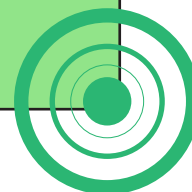


# ارزیابی تاریخی عنصر اصلی استقلال حسابرس



موضوع بدان معناست که مدیران باید صورتهای مالی را تهیه و ارائه کنند. تهیه صورتهای مالی شامل تصمیمات متعددی خواهد بود مثل چگونگی ثبت معاملات، روشها و مفروضات به کار گرفته شده در برآوردهای حسابداری، تعیین موارد افشا در صورتهای مالی و موارد خاصی که در افشای اطلاعات باید حذف و یا اضافه شوند. نقش حسابرس مستقل بر ارزیابی بی طرفانه (واقع بینانه)<sup>۳</sup> قضاوت های بکار گرفته شده توسط تهیه کنندگان در تهیه صورتهای مالی اشاره دارد. کمیسیون بورس و اوراق بهادار<sup>۴</sup> معتقد است، برای اینکه ارزیابی صورتهای مالی بی طرفانه (واقع بینانه)

## مقدمه

یکی از الزامات شخصیت کاری حسابرسان، استقلال آنها از صاحبکارانشان است. ماتز و شرف (۱۹۶۱، ۲۰۴) معتقدند که اظهار نظر حسابرسی که از مشتری خود استقلال ندارد «هیچ ارزش افزوده ای نخواهد داشت». کمیته اصول بنیادی مفاهیم حسابرسی<sup>۱</sup> ادعا می کند که استقلال حسابرس، ویژگی «لاینفک» حسابرس است زیرا این ویژگی باعث شکل گیری نوعی کنترل بر جانبداری (سوگیری) از صاحبکار خواهد شد (انجمن حسابداری آمریکا<sup>۲</sup>، ۱۹۷۳). مدیریت شرکت مسئولیت دارد تا اطلاعات مالی را به سرمایه گذاران و سرمایه گذاران بالقوه مخابره کند؛ این

نویسنده:  
جان دی. کی سر  
مترجمان:



محمدرضا بابائی



وحید منتی

باشد؛ حسابرس باید از تهیه صورت‌های مالی که آن را حسابرسی می‌کند، مستقل باشد.

هنگامی که حسابرسان خدمات دیگری از جمله خدمات حسابداری به صاحبکاران خود ارائه می‌دهند؛ عدم تفکیک میان کسانی که صورت‌های مالی را تهیه و کسانی که آن را حسابرسی می‌کنند؛ به وجود می‌آید. دیدگاه کمیسیون بورس و اوراق بهادار در این زمینه این است که حسابرسان نمی‌توانند ارزیابی بی‌طرفانه‌ای درباره تصمیمات خود در تهیه صورت‌های مالی، به عمل آورند. به همین دلیل، کمیسیون بورس و اوراق بهادار در اوایل دهه ۱۹۴۰ تعیین کرد که حسابرسان مستقل نباید در مراحل تهیه صورت‌های مالی صاحبکاران خود و همچنین سایر خدمات حسابداری آنها، دخالت داشته باشند. در ۷ ژوئن ۱۹۴۰ ویلیام ورتز حسابدار ارشد کمیسیون بورس و اوراق بهادار (۱۹۴۰)، این دیدگاه را در یک سخنرانی مطرح کرد. این تصمیم‌گیری در نشریه<sup>۵</sup> حسابداری شماره<sup>۶</sup> ۴۷ در ۲۵ ژانویه ۱۹۴۴ به شکل رسمی انتشار داده شد (کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ۱۹۴۴).

تحقیقات تاریخی قبلی، نظریه‌های استقلال را در کتاب‌ها (نوری و لامباردی، ۲۰۰۹)، آیین‌های رفتار حرفه‌ای (پرستون، کوپر، اسکاربرو و چیلتون، ۱۹۹۵؛ یونکینز، ۱۹۸۳)، مجله‌های حرفه‌ای (رابرتز ۲۰۱۰) و در میان قانون‌گذاران (یونکینز ۱۹۸۳) مورد بررسی و آزمون قرار داده‌اند. تحقیقات حسابداری را درباره اینکه اجرای خدمات غیرحسابرسی<sup>۷</sup> باعث خدشه به استقلال حسابرس می‌شود نیز مورد آزمون قرار داده‌اند (اشنایدر، چرچ و ایلای ۲۰۰۶).

