

## پیشنهاد هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام: گسترش مسئولیتهای حسابرس برای رعایت نشدن قوانین و مقررات

اریکا ویلیامز (Erica Y. Williams)

رئیس هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکا



◀ هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکا<sup>۱</sup> (PCAOB) گسترش مسئولیت حسابرس برای در نظر گرفتن رعایت نشدن همه قوانین و مقررات توسط شرکت، از جمله قوانین مربوط به تقلب، و حذف تمایز بین آثار مستقیم و غیرمستقیم بر صورتهای مالی طبق استاندارد کنونی را پیشنهاد کرد.

◀ این پیشنهاد، شواهدی را که حسابرسان از طریق پرس و جو و سایر روشها، برای درک فرایندهای متقاضی و شناسایی قوانین و مقرراتی که اگر متقاضی آنها را رعایت نکنند، به طور منطقی می تواند اثر با اهمیتی بر صورتهای مالی داشته باشند، گسترش می دهد. سپس حسابرسان ملزم به برنامه ریزی و اجرای رویه های مشخص می شوند تا تعیین کنند آیا اطلاعاتی وجود دارد که نشان بدهد رعایت نشدن ضوابط وجود داشته یا ممکن است رخ داده باشد یا خیر.

◀ دو نفر از پنج عضو هیئت نظارت بر حسابداری

شرکتهای سهامی عام امریکا (هر دو حسابدار رسمی و مستقل<sup>۲</sup> (CPA)) با استناد به نگرانیهای موجود، از جمله اعتقاد آنها مبنی بر این که این پیشنهاد دامنه حسابرسی شرکتهای سهامی عام را به طور غیرمنطقی گسترش می دهد، با این طرح پیشنهادی مخالفت کردند.



## بررسی اجمالی

گزارشگری مالی را انجام می‌دهد، باید طراحی و اثربخشی عملیاتی عملکرد رعایت ضوابط قانونی شرکت را برای همه قوانین و مقررات شناسایی شده (اعم از مستقیم و غیرمستقیم) که در صورت رعایت نشدن آن‌ها از سوی شرکت می‌تواند به‌طور معقول اثر بااهمیتی بر صورتهای مالی داشته باشد، ارزیابی کند.

به‌دلیل پیچیدگیهای مرتبط با درک و ارزیابی رفتار و فعالیت‌هایی که نشان‌دهنده رعایت نشدن ضوابط است، و همچنین اثر احتمالی آن‌ها بر صورتهای مالی، حساب‌رسان به‌احتمال باید استفاده از متخصصان را افزایش دهند.

یکی از اعضای مخالف این طرح در هیئت، **دوان ام. دسپارت** (Duane M. DesParte)، گفت که الزام به شناسایی قوانین و مقرراتی که رعایت نشدن آن‌ها به‌طور منطقی می‌تواند اثر بااهمیتی بر صورتهای مالی داشته باشد، "بسیار فراتر از محدوده حسابرسی صورتهای مالی و صلاحیت اصلی حسابرس است" و می‌تواند به‌میزان درخور توجهی استفاده از وکلا و دیگران را به‌عنوان متخصص در بسیاری از حسابرسیهای هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکا، افزایش دهد.

هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکا، استانداردهای فعلی را که منعکس‌کننده بند ۱۰ الف (10A) از **قانون بورس اوراق بهادار ۱۹۳۴**<sup>۴</sup> (SEA 1934) **قانون اوراق بهادار**<sup>۵</sup> است، در سال ۲۰۰۳ براساس استانداردهای **انجمن حسابداران رسمی امریکا**<sup>۶</sup> (AICPA) به‌کار گرفت.

### ملاحظات کلیدی

این پیشنهاد با افزودن یک هدف به **استاندارد حسابرسی ۲۴۰۵** (AS 2405) با عنوان «اقدامهای غیرقانونی به‌وسیله صاحبکاران»، که به‌عنوان رعایت نشدن قوانین و مقررات توسط شرکت<sup>۸</sup> تغییر نام می‌دهد، مسئولیتهای حسابرس را گسترش داده و از استانداردهای حسابرسی فعلی و مقررات بورس فراتر می‌رود؛ بدین معنا که حسابرس باید قوانین و مقرراتی را که رعایت نشدن آن‌ها می‌تواند به‌طور معقول بر صورتهای مالی اثر بااهمیتی داشته باشد، شناسایی کند.

