

# پیشنهاد الزامهای بازنگری شده حسابرسی

## در زمینه رعایت نشدن قوانین و مقررات

هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام آمریکا (PCAOB) در ژوئن ۲۰۲۳، با ۳ رای موافق در برابر ۲ رای مخالف، پیشنهادی را با هدف تقویت استاندارد هیئت منتشر کرد تا حسابرسان را ملزم کند به طور فعالتری موارد رعایت نشدن قوانین و مقررات (NOCLAR) در شرکت را شناسایی، ارزیابی و اطلاع رسانی کنند.

پیشنهاد هیئت مدیره در حالی ارائه شد که حامیان سرمایه گذار در طول چندین سال گفته اند که استاندارد قدیمی انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) در سال ۱۹۸۸ که به استاندارد حسابرسی ۲۴۰۵ هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام آمریکا (PCAOB's AS 2405) با عنوان «اقدامهای غیرقانونی صاحبکاران» تغییر نام داده است، از سرمایه گذاران محافظت نمی کند. هنگامی که هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام آمریکا به موجب قانون ساربنز اکسلی (Sarbanes-Oxley) تاسیس شد و کنگره در سال ۲۰۰۲ برای جلوگیری از تکرار رسواییهای حسابداری که باعث سقوط شرکتهایی مانند انرون (Enron) و وردکام (WorldCom) شد و حسابرس آن ها موسسه آرتور اندرسن (Arthur Anderson)، یکی از پنج موسسه بزرگ حسابرسی در آن زمان، از کار کنار

Soyoung Ho ✍️



### جزئیات پیشنهاد

هیئت، نام استاندارد را از اقدامهای غیرقانونی به رعایت نشدن قوانین و مقررات تغییر خواهد داد. این تغییر، همه گستره‌های رعایت نشدن، اعم از عمدی یا غیرعمدی، از تقلب واضح در صورتهای مالی تا موارد رعایت نشدن قوانین که ممکن است بر صورتهای مالی تاثیر بااهمیتی داشته باشد را دربر می‌گیرد. بنابراین، استاندارد پیشنهادی جدید، استاندارد حسابرسی ۲۴۰۵ با عنوان «رعایت نشدن قوانین و مقررات توسط شرکت» نامیده می‌شود.

پیشنهاد هیئت سه عنصر بااهمیت را دربر می‌گیرد.

حسابرسان طی ارزیابی اولیه ریسک ملزم به شناسایی مواردی از رعایت نشدن قوانین و مقررات هستند که می‌توانند به‌طور معقول بر صورتهای مالی شرکت اثر بااهمیتی داشته باشند. به‌عنوان نمونه، حسابرس باید از مدیریت بپرسد که آیا مکاتباتی با مراجع انتظام‌بخشی شرکت در مورد موارد تقلب یا سایر موارد رعایت نشدن قوانین و مقررات داشته‌اند یا خیر. در صورت وجود، حسابرسان باید ماهیت آن مکاتبات را جویا شوند.

ویلیامز گفت: «در حالی که استاندارد فعلی را می‌توان به‌گونه‌ای تفسیر کرد که حسابرس، مسئولیتهای محدودی در رابطه با رعایت نشدن قوانین و مقررات خاص دارد؛ مگر این‌که به‌طور تصادفی به اطلاعاتی در این مورد برخورد کند، استاندارد جدید آنچه که سرمایه‌گذاران در حال حاضر انتظار دارند را به‌طور واضح بیان می‌کند؛ مبنی بر این‌که مسئولیت حسابرس این است که به‌طور فعال نسبت به تمام موارد رعایت نشدن قوانین که شاید بر صورتهای مالی تاثیر بااهمیتی داشته باشد، هوشیار باشد.»

او تاکید کرد که الزام پیشنهادی فوق به این معنا نیست که حسابرسان باید همه قوانین و مقررات را بدانند. در این پیشنهاد آمده است: «این قوانین و مقررات باید مربوط به شرکت یا عملیات آن باشد، اما نشان دهنده هر قانون یا مقرراتی نیست که شرکت موضوع آن باشد.»

