

# یکسان سازی ضوابط حسابداری در آمریکا

## مقررات نو برای دنیای نو

F. Kirtley and M. Brown

ترجمه: سعید سپهرم

انتظام هرچه موثرتر حرفه حسابداری و حسابرسی و یکسان سازی ضوابط حاکم بر خدمات حرفه‌ای، موجب تضمین پایبندی حسابداران رسمی به سطح مناسبی از اصول حرفه‌ای و افزایش اعتبار و نقش جامعه حسابداری نزد دولت، صاحبان سرمایه، مدیران و تصمیم‌گیرندگان اقتصادی است. در ایران، سازوکار انتظام حرفه مراحل تکوینی را طی می‌کند. از این رو آشنایی با تلاش‌های سایر کشورها برای بهبود کیفیت خدمات حسابداری و حسابرسی، می‌تواند مفید باشد.

### مقدمه

در لزوم تغییر ضوابط حاکم بر حرفه حسابداری بحثی نیست بلکه بحث بر سر زمان تغییر، چگونگی تغییر و کسانی است که این تغییرات را کنترل خواهند کرد. انجمن ملی هیئت‌های ایالتی حسابداری<sup>۱</sup> و انجمن حسابداران رسمی آمریکا<sup>۲</sup> نه تنها از این چالش‌ها شانه خالی نمی‌کنند بلکه در تلاشند به فعالیتهای مربوط به تنظیم مقررات، جهت نیز بدهند. رهبران هر دو انجمن برای ایجاد الگویی واحد برای کلیه ایالت‌ها همکاری می‌کنند. مقررات مورد نظر دربرگیرنده کلیه حسابداران رسمی است و هر حسابدار رسمی باید از تغییراتی که الگوی یادشده در پی ایجاد آن است و علل این تغییرات آگاه شود. قانون یکسان سازی ضوابط حسابداری<sup>۳</sup>، ساختار انتظامی مناسبی برای شرایط واقعی عرضه می‌کند.

### علل لزوم تغییر

در اوایل سال ۱۹۹۸ میلادی انجمن حسابداران رسمی آمریکا و انجمن ملی هیئت‌های ایالتی حسابداری، به‌طور مشترک سومین نسخه قانون یکسان سازی ضوابط حسابداری را که دربرگیرنده تغییرات مورد نظر هر دو انجمن بود، منتشر کردند. نسخه اخیر برنامه‌ای برای اصلاح

سیستم انتظامی ایالتی به‌گونه‌ای است که حرفه بتواند واکنش مؤثری نسبت به عوامل متحول حرفه‌ای و محیطی، در آستانه ورود به قرن آینده نشان دهد. گروه‌های مسئول اصلاح قانون یکسان سازی ضوابط حسابداری در انجمن ملی هیئت‌های ایالتی حسابداری و انجمن حسابداران رسمی آمریکا بر موارد زیر که بر حرفه تأثیر دارد تأکید داشته‌اند:

انتظامی کنونی،

- تغییر در ترکیب جمعیتی اعضای حرفه. بررسی اجمالی انجمن ملی هیئت‌های ایالتی حسابداری و انجمن حسابداران رسمی آمریکا در موارد فوق، دو واقعیت زیر را بیان می‌کند:  
۱- دنیایی که حسابداران رسمی امروزه در آن به فعالیت مشغولند با محیط بیش از یک قرن پیش یعنی زمان تدوین ساختار اصلی ضوابط حرفه‌ای، تفاوتی ژرف دارد.  
۲- در لزوم ایجاد تحول برای انتظام هرچه موثرتر حرفه در قرن آینده، جای هیچ‌گونه شکی وجود ندارد.

### مفاهیم اصلی

مفاهیم اصلی قانون یکسان سازی ضوابط حسابداری عبارتند از:

- حمایت از منافع عمومی از طریق ارائه موارد مربوط به مهمترین بخش خدمات حرفه‌ای یعنی اعتباردهی و تضمین پایبندی کلیه دارندگان عنوان حسابدار رسمی به سطح مناسبی از اصول حرفه‌ای. در اینجا بر اعمال اقتدار هیئت‌های ایالتی حسابداری بر اعضای رسمی که به شکل بین‌ایالتی به ارائه خدمات می‌پردازند نیز تأکید شده است.
- ارتقای کیفی برخورد یکسان با دارندگان مجوز حرفه‌ای از طریق تضمین

- آثار جهانی شدن تجارت،
- آثار تکنولوژی اطلاعات،
- گسترش خدماتی که براساس مجوز رسمی ارائه می‌شود،
- چالش‌های حقوقی درباره سیستم



آزادی کاربرد عنوان **حسابدار رسمی**<sup>۵</sup> یا **حسابدار عمومی**<sup>۶</sup> و شمول یکسان ضوابط هیئت ایالتی حسابداری برای کلیه دارندگان مجوز شغلی، صرف نظر از زمینه فعالیت شغلی ایشان. این الگو دربرگیرنده مقررات یکسان برای اعطای مجوز فعالیت است و محدودیتهای کاربرد عناوین برای دارندگان مجوز را برطرف می کند.

• **تسهیل جابه جایی** بین ایالتها به طوری که حسابداران رسمی با سهولت بیشتری قادر به ارائه خدمات به صاحبکاران و کارفرمایان خارج از محدوده ایالت محل دریافت پروانه خود باشند.

• **پاسخگویی به نیازهای بازار** از طریق رفع موانعی که حسابداران رسمی و مؤسسات آنان را بی جهت از رقابت مؤثر برای ارائه طیف وسیعتری از خدمات باز می داشت. قانون یکسان سازی ضوابط حسابداری، بین حفظ منافع عمومی و رقابت در بازار آزاد تعادل ایجاد کرده است.

## عناصر اصلی

موارد زیر دربرگیرنده مضامین اصلی قانون یکسان سازی ضوابط حسابداری است:

### برابری آشکار یا ایجاد فرصت برابر جهت

#### ارائه خدمات

یکی از مفاهیم اصلی، مفهوم **برابری آشکار**<sup>۷</sup> است؛ بدین معنا که هر حسابدار رسمی دارای مجوز از هر ایالت که واجد معیارهای مورد نظر براساس مفاد قانون یکسان سازی ضوابط حسابداری باشد، می تواند در هر ایالت دیگری که این قانون در آن اجرا می شود شخصاً و یا از طریق فناوری الکترونیکی به ارائه خدمات بپردازد و هیچگونه مجوز دیگری از او طلب نخواهد شد جز اینکه مراتب باید به اطلاع هیئت ایالتی حسابداری که حسابدار رسمی مذکور مایل به ارائه خدمات در آن ایالت است رسانده شود. انجمن ملی هیئتهای ایالتی حسابداری راساً چگونگی ایجاد فرصتهای برابر را به درخواست هر هیئت ایالتی ارزیابی خواهد کرد. به منظور حفظ منافع عمومی، هیئتهای ایالتی حسابداری قادرند در مورد

حسابداران رسمی مجازی که در چارچوب برنامه ایجاد فرصتها به ارائه خدمات در سایر ایالتها می پردازند تمهیدات انضباطی را اعمال کنند. علاوه براین، هیئت ایالتی حسابداری ایالت اولیه نیز در صورت تخلف حسابدار رسمی مذکور از قانون در سایر ایالتها، مجاز به اعمال اقدامات انضباطی خواهد بود.

### کاربرد عنوان حسابدار رسمی به مفهوم

#### واقعی کلمه

کلیه افراد مایل به استفاده از عنوان حسابدار رسمی، باید صرف نظر از زمینه و محل فعالیتشان دارای پروانه معتبر باشند و تا زمان اعتبار این پروانه، بدون توجه به زمینه فعالیت شغلی و استفاده کردن یا نکردن از این عنوان تحت نظارت هیئتهای ایالتی حسابداری مربوط قرار گیرند.

### حسابداران رسمی غیرشاغل در مؤسسات

#### حسابدار رسمی (حسابرسی مستقل)

به استثنای خدمات اعتباردهی سنتی، حسابداران رسمی می توانند در حین اشتغال در مؤسسات غیرعضو جامعه حسابداران رسمی و یا سایر مؤسسات تجاری به ارائه خدمات حسابداری رسمی (حسابرسی) بپردازند.

حسابداران رسمی می توانند در مؤسساتی که شخصیت حقوقی خارج از حیطه نظارتی هیئتهای ایالتی حسابداری دارند به ارائه خدمات غیرحسابرسی بپردازند مشروط بر اینکه مؤسسات و اشخاص حقوقی مزبور خود را مؤسسه حسابدار رسمی نامند یا واژه حسابدار رسمی در نام مؤسسه به کار نرفته باشد. لازم به یادآوری است که صرف نظر از شمول یا عدم شمول ضوابط حرفه ای در مورد یک مؤسسه، حسابداران مجاز شاغل در آن، همیشه به عنوان فرد، در شمول ضوابط و تحت نظارت هیئت حسابداری ایالت مربوط قرار دارند.

### ضوابط حاکم بر مؤسسات حسابدار رسمی

هر حسابدار رسمی مایل به ارائه خدمات سنتی اعتباردهی، باید این خدمات را از طریق مؤسسه حسابدار رسمی ارائه کند که هر سه سال یکبار مورد بررسی جامعه

حرفه ای قرار می گیرد. ضمناً مؤسسه مذکور متعهد است که حسابداران رسمی که سرپرستی ارائه چنین خدماتی را به عهده گرفته اند و صورتهای مالی را امضا می کنند الزامات تعریف شده در استانداردهای حرفه ای را رعایت کنند. علاوه براین، شرکای مؤسسه که از نظر علایق مالی یا حق رأی، اکثریت را دارا هستند باید پروانه حسابداری رسمی خود را از ایالت محل استقرار قانونی مؤسسه دریافت کرده باشند و کلیه شرکای غیرحسابدار رسمی باید به صورت تمام وقت در مؤسسه یا شعبه های آن به کار مشغول باشند.

### خدمات اعتباردهی

الگوی جدید، خدمات اعتباردهی را شامل حسابرسی، بررسی اجمالی، تنظیم اطلاعات مالی و رسیدگی به اطلاعات مالی برآوردی برطبق استانداردهای حرفه ای مربوط، می دانند. خدمات اعتباردهی یادشده که اشخاص ثالث به اعتبار آن تصمیم می گیرند، باید تنها توسط افراد و مؤسسات مجاز ارائه شود. اینگونه افراد و مؤسسات برای سایر خدماتی که علاوه بر خدمات اعتباردهی ارائه می کنند مجاز به دریافت کارمزد درصدی یا هرگونه حق الزحمه مشروط دیگر نیستند.

### واژگان حرفه ای با حاشیه امنیت مطلوب

همانند نسخه های قبلی، در سومین نسخه قانون یکسان سازی ضوابط حسابداری نیز ارائه خدمات اعتباردهی تنها به وسیله حسابداران رسمی صورت می گیرد. گرچه، حسابداران بدون پروانه نیز مجاز به ارائه خدمات اصلی حسابداری هستند و می توانند بدون تصریح به رعایت کردن یا نکردن استانداردهای حرفه ای به امضای صورتهای مالی بپردازند.

واژگان حرفه ای با حاشیه امنیت مطلوب ابزار جدیدی است که حسابداران بدون پروانه نیز می توانند بدون آنکه خود را در معرض خطر زیر پا نهادن موازین حرفه ای و قوانین مربوط قرار دهند در تدوین صورتهای مالی از آن بهره گیرند. بدین منظور، مدتی است که در نزدیک به

۲۰ ایالت، گونه‌ای از این واژگان به کار می‌رود.

### تجربه

چون قانون یکسان سازی ضوابط حسابداری در برگیرنده کلیه فعالیت‌های حرفه‌ای حسابداران رسمی است، شرط احراز تجربه، در اعطای مجوز به حسابداران رسمی، در اوضاع و احوال کنونی بیش از اندازه محدودکننده ارزیابی شد و به جای آن شرط فراگیرتری جایگزین شده است که عبارت است از یکسال تجربه حرفه‌ای در ارائه خدمات حسابداری، اعتباردهی، مشاوره مدیریت، مشاوره مالی، بررسی مالیاتی یا مهارت‌های مستشاری در بخش دولتی، صنعتی یا دانشگاهی که باید به تائید یکی از اعضای رسمی انجمن حسابداران رسمی برسد.

گرچه قانون جدید یکسان سازی ضوابط حسابداری، دامنه شمول شرط تجربه حرفه‌ای در اعطای پروانه را وسعت داده اما خواستار احراز تجربه مشخص جهت افراد مسئول سرپرستی خدمات اعتباردهی و امضاء کننده و یا تجویز کننده حق امضای گزارش حسابرس در صورتهای مالی شده است و بدین ترتیب کمر به حفظ هر چه بیشتر منافع عمومی بسته است.

### آموزش حرفه‌ای مستمر

قانون یکسان سازی ضوابط حسابداری، تشکیل دوره‌های آموزش حرفه‌ای مستمر جهت تأمین نیازهای داوطلبان تمدید پروانه (۱۲۰ ساعت در سه سال پی‌پی) را مطابق با بیانیه استانداردهای برنامه آموزش حرفه‌ای مستمر<sup>۱</sup> مورد تأیید انجمن حسابداران رسمی و انجمن ملی هیئتهای ایالتی حسابداری، مقرر کرده است. حسابداران رسمی بازنشسته، غیرفعال یا بدون تمایل به ارائه خدمات حسابرسی مستقل می‌توانند از این شرط مستثنی شوند و در صورتی که توسط هیئتهای ایالتی حسابداری مستثنی شناخته شوند باید کلمه غیرفعال را به دنبال عبارت حسابدار رسمی مجاز بر روی کارت ویزیت یا سربرگ خود درج کنند.

موازنه مربوط به تعیین حق الزحمه (کارمزد

### درصدی/حق الزحمه مشروط

قانون یکسان سازی ضوابط حسابداری دریافت کارمزد درصدی یا حق الزحمه مشروط را در شرایط خاصی مجاز می‌شمارد. دریافت حق الزحمه درصدی یا مشروط از مشتریان، بجز مشتریان خدمات اعتباردهی، توسط حسابداران رسمی منوط به افشای چنین دریافت‌هایی است. دریافت کارمزد مشروط برای تهیه اظهارنامه مالیاتی مجاز نیست اما در مورد اصلاح و تعدیل اظهارنامه یا تدوین تقاضانامه استرداد مازاد مالیات ادا شده منعی وجود ندارد. مشروط بر اینکه تجدیدنظر مقامات مالیاتی در این موارد به‌طور معقولی از جانب حسابدار رسمی انتظار رود.

### در آغاز راه

گرچه این روند تازه آغاز شده است اما بیش از نیمی از ایالتها مدتی است کار تشکیل گروه بررسی کننده قانون جدید یکسان سازی ضوابط حسابداری و نحوه اجرای آن را انجام داده‌اند که اعضای آن مشترکاً از طرف انجمن حسابداران رسمی و هیئتهای ایالتی حسابداری هر ایالت تعیین شده‌اند.

گام بعدی قانونی ساختن قانون یاد شده در هر ایالت است که باید با پشتیبانی انجمن ایالتی، انجمن حسابداران رسمی آمریکا و انجمن ملی هیئتهای ایالتی حسابداری و به‌طور کلی تمامی حرفه صورت پذیرد. برخی ایالتها هم اینک بسیاری از مواد و مفاد آن را طی اجلاس قانونگزاری سال میلادی ۱۹۹۸ به تصویب رسانده‌اند. در آوریل سال ۱۹۹۸ میلادی، ایالت تنسی (Tennessee) اولین ایالتی بود که مواد اصلی قانون یاد شده را به تصویب رساند. در قانون جدید یک بخش برای مباحثی از قبیل ایجاد فرصت آشکار جهت ارائه خدمات، فرهنگ مبتنی بر اکثریت آرای شرکا و ایجاد ساختار اعطای پروانه تک‌مرحله‌ای اختصاص یافته است.

پیش‌بینی می‌شود تعداد بیشتری از ایالتها، مواد اصلی قانون یکسان سازی

ضوابط حسابداری را در اجلاس قانونگذاری سالهای آینده خود پیگیری کنند.

### فرایند حاصل از همکاری و همیاری

استفاده واقعی از قانون یکسان سازی ضوابط حسابداری، مستلزم بررسی و تصویب آن توسط مجالس قانونگذاری ایالتی است. این فرایند، همکاری مشترک انجمن حسابداران رسمی و هیئتهای ایالتی حسابداری هر ایالت را ایجاد می‌نماید. باید ایالاتی را که به این مهم دست یافته‌اند مورد تقدیر قرار داد و دیگر ایالات را تشویق به اقدام مشابه کرد. به‌منظور کمک به این ایالات، کمیته ملی تنظیم موازین حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی و انجمن ملی هیئتهای ایالتی حسابداری یا به‌عبارتی کمیته مشترک نمایندگان این دو انجمن تلاشهای خود را معطوف به تصویب این لایحه و ارائه رهنمود و مساعدت به ایالات درگیر تصویب آن کرده است.

کلیه اعضای انجمن حسابداران رسمی باید با مفاهیم مندرج در این قانون بیشتر آشنا شوند. دستیابی به اهداف مندرج در این قانون وظیفه خطیری است که نیازمند همیاری و همکاری کلیه طرفه‌ای دارد که به نوعی در این لایحه ذینفع شناخته شده‌اند.

برای دستیابی کامل به این هدف، حسابداران رسمی در هر ایالت باید از رهبران انجمن حسابداران رسمی ایالت و هیئت حسابداری ایالت خود خواستار یکسانی هر چه بیشتر در موازین حرفه‌ای شوند. بدون یکسان سازی ضوابط حسابداری، طرح اولیه برای شکلدهی آینده موازین حرفه‌ای در آمریکا بشمار می‌آید.

### منبع:

- 1- Journal of Accountancy, November 1998, PP. 64 - 66

### پانوشته

- ۱-National Association of State Boards of Accounting (NASBA)
- ۲-American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
- ۳-Uniform Accountancy Act (UAA)
- ۴-Information Technology (IT)

---

♠ -Certified Public Accountant (CPA)

♣ -Public Accountant (PA)

♣ -Substantial Equivalent

♠ -Continuing Professional Education (CPE)



پرو، شگاہ علوم انسانی و مطالعات فرہنگی  
پرتال جامع علوم انسانی