به‌عنوان یک سازمان، و بهبود و ارتقای سامانه، هیئت به لزوم کارا تر و اثربخش تر شدن فرایند استانداردگذاری نیز آگاه است. ما از نزدیک با کارشناسان کمیسیون بورس و اوراق بهادار مشغول همکاری هستیم و یک مشاور را به‌کار گرفته‌ایم که در بررسی از بالا تا پایین فرایند استانداردگذاری هیئت نظارت، کمک کند.

کارشناسان ما، در حال حاضر ابزار جدیدی را برای تسهیل فرایند انجام پویس محیطی، پژوهش، و توجه به رویکردهای جایگزین، برای در نظر گرفتن پروژه‌های استانداردهای ممکن، به‌کار می‌برند. این ابزار باید به تسهیل مشارکت هیئت در جریان فرایند کمک کند؛ با تعیین پیش‌رس این‌که آیا مسئله‌ای باید در مسیر استانداردگذاری حل شود؛ و اگر چنین است، ماهیت و دامنه مسئله به‌همراه گزینه‌های اقدامی که هیئت ممکن است انجام دهد.

هیئت نظارت همچنین به‌دنبال بهبود چگونگی گردآوری شواهد، پژوهش و تعامل با سودبران در کل فرایند استانداردگذاری است؛ از جمله، بخش گسترده و چندجانبه‌ای از سرمایه‌گذاران، تهیه‌کنندگان صورتهای مالی، حساب‌برسان، اعضای جوامع دانشگاهی، و گروه مشورتی دائمی هیئت^{۲۸} و گروه مشورتی سرمایه‌گذاران^{۲۹}.

افزون بر این، کارشناسان هیئت، تأکید بیشتری بر همکاری و مشارکت اثربخش‌تر با سایر مراجع نظارتی و استانداردگذار در سراسر جهان از جمله هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و خدمات اطمینان بخشی (IAASB)^{۳۰} قرار داده است.

باتوجه به اینکه کارشناسان هیئت نظارت به‌تازگی چارچوب

جمع‌بندی پایانی

هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام، در طول عمر کوتاه خود پیشرفتهای چشمگیری در بهبود کیفیت حسابرسی داشته که منجر به بازگرداندن اعتماد سرمایه‌گذاران شده است؛ اما نمی‌توانیم به همین اندازه بسنده کنیم. برای دستیابی به مراتب بالاتری از کیفیت حسابرسی و حفظ اعتماد سرمایه‌گذاران به حرفه حسابرسی، در حال حاضر و نیز در آینده باید کار بیشتری انجام شود.

می‌توانیم مطمئن باشیم که گزارشگری مالی و حسابرسی، در آینده دوباره زیر فشار قرار خواهد گرفت؛ چرا که محیط کسب‌وکار و ریسکهای مرتبط به آن تغییر می‌کند، و این سامانه برای تاب آوردن در برابر این فشار، باید به اندازه کافی قوی باشد.

کل نظام گزارشگری مالی، حسابرسی و نظارتی، باید بر اساس اصول بنیادی ایجاد انگیزه مناسب برای ترغیب طرفهای اصلی به انجام هر آنچه که بایسته است و رعایت شفافیت کافی به منظور کمک به اطمینان از به دست آوردن دستاوردهای مورد نظر همراه با حسابدهی کامل، هدایت شود، و سامانه نظارتی باید ریسکهای درون سامانه‌ای که اصول بنیادی را مورد تهدید قرار می‌دهد، فعالانه ارزیابی و با آنها برخورد کند.

همگی ما مسئولیت داریم تا اطمینان یابیم که ارزشهای اصلی حفاظت از سرمایه‌گذاران و منافع عمومی در سرلوحه و کانون توجه قرار دارد؛ به طوری که هدفهای اساسی استقلال حسابرسی، حسابرسی با کیفیت، و گزارشگری مالی اتکا پذیر، به خطر نیفتد؛ به ویژه زمانی که کل سامانه زیر فشار قرار می‌گیرد.

رسالت ما هنوز به پایان نرسیده و زمانی که پای به دست آوردن اطمینان از انجام با کیفیت گزارشگری مالی و حسابرسی برای محافظت از سرمایه‌گذاران و منافع عمومی به میان می‌آید، هرگز نمی‌توانیم ادعای پیروزی نهایی در دستیابی به هدف کنیم. دستورکار نظارتی ما در پرتو شرایط نوین و داده‌های مربوط، باید همچنان در روند بهبود و ارتقا قرار داشته باشد.