امروز، استانداردهای حسابرسی موجود حسابرسان را ملزم به داشتن تخصص و مهارت فنی برای انجام حسابرسی می‌کنند و این داشتن درک از محیط نظارتی شرکت را نیز

گذاشته شد، این استاندارد انجمن حسابداران رسمی آمریکا به‌طور موقت به‌تصویب رسید. پیش از تاسیس هیئت، حرفه حسابرسی به‌الزام خود را قاعده‌مند کرد.

تمرکز بر مسئولیتهای حسابرس در مورد رعایت نشدن قوانین و مقررات در بحبوحه پرونده‌های مطرح شده در چند سال گذشته صورت گرفت. به‌عنوان نمونه، **ولز فارگو و همکاران** (Wells Fargo & Co) بیش از ۱/۵ میلیون حساب بانکی غیرمجاز و بیش از ۵۶۰۰۰ درخواست کارت اعتباری از سال ۲۰۱۱ تا ۲۰۱۵ ایجاد کرد، و سرمایه‌گذاران پرسیدند که چرا حسابرس آن یعنی **موسسه کی‌پی‌ام‌جی (KPMG LLP)**، نتوانسته از این تقلب جلوگیری کند.

موسسه حسابرسی هرگونه تخلف را رد کرد. در آن زمان، کی‌پی‌ام‌جی به نمایندگان مجلس سنا گفت که «اثر احتمالی» این «رفتار غیراخلاقی و غیرقانونی» به‌احتمال زیاد، ناچیز بوده است. افزون بر این، موسسه گفت: «روشهای نامناسب فروش تاثیر بر اثربخشی کنترلهای داخلی ندارد؛ زیرا «هر اقدام غیرقانونی تاثیر معناداری بر صورتهای مالی شرکت یا سامانه کنترلهای داخلی آن بر گزارشگری مالی ندارد.» اما زمانی که مردم متوجه این رسوایی شدند، ولز فارگو ۷/۸ میلیارد دلار از ارزش سهام خود را از دست داد. به‌تازگی، ولز فارگو با پرداخت ۱ میلیارد دلار برای رسیدگی به دعوای گروهی سرمایه‌گذاران مبنی بر این‌که بانک آن‌ها را درباره رعایت حکم رضایتنامه تحمیل شده از طرف مراجع انتظام‌بخشی به‌اشتباه انداخته است، موافقت کرد.

**اریکا ویلیامز** (Erica Williams) رئیس هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام آمریکا، اظهار داشت: «متأسفانه، استاندارد فعلی در مورد اقدامهای غیرقانونی، انتظارات سرمایه‌گذاران را برآورده نمی‌کند؛ از جمله جنبه‌های بااهمیت که تحت تاثیر رعایت نشدن قوانین و مقررات قرار دارند. در واقع، انجام حسابرسی مطابق با استانداردهای حسابرسی هیئت، آن روشهای حسابرسی را دربر نمی‌گیرد که به‌طور خاص برای کشف تمام اقدامهای غیرقانونی که می‌توانند بر صورتهای مالی تاثیر بااهمیت داشته باشند، طراحی شده باشند.»

او گفت زمان آن رسیده است که به درخواستهای سرمایه‌گذاران توجه کنیم.

کارشناسان می‌توانند کمک ارزشمندی به ارزیابی حسابرس ارائه دهند. الزام حسابرسان به بررسی این که نیاز به کمک کارشناسان وجود دارد یا خیر، رویه‌ای رایج در استانداردهای هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام، از جمله هنگام انجام ارزیابی ریسک، برنامه‌ریزی یا اجرای روشهای حسابرسی و هنگام ارزیابی نتایج حسابرسی است. از این رو، این پیشنهاد برای حسابرسان هیچ مورد غیرمعمولی را الزام نمی‌کند.

مفاد پیشنهاد نهایی در مورد اطلاع‌رسانی ارتقا یافته است. ویلیامز گفت: "مشکلات را نمی‌توان برطرف کرد، مگر در صورتی که آن‌ها شناخته شوند."

امروز، این استاندارد تنها حسابرس را ملزم می‌کند که در صورت امکان و پیش از صدور گزارش حسابرس، اقدامهای غیرقانونی را به کمیته حسابرسی اطلاع‌رسانی کند.