حساب‌رسان در حال حاضر ملزم به شناسایی قوانین و مقرراتی هستند که دارای اثر مستقیم و بااهمیتی هستند و باید روشهای

هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکا پیشنهاد اصلاح استانداردهای حسابرسی خود را به‌منظور الزام حساب‌رسان به موارد زیر مطرح کرد: (۱) شناسایی قوانین و مقرراتی که در صورت رعایت نشدن آن‌ها از سوی شرکت می‌تواند به‌طور منطقی بر صورتهای مالی اثر بااهمیتی داشته باشد، (۲) ارزیابی و پاسخ به ریسکهای تحریف بااهمیت ناشی از رعایت نشدن قوانین، و (۳) تعیین این‌که آیا اطلاعاتی وجود دارد که نشان‌دهنده رعایت نشدن قوانین یا احتمال رعایت نشدن آن باشد یا خیر.

این پیشنهاد همچنین حساب‌رسان را ملزم می‌کند که وقتی حسابرس از اطلاعاتی باخبر می‌شود که نشان‌دهنده رعایت نشدن قوانین و مقررات، از جمله قوانین مربوط به تقلب، رخ داده یا ممکن است اتفاق افتاده باشد، باید آن را ارزیابی و به مدیریت و کمیته حسابرسی اطلاع‌رسانی کند.

استانداردهای فعلی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکا، حسابرس را ملزم می‌کند که رعایت نشدن قوانین و مقرراتی را که اثر مستقیم و بااهمیتی بر صورتهای مالی دارد، شناسایی کند. آن‌ها همچنین از حسابرس می‌خواهند که از احتمال وقوع رعایت نشدن قوانین و مقرراتی که اثر غیرمستقیمی بر صورتهای مالی دارند، آگاه باشد و اقدامهایی را تجویز کند که حسابرس باید در رابطه با اطلاعاتی که در طول حسابرسی مورد توجه حسابرس قرار می‌گیرد، انجام دهد.

هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکا در بیانیه پیشنهادی خود خاطر نشان کرد که قوانین و مقرراتی که دارای آثار غیرمستقیم بر صورتهای مالی در نظر گرفته می‌شوند، مانند مقررات ضد پولشویی<sup>۲</sup> و مقررات محیطی، در صورت نقض می‌توانند منجر به جریمه‌ها و مجازاتهای درخور توجهی شوند.

این پیشنهاد سطح تلاش حساب‌رسان برای درک قوانین و مقرراتی که ممکن است اثری غیرمستقیم بر صورتهای مالی داشته باشد و ارزیابی ریسک‌هایی را که رعایت نشدن ضوابط می‌تواند به‌طور منطقی منجر به تحریف بااهمیت در صورتهای مالی شود، به‌میزان درخور توجهی افزایش می‌دهد. براساس این ارزیابی ریسک، حسابرسی که حسابرسی کنترل داخلی بر

## این پیشنهاد حجم اطلاع‌رسانی‌های الزامی حساب‌برسان

به کمیته حساب‌رسی در مواقعی که رعایت‌نشدن

ضوابط رخ داده یا ممکن است رخ داده باشد را

به میزان درخور توجهی افزایش می‌دهد



بخشی از کسب شناخت از شرکت هستند که در حال حاضر به‌عنوان رویه‌هایی توصیف می‌شوند که حساب‌برسان باید اجرا کند؛ از جمله گردآوری اطلاعات عمومی در مورد شرکت یا مدیران اجرایی آن، به‌دست آوردن درک درستی از توافقی‌های جبران خسارت با مدیریت ارشد به‌غیر از مدیران اجرایی، کسب اطلاعات در مورد فعالیتهای تجاری و دارایی‌های موجود در اوراق بهادار متقاضی و استعلام از رئیس کمیته جبران خسارت و هر مشاور جبران خسارتی که از سوی متقاضی در مورد ساختار جبرانی موسسه برای مقام‌های اجرایی استخدام شده است.