حوزه حکمرانی کمیسیون بورس درباره نظریه استقلال حسابرس به حسابرسی شرکت‌های سهامی عام (ثبت‌شده نزد کمیسیون بورس و اوراق بهادار) و کارگزاران و معامله‌گران محدود می‌شود و حاکم به حسابرسی شرکت‌های خصوصی نیست. حسابرسی شرکت‌های خصوصی براساس احکام استقلال انجمن حسابداران رسمی آمریکا<sup>۸</sup> که به مراتب آسان‌تر از احکام کمیسیون بورس و اوراق بهادار است، اجرا می‌شود. احکام استقلال<sup>۹</sup> انجمن حسابداران رسمی آمریکا، اجرای خدمات حسابداری به صاحبکاران حسابرسی را برای حسابرسان مجاز می‌داند. صورت‌های مالی بسیاری از شرکت‌های خصوصی توسط همان حسابرسانی که در تهیه آنها نقش دارند، حسابرسی می‌شود.

بررسی تغییرات دیدگاه‌های مربوط به کمیسیون بورس و اوراق بهادار و انجمن حسابداران رسمی آمریکا راجع به اجرای هم‌زمان خدمات حسابداری (غیر حسابرسی) و حسابرسی، حداقل به دو

دلیل حائز اهمیت است؛ اول اینکه این موضوع، اکراه حرفه برای انجام اقدام لازم در غیاب اعتراض سرمایه‌گذار را نشان می‌دهد (فوگارتی، هلان و ناتسون، ۱۹۹۱). کمیسیون بورس و اوراق بهادار به این نتیجه رسیده است که خدمات حسابداری به استقلال حسابرس خدشه وارد می‌کند. تحقیقات پیمایشی (نظرسنجی) نیز نشان می‌دهد که به عقیده حسابداران رسمی این نوع خدمات باعث خدشه‌دار شدن استقلال حسابرس می‌شود (لاوین ۱۹۷۶، جنکینز و کراوچیک<sup>۱۰</sup>، ۲۰۰۱). دوم اینکه این بررسی‌ها باعث می‌شود تا واگرایی وسیعی میان رویه‌های حسابرسی کمیسیون بورس و اوراق بهادار و حسابرسی شرکت‌های خصوصی به نمایش درآید. در مقایسه با حسابرسان ناشران ثبت‌شده نزد کمیسیون بورس و اوراق بهادار، حسابرسان شرکت‌های خصوصی ترجیح می‌دهند بیشتر در روند تهیه صورت‌های مالی صاحبکاران خود مشارکت داشته باشند.



## بخش دوم. بررسی ادبیات و تعریف خدمات حسابداری

مک نیل (۱۹۶۲) فهرستی از فعالیت‌هایی تهیه کرده است که حسابداری (فعالیت‌های نوشتاری و دفتری) را تشکیل می‌دهند که به‌طور کلی شامل این موارد می‌شود: ثبت در دفتر روزنامه، ثبت در دفتر کل، اصلاحات دفاتر روزنامه و تهیه صورت‌های مالی. این مقاله نظر لایوین (۱۹۶۷) را دنبال می‌کند که وی به مثال‌های حسابداری ذکر شده در سلسله نشریه‌های حسابداری کمیسیون بورس و اوراق بهادار اتکا می‌کند. نشریه حسابداری شماره ۱۲۶ تمامی فعالیت‌هایی را که به‌عنوان خدمات حسابداری موجب خدشه‌دار شدن استقلال حسابرس می‌شود ذکر می‌کند: ثبت دفاتر روزنامه، اصلاح ثبت‌های دفاتر، انتقال به دفتر کل، مغایرت‌گیری و تطبیق حساب‌ها، تعیین طبقه‌بندی حساب‌های هزینه‌ای، نگهداری برخی از حساب‌های دفتر کل، تهیه لیست حقوق مدیران اجرایی و تهیه صورت‌های مالی. این موضوع واضح است که کمیسیون بورس و اوراق بهادار تهیه صورت‌های مالی را به‌عنوان شکلی از خدمات حسابداری در نظر گرفته است. در راستای اهدافی که این مقاله دنبال می‌کند، خدمات حسابداری، شامل تمامی فعالیت‌های ذکر شده در نشریه حسابداری شماره ۱۲۶ در نظر گرفته می‌شود.