بر اساس این پیشنهاد، حسابرس در دو مورد ملزم است که به کمیته حسابرسی اطلاع دهد. اول، حسابرسان باید هنگامی که از اطلاعات دربرگیرنده رعایت‌نشده قوانین و مقررات آگاه شدند، اطلاع‌رسانی کنند. سپس، بعد از ارزیابی چنین اطلاعاتی باید دوباره اطلاع‌رسانی کنند.

او گفت: "این کار تعامل بیشتر بین حسابرس، مدیریت و کمیته حسابرسی را با هدف تشویق شرکتهای به انجام اقدام سریع برای رعایت مقررات و کاهش آسیب سرمایه‌گذار ناشی از مجازاتهای قانونی و نظارتی، فراهم می‌کند."

**کارا اشتاین (Kara Stein)** عضو هیئت مدیره، توضیح داد که این پیشنهاد تا حدوی دسته‌بندی قراردادی اقدامهای غیرقانونی به رویدادهای مستقیم و غیرمستقیم را حذف می‌کند.

اشتاین گفت: "هم حسابرسان و هم سرمایه‌گذاران موافق هستند که تفکیک قضایوتی موجود برای قوانین، به دسته‌هایی دارای آثار به اصطلاح مستقیم و غیرمستقیم بر صورتهای مالی هستند، باعث سردرگمی می‌شود. هدف اولیه از این دسته‌بندی، تقسیم وظایف حسابرس برای شناسایی و ارزیابی اقدامهای غیرقانونی، به‌ویژه رد هرگونه مسئولیت در قبال کشف قوانین دارای اثر به اصطلاح غیرمستقیم بود." او گفت که پژوهش نشان داده قوانینی که دارای اثر



دربری می‌گیرد. و شرکتهای می‌دانند که از چه قوانین و مقرراتی باید پیروی کنند و کدام یک شرکت را در معرض بیشترین ریسک قرار می‌دهد. بنابراین، یک مورد رعایت‌نشده قوانین و مقررات که می‌تواند به‌طور معقول بر صورتهای مالی شرکت اثر بگذارد، به‌آسانی در دسترس حسابرس است.

پس از شناسایی یک مورد احتمالی رعایت‌نشده قوانین و مقررات، این پیشنهاد حسابرسان را ملزم می‌کند که مورد را با روشهای پیشرفته ارزیابی کنند. برای نمونه، قانون پیشنهادی حسابرس را ملزم می‌کند تا بررسی کند که آیا به وجود یک کارشناس برای کمک به حسابرس در ارزیابی مورد رعایت‌نشده احتمالی قوانین و مقررات نیاز است یا خیر.

ویلیامز بیان کرد که استاندارد انجمن حسابداران رسمی امریکا تنها در صورتی حسابرس را ملزم به مشورت با مشاور حقوقی یا سایر متخصصان می‌کند که مدیریت اطلاعات رضایت‌بخشی مبنی بر این که هیچ اقدام غیرقانونی صورت نگرفته است، ارائه ندهد.

او گفت: "این پیشنهاد، دارای یک الزام برای حسابرس است، مبنی بر این که در نظر بگیرد آیا به مهارت یا دانش تخصصی نیاز است یا خیر، زیرا مشاور حقوقی یا سایر

## نظر مخالف

در همین حال، **دوان دسپارت (Duane Des Parte)** و **کریستینا هو (Christina Ho)**، اعضای هیئت مدیره، چنین اظهار داشتند که هزینه‌ها ممکن است بیشتر از منافع باشند. دسپارت که دوره تصدی وی در اکتبر به پایان می‌رسد، گفت: "نمی‌توانم از پیشنهاد امروز حمایت کنم؛ زیرا معتقدم که این پیشنهاد به‌طور غیرمنطقی و با هزینه‌های گزاف، دامنه حسابرسی را گسترش می‌دهد تا رویه‌های جدید تأیید رعایت ضوابط را دربرگیرد و به مهارت قانونی و تخصصی بسیار فراتر از صلاحیت اصلی حسابرس نیاز دارد."