این پیشنهاد همچنین از حساب‌برسان می‌خواهد روشهایی را برای تعیین این مورد برنامه‌ریزی و اجرا کند که آیا اطلاعاتی وجود دارد که نشان بدهد رعایت‌نشدن ضوابط برای همه قوانین و مقرراتی رخ داده یا ممکن است رخ داده باشد که می‌تواند به‌طور معقول بر صورتهای مالی اثر بااهمیتی داشته باشد.

به‌علاوه، این طرح پیشنهادی حساب‌برسان را ملزم می‌کند تا در نظر بگیرد که آیا برای کمک به حساب‌برسان در درک قوانین و مقررات خاص و اجرای روشهای ارزیابی ریسک، به مهارت یا دانش تخصصی نیاز است یا خیر. حساب‌برسان همچنین باید در نظر بگیرد که آیا به متخصصانی برای کمک به ارزیابی احتمال وقوع رعایت‌نشدن قوانین یا در ایجاد پرس‌وجوهای دقیق‌تر از مدیریت یا دیگران برای درک شرایطی که ممکن

حساب‌رسی را برای کشف و گزارش تحریف‌های بااهمیت ناشی از اقدام‌های غیرقانونی که اثر مستقیم و بااهمیتی بر تعیین مبالغ صورتهای مالی دارند، طراحی و اجرا کنند. این مسئولیت مشابه مسئولیت حساب‌برسان برای کشف تحریف‌های ناشی از اشتباه یا تقلب است.

با این حال، استانداردهای حساب‌رسی موجود مستلزم آن است که حساب‌برسان از احتمال وقوع اقدام‌های غیرقانونی که اثر بااهمیت اما غیرمستقیمی بر صورتهای مالی دارد، آگاه باشد. این پیشنهاد، دیگر چنین تمایزی را ایجاد نمی‌کند.

براساس این طرح پیشنهادی، حساب‌برسانی که حساب‌رسی یکپارچه را انجام می‌دهد، ملزم به برنامه‌ریزی و اجرای روشهایی برای درک فرایند مدیریت برای حفظ رعایت قوانین و آزمون طراحی و اثربخشی عملیاتی کنترلها برای قوانین و مقرراتی است که به‌نظر آن‌ها اکنون آثار مستقیم و غیرمستقیمی دارند.

این پیشنهاد همچنین استاندارد حساب‌رسی ۲۱۱۰<sup>۹</sup> (AS 2110) با عنوان «شناسایی و ارزیابی ریسک‌های تحریف بااهمیت»<sup>۱۰</sup> را اصلاح می‌کند تا شامل الزام‌های خاص‌تری در مورد چگونگی کسب شناخت نسبت به محیط نظارتی شرکت باشد و حساب‌برسان را ملزم به انجام پرس‌وجوهای خاص از مدیریت، کمیته حساب‌رسی و دیگران در خصوص رعایت‌نشدن قوانین و مقررات کند.

برای مثال، حساب‌برسان ملزم به اجرای روشهایی به‌عنوان

خیر یا اگر حسابرس قادر به تکمیل ارزیابیهای خود نباشد، اطلاع‌رسانی اضافی به مدیریت و کمیته حسابرسی (مگر این که موضوع به وضوح بی‌اهمیت باشد) مورد نیاز است.