من از همه شما برای تلاشهای مستمرتان برای پیشرفت و ترویج درستکاری در گزارشگری مالی و حسابرسی، سپاسگزارم.



پانوشتها:

- 1- Center for Corporate Integrity
- 2- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
- 3- Sarbanes-Oxley Act
- 4- Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act
- 5- Auditors of SEC Registered Brokers and Dealers
- 6- Securities and Exchange Commission (SEC)
- 7- Regulator in Adolescence
- 8- PCAOB's Director of Registration and Inspections (DRI)
- 9- Firm Leaders "tone at the top"
- 10- Big 4 Firms

۱۱- هنگامی که کاستیهای حسابرسی چنان با اهمیت باشند که به نظر گروه بازرسی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام، مؤسسه حسابرسی در زمان صدور گزارش حسابرسی خود، شواهد حسابرسی مناسب و کافی برای پشتیبانی از اظهار نظر خود به دست نیاورده است، که صورتهای مالی از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط، منصفانه ارائه شده، و/یا اظهار نظر خود درباره اینکه ناشر از تمام جنبه‌های با اهمیت، کنترل‌های داخلی اثر بخش حاکم بر گزارشگری مالی را برقرار کرده است، این گروه کاستیهای حسابرسی را در بخش اول گزارش بازرسی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام می‌گنجاند.

- 12- Risk-based Selection
- 13- Balanced Report Card
- 14- PCAOB, Release No. 2012-003, Information for Audit Committees about the PCAOB Inspections Process, pg. ii (Aug. 1, 2012)

چنین نقاطضعفی به عنوان انتقاد از سامانه کنترل کیفیت، هنگامی در گزارش درج می‌شود که «شک و تردید نسبت به این که سامانه یاد شده اطمینان معقولی از رعایت استانداردهای حرفه‌ای به دست می‌دهد» را برانگیزد (هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام، نشریه شماره ۲۰۱۲-۰۳ با عنوان «اطلاعاتی برای کمیته‌های حسابرسی درباره فرایند بازرسی هیئت»). انتقاد به کنترل کیفیت ممکن است نتیجه کاستیهای حسابرسی مشاهده شده یا مشخص شده در آزمون جنبه‌های خاص از سامانه کنترل کیفیت مؤسسه باشد. کاستیهای حسابرسی، به تنهایی یا به صورت سرجمع، ممکن است نشانگر حیطه‌هایی باشد که سامانه کنترل کیفی مؤسسه از ارائه اطمینانی معقول از اجرای با کیفیت حسابرسی ناموفق بوده است. در زمان ارزیابی اینکه آیا کاستیهای حسابرسی شناسایی شده در حسابرسیها، بیانگر یک کاستی واقعی یا کاستی احتمالی در سامانه کنترل کیفیت مؤسسه است، گروه

20- PCAOB Division of Enforcement and Investigations (DEI)

۲۱- اعمال تمهیدهای تنبیهی، همچنین ممکن است شامل توبیخ، اقدام جبرانی و جریمه‌های مالی - مدنی باشد.

22- Cross Border Audit

23- Improper Alteration of Audit Documentation

24- PCAOB, Improving the Transparency of Audits: Rules to Require Disclosure of Certain Audit Participants on a New PCAOB Form and Related Amendments to Auditing Standards, Release No. 2015-008 (Dec. 15, 2015)

هیئت‌نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، بهبود شفافیت حسابرسی: مقررات الزام افشای مشارکت‌کنندگان خاص در حسابرسی بر مبنای برگه جدید هیئت و اصلاحیه‌های مرتبط در استانداردهای حسابرسی، اعلامیه شماره ۱۵-۲۰۰۸ (۱۵ دسامبر ۲۰۱۵)

25- Auditor Reporting of Certain Audit Participants

26- PCAOB, Proposed Amendments Relating to the Supervision of Audits Involving Other Auditors and Proposed Auditing Standard—Dividing Responsibility for the Audit with Another Accounting Firm, Release No. 2016-002 (Apr. 12, 2016)

هیئت‌نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، اصلاحیه‌های پیشنهادی مربوط به سرپرستی حسابرسی با مشارکت حسابرسان دیگر و استانداردهای حسابرسی پیشنهادی - تقسیم مسئولیت در حسابرسی با مؤسسه‌های حسابرسی دیگر - اعلامیه شماره ۲۰۱۶-۰۰۲ (۱۲ آوریل ۲۰۱۶)

27- Critical Audit Matters

28- Board's Standing Advisory Group

29- Investor Advisory Group

30- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

31- See Jeanette M. Franzel, The PCAOB's Interests in and Use of Auditing Research (Jan. 15, 2016)