با توجه به نشریه حسابداری شماره ۱۲۶، خدمات حسابداری شامل اصلاحات انجام‌شده روزنامه است. هرچند اصلاحات انجام‌شده توسط حسابرس در فرایند حسابرسی که به‌منظور اصلاح اشتباه انجام می‌شود،

به شکل تاریخی به‌عنوان خدمات حسابداری شناخته نمی‌شود. طی فرایند حسابرسی، حسابرس ممکن است یک یا چند اشتباه را کشف و شناسایی کند و آن را در قالب اصلاحات پیشنهادی به مدیران اجرایی صاحبکار اطلاع‌رسانی کند. مدیران اجرایی موظف هستند درباره اصلاح اشتباهات کشف‌شده توسط حسابرس تصمیم‌گیری کنند. در ۲۰ فوریه ۱۹۴۰، ویلیام ورنتز حسابدار ارشد کمیسیون بورس و اوراق بهادار اظهار کرد هنگامی که واحد مورد رسیدگی ثبت‌های اطلاعات لازم برای

تهیه صورت‌های مالی قابل اتکا را انجام نداده است، اصلاحات پیشنهادی حسابرس باعث ورود حسابرس به حوزه خدمات حسابداری می‌شود (کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ۱۹۴۰). با اینکه اصلاحات پیشنهادی حسابرس همچنان احکام استقلال کمیسیون بورس و اوراق بهادار را در دوره زمانی بعد از تصویب لایحه ساربینز- آکسلی (مجلس نمایندگان آمریکا، ۲۰۰۲) نقض نمی‌کند ولی باین‌حال چنین اصلاحاتی ممکن است بیانگر وجود ضعف‌های بااهمیت در کنترل‌های داخلی صاحبکار باشد و



نتیجه آن منجر به اظهار نظر مردود درباره کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی<sup>۱۱</sup> شود (در کسلر، ۲۰۰۵).

## تحقیقات تاریخی قبلی در ارتباط با احکام استقلال حسابرس

تحقیقات تاریخی قبلی در زمینه احکام استقلال حسابرسان آمریکا به شکل محدودی صورت گرفته‌اند و همچنین هیچ‌کدام از آنها توجه خاصی به احکام مرتبط با دیدگاه‌های کمیسیون بورس و اوراق بهادار و انجمن حسابداران رسمی آمریکا در زمینه اجرای هم‌زمان خدمات حسابرسی و حسابداری به صاحبکاران نداشته‌اند. یونکینز (۱۹۸۳) توسعه تاریخی استقلال حسابرس در آمریکا را با تمرکز بر فعالیت‌های انجام‌شده توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار و انجمن حسابداران رسمی آمریکا و فرایند آنها خلاصه می‌کند. اگرچه وی درباره قوانین خدمات غیرحسابرسی به صاحبکاران حسابرسی بحث می‌کند اما توجهی به بحث ویژه خدمات حسابداری ندارد.

نوری و لامباردی (۲۰۰۹) بررسی موضوع استقلال حسابرس را در ویراست ۱۲ «حسابرسی مونتگمری» مدنظر قرار داده‌اند. اگرچه اصول استقلال در اولین ویراست منتشرشده در ۱۹۱۲ مطرح شد اما اصطلاح «استقلال» تا چاپ چهارم که در سال ۱۹۳۴ منتشر شد، ذکر نشد. بحث خدمات حسابداری در متن استقلال حسابرس برای اولین بار در چاپ دهم مشاهده شد که در سال ۱۹۸۷ به انتشار رسید اما این موضوع به بحث تفسیر انجمن حسابداران رسمی آمریکا از بند ۳ تا ۱۰۱ محدود بود و اشاره‌ای به منابع مرتبط به ممنوعیت‌های کمیسیون بورس

و اوراق بهادار در مقابل چنین خدماتی نداشت.