او به تحلیل اقتصادی کارکنان اشاره کرد که آسیب درخور توجهی را که تقلب و سایر موارد رعایت نشدن قوانین بر شرکتها، سرمایه‌گذاران، کارمندان و سایر افراد در سراسر جامعه وارد می‌کند، پررنگ می‌کند.

او گفت: "همچنین این تحلیل نتیجه می‌گیرد... [که] این پیشنهاد به احتمال تلاش و هزینه‌های حسابرسی را به تقریب در همه شرکتها و حسابرسیها و در نتیجه برای تهیه‌کنندگان و سرمایه‌گذاران به میزان درخور توجهی افزایش می‌دهد. آنچه که وضوح کمتری دارد این است که آیا برخی از الزامهای ارتقا یافته برای حسابرس، در زمینه تخصص حسابرس و اهداف حسابرسی صورتهای مالی مناسب هستند یا خیر."

به‌طور مشابه، هو گفت که این پیشنهاد شامل "گسترش خیره‌کننده مسئولیتهای حسابرسان است، که به اعتقاد من به سرمایه‌گذاران آسیب می‌رساند."

او گفت: "این گسترش می‌تواند باعث سردرگمی درخور توجهی در مورد نقش مناسب حسابرسان شده، چارچوب پاسخگویی آزمایش شده در طول زمان را تضعیف کرده و انعطاف‌پذیری بازار حسابرسی که در حال حاضر بسیار متمرکز است را کاهش دهد. در نهایت، این می‌تواند اعتماد به بازارهای سرمایه ما را به ضرر سرمایه‌گذاران تضعیف کند."

## منبع:

- H, Soyoungh, (2023) PCAOB Proposes Revised Audit Requirements for Non-Compliance with Laws and Regulations June 6, 2023, ThomsonReuters.com

غیرمستقیم بر صورتهای مالی در نظر گرفته می‌شوند، همانند فرار از قوانین مبارزه با پولشویی، افشای نادرست و گمراه‌کننده و آلوده کردن محیط‌زیست و دیگر موارد، می‌توانند منجر به جرمه‌های درخور توجهی شوند.

"و شاید این بخشی از مشکل باشد. تجزیه قوانین و مقررات شاید موجب تأکیدنشدن یا کاهش توجه به برخی از قوانین و مقررات شده باشد. پیشنهاد کنونی، کار حسابرس را با حذف این تمایز آسان می‌کند: حسابرس باید به اندازه کافی کار کند تا از نبود اشتباه‌های بااهمیت ناشی از ارتکاب یا نادیده گرفتن، اطمینان معقول کسب کند."

## پیشنهاد کم فروغ؟

با این حال، برای یک حامی سرسخت سرمایه‌گذار، این پیشنهاد به نسبت کم فروغ است. زیرا به جای انجام تغییرهای درخور توجه، با ارائه مقداری شفافیت در مورد استانداردهای فعلی، بهبودهای تدریجی ایجاد می‌کند، اما تغییرهای موردنیاز ایجاد نشده است.

به‌عنوان نمونه، یکی از مهمترین کارهایی که هیئت می‌توانست انجام دهد این بود که حسابرسان را ملزم به اطلاع‌رسانی رعایت نشدن قوانین و مقررات به سرمایه‌گذاران کند.

**لین ترنر (Lynn Turner)** حسابدار ارشد سابق **کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا (SEC)** که در گروه‌های مشاوره هیئت کار می‌کند، گفت: "این استاندارد کمترین تاثیر را بر این پیشنهاد خواهد داشت؛ زیرا حسابرسان را ملزم نمی‌کند که در صورت مشکوک شدن به یک اقدام غیرقانونی، به سرمایه‌گذاران اطلاع‌رسانی کنند."

در مواردی خاص، حسابرسان می‌توانند استعفا داده و از گزارش دادن به سرمایه‌گذاران اجتناب کنند. اما این امر به حسابرسان اجازه می‌دهد تا از پاسخگویی اجتناب کنند. اما یکی از جنبه‌های حیاتی چنین استانداردی، پاسخگو نگه داشتن حسابرسان برای ارتقای اعتماد سرمایه‌گذاران به این است که آن‌ها نقش دروازه‌بان کلیدی را در بازارهای سرمایه ایفا می‌کنند.