

از دفترداری تا بالاترین مقام مالی

چکیده

این مقاله سیر تکاملی بالاترین مقام مالی و رئیس حسابداری در قرن بیستم که از جایگاه‌های شغلی پایین در نظام حاکمیت شرکتی آغاز و تا رده‌های عالی مدیران ارشد در اواخر دهه ۱۹۷۰ ارتقا می‌یابد را مورد بررسی قرار می‌دهد. این مقاله با اظهارات قبل از کنگره آرتور تاکر^۱ در جریان مباحثه پیرامون قانونی که در سال ۱۹۳۳ تحت عنوان قانون اوراق بهادار تصویب شد آغاز می‌شود. اظهارات تاکر منجر به این شد که رئیس حسابداری و مدیر مالی (کنترلر) در بین افراد خاصی که اساساً مسئول صورت‌های مالی متقلبانه یا کتمان و حذف موضوع ماده ۱۱ قانون مذکور شناخته می‌شدند، قرار بگیرند. تأثیر تلاش‌های تاکر، باعث تکامل و تحول مسئولیت قانونی مدیران مالی و رؤسای حسابداری طی دهه‌های آتی شد، همچنین پیچیدگی روزافزون امور مالی شرکت‌ها و گزارشگری مالی نیز منجر به ایجاد مقام و جایگاه سازمانی «معاون مالی» یا «بالاترین مقام مالی^۲» به‌عنوان مقام دوم شرکت بعد از مدیرعامل گردید. افزون بر آن، جایگاه رئیس حسابداری در میان مدیران ارشد نیز مورد تجزیه و تحلیل قرار خواهد گرفت.

اصطلاحات کلیدی: رئیس حسابداری، بالاترین مقام مالی، مدیر مالی (کنترلر)^۳، قوانین اوراق بهادار

۱- مقدمه

اگرچه بالاترین مقام مالی شرکت‌ها و رؤسای حسابداری^۴ طبق قوانین ایالتی و فدرال ملزم هستند که صورت‌های مالی و افشاء سایر اسناد و مدارکی که در سازمان بورس و اوراق بهادار^۵ به ثبت رسیده را امضاء نمایند؛ با این حال، این مدیران با توجه به سابقه تاریخی این موضوع، جایگاه دومی در حاکمیت شرکتی داشته‌اند. این بدان معنا نیست که این مسئولیت طبق قوانین مربوط به اوراق بهادار فدرال بر چنین مدیرانی تأثیر نمی‌گذارد. اما اکثراً در قرن بیستم نقش

مدیران مالی و رؤسای حسابداری زیاد برجسته نبود. ملاحظات مالی نسبت به آن چه امروزه انجام می‌شود نقش کمتری در حاکمیت شرکتی داشته است. بنابراین دلایل کمی وجود دارد که شرکت‌ها بخواهند در بخش مالی خود از توصیه‌ها و مشاوره‌های راهبردی استفاده نمایند. مدیر مالی^۶ درجه اول مسئولیت تهیه بودجه، گزارش‌های حسابداری و سپس نظارت بر گزارش‌های مالیاتی را بر عهده داشته است (استاک^۷ ۲۰۱۵، زورن^۸ ۲۰۰۴، پیرسی^۹ ۱۹۷۶). از آن جا که امروزه پیچیدگی و گستردگی بیشتری در مواردی مثل گردآوری داده‌ها و تجزیه و تحلیل آن‌ها نسبت به دوره‌های قبل به وجود آمده، حتی ممکن است بودجه‌بندی و دفترداری تا زمان تصمیم‌گیری‌های راهبردی اجرا نشده باشند. در نتیجه مدیران مالی تا حد زیادی از فرآیند تصمیم‌گیری در مورد مسائل مهم و اساسی کنار گذاشته شده بودند. طولی نکشید که مقررات مالی با توجه به قوانین بورس اوراق بهادار پیچیده‌تر شد. در نتیجه این موضوع باعث شد که مدیران مالی به جایگاه مهم‌تری در شرکت ارتقاء یابند.

مطابق قانون فدرال، اصطلاح افسر^{۱۰} به معنای رئیس، معاون رئیس، دبیر، خزانه‌دار یا کنترلر، مدیر مالی یا رئیس حسابداری و هر شخصی که به‌طور مرتب وظایف خود را در سازمان‌های حقوقی یا خصوصی انجام می‌دهد، گفته می‌شود (۱۶ مارس ۱۹۸۲، دفتر انتشارات دولت^{۱۱})؛ بنابراین مسئولیت و تعهد بالاترین مقام مالی و رؤسای حسابداری مطابق با قوانین اوراق بهادار فدرال ایالات متحده می‌باشد و با مشخص نمودن افرادی تحت عنوان مدیر (افسر) طبق قوانین ایالتی شرکت‌های سهامی عام، قوانین و مقررات فدرال و مقررات بورس و اوراق بهادار، تعیین می‌گردد.

استفاده از عناوینی چون کنترلر، رئیس حسابداری و بالاترین مقام مالی تغییر نموده و طی دهه‌ها سال تکامل یافته است. بررسی پرونده‌های شرکت و آگهی‌های شغلی نشان می‌دهد به‌طور معمول امروزه از اصطلاحات کنترلر و رئیس حسابداری در عمل استفاده می‌شود و شامل مسئولیت‌های مشابهی هستند. در

ترجمه:



پدرام روتیها



وحید منتی

واقع برخی با توجه به اینکه رؤسای حسابداری مسئولیت گسترده‌تری نسبت به کنترلر دارند، معتقدند این دو جایگاه با هم متفاوت هستند (گوو^{۱۲}، چی^{۱۳}، کک و آلر^{۱۴} ۲۰۱۸). معمولاً هر دو به بالاترین مقام مالی گزارش می‌دهند (که بیشتر اوقات حسابدار نیست) و آن‌ها مسئولیت همه مسائل مربوط به حسابداری، کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، تشکیل پرونده‌ها با توجه به قوانین بورس اوراق بهادار و تعامل و همکاری با حساب‌رسان مستقل را بر عهده دارند. برخی از شرکت‌ها، هم رئیس حسابداری و هم کنترلر یا دستیار کنترلر دارند که به بالاترین مقام مالی گزارش می‌دهند. در برخی موارد، به این که مدیر حسابداری در بین مدیران اجرایی قرار می‌گیرد، اشاره شده است. بررسی‌های اخیر نشان داده است که کنترلر یا رئیس حسابداری اساساً بهترین شخص برای کسب جایگاه بالاترین مقام مالی نیست و بیان می‌دارد که حسابدار ارشد همچنان به‌عنوان یک کارشناس فنی و نه یک رهبر در عملیات اجرایی شرکت محسوب می‌شود (جانسون^{۱۵} ۲۰۱۵).

در گذشته، کارهای انجام‌شده توسط بالاترین مقام مالی شامل تعداد زیادی از امور مربوط به حسابداری بود، و اغلب سوابق حسابداری موضوعی مهم و حیاتی تلقی می‌شد (مک‌کان^{۱۶} ۲۰۱۶، فیشر^{۱۷} ۲۰۱۶). از زمانی که رسوایی‌های انرون^{۱۸} و وردکام^{۱۹} موجب افزایش تمرکز بر روی عملکردهای حسابداری شد، تفکیک نقش‌های حسابداری و مدیریت مالی پدید آمد و در نهایت این موضوع باعث ایجاد جایگاه رئیس حسابداری گردید (گوو و همکاران ۲۰۱۸). امروزه موضوع موردبحث این است که بالاترین مقام مالی باید بر روی سرمایه‌گذاری، تأمین مالی و امور مربوط به سهامداران تمرکز نماید و یک همکار تجاری راهبردی برای مدیرعامل شرکت^{۲۰} باشد و تصمیمات حسابداری را به یک مدیر ارشد حسابداری بسپارد که ممکن است کنترلر و یا

رئیس حسابداری باشد (گوو و همکاران ۲۰۱۸، فیشر ۲۰۱۶).

مابقی مقاله در این ارتباط به شرح زیر تکمیل شده است. بخش دوم اظهارات آرتور تاکر، در مورد انجمن مدیران مالی آمریکا (CIA)^{۲۱}، نقش آن انجمن در تعیین برتری و مسئولیت قانونی مدیران حسابداری با توجه به قانون اوراق بهادار مصوب سال ۱۹۳۳ بحث می‌نماید. نقش‌های فزاینده رؤسای حسابداری در مدیریت شرکت طی چند دهه آینده در بخش سوم و گسترش مسئولیت قانونی آن‌ها در بخش چهارم موردبحث و بررسی قرار گرفته است. در بخش پنجم و پایانی نیز نتیجه‌گیری صورت می‌گیرد.

۲- آرتور تاکر و قوانین بورس و اوراق بهادار ۱۹۳۳

آرتور تاکر، روزنامه‌نگار سابق، در دهه ۱۹۲۰ در قسمت روابط عمومی انجمن حسابداران آمریکا (که اکنون انجمن حسابداران رسمی آمریکا^{۲۲} خوانده می‌شود) مشغول به کار بود. در سال ۱۹۳۱، او انجمن مدیران مالی آمریکا (CIA) را ایجاد نمود که چندی بعد به انجمن مدیران اجرایی مالی (FEI) و در سال ۲۰۰۰، به «انجمن مدیران اجرایی بین‌المللی» (IAFEI) تغییر نام داد. تاکر تقریباً به تنهایی خواستار تشکیل این انجمن بود و عضویت سازمان در بین مدیران مالی را ایجاد کرد. در این فرایند، وی در جریان بحث و گفتگو در مورد قوانینی که منجر به تصویب قانون اوراق بهادار در سال ۱۹۳۳ شد، توانست در کمیته بانکی سنا^{۲۴} حضور یابد. با توجه به این که تاکر نه کنترلر و نه حسابدار بود در نتیجه عضویت وی در کمیته بانکی سنا دستاورد کوچکی به شمار نمی‌رفت. بسیاری در حرفه حسابداری و مدیریت شرکت‌ها می‌ترسیدند که این قانون آنان را در معرض مسئولیت بالقوه زیادی برای تحریف صورت‌های مالی با کمیسیون تجارت فدرال^{۲۵} قرار دهد. در اقدامی که می‌تواند

هم قهرمانانه و هم ساده‌لوحانه تلقی شود، تاکر از کنگره درخواست نمود تا از اضافه شدن کنترلر به مأمورانی که به‌طور خاص طبق قانون اوراق بهادار عنوان شده‌اند، اطمینان حاصل نماید. همان‌طور که در ادامه مورد بحث قرار گرفته است، بعدها یک مقام رسمی کاخ سفید اظهار نمود که کنترلر فقط به پیشنهاد تاکر اضافه شد. یک سال بعد، انجمن مدیران مالی (CIA) نماینده جدیدی فرستاد که اظهاری بسیار احتیاط‌آمیز درباره نقش کنترلر (مدیر مالی) و تأثیراتی که بر مسئولیت قانونی اضافه نموده، داشته است. در صورتی که این داستان به‌خودی‌خود باید موردتوجه مورخان حسابداری قرار بگیرد، تأثیر تاکر در مسئولیت روسای حسابداری از اهمیت بیشتری برای مطالعه حرفه حسابداری برخوردار است.

آرتور تاکر و انجمن مدیران مالی آمریکا

آرتور آر. تاکر در سال ۱۸۸۱ یا ۱۸۸۲ در بردفورد^{۲۶} واقع در ایالت پنسیلوانیا^{۲۷} به دنیا آمد؛ و در روچستر^{۲۸}، ایالت نیویورک^{۲۹} بزرگ شد و به تحصیل در دانشگاه روچستر پرداخت. او برای اتاق بازرگانی روچستر و همچنین به‌عنوان خبرنگار واشنگتن برای یک روزنامه روچستر فعالیت نمود و بعدها به‌عنوان دبیر کنگره جهانی لبنیات در واشنگتن کار کرد (هاس^{۳۰} ۱۹۷۱، بنسون^{۳۱} ۱۹۳۶). وی فعالیت خود در حرفه حسابداری را در انجمن حسابداران آمریکا (اکنون انجمن حسابداران رسمی آمریکا) به‌عنوان دستیار دبیر امور عمومی، منشی و یک تالیپست آغاز کرد. به گفته جان کری، مورخ رسمی این انجمن، تاکر قبلاً یک روزنامه‌نگار بود و دارای قدرت تخیل زیاد و همچنین پرنرزی بود (جان کری^{۳۲} ۱۹۶۹). تاکر در حیطه فعالیتش در کمیته روابط عمومی انجمن، برای افزایش مهارت‌های عمومی خود تلاش نمود، اما با توجه به این که پیشرفت وی چشمگیر بود بسیاری از اعضای انجمن از امور روابط عمومی ناخوشایند بودند که این موضوع منجر به این شد که تاکر در سال ۱۹۲۶ انجمن

حسابداران آمریکا^{۳۳} را ترک نماید. وی پس از پنج سال خدمت به‌عنوان سردبیر مجله‌ای در حرفه حسابداری به نام «حسابدار آمریکایی»^{۳۴}، تصمیم گرفت سازمانی برای مدیران مالی (کنترلرها) ایجاد کند. در همین راستا برای ۱۰۰ کنترلر در سرتاسر ایالات‌متحده نام‌های ارسال نمود و ۴۶ پاسخ برای نامه‌های ارسالی دریافت کرد که به‌جز دو مورد از نامه‌های دریافتی همگی آنان مشتاقانه اعلام آمادگی کرده بودند (بنسون، ۱۹۳۶؛ انجمن مدیران مالی، ۱۹۴۶). در سال ۱۹۳۱، او بنیان‌گذار و مدیرعامل انجمن مدیران مالی آمریکا شد.

اولین رئیس این انجمن فرانکر (حسابدار و کنترلر) توضیح می‌دهد: «مطمئناً هیچ فرصت مناسبی برای راه‌اندازی یک انجمن جدید نبود. ولی آرتور آر تاکر جور دیگری فکر می‌کرد. استعداد حسابداری او شکوفا شده بود. به‌مرور در شرکت‌های بیشتری کسب تجربه کرد و در حوزه دفترداری^{۳۵} پیشرفت نمود و عنوان کنترلر را کسب کرد. به‌طوری‌که به‌عنوان بخشی از مدیریت شناخته می‌شد.» (انجمن مدیران مالی آمریکا، ۱۹۴۶)

تاکر در اظهارات خود در سال ۱۹۳۳ اظهار داشته بود، نظر به این که انجمن مدیران مالی آمریکا ۲۰۱ عضو دارد، نماینده تعداد بسیار کمی از مدیران مالی (کنترلر) ایالات‌متحده است (النبرگر و ماهار^{۳۶} ۱۹۷۳، جلد ۲، ۱۴-۱۵). از تاکر خواسته شده بود که به نمایندگی از انجمن مدیران مالی آمریکا قبل از کمیته ارز و بانکداری سنا در این رابطه اظهاراتش را بیان نماید. وی هیچ سابقه‌ای در حسابداری نداشت. موضوعی که هرگز در هنگام اظهارات او مطرح نشده بود. وی با بیان اینکه من اینجا هستم تا تایید و موافقت انجمن مدیران مالی آمریکا از این اقدام را بیان کنم، یک اصلاحیه جزئی را نیز پیشنهاد نمود. (النبرگر و ماهار ۱۹۷۳، جلد ۲، ۹). پیشنهاد

او این بود که نام و امضاء مدیر مالی (کنترلر) یا مسئول ارشد حسابداری بعد از امضا توسط منتشرکنندگان سهام، مدیرعامل یا مدیران ارشد مالی به گزارش‌ها اضافه شود (النبرگر و مه‌ار ۱۹۷۳، جلد ۲، ۱۰). او گفته بود: «این موضوع ضرورت دارد که مسئولیت اثبات دقیق و ارائه درست حقایق مالی در بورس اوراق بهادار بر عهده گروهی از کسانی است که کارشناس فنی هستند و کسانی که اصولی را افشا خواهند کرد که بر روی آن‌ها کار کرده‌اند و تصمیم‌گیری در مورد بعضی از سؤالات که تأثیر مهمی بر تعیین ارزش واقعی دارایی‌های شرکت دارد» (النبرگر و ماهار^{۳۶} ۱۹۷۳، جلد ۲)

بعدها تاکر توسط سناتور آلبن بارکلی^{۳۷} مورد سؤال قرار گرفت: «چه ضرورتی به پیشنهاد شما در قرار دادن نام کنترلر (مدیر مالی) یا مسئول ارشد حسابداری هست؟ این بخش شریطی را فراهم می‌آورد که می‌بایست ثبت توسط کمیسیون بایگانی شود؛ و مقرر می‌کند که بیانیه ثبت توسط ناشران، کارگزاران یا مسئولان اصلی، مسئول ارشد مالی، مدیران و یا متولیان آن امضا شود. با این وجود چه ضرورتی به درج نام و امضاء کنترلر وجود دارد؟ او در حقیقت تابع همه مدیران دیگر است و آن‌ها باید بیانیه را امضا کنند. با این شرایط چرا باید او را مسئول دانست؟»

تاکر: مدیر مالی (کنترلر) یک مدیر ارشد است. سناتور بارکلی: او ممکن است یک مدیر ارشد باشد و یا نباشد.

تاکر: بسیاری از شرکت‌های بزرگ در ۵ یا ۱۰ سال گذشته در آئین‌نامه‌های خود مدیر مالی را در نظر گرفته‌اند و وظایف آن را نیز تعیین کرده‌اند، همچنین مقرر شده که وی باید توسط هیئت‌مدیره انتخاب شود. دلیل اصلی که من می‌توانم ارائه دهم این است که او منبع اصلی اظهاراتی است که همه مدیران ارشد یک شرکت باید به آن‌ها اعتماد کنند.

سناتور بارکلی: آیا یک دفتردار (ثبات) به اندازه یک مدیر مالی مهم نیست؟ تاکر: نه.

سناتور بارکلی: دفتردار درباره واقعیتها بیشتر میدانند، این‌طور نیست؟ تاکر: نه قربان این‌طور نیست. بسیاری از قضاوتها توسط مدیر مالی (کنترلر) به عمل می‌آید، درحالی‌که دفتردار مجبور به این کار نیست (النبرگر و ماهار ۱۹۷۳، جلد ۲، ۱۶).

اظهارات تاکر که حمایت اعضای انجمن را در پی داشت (هاس، ۱۹۷۱) به‌صورت فوق‌العاده‌ای ترسی در میان حسابداران از آنچه قوانین بورس و اوراق بهادار می‌تواند برای آن‌ها چه معنی داشته باشد انداخت. در یکی از منابع معاصر (رابرت ویدن هامر، ۱۹۳۳) به شرح ذیل توضیحاتی در این باره آمده است: «به‌سختی می‌توان اهمیت قوانین بورس و اوراق بهادار ۱۹۳۳ را برای حرفه حسابداری نادیده گرفت. شناخت و تشخیص مسائل عمومی حسابداران ارشد همچون حسابداران رسمی مستقل بسیار بالا رفت، اما در کنار استقبال از این پیشرفت، باری از مسئولیت ایجاد شد که برای آن‌ها بسیار ترسناک بود. ریسکی که توسط یک حسابدار ارشد یا حسابداران حرفه‌ای متحمل می‌شود این است که بیانیه‌های ثبت را امضا می‌کنند. این قبول مسئولیت در تناسب کامل با مزایای احتمالی بااهمیتی که ممکن است از خدمات ارائه شده برای آن‌ها حاصل شود، نیست.»

ویدن هامر^{۳۸} (۱۹۳۳) صراحتاً بیان می‌نماید که او چه کسی را مسئول این وضعیت جدید و وحشتناک می‌داند: «خنده‌دار است که حسابداران بخواهند از سازمان‌های خودشان برای این وضع نامساعد که بر عهده آنان گذاشته شده تشکر کنند. این دادخواست... همان‌طور که در ابتدا به‌کنگره ارائه شده بود هیچ مرجعی در خصوص مسئولیت کارشناسان حسابداری ارائه نداده بود.

این موضوع به آقای آرتور آر. تاکر، دبیر انجمن مدیر مالی آمریکا واگذار شد تا اصلاحی‌های را در این رابطه ارائه دهد.»

این موضوع را آلی باتلر^{۳۹} که به نمایندگی از دولت روزولت^{۴۰} شهادت داده بود، تأیید نموده است. زمانی که از کمیته سنا سؤال شد که چرا مدیر مالی (کنترلر) یا مسئول ارشد حسابداری به لیست کسانی که بیانیه ثبت را امضا می‌کنند اضافه شده است؟ باتلر اظهار نمود که این موضوع به درخواست آقای تاکر انجام شده است (النبرگر و ماهار ۱۹۷۳).

جسارت تاکر در اظهاراتش با توجه به اقدامات بعدی این انجمن، مورد توجه جدی‌تری قرار گرفت. یک سال بعد، در طول شنیده‌هایی که منجر به تصویب قانون بورس اوراق بهادار سال ۱۹۳۴ شد، ادوین اف. چینلوند^{۴۱} به نمایندگی از انجمن مدیران مالی آمریکا شهادت داد. چینلوند عضو ارشد انجمن و معاون مدیرعامل و مدیر مالی بین‌المللی تلفن و تلگراف بود (هاس، ۱۹۷۱). چینلوند به اظهارات تاکر اشاره نکرد، اما همانگونه که در ادامه آمده است شهادت وی درباره آن چیزی که انجمن می‌خواست بسیار واضح بود: «نظر ما این است که قانون اوراق بهادار سال ۱۹۳۳ به شکل فعلی خود عامل مهمی برای بهبود اقتصادی بشمار می‌رود. این به همان نسبتی که با عامل پیشنهادی قانون اوراق بهادار ملی مطرح شده است مطابقت دارد؛ بنابراین ما معتقدیم که نه تنها باید قانون پیشنهادی تصویب شود، بلکه عاقلانه خواهد بود که در این قانون اصلاحات جدی در مورد قانون اوراق بهادار مصوب سال ۱۹۳۳ را انجام شود. از آنجایی که احتمالاً چنین اصلاحاتی به سرعت امکان‌پذیر نیست، به نظر ما در حال حاضر بهتر است که این قانون را لغو کنیم» (النبرگر و ماهار، ۱۹۷۳، جلد ۶، ۷۰۸۸).

وی به‌ویژه در مورد مسئولیت مدیران مالی با توجه

به این قانون نگران بود: «انجمن مدیران مالی درصدد بود تا نگرانی خود را از وضعیت جدی که مدیران و کارمندان اجرایی هر شرکت در صورت تصویب این لایحه با آن مواجه می‌شوند را ابراز نماید. آن‌ها باید برای اطمینان از درج شدن و داشتن بازار گردانی اوراق بهادار شرکت خود و یا از لغو درج (اخراج) برای جلوگیری از تحمل هزینه‌های اضافی و بدهی‌های گزافی که توسط قانون به آن‌ها تحمیل شده است، تصمیم بگیرند که آیا مطابق قانون هستند یا خیر. قبلاً مقامات در موقعیتی قرار گرفته‌اند که باید در مورد تعهدات جدی مورد نیاز قانون اوراق بهادار سال ۱۹۳۳ برای تأمین اعتبار جدید یا حتی تأمین بازپرداخت آن تصمیم بگیرند. باین وجود، در بیشتر موارد، به تعویق انداختن هزینه‌های جدید، منجر به تأثیر منفی بر بهبود تجارت و بیکاری می‌شود در نتیجه می‌توان تصمیم خود را در مورد این موضوع به تعویق انداخت. به این امید و انتظار که در آینده‌ای نزدیک قانون اوراق بهادار اصلاح شود.» (النبرگر و ماهار، ۱۹۷۳، جلد ۶، ۷۰۸۵)

این اظهارات بیشتر مطابق با احساسات عمومی در جامعه تجارت آن زمان بود (سلیگمن^{۴۲} ۱۹۸۲، فولک^{۴۳} ۱۹۶۹). بسیاری از این مسئولیت که ممکن است در معرض آن قرار بگیرند وحشت داشتند و این ترس واقعی وجود داشت که حسابرسان و مدیران ارشد شرکت‌ها از امضای بیانیه‌های ثبت‌نام امتناع ورزند (لاندریس، ان.دی^{۴۴}، مقالات جیمز لاندریس^{۴۵}، کتابخانه همایش، قفسه ۱۴۹، داگلاس و بیتس^{۴۶} ۱۹۳۳). پس از تصویب قانون بورس اوراق بهادار در سال ۱۹۳۳، دولت روزولت تلاش کرد تا به حسابداران و مدیران اطمینان دهد که مقررات مربوط به بدهی به همان سختی که از آن می‌ترسیدند اجرا نخواهد شد اما در حقیقت تا اواخر دهه ۱۹۶۰ این مقررات به سختی اجرا می‌شدند. (مقالات جیمز لاندریس، دانشکده حقوق دانشگاه هاروارد^{۴۷}، قفسه، فولک، ۱۹۶۹).

لزوم امضای مدیر مالی (کنترلر) یا مسئول حسابداری در مورد گزارش‌های ارائه شده در قانون مصوب ۱۹۳۴ آمده است، لازم به ذکر است که در سال ۱۹۳۵ انجمن مدیران مالی آمریکا با موفقیت در وزارت خزانه‌داری اعمال نفوذ نمود تا به اجبار اظهارنامه مالیاتی شرکت‌ها نیز به امضای مدیر مالی برسد (هاس، ۱۹۷۱)؛ اما تغییر ناگهانی لحن چینلوند در اظهاراتی که داشت قابل توجه است. آیا مدیران مالی نیز مانند بسیاری از ناظران بر مشکلات قانونی که از سوی دولت روزولت مطرح شده است، به آهستگی شروع به درک آنچه قوانین بورس و اوراق بهادار برای شرکت‌های آمریکا معنا می‌داد، نمودند؟ از آن جا که آن‌ها کنترلر شرکت‌هایی در سرتاسر ایالات متحده بودند، جای تعجب نیست که احساسات محافظه‌کارانه شرکت‌های آمریکایی را تکرار کنند. صرف نظر از آن، چیزی که واضح است این است که کل استراتژی تاکر به منظور ارتقای تصویر کنترلر با درخواست این قانون که آن‌ها را تا حد زیادی از آنچه کنگره یا کاخ سفید در ابتدا برنامه‌ریزی کرده بود مسئول می‌دانستند و به‌طور ناگهانی و غیرقانونی به نفع مواضع سنتی در رابطه با دخالت حداقلی دولت در مشاغل، کنار گذاشته شد.

حتی اگر این قانون به‌طور متناقض اجرا شود، تلاش‌های درخشان تاکر و انجمن مدیران مالی آمریکا قابل تحسین است، به‌ویژه وقتی می‌بینیم که اثری اندک از احساسات آن‌ها در شرکت‌های آمریکایی امروز وجود دارد. همان‌طور که در وب‌سایت^{۴۸} آمده، مأموریت فعلی مدیران اجرایی مالی بین‌المللی، پیشرفت و موفقیت مدیران مالی، سازمان‌ها و حرفه‌ی آن‌ها است. در مورد استقلال مدیران مالی از مدیریت یا هدف سازمان، ایجاد حراست، حمایت و حفاظت بهتر و بیشتر از سرمایه‌گذاران، همانگون‌هایی که انجمن مدیران مالی آمریکا با افتخار در بیانیه اصلی خود در سال ۱۹۳۳ به آن تأکید کرده، چیزی اشاره نشده است (هاس، ۱۹۷۱).

۳- نقش تکاملی مسئولان مالی و حسابداری

تلاش‌های تاکر چه تأثیری در تکامل نقش بالاترین مقام مالی و رئیس حسابداری داشته است؟ در سال ۱۹۳۳، تلاش و حمایت تاکر برای برجسته نمودن نقش مدیران مالی به‌عنوان یک مدیر و تصمیم‌گیرنده در مدیریت شرکت، بیشتر به آرزو شباهت داشت تا واقعیت. پیشینه پژوهش در آن زمان به‌خوبی نشان‌دهنده این است که جایگاه مدیران مالی در شرکت‌های آمریکایی از دفتردار والاتر و تا جایگاهی نزدیک به مدیریت در دهه ۱۹۶۰ متغیر بوده است. تا اینکه انجمن مدیران مالی آمریکا در سال ۱۹۳۴ با موفقیت اعمال نفوذ کرد تا به مدیر مالی یا مسئول حسابداری اجازه دهد که بتواند اظهارنامه‌ی مالیاتی را امضا کند، مدیر مالی معمولاً اظهارنامه را آماده کرده و سپس آن را به یک مدیر ارشد که اغلب خزانه‌دار است، ارسال می‌نماید به این خاطر که اظهارنامه دارای اطلاعات کمی است و در این زمینه لزوماً امضاء وی باید وجود داشته باشد (تاکر ۱۹۳۵، ۶۷). در سال ۱۹۴۰، ویلیام ورنترز^{۴۹}، حسابدار ارشد کمیسیون بورس و اوراق بهادار، در مورد ضرورت ارتقای جایگاه مدیران مالی را در گفتگویی که با انجمن مدیران مالی آمریکا داشت، چنین بیان نمود: «مدیر مالی یا شخصی که مسئولیت حساب‌ها را بر عهده دارد باید یک مدیر (افسر) باشد. بیشترین اعتماد به سیستم شرکتی برای تولید اطلاعات مربوط به تجارت قرار داده شده است. این بخش معمولاً در حوزه اختیارات مدیران مالی است؛ بنابراین بی‌دلیل نیست که قانون اوراق بهادار به امضای مدیر مالی یا مدیر ارشد حسابداری نیاز دارد. این مبنایی است که کنگره و جامعه سرمایه‌گذار بر آن بنا شده و چراکه باید هر چه بیشتر به کار مدیر مالی اعتماد کنند.» (پریویتز و رابرت^{۵۰} ۱۹۸۶)

در دهه ۱۹۵۰، توصیف مدیر مالی به‌عنوان شخصی که به مدیریت گزارش می‌دهد، رایج بود (بردشاو^{۵۱} ۱۹۵۰، کاپون^{۵۲} ۱۹۵۱ یکی از نشانه‌های جزئی

حسابداری که در تصمیم‌گیری‌های شرکت‌ها در این دوره ایفای نقش کرده است، توصیه‌های بی‌پرده‌ای است که در سال ۱۹۵۰ به مدیران مالی ارائه شد: در اینجا چند پیشنهاد به یک مدیر بودجه ارائه می‌شود: اگر مدیریت ارشد واقعاً بودجه نمی‌خواهد، بهتر است فکر این موضوع را کنار بگذارد. (گریسون^{۵۳}، ۱۹۵۰). اما مانند تاکر، بسیاری همچنان از تخصص و سهم همکاری‌های مدیران مالی و حسابداری در راهبردهای شرکت حمایت می‌نمودند. بردشاو ۱۹۵۰، مطالعات موردی گسترده‌ای از شرکت‌هایی که در آن مدیر مالی از تخصص حسابداری خود خارج شده و نقش مدیریتی بزرگ‌تری را بر عهده داشته‌اند انجام داده است. ارل کینگ^{۵۴} حسابدار ارشد کمیسیون بورس و اوراق بهادار، مدیر مالی را به‌عنوان بخشی از مدیریت عنوان کرد و مدیران مالی را ترغیب نمود تا با کمیسیون بورس و اوراق بهادار برای تدوین استانداردهای مناسب برای گزارشگری‌های مالی همکاری نمایند (کینگ ۱۹۵۰؛ ایوت^{۵۵} ۱۹۴۰).

در دهه ۱۹۶۰، اصطلاح بالاترین مقام مالی مطرح گردید که نشان‌دهنده توجه بیشتر به مسائل مالی و تنظیم بودجه در تصمیم‌گیری است (مجله حسابداری، ۱۹۶۵، ص ۲۲). در اوایل دهه ۱۹۶۰، شرکت‌های متنوعی مانند راکول اینترنشنال^{۵۶}، اسپری رند^{۵۷} و شرکت آلین^{۵۸} در بین اولین شرکت‌هایی بودند که بالاترین مقام مالی را به رده‌های مدیران ارشد خود اضافه نمودند. استدلال آن‌ها ساده بود و معتقد بودند که شرکت‌های متنوع به مشاوره مدیریتی از جانب مدیران اجرایی مالی نیاز دارند تا بتوانند به‌طور مؤثر با قوانین روبه‌رو، مقابله کنند.

افزایش تعداد بالاترین مقام مالی در یک دوره نسبتاً کوتاه تا حدی ناشی از رشد روزافزون مقررات مربوط به امور مالی در شرکت‌ها بود. به‌عنوان مثال، در سال ۱۹۷۶، کمیسیون بورس

و اوراق بهادار نشریه شماره ۱۹۰ حسابداری را منتشر نمود که بیش از ۱۰۰۰ شرکت بزرگ ملزم شدند که از روش‌های جدید حسابداری برای گزارشگری خود در پرونده‌های موسوم به کا-۱۰ استفاده نمایند. سه سال بعد، هیئت استانداردهای حسابداری مالی^{۵۹} بیانیه ۳۳ را صادر کرد که کمی با حکم کمیسیون بورس و اوراق بهادار متفاوت بود، اما این بیانیه الزامات و مقررات مربوط به گزارش دهی در شرکت‌های بیمه، بانک‌ها و بسیاری از مؤسسات مالی دیگر را گسترش داد. برای مقابله با پیچیدگی این الزامات جدید، بسیاری از شرکت‌ها در قسمت اجرایی خود شروع به ارتقاء دادن جایگاه مدیران مالی نمودند. در نتیجه، از میان بقیه رشته‌ها (نظیر قسمت‌های عملیاتی و بازاریابی) بیشترین تغییر را در عملکرد مالی شرکت‌ها از سال ۱۹۸۰ به وجود آمده است (زورن^{۶۰}، ۲۰۰۴).

پس از تغییرات نظارتی در دهه ۱۹۷۰، شرکت‌ها مجبور بودند ملاحظات مالی خود را بسیار جدیتر انجام دهند. ادغام‌ها به‌ویژه در دهه ۱۹۸۰ محبوبیت زیادی پیدا کرد و شرکت‌ها آموختند به‌منظور تداوم فعالیت در بازار رقابتی باید عملکرد بهتری داشته باشند، در غیر این صورت جایی در بازار نخواهند داشت. وجود بالاترین مقام مالی شرکت‌ها برای شناسایی نقاط ضعف واحدهای تجاری و کمک به آن‌ها برای رشد و بهبود کارایی ضروری شدند. در اوایل دهه ۲۰۰۰، بسیاری از شرکت‌ها نقش بالاترین مقام مالی را به‌گونه‌ای گسترش دادند که وظایفی مانند مدیریت فعال روابط با سهامداران و نگاه‌داشتن حساب‌ها در راستای انتظارات بازار را در برگیرند. در حال حاضر، بیش از ۷۰ درصد از شرکت‌های میلیارد دلاری (شرکت‌های بزرگ) نقش بالاترین مقام مالی خود را گسترش داده‌اند به‌نحوی که تجزیه و تحلیل راهبردی کسب‌وکار را شامل شود. شکل ۱ که مربوط به مقاله زورن در سال ۲۰۰۴ است، چگونگی گسترش و ایجاد جایگاه‌های

بالاترین مقام مالی در شرکت‌ها طی سال‌های ۱۹۶۳ تا ۲۰۰۰ را نشان می‌دهد.

۴- تحول مسئولیت قانونی برای مدیران مالی و رؤسای حسابداری

طی مدت سه دهه پس از اعمال قانون بورس و اوراق بهادار، تعداد کمی از پرونده‌های حقوقی علیه مدیران شرکت‌ها یا حسابداران عمومی به اتهام تقلب در صورت‌های مالی مطرح شد. یک پژوهشگر به‌طور کلی ۱۳ پرونده ثبت‌شده در سال‌های ۱۹۳۳-۱۹۶۲ (فولک، ۱۹۶۹) را گزارش نمود. گسترش نوع دادخواست در دهه ۱۹۶۰ شروع به تغییر این موضوع و تأثیرگذاری بر مدیران شرکت در پرونده اصلی ۱۹۶۸ نمود (اسکات وی. بارکریس کانست؛ اف سوپ^{۶۲} ۱۹۶۸ و فولک ۱۹۶۹)، احتمالاً مهم‌ترین تصمیمی که طبق قانون اوراق بهادار گرفته‌شده تصویب قانون بارکریس بوده است. به معنای واقعی این قانون بی‌سابقه است (با توجه به عدم وجود سابقه برای تعهدات بخش ۱۱، به اسجوستروم^{۶۳} ۲۰۰۶ مراجعه کنید). امروزه پرونده‌های اصلی که در این زمینه وجود دارد مربوط به تعهدات بخش ۱۱ می‌باشد.

بخش ۱۱ قانون بورس و اوراق بهادار مسئولیت مدنی را در قبال حذف یا تحریف (کژنمایی) بااهمیت اظهارنامه (بیانیه) ثبت برای گروه بزرگی از افراد، از جمله هرکسی که اظهارنامه ثبت را امضا کرده است، هر شخصی که در زمان تشکیل و صدور پرونده عضو هیئت مدیر یا شریک بود و در زمان تشکیل پرونده و هر شخصی که در بیانیه ثبت اسمش به‌عنوان مدیر یا کسی که قرار است مدیر، یا شریک، حسابدار، مهندس یا ارزیاب باشد، آمده است.

بارکریس مقرر نمود که مدیران شرکت‌ها در قبال اظهارات اشتباه (تحریف) در گزارش‌های ثبت‌شده در کمیسیون بورس و اوراق بهادار مسئول هستند.

این پرونده به دلیل دفاع از «شرکت آزمایشی»^{۶۴} یا «بررسی ویژه» که به‌موجب آن فرد می‌تواند ادعا کند که آن‌ها هیچ دلیل اساسی برای باور اینکه صورت‌های مالی نادرست هستند، ندارند، به خاطر آورده می‌شود (اسکات وی. بارکریس کانست، اف سوپ ۱۹۶۸). همه کارشناسان و مدیران داخلی، از جمله بالاترین مقام مالی، می‌توانند مسئول باشند. در پرونده بالاترین مقام مالی، دادگاه صورت‌های مالی را با توجه به دانش و آگاهی نزدیک او نسبت به مسائل مالی، به‌عنوان مبنای مسئولیت وی در نظر گرفت، بدین معنی که عمل صرف امضا یا عدم امضای بیانیه ثبت از اهمیت کمتری نسبت به مسئولیت‌های فرد در شرکت برخوردار است. کنترلر یا مدیر مالی بارکریس نیز مسئول بود، باینکه او یک شخص عادی به نظر می‌آمد و مدیر اجرایی نبود.

به نظر می‌رسد که کنترلر صرفاً به این دلیل که وی بیانیه ثبت را امضا کرده است، مسئولیت دارد و این نشان می‌دهد که تلاش‌های تا کر ممکن است دادگاه را موظف به تفسیر و تحلیل دقیق قانون ۱۹۳۳ نماید تا تمام کسانی که بیانیه ثبت را امضا نموده‌اند، بدون توجه به وضعیت واقعی‌شان، آن‌ها را مسئول بدانند. همان‌طور که دادگاه حکم را بدین‌صورت صادر و تحریر نمود: «مدیر مالی (کنترلر) در مورد بخش‌هایی از اطلاعاتی که توسط پیت مارویک^{۶۵} به‌صورت تخصصی ارائه نشده بود، نتوانست اثبات کند که وی یک بررسی‌های منطقی و معقول را انجام داده که باور داشته باشد درست است. تا آنجا که به نظر می‌رسد، او هیچ بررسی انجام نداده است. وی آنچه را که از او خواسته‌شده بود انجام داد و فرض کرد که دیگران به‌درستی داده‌های دقیقی را به او مانند سایر جنبه‌های تجاری شرکت را ارائه کرده‌اند. این به‌اندازه کافی خوب بود، اما تنها به خاطر این حقیقت که وی بیانیه‌های ثبت را امضا کرده است. به همین دلیل به‌عنوان یک امضاکننده، او نمیتوانست از مسئولیت شانه خالی

کند.» (دادگاه منطقه ایالات متحده، نیویورک، ۲۹ مارس ۱۹۶۸، اسکات وی. بارکریس کانست، اف سوپ؛ با تأکید اضافه‌شده است).

بارکریس یادآور می‌شود که امضای کنترلر باید در بیانیه ثبت موجود باشد، همان‌طور که در بخش ۶ قسمت الف مقرر شده و در رابطه با دفاع دقیق از بخش ۱۱ آمده است، کنترلر به‌جای اینکه صرفاً اطلاعات ارائه نماید و دستورات را اجرا کند مسئولیت بررسی‌های منطقی را بر عهده دارد. بررسی انجام‌شده در سال ۲۰۰۴ از رأی ۶۰ دادگاه در مورد ادعاهای بخش ۱۱ علیه بالاترین مقام مالی یا مدیران مالی نشان می‌دهد که حدود ۸۰ درصد از احکام صادره علیه آن‌ها بوده است، این موضوع بیانگر تأثیر قانون ساربینز آکسلی^{۶۶} (معروف به ساکس) در سال ۲۰۰۲ (مجلس نمایندگان ایالات متحده، ۲۰۰۲) بر دادخواهی علیه حسابداران و مسئولان مالی (بانک اطلاعاتی نکسیز یونی^{۶۷}) می‌باشد. ساربینز آکسلی ریسک اجرای قانون در مقابل بالاترین مقام مالی را به میزان قابل‌توجهی افزایش می‌دهد، از آنجایی که مطابق بخش ۹۰۶ قانون ساکس^{۶۸}، مستلزم آن است که بالاترین مقام مالی شخصاً نقش مهمی در روند افشای فرآیندها ایفا کند. مسئولیت حقوقی فردی، مبتنی بر دانش و مشارکت فردی است (ماردن، ادواردز و استوس^{۶۹} ۲۰۰۶، اسلاوین، وگل و پاس^{۷۰} ۲۰۱۱).

اخیراً در موردی که بررسی‌شده این موضوع تأیید می‌شود که استاندارد تصویب‌شده در قانون بارکریس برای مسئولان حسابداری و مالی به قوت خود باقی است. در کمیسیون بورس و اوراق بهادار، وی. جنسن^{۷۱} (۲۰۱۶)، در نهمین دادگاه تجدیدنظر تشخیص داد که صدور تأییدیه مالی (گواهی) تحت بخش ۳۰۲ قانون ساکس صرفاً امضای اسناد نیست بلکه خود به‌صورت بیانیه است و در صورت وجود تقلب در صورت‌های مالی می‌تواند به ایجاد مسئولیت طبق قانون بورس

و اوراق بهادار گردد. کمیسیون بورس و اوراق بهادار اعلام کرد که جنسن و تکوولو^{۲۲} به ترتیب مدیرعامل و بالاترین مقام مالی شرکت سهامی عام بسین واتر^{۲۳}، با ترندها و گزارشی میلیون دلاری از درآمدهای واهی که هرگز تحقق نخواهند یافت، قصد سوءاستفاده و کلاهبرداری از سرمایه‌گذاران را داشته‌اند. دادگاه جنسن نتیجه گرفت که شرط صدور گواهینامه (تأییدیه) موضوع بخش ۳۰۲ باید شامل الزاماتی نظیر «صداقت در ارائه» باشد؛ بنابراین اینکه صرفاً این تأییدیه و گواهی به امضای مدیرعامل و بالاترین مقام مالی شرکت می‌رسد کفایت نمی‌کند بلکه آن‌ها باید اطمینان حاصل کنند که این گزارش‌ها عاری از هرگونه حذف یا کژنمایی و تحریف بااهمیت است و سپس آن را امضا نمایند. پرونده بارکرسی این هشدار را به ما می‌دهد که مدیرمالی به استناد به این موضوع که صرفاً بیانیه ثبت را امضا کرده نمی‌تواند از مسئولیت و حساب دهی شانه خالی کند.

نتیجه‌گیری

در این مقاله گسترش و توجه بیشتر به اهمیت بالاترین مقام مالی و رؤسای حسابداری از زمان وضع قانون بورس و اوراق بهادار ۱۹۳۳ و ۱۹۳۴ که منجر به تحول جایگاه شغلی آنان در شرکت‌ها شده است، موردبررسی قرار گرفته است. این تحول نشان‌دهنده افزایش اخلاق مسئولیت‌پذیری در جامعه است که بیشتر خواستار این است که شرکت‌ها در سرپرستی و مدیریت دارایی‌های خود، حقوق مصرف‌کننده و سرمایه‌گذار را به رسمیت بشناسد. با آغاز دهه ۱۹۶۰، مواردی مثل تشدید رقابت برون‌مرزی و جنبش حقوق مصرف‌کننده، باعث افزایش تقاضا در تمام سطوح مدیریت شرکت‌ها، از جمله بالاترین مقام مالی و رئیس حسابداری گردید، در همین شرایط نظارت از سوی دولت، مطبوعات و همچنین دادگاه‌ها افزایش یافت. حسابدار ارشد که قبلاً به‌عنوان یک مسئول فنی مورد احترام بود، باید به نقش برجسته‌ای در مدیریت شرکت‌ها ارتقا

می‌یافت. افزایش فوق‌العاده در تعدد و پیچیدگی استانداردهای حسابداری باعث شد تا شرکت‌ها چارهای جز انتخاب بالاترین مقام مالی و رؤسای حسابداری با جایگاه‌های برجسته‌تر در رده‌های مدیریت را نداشته باشند.

تلاش‌های چشمگیر آرتور تاکر، جایگاه مسئول حسابداری را در قانون وضع شده نشان می‌دهد، اما در دادگاه‌ها چندین دهه طول کشید تا این امر که بیانگر فقدان عمومی مسئولیت‌پذیری برای شرکت‌هایی است که در دهه ۱۹۶۰ فعالیت داشتند را دنبال کنند. مسئولیت قانونی مدیران و مسئولان شرکت‌ها، از جمله بالاترین مقام مالی و رئیس حسابداری، در پرونده بارکرسی برقرار شد. این مقاله نشان می‌دهد که الزامات حسابداری و حسابرسی طی ۳۰ سال گذشته افزایش چشمگیری داشته است و انتظار می‌رود حسابداران شرکت‌ها این افزایش تقاضا را با تفکیک بیشتری در نقش‌های حسابداری از امور مالی و برجسته نمودن نقش بالاترین مقام مالی در عملیات اجرایی مجموعه را مرتفع نمایند.

این مقاله با داستان ظهور رئیس حسابداری

با اقدامات آرتور تاکر آغاز می‌شود که مثالی از موفقیت یک فرد در تشکیل تاریخ را ارائه می‌دهد. نحوه دید و بلند همتی خارق‌العاده تاکر در تأسیس انجمن مدیران مالی در زمانی که اغلب مدیران مالی به‌عنوان «دفترداران» تلقی می‌شدند و به دنبال درخواست مؤدبانه وی برای به رسمیت شناختن رئیس حسابداری در قانون بورس و اوراق بهادار، داستان ارزشمندی است که شایسته داشتن جایگاهی در تاریخ حسابداری است. ولی قسمت جذاب داستان این است که باید تلاش‌های تاکر در بستر تکامل و تحول شرکت‌های آمریکایی قرار گیرد: به‌گونه‌ای که نیاز به مدیران مالی و حسابداری در کنار مقیاس و پیچیدگی شرکت‌های تجاری احساس شده و تأکید روزافزون دادگاه در حمایت از سرمایه‌گذاران نیز افزایش یافته است.

افزون بر آن، این مقاله به بررسی کاربردهای فعلی عناوین شغلی نظیر بالاترین مقام مالی، رئیس حسابداری و مدیرمالی (کنترلر) می‌پردازد. هرچند نقش دقیق هرکدام از این عناوین شغلی در حال تکامل و پیشرفت است اما در مطبوعات تجاری یا در پژوهش‌های دانشگاهی بسیار کم مورد استفاده



- 54- Earle King
- 55- Elliot
- 56- Rockwell International
- 57- Sperry Rand
- 58- Olin Corporation
- 59- Financial Accounting Standards Board (FASB)
- 60- Zorn
- 61- Escott v.BarChris Const
- 62- F.Supp
- 63- Sjostrom
- 64- Due Diligence
- 65- PeatMarwick
- 66- Sarbanes-Oxley
- 67- Nexis Uni database
- 68- SOX
- 69- Marden, Edwards, and Stout
- 70- Slavin, Vogel, and Bass
- 71- v.Jensen
- 72- Tekulve
- 73- Basin Water

منبع:

Doron, M., Baker, C. R., and K. D. Zucker, 2019, Bookkeeper-Controller-CFO: The Rise of the Chief Financial and Chief Accounting Officer, Accounting Historians Journal, Vol. 46, No. 2, December, pp. 43-50.

وحید منتی: عضو هیئت علمی دانشگاه شهید بهشتی، دانشکده مدیریت و حسابداری، گروه حسابداری، تهران، ایران
پدرام روتیها: کارشناس حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، دانشکده مدیریت و حسابداری، تهران، ایران.

- 26- Bradford
- 27- Pennsylvania
- 28- Rochester
- 29- New York
- 30- Haase
- 31- Benson
- 32- John Carey
- 33- The American Accounting Association(AIA)
- 34- American Accountant
- 35- به احتمال فراوان منظور از نویسندگان از اصطلاح «Bookkeeper» «حسابدار» بوده است. اما چون اساساً دفترداری یا دفترنویسی به عنوان یکی از حوزه‌های کوچک‌تری فرعی حسابداری تلقی می‌شود و حسابداری بسیار وسیع‌تر از آن است، در این ترجمه از ترجمه تحت‌اللفظی آن یعنی «دفترداری» استفاده شده است (مترجمان).
- 36- Ellenberger and Mahar
- 37- Senator Alben Barkley
- 38- Weidenhammer
- 39- Ollie Butler
- 40- Roosevelt administration
- 41- Edwin F. Chinlund
- 42- Seligman
- 43- Folk
- 44- Landis n.d
- 45- James Landis Papers
- 46- Douglas and Bates
- 47- Harvard Law School
- 48- <https://www.financialexecutives.org/About-FEI/Mission-History.aspx>
- 49- William Werntz
- 50- Previts and Roberts
- 51- Bradshaw
- 52- Capon
- 53- Grayson

قرار می‌گیرد، پس شایسته است که چنین موضوعاتی در پژوهش‌های آتی، بیشتر مدنظر قرار گیرند.

پی‌نوشت‌ها:

- 1-Congress of Arthur Tucker
- 2- Chief Financial Officer (CFO)
- 3- Controller
- 4- Chief Accounting Officers (CAOs)
- 5- Securities and Exchange Commission (SEC)
- 6- Financail Manager
- 7- Stack
- 8- Zorn
- 9- Pearcy
- 10- officer
- 11- Government Publishing Office
- 12- Guo
- 13- Chi
- 14- Cookand Oler
- 15- Johnson
- 16- McCann
- 17- Fisher
- 18- Enron
- 19- WorldCom
- 20- chief executive officer (CEO)
- 21- Controllers Institute of America (CIA)
- 22- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
- 23- International Association of Financial Executives Institutes (IAFEI).
- 24- Senate Banking Committee
- ۲۵- در قانون بورس اوراق بهادار در سال ۱۹۳۴، مسئولیت تشکیل پرونده به کمیسیون بورس و اوراق بهادار که تازه تأسیس شده بود واگذار گردید.