رابرتز (۲۰۱۰) اصول اخلاق حرفه‌ای و استقلال حسابرس را در مجله حسابداری در دهه ۱۹۳۰ مورد بررسی قرار داد. حسابداران عمومی (حسابداران رسمی) را در مواجهه با اهمیت شمول استقلال در آیین رفتار حرفه‌ای براساس یک عقیده کلی که اخلاق را به‌عنوان یک «وضعیت ذهنی» و جدایی‌ناپذیر از شخصیت افراد در نظر می‌گیرد، قرار می‌دهد. به نظر می‌رسد، تهدید بالقوه استقلال که از طریق ارائه خدمات حسابداری توسط حسابرسان به‌وجود می‌آید، در طول دهه ۱۹۳۰ هنوز شناسایی نشده بود و مدنظر قرار نگرفته بود. دارون (۲۰۱۶) معتقد است که کمیسیون بورس و اوراق بهادار تا زمانی که توانست گزارشگری مالی را برای «مدت کوتاهی» قانونی کند، هنوز ارزش استقلال حسابرس را شناسایی نکرده بود.

پرستون و همکاران (۱۹۹۵) آیین رفتار حرفه‌ای سال ۱۹۱۷ انجمن حسابداران آمریکا<sup>۱۲</sup> را با آیین رفتار حرفه‌ای سال ۱۹۸۸ انجمن حسابداران رسمی آمریکا مقایسه کرده‌اند. آیین رفتار حرفه‌ای سال ۱۹۱۷ شامل فقط دو حکم می‌شد: اول اینکه اعضا باید از فعالیت افراد غیرعضو به نام اعضای رسمی جلوگیری کنند و دوم اینکه کمیسیون ارجاع کار ممنوع بود. این موارد نشان می‌دهند که اصطلاح «استقلال» برای اولین بار در آیین رفتار حرفه‌ای سال ۱۹۶۴ استفاده شده است ولی با این حال آنها، مشکل (خطر) خدمات حسابداری ارائه‌شده توسط حسابرس را مورد بحث و بررسی قرار نداده بودند.

## ادبیات خدمات غیرحسابرسی

کمیسیون بورس و اوراق بهادار، خدمات حسابداری را در بند ۲ تصویب‌نامه اس-ایکس به‌عنوان یکی از انواع خدمات غیرحسابرسی شناسایی کرده است (کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ۲۰۲۰). تحقیقات قبلی نیز خدمات حسابداری (دفترداری) را به‌عنوان خدمات غیرحسابرسی که جدا و متمایز از حسابرسی است گزارش کرده‌اند (اشمیت، ۲۰۱۲؛ اشنایدر و همکاران، ۲۰۰۶؛ جنکینز و کراوچیک، ۲۰۰۱؛ لایون، ۱۹۷۶). برای مثال اشنایدر و همکاران (۲۰۰۶) خدمات حسابداری را به‌عنوان یکی از خدمات غیرحسابرسی رایج شناسایی کرده‌اند. تحقیقات قبلی، موضوع خدشه وارد آوردن ارائه خدمات حسابداری را توسط حسابرس به استقلال حسابرس، مورد آزمون قرار داده بودند (جنکینز و کراوچیک، ۲۰۰۱؛ لایون، ۱۹۷۶).