حسابرسان همچنین زمانی که به این نتیجه رسیدند که (۱) رعایت‌نشدن احتمالی قوانین تاثیر بااهمیتی بر صورت‌های مالی دارد، (۲) مدیریت ارشد اقدام‌های اصلاحی به موقع و مناسبی در خصوص رعایت‌نشدن احتمالی قوانین انجام نداده، و هیئت‌مدیره مدیریت ارشد را وادار به انجام چنین اقدام‌هایی نکرده است، و (۳) به طور منطقی انتظار می‌رود که انجام‌ندادن اقدام‌های اصلاحی باعث شود حسابرس **اظهار نظر غیر مشروط**<sup>۱۱</sup> صادر نکند یا از حسابرسی استعفا دهد، ملزم خواهند بود که اطلاع‌رسانی بیشتری را به طور مستقیم به هیئت‌مدیره انجام دهند. این الزامها با الزام‌های حسابرسی ناشر در بند ۱۰ الف (ب) (۲) قانون بورس مطابقت دارد.



#### پانوشته‌ها:

- 1- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
- 2- Certified Public Accountant (CPA)
- 3- Anti-Money Laundering
- 4- Securities Exchange Act 1934 (SEA 1934)
- 5- Exchange Act
- 6- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
- 7- Auditing Standard 2405 (AS 2405)
- 8- Company's Noncompliance with Laws and Regulations (Company's NOCLAR)
- 9- Auditing Standard 2405 (AS 2110)
- 10- Identifying and Assessing Risks of Material Misstatement
- 11- Unqualified Opinion

#### منبع:

• PCAOB Proposes Expanding Auditor's Responsibilities for Considering Noncompliance with all Laws and Regulations, EY.com, 29 June 2023

است در نتیجه رعایت‌نشدن قوانین رخ داده باشد، توجه کند. این طرح پیشنهادی به طور اساسی نحوه ارزیابی پیامدها به وسیله حسابرس را که تشخیص می‌دهد رعایت‌نشدن احتمالی قوانین رخ داده است، را تغییر نمی‌دهد. این پیشنهاد الزامی برای حسابرس ایجاد می‌کند که در صورت لزوم، رویه‌های اضافی را برای تعیین این که آیا رعایت‌نشدن قوانین منجر به تحریف بااهمیت صورت‌های مالی یا منجر به مغایرت بااهمیت سایر اطلاعات موجود در اسناد حاوی صورت‌های مالی حسابرسی شده یا نحوه ارائه آن، با اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی می‌شود یا حاوی تحریف بااهمیت واقعیت است، به کار بگیرد.

این پیشنهاد به طور صریح حسابرس را ملزم می‌کند که تعیین کند آیا مدیریت ارشد اقدام‌های اصلاحی به موقع و مناسبی برای رسیدگی به رعایت‌نشدن قوانین و مقرراتی که تاثیر بااهمیتی بر صورت‌های مالی دارد، در ارتباط با تعهدهای خود طبق بند ۱۰ الف قانون بورس انجام داده است یا خیر.

#### اطلاع‌رسانی به مدیریت و کمیته حسابرسی

هنگامی که حسابرس از اطلاعاتی آگاه می‌شود که نشان می‌دهد رعایت‌نشدن قوانین و مقررات، از جمله قوانین مربوط به تقلب، رخ داده یا ممکن است رخ داده باشد، حسابرس ملزم به اطلاع‌رسانی اولیه به مدیریت و کمیته حسابرسی است. لازم است این اطلاع‌رسانی قبل از اینکه حسابرس تشخیص دهد که آیا رعایت‌نشدن قوانین رخ داده یا به احتمال رخ داده است یا تاثیر بااهمیتی بر صورت‌های مالی دارد یا خیر، انجام شود. آقای دسپارت این سوال را مطرح کرد که آیا اطلاع‌رسانی پیش‌گفته، استفاده مناسبی از زمان کمیته حسابرسی است که قبل از هرگونه ارزیابی حسابرس، از رعایت‌نشدن احتمالی قوانین آگاه شود.

یکی از استثناهای این الزام، اطلاع‌رسانی برای مواردی است که "به وضوح بی‌اهمیت" هستند. حسابرسان ملزم نخواهند بود که این موارد را با کمیته حسابرسی در میان بگذارند؛ اگرچه باید آن‌ها را به مدیریت اطلاع دهند.

پس از تکمیل ارزیابی حسابرس در مورد این که آیا رعایت‌نشدن قوانین رخ داده یا ممکن است رخ داده باشد یا