

رسوایی بازرسی کیفیت حسابرسی: خطاهای اخلاقی و تلاش نادرست برای کاهش نظارت‌های قانونی^۱

نویسندگان: جان دی کی سر^۲، جیسون ال اسمیت^۳، ناتانیل ام استفنز^۴

ترجمه: وحید منتی^۵، مهدی باقریان^۶

فنی خود را ارتقا دهند. میدندورف بعد از ترفیع پیدا کردن به یک شریک، در سال ۱۹۹۹ به سینسیناتی برگشت تا به‌عنوان شریک ارشد مسئول حسابرسی فروشگاه‌های زنجیره‌ای سراسری کارش را ادامه دهد. رشد این شرکت به حدی بود که توانست به بزرگ‌ترین شرکت خرده‌فروشی کشور تبدیل شود. با تصویب قانون ساربینز-اکسلی در کنگره در سال ۲۰۰۲، مقرر شد که شریک ارشد مسئول حسابرسی هر پنج سال یک‌بار چرخش پیدا کند (مجلس نمایندگان آمریکا، ۲۰۰۲). بدین ترتیب میدندورف چاره‌ای نداشت جز این‌که بعد از اتمام حسابرسی سال ۲۰۰۳، دیگر مسئول حسابرسی شرکت مزبور نباشد. در جولای ۲۰۰۴، کی پی ام جی او را به دالاس انتقال داد تا به‌عنوان شریک ارشد مسئول حسابرسی جیمز کش پنی^{۱۲} فعالیت کند. میدندورف بعد از پایان دوره ۵ ساله‌اش در این شهر، در سال ۲۰۰۹ به آتلانتا منتقل شد تا مسئولیت کار حسابرسی فروشگاه‌های هوم دیپوت^{۱۳} را بر عهده بگیرد. میدندورف در کنار

ستاره‌ای در حال ظهور در کی پی ام جی دیوید میدندورف در سال ۱۹۸۷، از دانشگاه سینسیناتی که شهر زادگاهش محسوب می‌شد فارغ‌التحصیل شد. او کارش را به‌عنوان حسابرس در شرکت پیت، مارویک، میچل و همکاران که امروزه به اسم کی پی ام جی مشهور است آغاز کرد.^{۱۰} مسئولیت حسابرسی (شریک مسئول کار) از یکی از بزرگ‌ترین شرکت‌های خرده‌فروشی آمریکا، فروشگاه‌های زنجیره‌ای سراسری (اسم امروزی این فروشگاه‌ها میسی^{۱۱} است) به او موکول شد. بدین ترتیب او فرصت خوبی پیدا کرد تا دانش و تجربه‌ی گران‌بهایی را راجع به صنعت خرده‌فروشی کسب کند. میدندورف در سال ۱۹۹۷ به نیویورک منتقل شد تا فرایند چرخش شغلی-مناسکی برای ارتقا- که دو سال طول می‌کشید را تکمیل کند. تمام مدیران ارشدی که عملکرد بهینه دارند، قبل از ترفیع پیدا کردن به یک شریک (مدیر، شریک مؤسسه)، این مرحله را پشت سر می‌گذارند تا مهارت‌های

چکیده

مؤسسه‌ی کی پی ام جی^۷ در سال ۲۰۱۷ متوجه شد

که چند نفر از شرکای حسابرسی بلندمرتبه که با بخش روش‌های حرفه‌ای^۸ مؤسسه همکاری می‌کردند، به اطلاعات بسیار محرمانه‌ای راجع به بازرسی‌های قریب‌الوقوع هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام^۹ دست‌یافته‌اند. شرکای حسابرسی با استفاده از این اطلاعات، بازرسی‌های هیأت را پیش‌بینی می‌کردند و خود را برای فریب بازرسان آماده می‌کردند. این وضعیت باعث شد که درصد نقص حسابرسی اعلام‌شده در گزارش‌های بازرسان کاهش یابد و مدیران مدعی شدند که تلاش‌هایشان برای بهبود کیفیت حسابرسی موفقیت‌آمیز بوده‌اند. سپس مؤسسه متوجه این تخلف شد و افراد مشارکت‌کننده در آن را بی‌درنگ از کار اخراج کرد. برای شش نفر از آن‌ها پرونده‌های قضایی تشکیل شد.

مسئولیت‌هایش در هوم دیپوت، برای ۵ سال عضو هیأت‌مدیره کی پی ام جی شد. او به‌عنوان شریک بخش روش‌های حرفه‌ای تجاری ناحیه «میانه جنوبی»^{۱۴} نیز فعالیت می‌کرد. ایالت‌های جورجیا، آلاباما، تنسی و میسیسیپی تحت پوشش وی بودند. با عنایت به نزدیک شدن مدت‌زمان ۵ سال به‌عنوان شرکت مسئول کار حسابرسی هوم دیپوت، در ماه ژوئن ۲۰۱۴ دوباره ارتقا یافت و او به‌صورت هم‌زمان به‌عنوان شریک ملی نظارت بر کیفیت حسابرسی و ارائه روش‌های حرفه‌ای منصوب شد. او اخلاق حرفه‌ای را به‌خوبی رعایت می‌کرد، رهبری تأثیرگذاری داشت و علاقه‌مند به همکاری با دیگران بود. اعتماد به او در حدی بود که در نهایت به‌عنوان مدیرکل ناظر بر کیفیت حسابرسی مؤسسه کی پی ام جی، یکی از بزرگ‌ترین مؤسسات حسابرسی در جهان مشغول به کار شد.

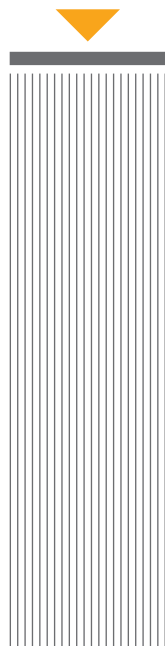
بازرسی‌های هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام و نگرانی‌ها راجع به کیفیت حسابرسی

در اواخر دهه‌ی ۱۹۹۰ و اوایل دهه‌ی ۲۰۰۰، چندین تقلب بزرگ حسابداری رخ داد. کنگره قانون انقلابی ساربینز-آکسلی را در سال ۲۰۰۲ تصویب کرد. یکی از دستاوردهای این قانون، تأسیس هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام بود. این هیأت بر حسابرسی شرکت‌های سهامی عام نظارت داشت تا از منافع سرمایه‌گذاران و جامعه حفاظت کند. این اهداف با تهیه گزارش‌های حسابرسی مستقل، دقیق و آگاهی‌بخش محقق می‌شدند (مجلس نمایندگان آمریکا، ۲۰۰۲). یکی از الزامات کنگره این بود که هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، کیفیت حسابرسی‌های انجام‌شده شرکت‌های سهامی عام را به‌صورت منظم کنترل کند. هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام برای بازرسی

عملکرد کی پی ام جی و سایر مؤسسات حسابرسی، تعدادی از حساس‌ترین خدمات این مؤسسات حسابرسی را انتخاب و مورد ارزیابی قرار می‌دهد.^{۱۵} هنگامی که مؤسسات حسابرسی‌های خود را به اتمام می‌رسانند، هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام به آن‌ها اعلام می‌کند که کدام حسابرسی‌ها مورد بازرسی قرار خواهند گرفت. بازرسان هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام معمولاً روی مؤلفه‌های پرخطر یک کار حسابرسی تمرکز می‌کنند. آن‌ها دنبال هرگونه شواهدی هستند که نشان می‌دهد مؤسسه در اجرای الزامات و روش‌های ضروری حسابرسی ناموفق بوده است، یا در جمع‌آوری یا ارزیابی شواهد مناسب کوتاهی کرده‌اند. از آنجاکه نتایج کلی این بازرسی‌ها برای عموم منتشر می‌شوند، مؤسسات حسابرسی تحت فشار هستند تا «امتیاز بازرسی» بالایی را برای حسابرسی‌های منتخب کسب کنند.^{۱۶} پژوهش‌ها به‌خوبی نشان داده‌اند که حساب‌رسان تحت فشار هستند. نظرسنجی‌ها نشان داده‌اند حساب‌رسان بر این باورند که بازرسان هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام ممکن است آن‌ها را تحت پیگرد قانونی قرار دهند (هوستون و استفانیاک، ۲۰۱۳).^{۱۷} همچنین مصاحبه‌های انجام‌گرفته با شرکای مسئول کار نشان می‌دهد که اگر بازرسان نسبت به این نتیجه برسند عملکرد مؤسسات حسابرسی ضعیف بوده است، احتمال پیگرد قانونی، یک احتمال چشمگیر و تهدید بالقوه برای آن‌ها به‌حساب می‌آید (جانسون، کون، وچل، ۲۰۱۹).^{۱۸}

هنگامی که میدنورف، مسئولیت کنترل کیفیت حسابرسی کی پی ام جی را بر عهده گرفت، بازرسان هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام ارزیابی مثبتی از عملکرد مؤسسه نداشتند. برای مثال، بازرسان هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های

سهامی عام در ۴۸٪ (۲۳ از ۴۸ مورد) از گزارش موردبررسی در سال ۲۰۱۳، نواقص و نارسایی‌های اساسی را شناسایی کرده بودند (هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۴). نتایج سال ۲۰۱۴، از این میزان هم بدتر بودند، به‌گونه‌ای که درصد گزارش‌های ناقص به ۵۵٪ افزایش یافت (۲۸ از ۵۱)، (هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۹). نشریات و خبرگزاری‌ها از عملکرد ضعیف کی پی ام جی انتقاد کردند و این اوضاع را وخیم‌تر کرد. در یک مقاله عملکرد کی پی ام جی با چهارمؤسسه برتر حسابرسی مقایسه شده بود و ناکارآمدی کی پی ام جی در مقایسه با آن مؤسسات مشهود بود (نقص حسابرسی ۵۵٪ در مؤسسه کی حسابرسی کی پی ام جی در مقایسه با ۳۹٪ در مؤسسات حسابرسی دیگر، راپاپورت، ۲۰۱۵). با توجه به این که تعداد مؤسسات بانکی بزرگی که تحت حسابرسی کی پی ام جی بودند نسبت به سایر مؤسسات حسابرسی بزرگ بیش‌تر بود؛ این نگرانی ایجادشده بود که نارسایی‌های حسابرسی کی پی ام جی مربوط به پرونده‌های حسابرسی این بانک‌ها و به‌طور خاص مربوط به «ذخایر زیان وام» آن‌ها باشد. دو ماه بعد از انتشار گزارش بازرسی ۲۰۱۴ هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در ماه اکتبر سال ۲۰۱۵، رهبران کی پی ام جی با هر ۵ عضو هیأت‌مدیره هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام دیدار کردند. اعضای هیأت‌مدیره به خاطر نامطلوب بودن نتایج و ناتوانی در کاهش نواقص حسابرسی، شدیداً از مؤسسه کی حسابرسی انتقاد کردند. چند ماه بعد، در فوریه‌ی سال ۲۰۱۶ از رهبران کی پی ام جی درخواست شد با مدیران کمیسیون بورس و اوراق بهادار^{۱۹} دیدار کنند. برخی از کارکنان بورس و اوراق بهادار آمریکا از این جلسه با عنوان «ملاقات با مسیح یا بیا نزد عیسی (ع)» یاد می‌کنند زیرا



بورس و اوراق بهادار آمریکا شدیداً راجع به عملکرد کی پی ام جی (از جنبه‌های بازرسی، عملیات و پاسخگویی) نگران بود (آمریکا در برابر دیوید میدندورف و جفری وادا^۱، ۲۰۲۰). در این جلسه، رئیس بورس و اوراق بهادار آمریکا و حسابدار ارشد آن، از نتایج بازرسی، عملکرد و قدرت پاسخگویی کی پی ام جی انتقاد کردند. دیوید میدندورف می‌دانست که برای حفاظت از شهرت خود و مؤسسه‌ی حسابرسی کی پی ام جی، باید روند منفی حاکم بر نتایج بازرسی را تغییر دهد.

ارتقای کیفیت حسابرسی: توسل به هر ابزاری برای رسیدن به هدف

بعد از انتقاد شدید بازرسان از کی پی ام جی که می‌توانست منجر به توبیخ یا لغو مجوز فعالیت آن‌ها شود؛ میدندورف از راهبردهای مختلفی برای کاهش نواقص مورد اشاره بازرسان استفاده کرد. استخدام کارمندان سابق هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، یک مورد از این راهبردها بود. آن‌ها به محض استخدام به عنوان تیم حسابرسی مشاوره می‌دادند و یک بازبینی سریع از کارهای حسابرسی به عمل می‌آوردند. به عبارتی دیگر، آن‌ها مستندات و کار برگ های کار حسابرسی در جریان را مورد بازبینی قرار می‌دادند و توصیه‌های سودمندی را برای پیروی و انطباق بیش تر با استانداردهای هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام ارائه می‌کردند. هدف این بود که در صورت دست گذاشتن هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام روی این حسابرسی‌ها، شانس کسب نمره قبولی از بازرسی‌ها افزایش یابد. در دوران مسئولیت میندورف و قبل از آن، مؤسسه‌ی حسابرسی کی پی ام جی به دفعات مکرر از این راهبرد استفاده کرده بود.

هر کدام از کارکنان سابق هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام که به استخدام کی پی ام جی در می‌آمد،



شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۶)».

سال اول - ۲۰۱۵

در ماه می ۲۰۱۵؛ کی پی ام جی یکی از کارکنان سابق هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام به اسم برایان سوئیت را استخدام کرد. او در طول همکاری‌اش با هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در واحد بازرسی فعالیت می‌کرد. با توجه به سابقه‌ی او و هدف مؤسسه‌ی حسابرسی برای بهبود عملکرد کنترل کیفیت تحت گزارش سالیانه، سوئیت بلافاصله به سمت مدیر حسابرسی ارتقا یافت. دقیقاً قبل از خروج از هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، سوئیت اطلاعات مهم و محرمانه‌ای را از شبکه‌ی رایانه‌ای هیأت مزبور داندلود کرده بود و معتقد بود این اطلاعات می‌توانند

باید از آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام پیروی می‌کرد. برای مثال در حکم شماره‌ی ۹ آیین‌نامه اخلاق و رفتار حرفه‌ای آن افشای اطلاعات محرمانه‌ی هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام به‌طور مادام‌العمر ممنوع تلقی می‌شود. متن حکم شماره‌ی ۹ به این شرح است:

«تا زمانی که خلاف این موضوع اعلان شود، هیچ‌یک از اعضای هیأت‌مدیره و کارکنان عادی حق افشای اطلاعات به‌دست‌آمده در طول دوره‌ی همکاری را ندارد. درواقع هرگونه انتشار، توزیع و علنی کردن اطلاعات غیرمجاز تلقی می‌شود. احکام این آیین و اخلاق حرفه‌ای، حتی بعد از پایان همکاری یا حضور در هیأت‌مدیره نیز ضروری و معتبر است (هیأت نظارت بر حسابداری

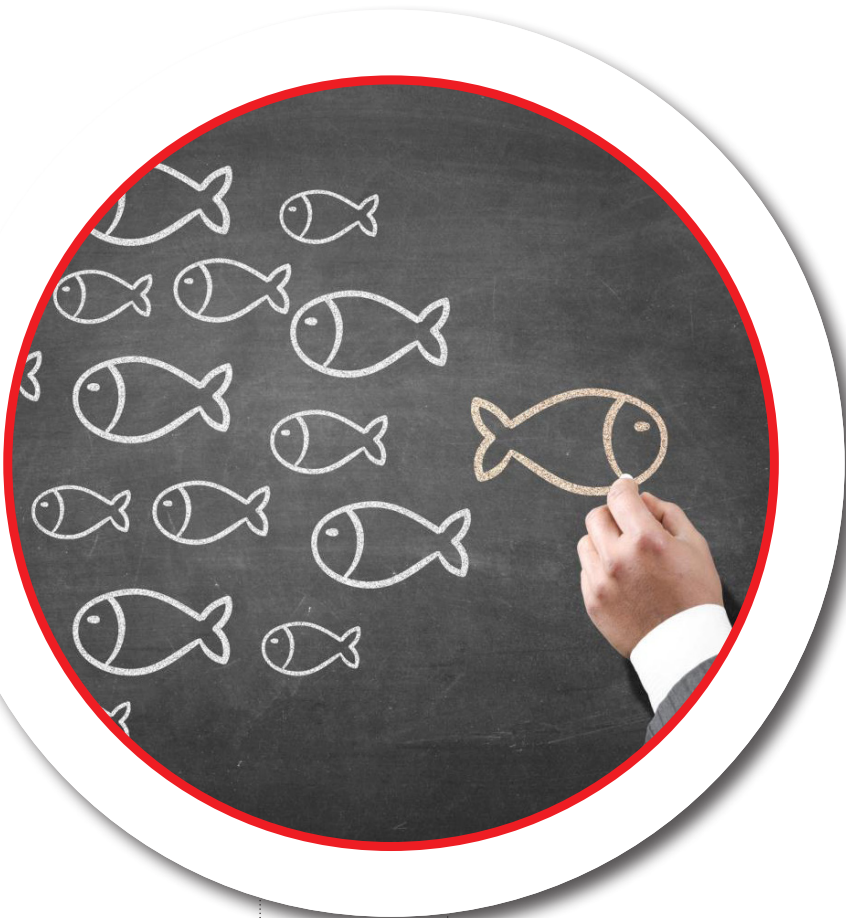
کامل - معلومه خیلی حساسه ما این را بخش نخواهیم کرد» به میدندورف ارسال کرد (ایالات متحده آمریکا در برابر دیوید میدندورف و جفری وادا ۲۰۲۰، ۳۱۱۹). به طور جداگانه، دیوید بریت برای به دست آوردن فهرست کارهای حسابرسی بانکها انتخاب شده برای بازرسی با سوئیت تماس گرفت. پیش از این در سال ۲۰۱۵ کی پی ام جی پلانتیر^{۲۳} را به خدمت گرفته بود. در پیش بینی این موضوع که کدام یک از کارهای حسابرسی به احتمال فراوان مورد بازرسی هیأت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام قرار می گیرند؛ با کی پی ام جی همکاری می کرد. میدندورف و ویتل از سوئیت خواستند با برنامه نویسان سیستم پلانتیر دیدار کند و تمام اطلاعاتش را در اختیارشان قرار دهد تا کارایی مدل پیش بینی پلانتیر ارتقا یابد. او اطلاعات محرمانه ای انتخاب موارد بازرسی و بخشی از سند برنامه ریزی هیأت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام را تحویل آنها داد. او بخش هایی از یک سند برنامه ریزی هیأت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام را که حاوی آن عوامل بود، برای شریک کی پی ام جی مسئول رهبری پروژه تحلیل پیش بینی کننده با پلانتیر خواند. بدین ترتیب تمام عوامل لازم برای تعریف مدل پیش بینی بهینه در اختیار مؤسسه حسابرسی کی پی ام جی قرار گرفته بود.

سینتیا هولدر، همکار سابق سوئیت در هیأت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام بود. سوئیت قبل از این که هیأت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام را ترک کند و به کی پی ام جی بپیوندد از همکاری خواست با او به کی پی ام جی بیايد. او در دومین هفته ی کارش سندی را به خاطر آورد که خودش تهیه کرده بود و ممکن بود برای کارفرمای جدیدش مفید باشد. با توجه به این که خودش به این پرونده (فایل)

خواهد کرد و سوئیت این دیدگاه را تأیید کرد. میدندورف از درست از آب درآمدن پیش بینی اش خیلی خوشحال شد و گفت «می دانستم حق با من است!» (آمریکا در برابر دیوید میدندورف و جفری وادا، ۲۰۲۰).

میدندورف روز بعدی اعلام کرد که اگر سوئیت تمام اطلاعات خود را افشا کند، کمک شایانی به مؤسسه کی پی ام جی خواهد کرد. همچنین او یادآوری کرد که دستمزد سوئیت را کی پی ام جی پرداخت می کند و او باید کاملاً به مؤسسه حسابرسی وفادار باشد. در اواخر همان هفته، تام ویتل، شریک ملی کیفیت کی پی ام جی از سوئیت خواست تا فهرست بازرسی های برنامه ریزی شده برای سال ۲۰۱۵ را ارائه دهد. سوئیت موافقت کرد. پس از دریافت ایمیل سوئیت، ویتل فهرست را با پیام «فهرست

در آینده شغلی اش مفید واقع شوند. این اطلاعات به «برنامه ریزی فرایند بازرسی»، آیین نامه ها و توصیه ها، فهرست معیارهای منتخب و فهرست کارهای حسابرسی کی پی ام جی که در برنامه بازرسی ۲۰۱۵ قرار داشتند مربوط می شدند. او اطلاعات محرمانه ای را که به دست آورده بود را در رایانه شخصی اش ذخیره و نگهداری کرد. در اولین روز کاری در کی پی ام جی، سوئیت در مهمانی ناهار با شرکای حسابرسی شرکت از جمله دیوید میدندورف و دیوید بریت دیدار کرد. همکارانش راجع به سابقه کارش در هیأت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام کنجکاو بودند و از او راجع به کارش به عنوان بازرس سؤال کردند. میدندورف معتقد بود که هیأت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام، گزارش های ولز فارگو^{۲۴} را برای بازرسی بعدی انتخاب



دسترسی نداشت، از هولدر خواست آن را در اختیارش قرار دهد. هولدر با ایمیل شخصی‌اش، این سند محرمانه را برای سوئیت ایمیل کرد. آن‌ها مکاتبات دیگری نیز داشتند تا راجع به مؤسسات حسابرسی منتخب برای بازرسی تبادلات اطلاعات کنند. هولدر قصد داشت گزارشی انتقادی را راجع به کارهای حسابرسی کی پی ام جی که تحت بازرسی بود منتشر کند، اما بعد از مشورت با سوئیت از این کار منصرف شد.

چند ماه بعد و طبق توصیه‌نامه‌ی سوئیت، کی پی ام جی نسبت به استخدام هولدر به‌عنوان مدیر پیگیری بازرسی‌ها اقدام کرد. سوئیت همان کاری که خودش کرده بود را به هولدر توصیه کرد (دانلود اطلاعات اضافی مهم قبل از ترک هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام و پیوستن به کی پی ام جی).

سال دوم - ۲۰۱۶

بعد از ترک هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در جولای ۲۰۱۵، هولدر ارتباطش با دوست و همکار سابقش جفری وادا را حفظ کرد. وادا نیز تمایل داشت برای کی پی ام جی کار کند، اما تمایل داشت ابتدا در هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام ترفیع بگیرد. قبل از اقدام برای استخدام در کی پی ام جی، به باور او این ترفیع می‌توانست دستمزد بالاتر و جایگاه شغلی بهتری را برای او در کی پی ام جی در بر داشته باشد. او برای جلب توجه به‌طور مخفیانه فهرست جزئی از انتخاب‌های بازرسی هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در برنامه بازرسی سال ۲۰۱۶ را در ماه مارس با سینتیا هولدر به اشتراک گذاشت. او از این فهرست تحت عنوان «فهرست خرید یا فهرست مواد غذایی»^{۲۴} یاد می‌کرد (پرونده‌ی دولت آمریکا در برابر دیوید میدندورف و جفری وادا، ۲۰۲۰). هولدر، لیست خرید وادا را با سوئیت

به اشتراک گذاشت. او نیز اطلاعات به‌دست‌آمده را با ویتل، بریت و میدندورف در میان گذاشت. سوئیت گفت این اطلاعات از همکار سابقش که هنوز در هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام مشغول به کار است، به دست آورده است. در مقایسه با اطلاعات افشا شده از برنامه‌ی بازرسی ۲۰۱۵، این اطلاعات زودتر به دست آمدند. برای بسیاری از کارهای حسابرسی تحت بازرسی، هنوز ۴۵ روز فرصت تهیه مستندات باقی‌مانده بود و لذا مؤسسه‌ی حسابرسی کی پی ام جی تلاش را کرد تا کاربرگ‌ها و مستندات مربوطه اصلاح و بازنگری کند.^{۲۵} میدندورف، ویتل و بریت با اتکا به لیست خرید وادا تصمیم گرفتند کاربرگ‌های کارهای مختلف حسابرسی را مورد بازرسی بیش‌تر قرار دهند.

تیم حسابرسی کی پی ام جی تمایل نداشت دسترسی خود به اطلاعات محرمانه هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام را افشا کند، به همین دلیل به سایر کارکنان مؤسسه‌ی حسابرسی اعلام کردند که در حال انجام بازرسی‌های اضافی روی هر ۳۵ مؤسسه بانکی دریافت‌کننده خدمات مؤسسه‌ی حسابرسی هستند - در دادگاه از آن‌ها تحت عنوان «بررسی یا بازرسی‌های مخفیانه»^{۲۶} یاد شده بود (پرونده‌ی دولت آمریکا در برابر دیوید میدندورف و جفری وادا، ۲۰۲۰). این کار طبق برنامه‌ی نظارتی ذخایر زیان وام و اجاره^{۲۷} انجام می‌شد. حسابرسان با اتکا به بازرسی‌های مخفیانه، توضیحات اضافی را به گزارش‌های خود پیوست کردند تا از نتیجه‌گیری‌هایشان پشتیبانی کنند. استفاده از این بازرسی‌های مخفیانه موفقیت‌آمیز بود و بازرسان هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام هیچ نقضی را در حسابرسی‌های ذخایر زیان وام و اجاره مشاهده و گزارش نکردند.^{۲۸}

این بازرسی‌های مخفیانه فقط به

تکمیل مستندات حسابرسی کمک نکردند، بلکه حداقل در یک مورد نقص حسابرسی را به‌موقع شناسایی کردند (برای مثال ناکافی بودن حجم نمونه در تأییدیه‌های اشخاص ثالث) و با اعمال اقدامات اصلاحی از کشف نواقص توسط بازرسان نسبت به این موارد پیشگیری (جلوگیری) کردند.

این بازرسی‌های مخفیانه به حدی مؤثر بودند که هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام دو مورد از حسابرسی‌های صورت گرفته را در زمره‌ی «رویدادهایی با کیفیت مثبت» دسته‌بندی کرد. کی پی ام جی در گذشته هرگز به چنین افتخاری دست نیافته بود. کی پی ام جی از یک سو می‌توانست چنین تغییری را به فال نیک بگیرد، اما از سوی دیگر توماس ویتل نگران بود که مبدا در سال‌های آینده، در صورت عدم دسترسی به اطلاعات محرمانه‌ی هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، کیفیت حسابرسی‌ها کاهش یابد.

سال سوم - ۲۰۱۷

در اوایل ژانویه‌ی ۲۰۱۷، جفری وادا فهرست جدیدی از بازرسی‌های قریب‌الوقوع را در اختیار سینتیا هولدر قرار داد. هنگامی که برایان سوئیت از این فهرست مطلع شد، هشدارهای لازم را به مدیران (شرکای) مسئول حسابرسی داد. او هرگز علناً اعلام نکرد که این اطلاعات مستقیماً از هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام خارج شده‌اند، اما اعلام کرد که با یکی از همکاران سابقش در هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام گفتگو کرده است.

چند هفته بعد، وادا فهرست نهایی بازرسی‌های قریب‌الوقوع را در اختیار سینتیا هولدر قرار داد. به‌جز فهرست مؤسسات حسابرسی تحت بازرسی، موضوعات مورد تمرکز بازرسان برای هر مؤسسه‌ی حسابرسی نیز افشا شد. وادا فهرستی از شرکای مؤسسه‌ی حسابرسی

کی پی ام جی که از دید هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام عملکرد ضعیف داشتند را نیز تهیه کرد. هولدر اطلاعات را به سوئیت تحویل داد. او تماس گرفت و یک کنفرانس تلفنی با میدندورف و ویتل در اواخر همان هفته برنامه‌ریزی کرد.

میدندورف چند روز بعد میز شام را ترک کرد و یک تاکسی گرفت و به ملاقات سوئیت و ویتل رفت. سوئیت اطلاعات را در ذهنش ذخیره کرده بود و میدندورف از طریق گوشی نکاتی را بیان می‌کرد. او به سوئیت گفت «رایان، این اطلاعات خیلی عالی هستند و استفاده نکردن از آن‌ها عاقلانه نیست» (پرونده دولت آمریکا در برابر دیوید میدندورف و جفری وادا، ۲۰۲۰). هنگامی که میدندورف به منزل رسید، متوجه شد تمام شرکت‌های حاضر در فهرست در زمره صاحب‌کاران حسابرسی کی پی ام جی هستند. صبح روز بعد، میدندورف نزد رئیسش، اسکات مارسلو، معاون حسابرسی ارشد کی پی ام جی رفت و اعتراف کرد که فهرست بازرسی‌های منتخب هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام را در اختیار دارد. بسیاری از کارهای حسابرسی مزبور هنوز تکمیل نشده و در جریان هستند.

تخلف آشکار می‌شود

برایان سوئیت بعد از دریافت فهرست نهایی (رسمی) شرکت‌های تحت بازرسی از سینتیا هولدر در تاریخ ۳ فوریه، اطلاعات به‌دست‌آمده را با برخی از شرکای مسئول کار کارهای منتخب حسابرسی در میان گذاشت. یک نفر از شرکای مذکور مشکوک شد که این اطلاعات محرمانه به‌صورت غیرقانونی به‌دست‌آمده‌اند. او موضوع را با رئیس اداره‌ی خود و سرپرست واحد روش‌های حرفه‌ای منطقه غرب در میان گذاشت. او نیز با دیوید میدندورف تماس گرفت و غیرقانونی بودن اطلاعات سوئیت از هیأت

نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام را گزارش کرد. میدندورف به او گفت از جریان آگاه است و زیر نظر رئیس (اسکات مارسلو) در حال پیگیری موضوع هستند (پرونده دولت آمریکا در برابر دیوید میدندورف و جفری وادا، ۲۰۲۰).

سرپرست واحد غربی، در ۱۰ فوریه با میدندورف تماس گرفت تا موضوع را پیگیری کند.^{۲۹} او از این که میدندورف هنوز این تخلف را به هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام گزارش نکرده است؛ ناامید شد. میدندورف و مارسلو، آخر هفته را به این موضوع اختصاص دادند. در روز دوشنبه (۱۳ فوریه)، مارسلو به میدندورف گفت که به نظرش باید با رئیس بخش حقوقی کی پی ام جی گفتگو کنند. آن‌ها در روز سه‌شنبه (۱۴ فوریه) با رئیس بخش حقوقی ملاقات کردند و راجع به اطلاعات غیرمجاز به برنامه بازرسی سال ۲۰۱۷ که برایان سوئیت به دست آورده بود، توضیح دادند.

دوران بعد از رسوایی و عواقب آن

در تاریخ ۱۱ آوریل ۲۰۱۷، شرکت کی پی ام جی اعلام کرد که شش نفر از حسابرسان شرکت، به خاطر تخطی و نقض آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای کی پی ام جی اخراج شده‌اند (کی پی ام جی، ۲۰۱۷). علی‌رغم این که اسامی آن‌ها در اخبار اعلام نشد، اما افراد اخراج شده به این شرح بودند: اسکات مارسلو، دیوید میدندورف، دیوید بریت، تام ویتل، برایان سوئیت، سینتیا هولدر. لئون دوگتسی، مدیرعامل کی پی ام جی در یک کنفرانس خبری چنین سخنانی را به زبان آورد:

«کی پی ام جی هیچ‌گونه رفتار غیراخلاقی را تحمل نمی‌کند. در تمامی اقداماتمان باید به اصول «کیفیت» و «درستکاری» متعهد باشیم و این شامل کار و رفتار با نهایت احترام نسبت به فرایندهای نظارتی است. می‌خواهم از

این فرصت استفاده کنم و بگویم که کی پی ام جی به بالاترین استانداردهای حرفه‌ای، درستکاری و کیفیت متعهد است. ما خودمان را در قبال بازارهای سرمایه مسئول می‌دانیم. ما از هیچ کوششی فروگذاری نمی‌کنیم تا اطمینان حاصل شود چنین وضعیت‌هایی هرگز در آینده به وجود نمی‌آید (کی پی ام جی، ۲۰۱۷).

برای خاتمه‌ی پیگرد قانونی، کی پی ام جی مجبور شد یک گرامت ۵۰ میلیون دلاری را بپردازد. این گرامت برای دو پرونده (۱- پرونده‌ی فعلی، ۲- آموزش حرفه‌ای مستمر) پرداخت‌شده است (کمسیون بورس اوراق بهادار آمریکا، ۲۰۱۹).

سابقه‌ی شغلی درخشان و موفق دیوید میدندورف، در همین نقطه به پایان رسید. او بعد از چند ماه پیگیری، در ساعت ۵:۴۵ دقیقه صبح روز دوشنبه، ۲۲ ژانویه ۲۰۱۸ دستگیر شد. او با زنجیر به دادگاه منتقل شد (اگلشام، ۲۰۱۹). او به همراه برایان سوئیت و توماس ویتل، به‌عنوان شاهدان اصلی برای چهار هفته مورد محاکمه قرار گرفتند. اتهامات وی شامل تقلب از طریق پست الکترونیکی برنامه‌ریزی برای این کار بودند و در مارس ۲۰۱۹ حکم گناهکار بودن وی صادر شد. میدندورف در سپتامبر ۲۰۱۹ به یک سال حبس و ۳ سال عفو مشروط محکوم شد. اخراج، دستگیری و محکومیت او به یک روایت پرفرازونشیب خاتمه داد. این مثال نشان می‌دهد که چگونه سابقه شغلی و شهرت یک متخصص و کارشناس که طی دهه‌ها سخت‌کوشی حاصل شده است، به خاطر کنار گذاشتن رعایت اصول اخلاقی و درستکاری و حرکت در مسیر کسب منفعت شخصی یا حرفه‌ای، یک‌شبه بر باد می‌رود.

دیوید بریت، تام ویتل، سینتیا هولدر و جفری وادا نیز دستگیر شدند. جفری وادا هم مقصر شناخته شد و در اکتبر ۲۰۱۹، حکم ۹ ماه زندان و سه سال عفو مشروط



وی صادر شد (برمن^{۲۱}، ۲۰۱۹). سینتیا هولدر در اکتبر ۲۰۱۸ تعیین تکلیف شد و سپس در ماه اوت ۲۰۱۹ حکمش صادر شد. به موجب این حکم، ۸ ماه زندان و ۲ سال عفو مشروط به وی اختصاص یافت (برمن، ۲۰۱۹). او در ژوئن ۲۰۲۰ از زندان آزاد شد. دیوید بریت هم گناهکار شناخته شد و در اکتبر ۲۰۲۰، به ۶ ماه حبس خانگی و بازگشت (دیپورت) به سرزمین اجدادی (استرالیا) محکوم شد (برمن، ۲۰۱۹، برمول^{۲۲}، ۲۰۲۰). توماس ویتل هم به همین شکل گناهکار شناخته شد و در دسامبر ۲۰۲۰ به دو سال عفو مشروط محکوم شد (برمول، ۲۰۲۰).

برایان سوئیت، بازرس سابق هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام که اطلاعات محرمانه از دوران کارش را به کی پی ام جی انتقال داده بود، در ژانویه ۲۰۱۸ گناهکار شناخته شد. او به عنوان یک شاهد اصلی در جلسات محاکمه میدندورف و وادا حاضر شد. در نوامبر ۲۰۲۰، برایان سوئیت به سه سال عفو مشروط و پرداخت غرامت محکوم شد (برمول، ۲۰۲۰).

در این مطالعه‌ی موردی توضیحاتی از یک تخلف واقعی که توسط کارکنان مؤسسه‌ی حسابرسی کی پی ام جی، یکی از چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی انجام شد ارائه شده‌اند. آن‌ها به داده‌های محرمانه غیرمجاز هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام دسترسی پیدا کردند و از آن‌ها سو استفاده کردند. داده‌های مزبور از طریق کارکنان سابق هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام به ازای منفعت مالی ارائه شده‌اند. زمان بندی رویدادها و یک سری سؤالات، منشأ تفکر انتقادی راجع به جنبه‌های مختلف این تحلیل هستند:

- ۱- نقش هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام و برنامه بازرسی آن
- ۲- فشار برای ارتقای کیفیت حسابرسی،
- ۳- ملاحظات مستندسازی حسابرسی،
- ۴- مسائل اخلاقی (کسب و

به اشتراک گذاری اطلاعات محرمانه، تضاد منافع در تصمیمات استخدام، فشار قانونی، برخورد‌های مناسب) و ۵- کنترل کیفیت. در ادامه خلاصه‌ی نتیجه‌ی پژوهش راجع به اهداف یادگیری، بازخورد دانشجویان و اساتید و روش‌های پیاده‌سازی مطالعه‌ی موردی، ارائه می‌شود:

بر اساس یافته‌های پژوهش حاصل نظرسنجی، دانشجویان احساس می‌کنند این مطالعه‌ی موردی یک تجربه‌ی یادگیری مفید است و آن را جالب و سرگرم کننده می‌دانند. آن‌ها این مطالعه‌ی موردی را برای یادگیری نسبت به بازرسی هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام؛ مستندسازی حسابرسی و مسائل اخلاقی را سودمند می‌دانند. به نظر دانشجویان، این مطالعه‌ی موردی حاوی اطلاعات واقعی و قابل استفاده در کلاس است. آن‌ها قبول دارند که

مهارت‌های تفکر انتقادی‌شان ارتقا یافته است. در نهایت دانشجویان متوجه شدند به کمک این مطالعه‌ی موردی، مسائل اخلاقی محیط کار را بهتر درک کرده‌اند. همچنین در این مطالعه از پنج استاد خواسته شد از این مطالعه‌ی موردی در کلاس درس استفاده کنند و بازخوردهای مربوطه را در اختیارمان قرار دهند. بعد از این کار با آن‌ها تماس گرفتیم و توضیحات کتبی و نظرات شفاهی راجع به اثربخشی مطالعه‌ی موردی را جویا شدیم. سه نفر از این مطالعه‌ی موردی در کلاس حسابرسی مقطع کارشناسی و دو نفر در کلاس مقطع کارشناسی ارشد استفاده کردند. استقبال اساتید از این مطالعه‌ی موردی کاملاً مثبت بوده است. چندین مورد از دیدگاه‌های بازخوردی کتبی آن‌ها به شرح زیر هستند:

- می‌توان از این مطالعه‌ی موردی

است. با توجه به واقعی بودن موضوع، دانشجویان می‌توانند از استانداردهای هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام برای مستندسازی استفاده کنند. همچنین واقعی بودن مطالعه‌ی موردی راجع به تخلف در به‌کارگیری استانداردهای مستندسازی حسابرسی یکی از نقاط قوت آن محسوب می‌شود.

• این مطالعه‌ی موردی به دانشجویان کمک می‌کند خود را در نقش متخلفان تصور کنند. آن‌ها تصمیمات اخلاقی لازم را اتخاذ می‌کنند. این تصمیمات صرفاً به نحوه مدیریت شرایط مربوط نیستند، بلکه تفاوت در طرز تفکر شما نسبت به بقیه را شامل می‌شوند.

• مثال‌های واقعی معنادار و با زمان‌بندی مناسب را می‌پسندیم. این شرایط موجب جلب‌توجه دانشجویان و تمایل آن‌ها به مشارکت در بحث‌ها می‌شود.

• این مطالعه‌ی موردی دارای زمان‌بندی مناسب و محتوای کاربردی است. جنبه اخلاقی کاملاً مورد تمرکز است، حتی افرادی در سازمان‌های مهمی همچون کی‌پی‌ام‌جی و هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام هم ممکن است تصمیمات غلط اخلاقی را اتخاذ کنند و دچار لغزش شوند.

منطقی سؤال برای دانشجویان است.
• به نظر می‌رسد دانشجویان از این مطالعه‌ی موردی استقبال کردند و تمایل به بحث در آن‌ها وجود داشته

برای بحث راجع به مسائل مهم فرایند حسابرسی استفاده کرد. سؤالات کاملاً منظم هستند و با اهداف یادگیری سازگار است. هر هدف یادگیری دارای تعداد

پی‌نوشت‌ها:

به روش پژوهش و شیوه‌های اجرای پژوهش اختصاص داشته است، لذا صرفاً بخش آغازین مقاله در این ترجمه مدنظر قرار گرفته است. خلاصه نتیجه‌گیری پژوهش و مطالعه دانشجویان و استادان حسابداری در بخش انتهایی مقاله -برای این‌که مخاطب هدف این پژوهش را از دست ندهد- اضافه شده است. لذا متن پیش رو ترجمه کامل مقاله مذکور نیست و کوتاه شده است.

2- John D. Keyser

3- Jason L. Smith

4- Nathaniel M. Stephens

۵- استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران (ایمیل: v_menati@sbu.ac.ir).

۶- دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.

۱- توضیح مترجم: این مقاله، کوتاه شده مقاله‌ای با همین عنوان از نویسندگان است که در ابتدا موضوع رسوایی بازرسی کنترل کیفیت در مؤسسه‌ی حسابرسی کی‌پی‌ام‌جی پرداخته‌اند. این مقاله به‌عنوان یک مقاله‌ی پژوهشی با مطرح کردن این موضوع برای دانشجویان به دنبال اهداف آموزشی بوده‌اند. پژوهشگران مزبور اعتقاد دارند هدف این پژوهش آن است که دانشجویان را با استانداردهای حسابرسی و مفاهیم مربوط به کیفیت حسابرسی آشنا کنند. آن‌ها به دنبال فراهم آوردن بسترهای مناسبی برای آشنا کردن دانشجویان با جنبه‌ها و ملاحظات اخلاقی درباره کنترل کیفیت بوده‌اند. همچنین آن‌ها به دنبال آشنا کردن دانشجویان با وظایف و نقش‌های هیأت نظارت بر حسابداری (حسابرسی) شرکت‌های سهام عام به‌ویژه نقش آن‌ها در بازرسی کنترل کیفی مؤسسات حسابرسی نیز بوده‌اند. پژوهشگران به دنبال آموزش مستندات سازی حسابرسی بوده‌اند. لیکن چون بخش عمده‌ای از بدنه این پژوهش به مسائل مربوط

۷- کی پی ام جی یک شبکه خدمات حرفه‌ای است که خدمات حسابرسی، مالیاتی و مشاوره‌ای را ارائه می‌دهد. در سال ۱۹۸۷، کی پی ام جی از طریق ادغام دو مؤسسه‌ی حسابرسی Peat Marwick International (PMI) و Klynveld Main Goerdeler (KMG) ایجاد شد.

8- Department of Professional Practice (DPP)

۹- هیأت نظارت بر حسابداری (حسابرسی) شرکت‌های سهامی عام (PCAOB) یک شرکت غیرانتفاعی است که توسط کنگره برای نظارت بر حسابرسی شرکت‌های سهامی عام به منظور محافظت از سرمایه‌گذاران و افزایش منافع عمومی در تهیه‌ی گزارش‌های حسابرسی با کارایی بالا، دقیق و مستقل ایجاد شده است. هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام همچنین بر حسابرسی کارگزاران و معامله‌گران ثبت شده در کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC)، از جمله گزارش‌های انطباق که طبق قوانین فدرال اوراق بهادار ثبت شده است، نظارت می‌کند.

۱۰- جز در مواردی که توضیح متضادی ارائه نشود، جزئیات مندرج در این مقاله از متن دادخواست (دولت آمریکا در برابر جفری میدندورف و جفری وادا، ۲۰۲۰) و پیگرد قانونی SEC علیه کی پی ام جی اقتباس شده‌اند.

۱۱- یک زنجیره‌ی آمریکایی از فروشگاه‌های گران قیمت است که در سال ۱۸۵۸ توسط رول اند هاسی میسی تأسیس شد. در سال ۱۹۹۴ به بخشی از فروشگاه‌های بزرگ فدرال مستقر در سینسیناتی تبدیل شد که از طریق آن به فروشگاه‌های زنجیره‌ای بلومینگ‌دیل وابسته است. این هلدینگ در سال ۲۰۰۷ Macy's, Inc. تغییر نام داد. از سال ۲۰۱۵، Macy's بزرگ‌ترین شرکت فروشگاه‌های ایالات متحده از نظر خرده‌فروشی بود.

۱۲- Penney OpCo LLC، با نام JCPenney و اغلب به اختصار JCP تجارت می‌کند، یک فروشگاه زنجیره‌ای آمریکایی در مقیاس متوسط است که دارای ۶۶۷ فروشگاه در ۴۹ ایالت ایالات متحده و پورتوریکو است. ۱۳- Home Depot بزرگ‌ترین خرده‌فروش لوازم خانگی در ایالات متحده است.

۱۴- توضیحات مترجم: به نقل از ویکی‌پدیا: یک منطقه غیررسمی تعریف شده از ایالات متحده است که معمولاً تصور می‌شود که حول منطقه‌ی شهری ممفیس قرار دارد و شامل غرب تنسی، شمال می‌سی‌سی‌پی، جنوب میسوری، کنتاکی غربی، مرکزی، شمال شرقی و آرکانزاس شرقی، آلاباما شمال غربی و حتی اوکلاهاما شرقی است. ایلینوی جنوبی و جنوب غربی ایندیانا گاهی اوقات در این منطقه قرار می‌گیرند.

۱۵- مؤسسه‌های حسابرسی که از بیش از ۱۰۰ شرکت سهامی عام آمریکا را حسابرسی می‌کنند، باید مورد بازرسی سالیانه قرار بگیرند. مؤسسه‌هایی که کم‌تر از ۱۰۰ شرکت را تحت حسابرسی دارند، باید حداقل هر سه سال یکبار مورد بازرسی قرار بگیرند.

۱۶- برای دسترسی به جزئیات بیش‌تر از بازرسی هیأت نظارت بر

منبع:

حسابداری شرکت‌های سهامی عام می‌توانید به پیوند اینترنتی زیر رجوع کنید:

<https://pcaobus.org/oversight/inspections/basics-of-inspections>

17- Houston and Stefaniak

18- Johnson and Keune and Winchel

19- U.S. Securities and Exchange Commission (SEC)

۲۰- توضیحات مترجم: «بیا نزد عیسی (ع)» به ملاقات یا لحظه‌ای اشاره دارد که در آن شخص دچار یک درک یا تغییر در شخصیت یا رفتار دشوار اما مثبت و قدرتمند می‌شود.

21- David Middendorf and Jeffrey Wada

22- Wells Fargo

۲۳- یک شرکت سهامی عام آمریکایی است که در تجزیه و تحلیل داده‌های بزرگ تخصص دارد.

24- grocery list

۲۵- برای کسب اطلاعات بیش‌تر راجع به فرایند مستندسازی حسابرسی، به استاندارد حسابرسی ۱۲۱۵ - هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (۲۰۰۴) مراجعه کنید. برای دسترسی به استاندارد مزبور به پیوند زیر رجوع کنید:

<https://pcaobus.org/oversight/standards/auditing-standards/details/AS1215>

26- stealth reviews

۲۷- در بانکداری، ذخایر زیان وام و اجاره (ALLL) که قبلاً به عنوان ذخیره بدهی‌های مشکوک الوصول شناخته می‌شد، ذخیره محاسبه شده‌ای است که مؤسسات مالی در رابطه با ریسک اعتباری برآورد شده در دارایی‌های مؤسسه ایجاد می‌کنند. این ریسک اعتباری نشان‌دهنده هزینه‌هایی است که به احتمال زیاد در برابر درآمد عملیاتی مؤسسه در تاریخ پایان صورت‌های مالی تحمل می‌شود.

۲۸- بعد از علنی شدن تخلفات، هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام ۱۰ کار حسابرسی جدید را برای بازرسی انتخاب کرد. آن‌ها جایگزین موارد حاوی تخلف شدند. ۸۰٪ این کارها در بحث حسابرسی ذخیره زیان وام دچار نواقص چشمگیری بودند.

۲۹- لورین مولن یکی از کارکنان بخش روش‌های حرفه‌ای ناحیه غرب بود که با دیوید میدندورف تماس گرفت و از او درخواست رسیدگی کرد. او بعد از این پرونده به همکاری‌اش با کی پی ام جی تا زمان بازنشستگی در اکتبر ۲۰۲۰ ادامه داد. او همکاری موفق که از ۱۹۸۳ شروع کرده بود را به خوبی به فرجام رساند.

30- Eaglesham

31- Berman

32- Bramwell

John D. Keyser, Jason L. Smith, Nathaniel M. Stephens; An Audit Quality Inspection Scandal: Ethical Lapses in a Misguided Attempt to Alleviate Regulatory Scrutiny. Issues in Accounting Education 1 May 2022; 37 (2): 109-127.