**نظارت بر موسسات حسابرسی؛ مقایسه سیستم خودکنترلی بررسی هم‌پیشگان با: نظارت دولتی مستقل**



 **پديدآورندگان:‌ دکتر علی رحمانی
زهرا هدایت
منصوره شهبازی**

**مقدمه**
از آنجا که خدمات حسابداران رسمی با منافع عمومی سروکار دارد و واقع‌بینی و درستکاری حسابداران رسمی مبنای اعتماد عمومی قرار می‌گیرد، موسسات حسابرسی باید برای خدماتی که در زمینه حسابرسی عرضه می‌کنند، سیستم کنترل کیفیت داشته باشند. چندی است که نظارت حرفه‌ای بر موسسات حسابرسی مورد توجه مجامع حسابداری قرار گرفته است. نظارت حرفه‌ای بایستی از سوی نهادی انجام گیرد که دارای اعضای متخصص و همچنین افرادی بیطرف باشد که باعث جلب اعتماد موسسه و کارکرد بهتر حسابرسی گردد. در چنین رویكردی موضوع توازن بین استقلال و تخصص مطرح می‌شود. این توازن ویژگی اصلی بحث همیشگی بین سیستم خودکنترلی در مقابل مقررات دولتی است (Stigler, 1971). طبق سنت، این توازن از آنجا مطرح می‌شود که قانون‌گذاران دولتی بی‌طرفتر از سیستم خود کنترلی عمل می‌کنند، اما در عین حال دارای متخصصان حرفه‌ای کمتری هستند. در مقابل، سیستم خودکنترلی دارای متخصصان بیشتر اما بی‌طرفی کمتری است.
طبق اساسنامه جامعه حسابداران رسمی در ایران، نظارت حرفه‌ای بر موسسات، تنها در صلاحیت جامعه حسابداران رسمی بوده و مرجع دیگری این صلاحیت را ندارد. هم اکنون این امر توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی و همه‌ساله به شکل بررسی هم‌پیشگان انجام می‌شود. اما در خصوص کیفیت این نظارت و نتایج آن بحث وجود دارد. این نوشتار به بررسی اعتبار نظارت دولتی بر موسسات حسابرسی در مقابل سیستم خود کنترلی بررسی هم‌پیشگان می‌پردازد.
 **تاریخچه نظارت**
با بحرانهای حسابداری دهه 1970 در امریکا، حرفه حسابداری توسط انجمن حسابداران رسمی امریکا1 مورد نظارت قرار گرفت. موسسات حسابرسی با مشتریان شرکتهای سهامی عام ملزم به پیروی از بخش مقررات كمیسیون بورس اوراق بهادار2 بودند و از طریق بررسی‌های الزام‌آوری که هر سال یکبار انجام می‌شد، مورد نظارت هیئت نظارت عمومی3 قرار می‌گرفتند. به علاوه، موسسات حسابرسی كه سایر شركتها را رسیدگی می‌كردند، مشمول بررسی هم‌پیشگان بودند ولی اختیار داشتند داوطلبانه به نظارت هیئت بپیوندند. جریان ناکامی‌های گزارشگری مالی در اواخر قرن بیستم، نگرانی‌ها درباره اثرگذاری فرایند خودکنترلی و به ویژه این که آیا نظارت جداگانه‌ای از حرفه برای تضمین کیفیت حسابرسی ضروری است یا خیر را دوباره مطرح کرد. در نتیجه این بحران‌ها، قانون ساربینز-آكسلی در سال 2002 برای خاتمه بخشیدن به سیستم خودکنترلی موسسات حسابرسی تصویب شد. هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام4 ایجاد و جایگزین هیئت نظارت عمومی شد که قبلاً مسئول نظارت بر کارایی سیستم خود کنترلی تحت نظر جامعه حسابداران رسمی امریکا بود.
در این ساختار ضابطه‌ای و کنترلی، كمیسیون بورس و اوراق بهادار همچنان به نظارت بر شرکتهای سهامی عام می‌پردازد و در کنار آن هیئت نظارت بر حسابداری شركتهای سهامی عام، مؤسسات حسابرسی این شرکتها را حسابرسی می‌کند. بازرسان نباید از کارکنان فعلی موسسات حسابرسی باشند. اگرچه طبق ضوابط سال 2004 هیئت نظارت، بازرسان می‌بایست دارای میانگین 12سال تجربه کار عملی در حسابرسی شرکتهای سهامی عام باشند. علاوه بر آن بازرسان توسط هیئت نظارت انتخاب می‌شوند، نه توسط خود موسسات و این امر به‌دلیل حفظ استقلال حرفه‌ای‌ آنهاست.
یکی از مسئولیتهای این هیئت، مدیریت بازرسی‌های مستقل موسسات حسابرسی است که شرکت‌های سهامی عام را حسابرسی می‌کنند. قبل از سال 2004 این بازرسی‌ها به‌عنوان بخشی از برنامه بررسی هم‌پیشگان توسط جامعه حسابداران رسمی امریکا انجام می‌شد. تغییر جهت از سیستم خودکنترلی، مورد حمایت منتقدانی قرار گرفت که مدعی بودند بررسی هم‌پیشگان به دو دلیل نقص دارد. اولاً، آنها اعتقاد داشتند افراد رسیدگی‌کننده تمایلی به کشف و افشای ناکارایی‌های مهم در موسسه حسابرسی مورد ‌رسیدگی ندارند. یعنی رسیدگی‌کنندگان مستقیماً به آزمون اعتبار یا صحت کارهای انجام شده توسط موسسه مورد رسیدگی نمی‌پرداختند، بلکه، آنها اطلاعاتی در مورد رویه‌های کنترل کیفیت موسسه مورد رسیدگی از طریق مصاحبه با کارکنان و مستندات بازرسی‌ها جمع‌آوری می‌کردند. در نتیجه، موسسه مورد رسیدگی قادر بود وضعیتش را از طریق آماده کردن بهتر سیستم مستندسازی و از طریق آموزش کارکنان در چگونگی پاسخگویی به سئوالات رسیدگی‌کنندگان پنهان کند. دومین دلیل منتقدان، این ادعا بود که رسیدگی‌کنندگان برای اجرای رسیدگی‌های مستقل انگیزه ندارند. مثلاً، هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام در سال 2002 اعلام کرد بررسی هم‌پیشگان از طرف اعضای کنگره، رسانه و سایرین مورد انتقادات قابل توجهی قرار گرفته است.
سیستم خودکنترلی تنها منحصر به حرفه حسابداری نیست. مشاغلی مثل پزشکی، حقوق و آموزش و پرورش از قبل دارای سیستم خودنظارتی بوده‌اند و شکلهای متنوعی از بررسی هم‌پیشگان را داشته‌اند. در برنامه بررسی هم‌پیشگان، حسابرسان توسط دیگر حسابرسان حسابرسی می‌شوند. یک موسسه می‌توانست به یکی از روشها مورد بررسی قرارگیرد: 1) تیم بررسی‌کننده تعیین شده توسط جامعه حسابداران رسمی امریکا، 2) یک نهاد خصوصی از موسسه‌ةای حسابدار رسمی یا 3) یک موسسه حسابرسی جداگانه .
جامعه حسابداران رسمی امریکا، بررسی‌کنندگان را از طریق تطابق تخصص موسسات مورد رسیدگی با تخصص رسیدگی‌کنندگان، انتخاب می‌کرد. در دومین شکل، موسسه توسط یک نهاد خصوصی از موسسات حسابدار رسمی رسیدگی می‌شد. در این دو حالت اعضای تیم به‌عنوان رسیدگی‌های «موسسه بر موسسه» شناخته می‌شدند. موسسه مورد رسیدگی می‌توانست موسسه حسابرسی که کارهای رسیدگی را اجرا می‌کرد، انتخاب کند. اما جامعه حسابداران رسمی امریکا موسسات را بخاطر نگرانی که درباره تبانی بین موسسه مورد رسیدگی و موسسه رسیدگی‌کننده وجود داشت از رسیدگی‌های متقابل منع نمود.5
در هر نوع رسیدگی، تمرکز بر سیستم کنترل کیفیت موسسه مورد رسیدگی بود. تیم رسیدگی‌کننده ملزم بود تا موضوعات زیر را ارزیابی کند:
1- آیا سیستم کنترل کیفیت موسسه خوب طراحی شده است؟
2- موسسه سیستم کنترل کیفیت را رعایت می‌کند؟
3- موسسه الزامات عضویت بخش حرفه كمیسیون بورس و اوراق بهادار6 را رعایت می‌کند؟
رسیدگی‌کنندگان ملزم بودند اجزای پنج گانه سیستم کنترل کیفیت به شرح زیر را مورد بررسی قرار دهند:
1- استقلال، 2- مدیریت کارکنان، 3- پذیرش و ادامه کار مشتری، 4- عملیات رسیدگی، 5- نظارت.
بررسی‌کنندگان رسیدگیهای خود را در سطح موسسه و نه در سطح عملیات حسابرسی انجام می‌دادند. بنابراین، بدون توجه به تعداد عملیات انجام شده توسط موسسه، یک اظهارنظر برای کل موسسه صادر می‌شد.
در ادبیات پژوهش در مورد اعتبار برنامه بررسی کیفیت حسابرسی، می‌توان تفکیکی بین پژوهشهای در خصوص بررسی هم‌پیشگان و پژوهش‌های مرتبط با نظارت دولتی مستقل، قائل شد. به‌طور کلی پژوهش‌های تجربی که به بررسی اعتبار برنامه‌های بررسی هم‌پیشگان پرداخته، شواهد متفاوتی را ثبت نموده است. به‌عنوان مثال شواهد تجربی وجود دارد که برخی موسسات حسابرسی می‌توانند در نتایج بررسی‌ هم‌پیشگان از طریق انتخاب بررسی‌کنندگان آشنا دخل و تصرفاتی را ایجاد کنند (Van de Poel et. al, 2009). این شواهد، انتقاداتی که برنامه بررسی هم‌پیشگان را فاقد بی‌طرفی می‌داند، تقویت می‌کند. سایر پژوهشهای تجربی بیان می‌دارند که نتایج بررسی‌های هم‌پیشگان مبتنی بر کیفیت واقعی و مورد انتظار حسابرسی است (Hilary and Lennox, 2005).با در نظر گرفتن تغییرات اخیر که نظارت از حالت خودکنترلی و نه حسابرسی به نظارت مستقل دولتی تغییر پیدا کرده است، پژوهشهای صورت گرفته در زمینه اثربخشی و اعتبار بازرسی‌های مستقل در زمینه کیفیت کار حسابرسی، هنوز مراحل نخستین و اولیه خود را طی می‌کند.
طبق تئوری نهادی، فوگارتی معتقد است که برنامه بررسی هم‌پیشگان ممکن است چیزی بیش از یک منطق تشریفاتی نباشد که تنها به حفظ وجهه حرفه پرداخته و منجر به هیچ‌گونه بهبودی در کیفیت کار نمی‌شود. بر خلاف وی، هیلاری و لنوکس (2005) نشان دادند که موسسات حسابرسی پس از آنکه از جانب بررسی همپیشگان نتیجه خوبی را کسب نمودند، مشتریان بیشتری را جذب و با کسب امتیاز منفی تعدادی از مشتریان خود را از دست داده‌اند. این بدان معنی است که واحدهای مورد رسیدگی و متقاضیان حسابرسی این‌گونه متصور شده‌اند که گزارشهای بررسی‌های هم‌پیشگان حاوی محتوای اطلاعاتی برای کیفیت موسسات حسابرسی است.
البته پژوهشگرانی در کشورهای دیگر به نتایجی حاکی از اثربخشی سیستم نظارت دولتی دست یافته‌اند. لنوکس و پیتمن (Lennox and Pittman, 2007) بررسی کردند که آیا گزارشهای بازرسی منتشرشده توسط هیئت نظارت بر حسابداری شركتهای سهامی عام، اطلاعات معتبرتری را درخصوص کیفیت موسسه حسابرسی در اختیار واحد مورد رسیدگی قرار می‌دهد. یافته‌های آنان نشان می‌داد گزارشهای هیئت نظارت معتبر بوده و از نظر استفاده‌کنندگان دارای محتوای اطلاعاتی است (Carcello et. al, 2008). شواهدی در تایید نتایج لنوکس و پیتمن یافتند و نشان دادند فرایند بازرسی‌های هیئت نظارت منتج به بهبود کیفی حسابرسی از طریق کاهش در اقلام تعهدی غیرعادی واحدهای مورد رسیدگی می‌شود. علاوه بر این آنها دریافتند که این بهبود در کیفیت حسابرسی از هرگونه بهبودی تحت سیستم بررسی هم‌پیشگان بهتر بوده است.
ون دپول و همکاران (Van de Poel et. al, 2009) در پژوهش خود در هلند به بررسی رابطه بین اقلام تعهدی غیرعادی شرکت و پیامدهای بازرسی اولیه هیئت نظارت دولتی پرداختند. نتایج آنها نشان داد شرکتهایی که حسابرسی آنها توسط موسساتی انجام می‌شود که دارای گزارش بازرسی اولیه منفی هستند (دارای بندهای حسابرسی‌اند)، کیفیت اقلام تعهدی پایینی داشتند در مقابل شرکتهایی که توسط موسساتی حسابرسی می‌شدند که گزارشهای مطلوب (بدون بندهای حسابرسی) داشتند، دارای کیفیت بالاتر بودند، در حالی که این نتایج برای بررسی هم‌پیشگان به‌دست نیامد. این نتایج از اثربخشی سیستم نظارت دولتی در هلند در مقایسه با سیستم بررسی هم‌پیشگان حکایت دارد.
به‌نظر نمی‌رسد توازن بین تخصص و استقلال مانعی برای ایجاد کیفیت حسابرسی باشد. اگرچه در امریكا موسسات حسابرسی که شرکتهای سهامی عام را رسیدگی می‌کنند، هم‌اکنون توسط هیئت نظارت مستقل دولتی نظارت می‌شوند، موسسات حسابرسی كه سایر شرکتها را حسابرسی می‌كنند، همچنان طبق بررسی هم‌پیشگان جامعه حسابداران رسمی نظارت می‌شود، به‌علاوه، حرفه حسابداری در بسیاری از کشورها مثل انگلستان و استرالیا همچنان شبیه سابق و خود کنترل باقی مانده است. در ایران طبق ماده 4 آیین‌نامه نظارت حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی، کنترل کیفیت در سطح موسسات حسابرسی، هر سال حداقل یکبار از طریق مراجعه حضوری، بررسی وضعیت موسسه حسابرسی و تکمیل پرسشنامه «کنترل کیفیت موسسه حسابرسی» مصوب شورایعالی انجام می‌شود. در بررسی وضعیت موسسات به جهات زیر توجه ویژه خواهد شد:
• تشکیلات و سازماندهی موسسات،
• ترکیب کارها و تناسب آن با ترکیب کارکنان،
• ملاحظات استقلال،
• ضوابط استخدام، آموزش و ارتقای کارکنان،
• وجود دستورالعملها و روشهای مناسب رسیدگی.
در این زمینه می‌بینیم که شواهد کمی در مورد اعتبار این نوع رسیدگی وجود دارد. اگرچه پژوهشهایی به این نتیجه رسیده‌اند که این سیستم دارای اعتبار است، اما آن را سیستمی بی‌نقص نیافتند. طبق این پژوهش‌ها برخی موسسات حسابرسی ضعف‌های جدی داشتند که توسط رسیدگی‌کنندگان کشف نشده بود. در ادامه به بررسی ضوابط حاکم بر حرفه حسابرسی در امریکا و اروپا پرداخته و سپس اعتبار سیستم بررسیهای هیئت نظارت دولتی بر موسسات حسابرسی را مرور می‌کنیم.

**ضوابط حاکم بر حرفه**
**ضوابط حاکم بر حرفه حسابرسی در ایالات متحده**
در ایالات متحده انگیزه خودداری از ادامه سیستم خودکنترلی در حرفه حسابرسی بیشتر ناشی از نگرانیهایی بود که در زمینه فقدان اعتبار و عدم تضمین کیفیت حسابرسی توسط گزارشهای بررسیهای هم‌پیشگان تا قبل از سال 2004 وجود داشت(Fogarty, 1996) . در پاسخ به این انتقادات و عدم موفقیت حرفه در شناسایی رسواییهای مالی ایجاد شده، کنگره ایالات متحده، قانون ساربینز-آکسلی را در سال 2002 وضع نمود که برای نخستین بار نظارت مستقل بر حرفه حسابرسی را الزامی دانست. از سال 2004 به بعد، کلیه موسسات حسابرسی که گزارش حسابرسی منتشر می‌نمودند، ‌باید تحت نظارت هیئت نظارت بر حسابداری شركتهای سهامی عام قرار می‌گرفتند، که این نهاد به شکل ادواری بازرسیهایی را برای مشخص کردن کیفیت حسابرسی موسسات انجام می‌دهد.
**ضوابط حاکم بر حرفه حسابرسی در اتحادیه اروپا**
از سال 1984، حرفه حسابرسی در اروپا، تحت نظارت رهنمود شماره 8 اتحادیه اروپا در خصوص قوانین شرکتی قرار داشت. این رهنمود مشخص ننموده بود که جهت بررسی کیفیت حسابرسی می‌بایست یک مرجع مستقل دولتی بر حرفه نظارت داشته باشد و این موارد به صلاحدید مقامات واگذار شده بود. گسترش وضع قوانین در این زمینه در ایالات متحده و نیز رسواییهای مالی اروپا، اتحادیه اروپا را وادار نمود تا در قوانین حاکم بر حرفه تجدیدنظر کند و نیز تاکید ویژه‌ای درخصوص نظارت مستقل دولتی بر کیفیت کار حسابرسی نمود. در ماه ژوئن 2006، نسخه جدید رهنمود شماره 8 جایگزین قبلی شد (با عنوان حسابرسی حسابهای سالانه و حسابهای تلفیقی) و یکی از الزمات این نسخه جدید برای اعضا، ایجاد سیستم موثر نظارت دولتی بر حرفه حسابرسی و موسسات حسابرسی در حیطه هر کشوری می‌باشد. از آنجایی که رهنمود جدید الزام می‌دارد که سیستم نظارتی دولتی توسط اعضای خارج از حرفه کنترل شود، این رهنمود نقطه پایان دوران خود کنترلی در کشورهای اروپایی محسوب می‌شود.
طبق تجدیدنظر صورت گرفته در رهنمود شماره 8 اروپا، مقامات دولتی ناظر، مسئولیت نهایی ثبت وتایید موسسات حسابرسی، کنترل کیفی کار، و کلیه امور بازبینی و اعمال قوانین در خصوص موسسات حسابرسی را بر عهده دارند. به‌طور مشخص‌تر، رهنمود جدید الزام می‌دارد که کلیه موسسات حسابرسی و حسابرسان باید تاییدیه این هیئت ناظر را به‌دست آورند و مشمول سیستم تضمین کیفی که تحت کنترل مقامات ناظر دولتی است، شوند. رهنمود شماره 8 جدید و رهنمودی که توسط کمیسیون اروپا در سال 2008 با عنوان «توصیه‌هایی در خصوص تضمین کیفی حسابرسان در موسسات حسابرسی که به رسیدگی شرکتهای سهامی عام می‌پردازند»، منتشر شد، الزام می‌دارند که بازبینی کیفیت حسابرسی برای دوره‌های شش ساله صورت گیرد ولیکن این دوره برای موسساتی که به حسابرسی شرکتهای سهامی عام می‌پردازند، به سه سال کاهش یافته است. علاوه بر آن، كمیسیون اروپا برای موسسات حسابرسی که شرکتهای عام را رسیدگی می‌کنند، مقرر داشته است که این بازرسی‌ها می‌بایست توسط اعضای غیرموظف حسابرسی که به استخدام سازمان ناظر در آمده‌اند، صورت پذیرد. در حالیکه طبق ضوابط جدید، برای حسابرسانی که به حسابرسی سایر شرکتها می‌پردازند، مادامی که مقامات ناظر دولتی مسئولیت نهایی سیستم کنترل کیفی را بر عهده داشته باشند، نظارت را بلامانع می‌داند. به اعضا دو سال زمان داده شد که موارد الزام‌آور رهنمود جدید را به‌کار بندند.
هلند نخستین کشور اروپایی بود که سیستم نظارت دولتی جدید را برای کلیه موسسات حسابرسی (دولتی و خصوصی)، فراهم آورد. از اکتبر 2006 ، نظارت دولتی حرفه حسابرسی در هلند، براساس قانون نظارت بر موسسات حسابرسی، صورت می‌گیرد. تحت این قانون، کلیه موسسات حسابرسی ملزم هستند برای دریافت گواهینامه‌ای که توسط سازمان بازارهای مالی هلند7 ارائه می‌شود، اقدامات لازم را به‌جا آورند. سازمان یادشده، به موسسه حسابرسی که نشان داده باشد که موسسه و حسابرسان تحت استخدام آن از استانداردهای مندرج در قانون نظارت بر موسسات حسابداری پیروی می‌کنند ، گواهینامه‌ای را ارائه می‌کند. قانون نظارت، شامل الزامات کنترل کیفی است که برگرفته از استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت شماره 1 (ISQC 1) می‌باشد. موسسات حسابرسی که به حسابرسی شرکتهای سهامی عام می‌پردازند، ملزم هستند که از استانداردهای اضافه‌تری نیز پیروی کنند. این الزامات در نمایشگر 1 خلاصه شده است.
کلیه بازرسیهایی که در حین مراحل دریافت گواهینامه از سازمان بازارهای مالی هلند صورت می‌گیرد توسط پرسنل حسابرسی غیرموظف که به استخدام آن سازمان درآمده‌اند صورت می‌پذیرد. موسسات حسابرسی که گواهینامه دریافت کرده‌اند، مشمول بازرسیهای مستمر توسط آن سازمان می‌شوند. این بازرسی‌ها متمرکز بر سیستم کنترل کیفی داخلی موسسه و نیز نحوه عملکرد این سیستمهاست. به‌عنوان بخشی از این بازرسیها، سازمان یادشده کیفیت پرونده‌های حسابرسی و مستندسازی انجام شده، یافته‌های بااهمیت، نتیجه‌گیری و اظهارنظر حسابرسی را بررسی می‌کند.
**بازرسیهای هیئت نظارت دولتی بر موسسات حسابرسی**
تاسیس هیئت نظارت دولتی بر موسسات حسابرسی از پیامدهای قانون ساربینز-آکسلی 2002 بوده و به بیش از پنجاه سال سیستم خود کنترلی در صنعت حسابرسی امریکا خاتمه بخشیده است. به نقل از یکی از اعضای این هیئت : "بازرسیها وظیفه اصلی مدیریت است و کنگره با ابزار قدرتمند به مدیریت اجازه داد تا اعتماد عمومی در گزارشگری مالی را بازسازی نماید"(PCAOB, 2005) .
بازرسی‌های هیئت نظارت مستلزم داشتن تخصص بسیار زیاد حسابداری و حسابرسی است. هیئت نظارت عمومی (POB) در تشکیلات سابق خودکنترلی به فرایند بررسی هم‌پیشگان تکیه می‌کرد که از شرکای حسابرسی و مدیران ارشد موسسات حسابرسی برای انجام بررسی‌ها استفاده می‌نمود.
این مسئله با درنظرگرفتن نیاز به تخصص عمیق و وسیع در حسابداری، حسابرسی، کنترل‌های داخلی، نحوه عملکرد موسسات حسابرسی و روش حسابرسی آنها، صنایع مختلف واحدهای مورد رسیدگی و غیره، منطقی به نظر می‌آمد، با این وجود به دلیل اینکه این هیئت از پرسنلی استفاده می‌کرد که دارای وابستگیهایی به موسسات سابقشان بودند، مورد انتقاد قرارگرفت؛ چرا که مفهوم استقلال زیر سئوال می‌رفت. بنابراین اگرچه هیئت نظارت تصمیم گرفت بررسی‌کنندگان مستقلی را به استخدام خود درآورد در عمل استقلال را به بهای از دست دادن تخصص به‌دست آورد.
لنوکس و پیتمن (2009) در پژوهش خود بررسی کردند که آیا بازرسی‌های هیئت، اطلاعات ارزشمندی به افراد درگیر در بازار حسابرسی ارائه می‌دهد. آنها فرض کردند چنانچه این افراد در بازار حسابرسی به سمت موسساتی که گزارشهای مطلوب می‌گیرند، حرکت کنند این گزارشها دارای ارزش اطلاعاتی است و اگر موسسه حسابرسی گزارش نامطلوب بگیرد از آن موسسه دوری می‌کنند.
از طرفی، مطالعات قبلی روشن ساخت که بررسی قدیمی هم‌پیشگان انجمن حسابداران رسمی هم دارای ارزش اطلاعاتی بود (Hilary and Lennox, 2005). آنها دریافتند که بازرسی‌های هیئت نظارت دارای محتوای اطلاعاتی نیست. همچنین دلایل اینکه این گزارشها دارای محتوای اطلاعاتی نیست را به این شکل برمی‌شمارند: 1) این بررسی‌ها یک اظهارنظر جامع و کلی در مورد کیفیت موسسه حسابرسی فراهم نمی‌کنند، 2) آنها اطلاعاتی پیرامون سیستمهای کنترل کیفیت موسسه حسابرسی را افشا نمی‌کنند، این در حالی است که در بررسی‌های هم‌پیشگان انجمن حسابداران رسمی این موارد افشا می‌شود.
آگاهی ازاینکه بازرسیهای هیئت نظارت دارای نقص محتوای اطلاعاتی است، لزوماً به این معنی نیست که آنها در رسیدن به اهداف از پیش تعیین‌شده خود شکست خورده‌اند. بخش 104 قانون ساربینز-آکسلی که بازرسیها را الزام کرده است، ابراز می‌کند که منظور این گزارشها، ارزیابی رعایت موسسات حسابرسی از الزامات قانون مزبور، قوانین كمیسیون اروپا، هیئت نظارت و استانداردهای حرفه‌ای است. برای رسیدن به این اهداف لزوماً نیاز نیست بازرسی‌ها محتوای اطلاعاتی داشته باشند. به‌علاوه، هیئت نظارت ادعایی در مورد این که بازرسیهای انجام‌شده دارای محتوای اطلاعاتی باشد، ندارد و در عوض اشاره می‌کند: “در مجموع، فرایند بازرسی به منظور ارتقای کیفیت حسابرسی در جریان موسسات معتمد طراحی شده است” (PCAOB, 2005).
بازرسیهای هیئت نظارت برای پیش‌بینی قضاوتهای حسابرسان مهم و حیاتی است (Farrel and Shabad, 2005). به علاوه، بر خلاف بررسی هم‌پیشگان، بازرسان هیئت نظارت قادرند برعلیه حسابرسان بدنامی که منجر به جرائم بزرگی می‌شوند، اقدام نمایند. این اقدامات شامل هشدار به كمیسیون بورس و اوراق بهادار در خصوص تخلفات حسابرسان و اقدامات تأدیبی توسط هیئت نظارت است (PCAOB, 2005).
چنان‌چه کیفیت گزارشگری مالی بعد از قانون ساربینز-آکسلی بهبود یافته باشد، بازرسیهای هیئت نظارت تمایل به گزارش نقاط ضعف کمتری دارد که در عوض دارای محتوای اطلاعاتی کمتری می‌شود. دلیل این امر، آن است که انتظار می‌رود انگیزه‌های مدیران و حسابرسان بعد از این قانون تغییر کند. مثلاً این قانون جرائم حقوقی سنگینی برای مدیرانی که مرتکب گزارشگری مالی گمراه‌کننده می‌شوند، در نظر گرفته است به‌طوری که بازرسان هیئت نظارت می‌توانند حسابرسان متخلف و مشتریان آنها را به كمیسیون بورس و اوراق بهادار و یا واحد قضایی معرفی کنند (Defond, 2009).
بنابراین دلایلی وجود دارد که بپذیریم بعد از قانون فوق، حسابرسان و مدیران دارای انگیزه قوی هستند تا کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی را بهبود بخشند. همچنین شواهد تجربی حاکی از این وجود دارد که کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی بعد از قانون ساربینز- آکسلی بهبود یافته است. مثلاً کوهن و سایرین (Cohen et. al, 2008) گزارش کردند مدیریت سود بعد از این قانون کاهش یافته و لوبو و زو (Lobo and Zhou, 2006) دریافتند که حسابرسان بعد از این قانون محافظه‌کارتر شده‌اند. به‌علاوه مشتریان حسابرسی زیادی بعد از اجرای این قانون، به‌خاطر گزارشهای با کیفیت ضعیف از لیست شرکتهای پذیرفته‌شده حذف یا دچار وضعیت بدی در تابلو شده‌اند که عقب‌نشینی آنها به شکل بهبود دادن متوسط کیفیت گزارشگری مالی بعد از این قانون است.



**نظارت جامعه حسابداران رسمی امریکا از طریق بررسی هم‌پیشگان**
حرفه حسابرسی در دهه 1970 به مرحله‌ای رسید که ضوابط خودکنترلی بر آن حاکم شد. و این رویداد در نتیجه بحرانهای چندی که در حرفه‌ حسابرسی از جمله گزارشهای حسابرسی کلاهبردانه و عوامل خلاف قانون ایجاد شد، به‌وجود آمد. بعد از رسیدگی‌هایی که در سنای امریکا و مجلس نمایندگان صورت گرفت، انجمن حسابداران رسمی امریكا، هیئت بخش حرفه كمیسیون بورس و اوراق بهادار را ایجاد کرد.
هر مؤسسه حسابرسی عضو انجمن که به حسابرسی شرکت‌های سهامی عام می‌پرداخت موظف بود که به عضویت بخش حرفه كمیسیون درآمده و مشمول بررسی هم‌پیشگان، با فاصله هر 3 سال یکبار می‌شد. بررسی هم‌پیشگان در ابتدا بر روی کیفیت کلی کار موسسه حسابرسی تمرکز نموده و بررسی‌کنندگان اطلاعات را از دستورالعمل‌ها، چک‌لیست‌ها، مصاحبه با کارکنان و کاربرگ‌های حسابرسی جمع‌آوری می‌نمودند.
اشخاص مسئول بررسی هم‌پیشگان هرگونه ضعف سیستماتیک مشاهده شده را افشا کرده و اظهارنظر می‌كردند. چنانچه آنها ضعف قابل‌ملاحظه‌ای را شناسایی می‌كردند که جدی نبود، برای آن اظهارنظر مقبول ارائه می‌دادند. رهنمودهای بررسی هم‌پیشگان مشخص می‌سازد چنانچه این احتمال وجود داشته باشد که موسسه حسابرسی استانداردهای پذیرفته‌شده حسابداری را رعایت نکرده باشد و ضعف شناسایی‌شده قابل ملاحظه ‌باشد به‌طوری‌که شواهدی حاکی از عدم پیروی موسسه حسابرسی از استانداردهای حسابداری وجود داشته باشد، این امر متضمن ارائه اظهارنظر مشروط است. در خصوص مسائل بااهمیت، بررسی‌کنندگان اظهارنظر مردود در مورد کیفیت ارائه می‌کنند. در عمل اشخاص مسئول بررسی هم‌پیشگان به ندرت اظهار نظر مشروط یا مردود اعلام می‌دارند. این موضوع خود به نوعی این ادعا را تایید می‌کند که بررسی‌کنندگان به درستی عمل نظارت بر موسسات حسابرسی را انجام نمی‌دهند. برنامه خودکنترلی بررسی هم‌پیشگان همچنین به‌دلیل عدم موفقیتش در تعیین مجازات‌هایی برای موسساتی که کیفیت پائین داشتند، مورد انتقاد زیاد قرار گرفته است. همچنین از آنجا که موسسه حسابرسی اجازه داشته بررسی‌کنندگان را خود انتخاب نماید، مورد بازخواست قرار گرفت(Fogarty, 1996) .
در پژوهش لنوکس و پیتمن مشخص گردید که بر خلاف بازرسان هیئت نظارت، افراد مسئول بررسی هم‌پیشگان، ارزیابی کلی از کیفیت موسسه حسابرسی را در قالب ارائه اظهار مقبول، مشروط یا مردود ارائه می‌کنند. آنها نشان دادند که عدم موفقیت هیئت نظارت در مورد اطلاعاتی خاص به‌خصوص ضعف‌هایی که در زمینه کنترل کیفیت و رتبه‌بندی موسسه حسابرسی وجود دارد، دلیلی بر این است که موسسات حسابرسی گزارشهای بازرسی را نمی‌پسندد. این موضوع با نظر مایکل کوک8 (Micheal Cook) مطابقت دارد که می‌گوید: "من معتقدم که فرایند بازرسی هیئت نظارت دارای مقاصد خوب و مناسبی است و اطلاعات حاصل از آن سازنده است اما در حال حاضر نتیجه‌ای برای استفاده از آن و سعی در شناختن مفهومی که این گزارش دارد، وجود ندارد." همچنین سایر پژوهشگران فقدان شفافیت اطلاعات در گزارشات هیئت نظارت را مورد انتقاد قرار داده و معتقدند با تاکیدی که امروزه بر افشای کامل توسط شرکتهای دولتی وجود دارد، وجود اطلاعاتی محرمانه باعث می‌شود تا اعتماد سرمایه‌گذاران به گزارشهای هیئت نظارت به‌عنوان کنترل‌کننده جدید حرفه حسابرسی کاهش پیدا کند.

**نتیجه‌گیری**
در آغاز هزاره جدید، فروپاشی شرکتها موجب دغدغه و نگرانی اهالی حرفه، بازیگران بازار پول و سرمایه، تجار، مقرراتگذاران و دیگران گردید. تقاضا برای حاکمیت شرکتی مناسب و سالم و شفافیت گزارشگری مالی، نقش و وظیفه سنگینی را به دوش حرفه حسابرسی و حسابداری برای تامین نیازهای گروههای مزبور، مقررات‌گذاری اثربخش در حرفه حسابرسی توسط اعضای یک حرفه خودانتظام، یکی از راهکارهای معقول و رایج برای اطمینان بخشیدن به حرفه و سایرین برای پیشگیری یا کاهش این چالش بود (حساس‌یگانه، 1387).
حرفه حسابداری رسمی برای حل‌وفصل مسائل خودانتظامی، مسیر سخت، طولانی و دشواری را طی کرده است. در کشورهای مختلف، انجمنهای حرفه‌ای، زمان و انرژی فراوانی را برای حل‌وفصل این موضوع صرف کرده‌اند. انجمن حسابداران رسمی امریکا، در این زمینه بیش از سایرین اقداماتی را درباره مقرراتگذاری برای خودانتظامی حرفه‌ای وضع نموده است. تلاشهای انجمن مذکور در دهه‌های 1970 و 1980 درباره بررسی هم‌پیشگان یکی از موارد مربوط به خودانتظامی حرفه است. در این راستا، حرفه حسابداری توسط حسابداران رسمی امریکا مورد نظارت قرار گرفت. با این وجود، در جریان ناکامیهای گزارشگری مالی در اواخر قرن بیستم، نگرانیها در مورد اثرگذاری فرایند خودکنترلی و به‌ویژه اینکه آیا نظارت جداگانه‌ای از حرفه برای تضمین کیفیت حسابرسی ضروری است یا خیر را دوباره مطرح کرد. نتیجه این بحرانها پایان بخشیدن به سیستم خودکنترلی و جایگزینی نهاد ناظر دولتی بود.
در این راستا، اتحادیه اروپا نیز در نوع نظارت بر حرفه تجدیدنظر داشته است. ولیکن مسئله مطرح در این زمینه، بحث اعتبار رسیدگیهای صورت گرفته توسط مقامات ناظر دولتی در مقایسه با سیستم خودكنترلی حرفه است. پژوهشهایی چند در این حیطه صورت گرفته‌اند که بعضاً بیانگر نتایج متفاوتی در خصوص اعتبار و قابلیت اتکای گزارشهای هیئت جایگزین در مقایسه با بررسیهای هم‌پیشگان می‌باشد. البته برخی معتقدند که برای سامان یافتن این موضوع، لازم است مقامات نظارتی جدید تجربیات بیشتری را کسب نموده که خود مستلزم صرف زمان بیشتر می‌باشد. آنچه واضح است فراهم بودن فرصت تحقیقاتی قابل‌ملاحظه در زمینه بررسیهای هم‌پیشگان در ایران و امکان‌سنجی جایگزینی آن با هیئت نظارت دولتی به منظور بهبود کیفی کار حسابرسی به‌عنوان رکن نظارتی بر شرکتها می‌باشد.

**پانوشتها**
1- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
2- Securities and Exchange Commission (SEC)
3- Public Oversight Board (POB)
4- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
5- مثلا اگر موسسه «الف» موسسه «ب» را رسیدگی کند، موسسه «ب» نمی‌تواند موسسه «الف» را بررسی کند.
6- Securities and Exchange Commission Practice Section (SECPS)
7- The Netherlands Authority for the Financial Markets (AFM)
8- رئیس هیـئت‌مدیره و شریک ارشد سـابق مــوسسه حسابرسی دیلویــت اند تاش (Deloitte and Touche).

**منابع**
• حساس‌یگانه یحیی، بررسی هم‌پیشگان نمونه‌ای از مقررات‌گذاری برای خودانتظامی حرفه‌ای، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره 13، بهار 1387، 30-34
• Becker C. L., M. L. Defond, J. Jiambalvo, K. R. Subramanyam, The Effect of Audit Quality on Earnings Management, Contemporary Accounting Research,15 ,(1),1998, pp.1-20
• Carcello J. V., C. Hollingsworth, S. Mastrolia ,The Effect of PCAOB Inspections on Big 4 Audit Quality, Working paper, University of Tennessee, 2008
• Cohen D. A., A. Dey, Real and Accrual Based Earning Managment in Pre and Post Sarbens-Oxely Periods, The Accounting Review, 83(3), 2008, pp.757-787
• DeFond M. L., How Should the Auditors Be Audited? Comparing the PCAOB Inspections With the AICPA Peer Reviews, Journal of Accounting and Economics, 2009
• European Commission (EC), Recommendation of 6 May 2008 On External Quality Assurance for Statutory Auditors and Audit Firms Auditing Public Interest Entities, Belgium: European Commission, 2008
• Farrel J., Shabad H., The Focus of Future PCAOB Auditor Inspections, CPA Journal, 75- (6), 9, 2005
• Fogarty T. J., The Imagery and Reality of Peer Review in the U.S.: Insights From Institutional Theory, Accounting, Organizations and Society, 21, (2-3), 1996, pp. 243-267
• Hermanson D. R., Houston, Quality Control Defects Revealed in Smaller Firms PCAOB Inspection Reports, The CPA Journal, December, 2008, pp.36-39
• Hilary G., C. Lennox, The Credibility of Self-regulation: Evidence from the Accounting Profession’s Peer Review Program, Journal of Accounting and Economics, 40, 1-3, 2005, pp. 211-229
• Lennox C., Pittman, Auditing the Auditors: Evidence on the Recent Reforms to the External Monitoring of Audit Firms, Journal of Accounting and Economics, In Press, 2009
• Lennox C., Pittman, Auditing the Auditors: Evidence on the PCAOB’s Inspections of Audit Firms, Working Paper, Hong Kong University of Science & Technology, Hong Kong, 2007
• Lobo G., J. Zhou, Did Conservatism in Financial Reporting Increase After the Sarbens-Oxesly Act? Initial Evidence, Accounting Horizons, 20 (1), 2006, pp. 57-73
• Stigler G. J., The Theory of Economic Regulation, The Bell Journal of Economics and Management Science, 2, 1, 1971, pp. 3-21
• Van de Poel K., M. Opijnen, Public Oversight and Audit Quality: Evidence from Public Oversight of Audit Firms in the Netherlands, Working paper, Netherlands Authority for the Financial Markets and Maastricht University, 2009