لایون (۱۹۷۶) حسابداران رسمی و استفاده‌کنندگان صورتهای مالی را درباره تأثیر خدمات حسابداری، مورد پیمایش و نظرسنجی قرار داده بود. استفاده‌کنندگان صورتهای مالی براساس اینکه خدمات حسابداری به شکل مشخصی بر استقلال حسابرس خدشه وارد می‌کنند، تقسیم‌بندی شده بودند. تعداد زیادی از حسابداران رسمی مورد مطالعه، معتقد بوده‌اند که چنین خدماتی به استقلال حسابرس خدشه وارد می‌کند. جنکینز و کراوچیک (۲۰۰۱) به این نتیجه رسیدند باوجود اینکه عموم جامعه به خدمات حسابداری ارائه‌شده توسط حسابرس بی‌تفاوت هستند، حسابرسان مؤسسات حسابرسی پنج بزرگ و سایر مؤسسات



حسابرسی (غیر پنج بزرگ) بر این باور هستند که ارائه خدمات حسابداری توسط حسابرسان باعث آسیب رسیدن به استقلال حسابرس می‌شود.

مانز و شرف (۱۹۶۱، ۲۰۶) به حسابرسان هشدار داده بودند که «از هرگونه منافع شخصی که ممکن است باعث شود قضاوت شخصی آنها به شکل ناخواسته در گزارشگری تحت تأثیر قرار گیرد، فارغ از اینکه وضعیت مالی و نتایج عملیات به‌طور منصفانه‌ای ارائه شده باشد یا خیر، مستقل و مبرا باشند». شخصی که طبقه‌بندی حساب‌ها، اطلاعات برای افشا یا واژگانی را که برای توضیحات معاملات در یادداشت‌های توضیحی انتخاب کرده است ممکن است در هنگام ارزیابی شفافیت و کفایت چنین اطلاعاتی، واقع‌بینانه عمل نکند. کمیته اصول بنیادی مفاهیم حسابداری، کنترل حاکم بر جانبداری عامدانه یا غیرعامدانه را به‌عنوان ارزش اصلی عملکرد حسابرسی تلقی کرده است (انجمن حسابداری آمریکا، ۱۹۷۳). تحقیقات پیمایشی نشان می‌دهد که حسابداران رسمی معتقد هستند که تهیه صورت‌های مالی ممکن است توانایی آن فرد را برای ارزیابی واقع‌بینانه این که صورت‌های مالی مزبور به شکل منصفانه‌ای وضعیت مالی واحد مورد رسیدگی (ناشر) را ارائه کرده است یا خیر، خدشه‌دار کند (جنکینز و کراوچیک، ۲۰۰۱؛ لاوین، ۱۹۷۶).

### بخش سوم. ارائه خدمات حسابداری توسط حسابرس

قبل از اینکه کمیسیون بورس و اوراق بهادار در سال ۱۹۳۴ تأسیس شود، ارائه خدمات حسابداری توسط حسابرسان

به صاحبکاران حسابرسی، امری عادی تلقی می‌شد (پرویتز و مرینو، ۱۹۹۸). برای مثال در اوایل سال ۱۹۲۴ زمانی که مؤسسه حسابرسی تاش، نیون و شرکا برای حسابرسی به شرکت فرد استرن و شرکا مراجعه کردند، متوجه شدند که دفاتر روزنامه به مدت حدود هشت ماه به دفاتر کل منتقل نشده‌اند (کپ، ۲۰۱۸). به علت اینکه تا زمانی که دفاتر روزنامه به دفاتر کل منتقل نشوند، حسابرس عملاً نمی‌تواند فرایند حسابرسی را اجرا کند، بنابراین حسابرس چند روز اول را صرف انتقال معاملات و رویدادها از دفاتر روزنامه به دفاتر کل و تهیه تراز آزمایشی کرد. زمانی که شرکت فرد استرن و شرکا در ۲ ژانویه ۱۹۲۵ ورشکست شد، وام‌دهنده آنها، شرکت اولترامیرز از مؤسسه حسابرسی تاش، نیون و شرکا به دلیل قصور، شکایت کرد (بیکر و پرنایس، ۲۰۰۸). اولترامیرز حسابرس را به تقلب و قصور متهم کرد ولی باین حال اقدامی برای اثبات اینکه اجرای خدمات حسابداری باعث خدشه‌دار شدن استقلال حسابرس شده است، صورت نگرفت.