32- PCAOB's Office of Research and Analysis (ORA)

33- Center for Economic Analysis (center)

۳۴- در تاریخ اول ژوئیه ۲۰۱۵، هیئت یک بیانیه مفهومی درباره نشانگرهای کیفیت حسابرسی منتشر کرد. بیانیه مفهومی و خلاصه تحقیقها در نشانی اینترنتی زیر موجود است:

<http://pcaobus.org/EconomicAndRiskAnalysis/ORA/Pages/AQI.aspx>

منبع:

Jeanette M. Franzel, **Progress and Evolution in Audit Oversight to Protect Investors and the Public Interest**, www.PCAOB.ORG, 2016

بازرسی، ماهیت، اهمیت و فراوانی کاستیها، روش‌شناسی، رهنمودها و رویه‌های مؤسسه مربوط، و علل بنیادی احتمالی را در نظر می‌گیرد.

۱۵- برای آگاهی بیشتر به نشانی اینترنتی زیر نگاه کنید:

<http://pcaobus.org/Inspections/Reports/Pages/Firms-FailedToAddressQCSatisfactorily.aspx>.

16- PCAOB, 2014 Annual Report: Protecting Investors, pg. 5. See PCAOB, Release No. 2012-003, Information for Audit Committees about the PCAOB Inspections Process

نگاه کنید به هیئت‌نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، گزارش سالانه ۲۰۱۴: محافظت از سرمایه‌گذاران صفحه ۵ و نشریه شماره ۲۰۱۲-۰۰۳ با عنوان «اطلاعاتی برای کمیته‌های حسابرسی درباره فرایند بازرسی هیئت‌نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام». بر این اساس «بررسی کار یک مؤسسه در خصوص حسابرسی یک ناشر، به‌طور معمول بر کارهای حسابرسی مؤسسه، و عرصه‌هایی از کار حسابرسی متمرکز می‌شود که کارشناسان هیئت‌نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام پیش از این به‌مثابه مهمترین ریسکهای بااهمیت تحریف گزارشگری مالی، چالشهای حسابرسی مرتبط، و کاستیهای حسابرسی، شناسایی کرده‌اند.» نشریه شماره ۲۰۱۲-۰۰۳ (A-1, A-2). کاستیهایی در حسابرسیهای بازرسی نشده ممکن است وجود داشته باشد، که احتمال این که چند مسئله نظام‌مند شناسایی نشده باشد را بالا می‌برد.

17- PCAOB, The Process for Board Determinations for Regarding Firms' Efforts to Address Quality Control Criticisms in Inspection Reports, Release No. 104-2006-077 (Mar. 21, 2006)

نگاه کنید به هیئت‌نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، فرایند تصمیم‌گیری هیئت در مورد تلاشهای مؤسسه‌ها در رویارویی با نقطه‌ضعفهای کنترل کیفیت مندرج در گزارش بازرسی، نشریه شماره ۱۰۴-۲۰۰۶-۰۷۷ (۲۱ مارس ۲۰۰۶). فرایند موردنظر هیئت در پالایش این نقطه‌ضعفها عبارت است از ایجاد انگیزه در مؤسسه‌ها برای طراحی و اجرای فعالیتهایی برای رویارویی با این نقطه‌ضعفها در عملیات خود به‌شکل دلخواه هیئت برای «پرهیز از افشای نام مؤسسه مربوط». بر این اساس، در رویکرد هیئت «از تلاش برای مدیریت سامانه کنترل کیفیت مؤسسه‌ها با ارائه راه‌حل‌های بیش از حد تجویزی، پرهیز می‌شود». فرایند موردنظر هیئت بر این گزاره مبتنی است که «این خود هر مؤسسه است که بهترین راه مدیریت عملیات خود و چگونگی تعریف روشهای خاص کاربردی برخورد با نقطه‌ضعفهای کنترل کیفیت خود را می‌داند.»

18- Potentially Random Selections

19- PCAOB, 2015-2019 Strategic Plan: Improving the Quality of the Audit for the Protection and Benefit of Investors, pg. 13 (Nov. 30, 2015); see PCAOB, 2003 Annual Report, at 14

هیئت‌نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، برنامه راهبردی ۲۰۱۵-۲۰۱۹ اصلاح کیفیت حسابرسی برای محافظت از منافع سرمایه‌گذاران صفحه ۱۳ (۳۰ نوامبر سال ۲۰۱۵)؛ نگاه کنید به گزارش سالانه ۲۰۰۳ هیئت‌نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام.