



دکتر ساسان مهرانی

دانشیار گروه حسابداری دانشگاه تهران

حامد ذاکری

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری  
دانشگاه تهران

# سیستم خودنظمی

## در حرفه‌ی حسابداری

این مقاله به بررسی چارچوب نظری و سیر تاریخی نظارت بر موسسه‌های حسابداری می‌پردازد.<sup>۱</sup> این سیر تاریخی شامل سه بخش است. بخش اول به نام چارچوب خودنظمی اولیه می‌باشد. رسوایی‌های بزرگ مالی سبب شد تا انجمن حسابداران رسمی آمریکا موسسه‌های حسابداری را به دو بخش اجرایی کمیسیون بورس اوراق بهادار و بخش خصوصی تقسیم نمود تا بتواند به کنترل کیفیت موسسه‌های حسابداری بپردازد. هیئت نظارت عمومی جهت مدیریت بر بخش اجرایی کمیسیون بورس اوراق بهادار تاسیس شد. در این دوره برنامه بررسی همپیشگان برای موسسه‌های حسابداری انجام می‌گرفت و نشان دهنده ساختار خودنظمی توسط حرفه بود. بخش دوم به فقدان استقلال می‌پردازد. در بررسی همپیشگان موسسه‌های حسابداری می‌توانستند تا بررسی کنندگان را انتخاب نمایند و بتوانند به طور بالقوه بر نتایج گزارش اثر بگذارند. این سبب شد که انتقادهای فراوانی به آن صورت گیرد. فقدان استقلال و رسوایی‌های حسابداری موجب شد، قانون ساربینز آکسلی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام را با مسئولیت بازرسی و نظم بخشی بر موسسه‌های حسابداری تاسیس نماید. ایجاد این هیئت نظارتی باعث تکمیل شدن ساختار حرفه خودنظمی شد.

یک شرکت غیرانتفاعی است که به وسیله انجمن حسابداران رسمی آمریکا تشکیل شده است و تحت نظارت این نهاد و سایر گروههای ذینفع خصوصی کار هیئت استانداردهای مالی را انجام می‌دهد. هیچ یک از این گروههای ذینفع خصوصی واجد شرایط لازم نیستند تا بر فرایند تدوین استانداردهای حسابداری (که بر دولت فدرال و عموم مردم اثر می‌گذارد) هیچ نوع کنترلی اعمال نمایند.<sup>۲</sup> توصیه گزارش مزبور این بود که کنگره آمریکا (و نه کمیسیون بورس اوراق بهادار که به نظر آنها بیش از حد با حرفه حسابداری دمخور و دمساز است) هدفهای حسابداری را تعیین کند، هدفهایی که به استانداردهای معقول و همسان حسابداری، بینجامد.<sup>۳</sup>

انجمن حسابداران رسمی آمریکا از ترس اینکه مبدا حسابداری از دست بخش خصوصی خارج شود به سرعت از خود واکنش نشان داد. در سپتامبر ۱۹۷۷، انجمن اعضا را به دو گروه تفکیک کرد: «بخش اجرایی کمیسیون بورس اوراق بهادار» و «بخش اجرایی شرکتهای خصوصی» (هندریکسن، ۱۹۹۲).

این طبقه بندی برای موسسه‌های حسابداری به عنوان ابزار اولیه برای خودنظمی بوده است. هدف بخش اجرایی

### چارچوب خودنظمی اولیه

ساختار خودنظمی حرفه حسابداری به صورت قوی تری قبل از قانون ساربینز آکسلی وجود داشته است. این ساختار درباره طبقه بندی موسسه‌های حسابداری توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا<sup>۴</sup> و هیئت نظارت عمومی<sup>۵</sup> بوده است. سیر دوره زمانی ایجاد و تکمیل خودنظمی در جدول شماره یک ارائه شده است.

### طبقه بندی موسسه‌های حسابداری توسط انجمن حسابداران

#### رسمی آمریکا

عزم برای ایجاد چارچوب خودنظمی رسمی برای حرفه حسابداری از چند رسوایی بزرگ حسابداری در سال ۱۹۷۰ ناشی شده است. این وضعیت شامل گزارشگری مالی متقلبانه و فعالیتهای غیرقانونی نظیر رشوه و کمک نامشروع سیاسی بود. در دسامبر ۱۹۷۶ کمیته سنای آمریکا پس از انجام تحقیق یک ساله به ریاست سناتور «لی متکاف»، گزارشی با عنوان «مدعیان حسابداری» تهیه کرد، که در آن به شدت به این حرفه انتقاد شده بود. در این گزارش ادعا شد که بنیاد حسابداری مالی



## جدول شماره یک - سیر دوره زمانی ایجاد و پایان خودنظمی

تاریخ	رویداد
۱۹۳۹	انجمن حسابداران رسمی آمریکا اولین بولتن تحقیقات حسابداری و اولین بیانیه درباره رویه‌های حسابداری صادر نمود.
۱۹۷۷	رسوایی‌های حسابرسی منجر شد تا سنای آمریکا با صدور گزارشی تعیین نماید که آیا سیستم خودنظمی حرفه ای کارا است و آیا مقررات دولتی بیشتری لازم می‌باشد.
۱۹۷۷-۱۹۷۸	انجمن حسابداران رسمی آمریکا چارچوب خودنظمی داوطلبانه متشکل از بخش اجرایی کمیسیون بورس اوراق بهادار ایجاد نمود تا بررسی هم‌پیشگان را مدیریت نماید. سرپرستی این کار به عهده هیئت نظارت عمومی بود. عضویت در بخش اجرایی کمیسیون بورس اوراق بهادار داوطلبانه است.
۱۹۷۸	کمیسیون کوهن انجمن حسابداران رسمی آمریکا به ناکامی‌های حسابرسی رسیدگی کرد و با ارائه توصیه‌هایی سبب افزایش مسئولیت حساب‌برسان در کشف گزارشگری مالی متقلبانه و فعالیت‌های غیرقانونی مدیریت شد.
۱۹۸۹	عضویت در بخش اجرایی کمیسیون بورس اوراق بهادار و بررسی هم‌پیشگان به صورت هر سه سال یکبار برای اعضای از انجمن حسابداران رسمی آمریکا الزامی شد که به حسابرسی شرکتهای کمیسیون بورس اوراق بهادار می‌پردازند.
دسامبر ۱۹۹۹	لین ترنر رئیس حسابداران کمیسیون بورس اوراق بهادار پیشنهاد داد که هیئت نظارت عمومی بررسی‌هایی با در نظر گرفتن الزامات استقلال درباره موسسه‌های بخش اجرایی کمیسیون بورس اوراق بهادار انجام دهد. دلیل این امر نگرانی‌هایی در رابطه با فقدان استقلال در کنترل‌های کیفیت موسسه حسابرسی است.
ژانویه ۲۰۰۰	کمیسیون بورس اوراق بهادار اعلام می‌کند که بررسی‌های داخلی بیش از ۸۰۰۰ تخلف در رابطه با استقلال نشان داده بود. هیئت نظارت عمومی بررسی‌هایش را در رابطه با استقلال آغاز می‌کند.
مه ۲۰۰۰	کار هیئت نظارت عمومی درباره بررسی‌های استقلال متوقف شد، زیرا بخش اجرایی کمیسیون بورس اوراق بهادار تصمیم می‌گیرد که تامین مالی آن انجام نشود. هیئت نظارت عمومی و موسسه‌های حسابرسی با اجرای بررسی‌های محدود موافقت نمودند.
ژانویه ۲۰۰۲	هیئت نظارت عمومی بررسی‌های استقلال را به دلیل عدم توانایی در کسب اسناد لازم از موسسه‌های مورد رسیدگی متوقف نمود. هیئت نظارت عمومی بطور رسمی رای به پایان موجودیتش داد.
ژوئیه ۲۰۰۲	قانون ساربینز آکسلی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام با مسئولیت بازرسی و نظم بخشی بر موسسه‌های حسابرسی ایجاد نمود. این سبب تکمیل ساختار حرفه خودنظمی شد.

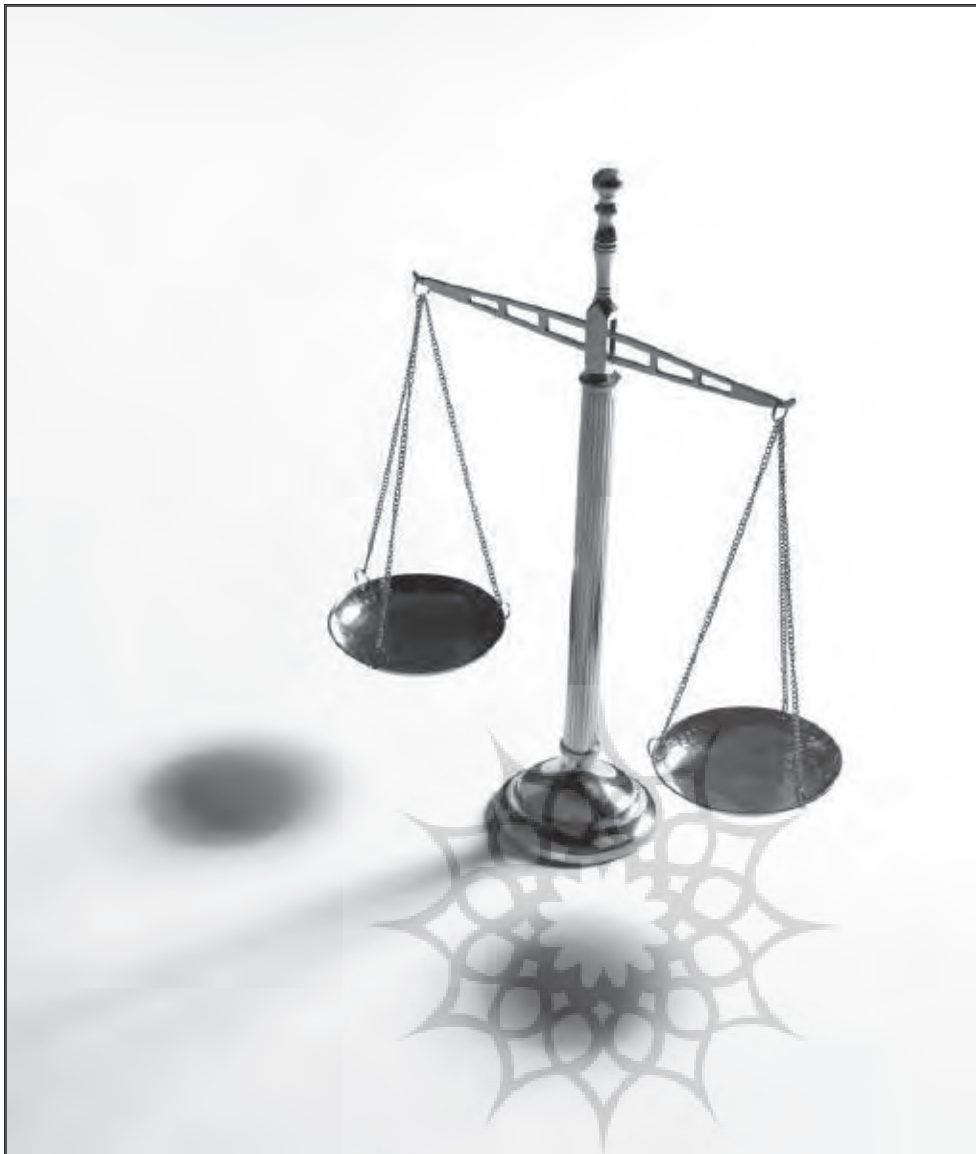
### هیئت نظارت عمومی

هیئت نظارت عمومی یک سازمان مستقل بود که ایجاد شد تا بر برنامه‌های تدوین شده به وسیله بخش اجرایی کمیسیون بورس و اوراق بهادار، نظارت و آنها را گزارش نماید. هیئت نظارت عمومی از طریق دستمزد موسسه‌های عضو در بخش اجرایی کمیسیون بورس اوراق بهادار تامین مالی می‌نمود. این هیئت به عموم مردم عناصر مختلف برنامه خودنظمی را بر مبنای قانونی معرفی نمود تا به موسسه‌های حسابرسی منافع و دیدگاه عمومی را یادآوری کند.

### برنامه بررسی هم‌پیشگان

بررسی هم‌پیشگان عبارت است از بررسی که به وسیله یک موسسه حسابرسی انجام می‌شود و هدف بررسی رعایت سیستم

کمیسیون بورس اوراق بهادار این بوده است که کیفیت کار موسسه‌های حسابرسی بهبود یابد و طبق استانداردهای کنترل کیفیت انجمن حسابداران رسمی آمریکا انجام شود. هر بخش اجرایی دارای مقرراتی برای عضوپذیری بود و اختیاراتی داشت که بتواند برای اعضای که مقررات را رعایت نکرده‌اند تحریم‌هایی اعمال نماید. هر موسسه حسابرسی حق انتخاب داشت و می‌توانست خود را وابسته به یک بخش یا دو بخش نماید و یا به هیچ بخشی تعلق نداشته باشد. ولی یک موسسه حسابرسی برای این که بتواند حسابرسی یک یا چند شرکت سهامی را انجام دهد باید عضو «بخش اجرایی کمیسیون بورس و اوراق بهادار» باشد. لازمه عضویت در بخش اجرایی کمیسیون بورس اوراق بهادار انجام الزامی بررسی هم‌پیشگان به صورت هر سه سال یکبار بود.



کنترل کیفیت می‌باشد؛ بدین معنی که آیا موسسه حسابرسی از نظر رعایت ارکان کنترل کیفیت دارای دارای رویه‌ها و خط مشی‌های مناسبی بوده است و در عمل به رعایت آن پایبند می‌باشد. در صورتی که یک موسسه حسابرسی فاقد گزارش مربوط به بررسی هم‌پیشگان بود، همه اعضای موسسه صلاحیت خود را برای عضویت در انجمن حسابداران رسمی آمریکا از دست می‌داند (آرنز، ۲۰۰۰). برنامه بررسی هم‌پیشگان برای موسسه‌هایی که شرکتهای کمیسیون بورس اوراق بهادار را حسابرسی می‌کردند از طریق بخش اجرایی کمیسیون بورس اوراق بهادار متعلق به انجمن حسابداران رسمی آمریکا و با نظارت کمیسیون بورس اوراق بهادار و هیئت نظارت عمومی اجرا می‌شد. بررسی هم‌پیشگان قصد داشت تا سیستمهای کنترل کیفیت

را از طریق بررسی نمونه ای خدمات حسابداری و حسابرسی موسسه‌های مورد رسیدگی آزمون نماید.

### فقدان استقلال بررسی هم‌پیشگان

سیستم خودنظمی بررسی هم‌پیشگان به دلایل متعددی مورد انتقاد قرار گرفته است. حتی هیئت نظارت عمومی که به عنوان بدنه مستقل تاسیس شده است، از طریق دستمزد پرداخت شده توسط شرکتهای عضو بخش اجرایی کمیسیون بورس اوراق بهادار تامین مالی می‌نماید و نگرانی‌ها درباره استقلال آن افزایش یافت. همچنین حوزه بررسی هم‌پیشگان مورد انتقاد قرار گرفته بود. بررسی هم‌پیشگان رویکرد سیستم محور و نگاه به آینده را برای کیفیت حسابرسی پذیرفت. این منجر شد به آنچه که عده ای از مفسران آنرا پیگیری برگه نامیدند (فوگارتی، ۱۹۹۶)، یعنی بررسی‌ها بدین سمت و سو بودند که آیا موسسه‌های حسابرسی دارای مقررات، خط و مشی مناسب و چک لیست متناسب با آن هستند.

قوی‌ترین انتقاد بر بررسی هم‌پیشگان در ارتباط با فقدان استقلال در سیستم خودنظمی داوطلبانه است، چنان که موسسه‌ها می‌توانند بررسی کنندگان را انتخاب نمایند. هیئت نظارت عمومی این نگرانی را بصورت ذیل ارائه نموده است:

بررسی‌ها ابتدا سیستم محور بودند، به عنوان مثال سیستمهای کنترل کیفیت، اسناد و چک لیستها کانون توجه رسیدگی بودند. بررسی کنندگان ابتدا با روشها و سیاستهای کنترل کیفیت موسسه‌ها آشنا می‌شدند، سپس نمونه ای از خدمات حسابرسی انتخاب می‌کردند و برای آنها کار برگ، پرونده‌های تطبیقی و سایر مستندسازیه‌ها را به طور کامل انجام می‌دادند. در پایان کار، بررسی کنندگان به موسسه‌های مورد رسیدگی حوزه بررسی و توصیه‌هایی جهت بهبود عملیات ارائه می‌کردند.

نتایج بررسی هم‌پیشگان در گزارشی مطابق با استاندارد و به همراه نامه توضیحات ارائه می‌شد. بررسی کنندگان یک اظهار نظر درباره موسسه مورد رسیدگی صادر می‌کردند: مقبول، تعدیل نشده، تعدیل شده، مردود. معمولاً بررسی هم‌پیشگان با اظهار نظر مردود یا تعدیل شده تنها زمانی اعلام می‌شد که عدم کارایی با اهمیتی در سیستم کنترل کیفیت شرکت مشخص شده باشد. اظهار نظر مردود یا تعدیل شده به ندرت بودند.

«عملیات نظارت بر موسسه‌های حسابرسی از طریق سیستم بررسی همپیشگان به عنوان ابزاری غیرکارا است. این فرایند اعتبارش را از دست داده است زیرا به عنوان فعالیت انجمنی و بدون برخورد با شدت لازم دیده می‌شود.»

تحت برنامه بررسی همپیشگان، موسسه‌ها می‌توانستند بررسی کنندگان را انتخاب نمایند. اگر موسسه‌ها اجازه داشته باشند تا بررسی کنندگان را انتخاب نمایند، احتمال دارد که آنها بتوانند بر محتوای نتایج گزارشگری تاثیر بگذارند. به عنوان مثال، لین ترنر رئیس حسابداران کمیسیون بورس اوراق بهادار در سخنرانی در ارتباط با خودنظمی گفت:

«به عنوان یک شریک حسابرس، همیشه گفته‌ام که حسابرسی ما بررسی کیفیت خواهد شد. من اعتقاد دارم بررسی همپیشگان سودمند خواهد شد اگر کارمندان هیئت نظارت عمومی بتوانند تعدادی از حسابرسیها را بر اساس عدم اعلام قبلی بررسی نمایند.»

روسل و آرمیتج (۲۰۰۶) با بررسی ۲۰۰ موسسه حسابرسی، دریافتند حدود ۱۸ درصد پاسخ دهندگان تایید کردند که با اجازه بررسی کننده، خودشان خدمات را جهت رسیدگی انتخاب می‌کردند.

### سیستم جدید مقررات قانونی

در پی ورشکستگی انرون و رسوایی‌های حسابرسی که در سال ۲۰۰۲ روی داد، هاروی پیت رئیس کمیسیون بورس اوراق بهادار ساختار مقرراتی جدیدی برای نظارت بر موسسه‌های حسابرسی پیشنهاد داد.

هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام<sup>۱</sup> قانون ساریبیز آکسلی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام را در سال ۲۰۰۲ ایجاد نمود تا بر حسابرسی شرکتهای سهامی عام نظارت کند و از منافع سرمایه گذاران محافظت نماید. هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام تحت نظارت کمیسیون بورس اوراق بهادار قرار دارد و از طریق

دستمزد پرداخت شده توسط شرکتهای سهامی عام تامین مالی می‌کند. این هیئت مسئول ثبت موسسه‌های حسابرسی، تدوین استانداردهای حسابرسی، کنترل کیفیت، اصول اخلاقی، استقلال و دیگر استانداردهای مرتبط با آماده سازی حسابرسی شرکتهای سهامی است. شایان ذکر است که هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام به بازرسی موسسه‌های حسابرسی ثبت شده و اقدامات انضباطی در صورت لزوم می‌پردازد. تاسیس هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام با مسئولیت بازرسی موسسه‌های حسابرسی بصورت کارا، سبب تکمیل شدن خودنظمی به عنوان مکانیزم اولیه قانونی در حرفه حسابرسی شد.

هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام بازرسی‌های موسسه‌های حسابرسی با بیشتر از ۱۰۰ مشتری شرکت سهامی را به صورت سالیانه انجام می‌دهد، و بازرسیها برای موسسه‌های کمتر از ۱۰۰ مشتری، بصورت هر سه سال یکبار انجام می‌گیرد. مشابه فرایند بررسی همپیشگان، این بازرسی‌ها مستلزم بررسی نمونه ای خدمات حسابرسی موسسه‌ها و ارزیابی سیستمهای کنترل کیفیت می‌باشد. این هیئت گزارش‌های بازرسی را در دسترس عموم قرار می‌دهد. در صورتی که موسسه‌ها واکنشهای مناسبی به اشکالات در یک سال نشان دهند، اشکالات به سیستمهای کنترل کیفیت موسسه‌ها به عموم ارائه نمی‌شود.

گزارش‌های بازرسی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام شامل نام، شرح بنیادی موسسه، تعداد خدمات بررسی شده و فهرست ناکارایی‌های عملکرد حسابرسی در خدمات بررسی شده می‌باشد. چنانچه موسسه واکنش مناسبی به این اشکالات در یک سال بازرسی نشان ندهد، گزارش شامل ارزیابی هیئت از اشکالاتی است که در سیستم کنترل کیفیت موسسه‌ها مشخص شده است. با این حال، اگر بازرسی هیچ اشکالی را در سیستم کنترل کیفیت موسسه کشف نکند، این حقیقت در گزارش بازرسی افشا می‌شود. برخلاف برنامه بررسی همپیشگان، هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام اظهار نظر کلی درباره هر موسسه صادر نمی‌کند.

### منابع

1. Anantharaman, D (2007). "How objective is peer review? Evidence from self-regulation of the accounting profession", www.ssrn.com
2. Arens, A.A, Elder, R.J. and Beasley, M.S (2000). "Auditing and Assurance services".
3. Fogarty, T.J. (1996). "The imagery and reality of peer review in the U.S.: Insights from institutional theory", *Accounting, Organizations and Society* 21 (2/3): 243-267.
4. Hendriksen, E.S., and M.F Van Breda (1992). "Accounting Theory", IRWIN, Homewood, Boston.
5. Russell, J. and J. Armitage. (2006). "Peer review effectiveness: an analysis of potential loopholes within the USA Peer Review Program", *Managerial Auditing Journal*, 21 (1): 46-62.

۱- مقاله‌ی بالا مبتنی بر ماخذ زیر است:

1. Anantharaman, D "How objective is peer review? Evidence from self-regulation of the accounting profession"
2. AICPA
3. Public Oversight Board
- 4- The Public Company Accounting Oversight Board