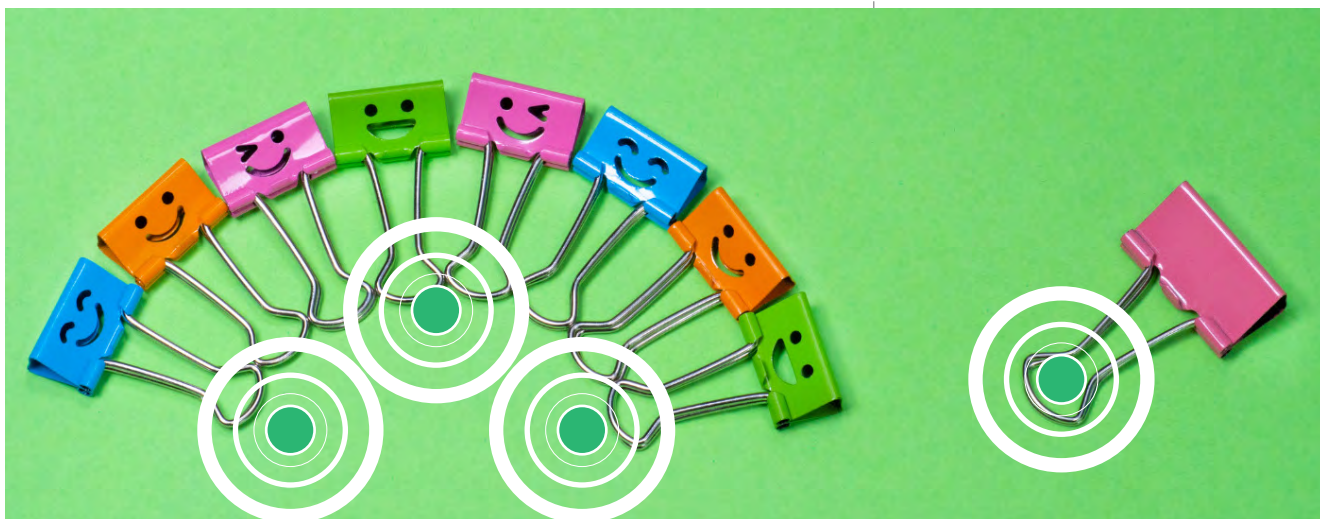
کمیسیون بورس و اوراق بهادار با انتشار نشریه حسابداری شماره ۴۷ در ۲۵ ژانویه ۱۹۴۴ ارائه خدمات حسابداری را توسط حسابرسان ممنوع کرده بود (کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ۱۹۴۴). اگرچه همچنان ارائه خدمات حسابداری به شرکت‌های بخش خصوصی (غیر سهامی عام) صاحبکاران حسابرسی تا امروز ادامه داشته است. طی دهه ۱۹۵۰، تهیه و حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌های کوچک توسط یک حسابرس، امری رایج بود (کری، ۱۹۵۰).

در آن زمان حسابرسان «صورت‌های مالی حسابرسی شده» را براساس موارد دریافت شده از صاحبکاران حسابرسی را که شامل «صورت‌های بانکی باز نشده، چک‌ها، جعبه‌ای پر از صورت حساب‌های فروش، نسخه‌های رونوشت از صورت حساب‌های واریزی و صورت حساب‌های سال گذشته بود»، اجرا می‌کردند (هربرت، ۱۹۵۲، ۶۹۹). پنی و ریکرز (۱۹۸۴) نیز این موضوع را که آن حسابرسان به‌طور معمول در تهیه صورت‌های مالی صاحبکارانشان مشارکت داشته‌اند، تأیید می‌کنند.

در یک نامه توضیحی به کمیسیون بورس و اوراق بهادار در سال ۲۰۰۲، مؤسسات حسابرسی (حسابداران رسمی) کوچک، قانون اجرای خدمات حسابداری به صاحبکاران حسابرسی خود را مورد بحث قرار دادند:

بسیاری از واحدهای اقتصادی کوچک، شامل شرکت‌های سهامی عام، از حسابرسان مستقل خود برای همکاری کردن در فرایند گزارشگری مالی استفاده می‌کنند. چنین همکاری‌هایی می‌تواند در محدوده تهیه پیش‌نویس کامل صورت‌های مالی شامل یادداشت‌های توضیحی یا یادداشت‌های توضیحی خاص یا حتی ویرایش کلمات (نوشتن، چاپ و پیوست کردن) صورت‌های مالی و پر کردن و ثبت رسمی فرم‌های اطلاعاتی قانونی ارائه‌شده توسط صاحبکاران، قرار گیرد (مک نیری ۲۰۰۲).

در نامه‌ای دیگر به کمیسیون بورس و اوراق بهادار توسط سایر مؤسسات حسابرسی (حسابداران رسمی) در سال ۲۰۰۳، موضوع دیگری تحت عنوان آنتظار عمومی» تشریح شد که حسابرسان، فرایند پیش‌نویس‌های صورت‌های مالی



را برای شرکت‌های ثبت‌شده کوچک‌تر، «کنترل» می‌کنند (وست و دروزدیک، ۲۰۰۳).

در اوت ۲۰۱۱، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، بازرسی حسابرسان کارگزاران و معامله‌گران را براساس درخواست قانون «اصلاح وال استریت و حفاظت از مصرف‌کننده» موسوم به قانون «داد-فرنک»، آغاز کرد (نمایندگان مجلس آمریکا ۲۰۱۰، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۲). کارگزاران و معامله‌گران موظفند سالیانه صورت‌های مالی حسابرسی شده را به کمیسیون بورس و اوراق بهادار ارائه کنند. پیش از وضع قانون داد-فرنک، حسابرسی کارگزاران و معامله‌گران به بررسی اجمالی شباهت داشت و تحت نظارت هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام قرار نداشت. بازرسی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام از کارگزاران و معامله‌گران نشان داد که حسابرسان به ارائه خدمات حسابداری به صاحبکاران خود ادامه می‌دهند. در اولین سال برنامه موقت بازرسی هیئت نظارت

بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام از کارگزاران و معامله‌گران، بازرسان در بازرسی از ۲۳ مورد حسابرسی را که توسط تنها ۱۰ مؤسسه حسابرسی اجرا شده بود مشخص کردند که در دو مورد از این حسابرسی‌ها، حسابرس در مراحل تهیه صورت‌های مالی با صاحبکار همکاری داشته است (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۲). متأسفانه این تنها گوشه‌ای از فاجعه بود و درست مانند کوه یخی بود که سر آن هویدا بود. بازرسان، نقض استقلال را به علت ارائه خدمات حسابداری توسط حسابرسان در ۳۷ درصد و ۲۳ درصد موارد به ترتیب در بازرسی‌های سال‌های ۲۰۱۳ و ۲۰۱۴ شناسایی کردند (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۳، ۲۰۱۴).

خارج از محدوده بررسی شده توسط هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام و کمیسیون بورس و اوراق بهادار، خدمات حسابداری ارائه‌شده توسط حسابرسان بسیار فراگیرتر است. حسابرسان به‌طور معمول برای صاحبکاران حسابرسی شرکت‌های خصوصی خدمات

حسابداری نیز ارائه می‌کنند. برای بسیاری از مؤسسات حسابرسی تهیه صورت‌های مالی یکی از رایج‌ترین اشکال خدمات حسابداری ارائه‌شده به صاحبکاران حسابرسی است که معمولاً در حق‌الزحمه حسابرسی لحاظ شده است. بخش چهارم. نظر کمیسیون بورس و اوراق بهادار درباره خدمات حسابداری حسابرس شاید کمیسیون بورس و اوراق بهادار در بدو تأسیس در سال ۱۹۳۴ به اجرای خدمات حسابداری توسط حسابرس توجهی نکرده باشد (دارون، ۲۰۱۶). سخنرانی انجام‌شده در آن زمان توسط ویلیام ورنتر حسابدار ارشد کمیسیون بورس و اوراق بهادار، به مؤسسه حسابداران آمریکا در سپتامبر ۱۹۳۹، نشان‌دهنده مقاومت کمیسیون بورس و اوراق بهادار در مقابل خدمات حسابداری ارائه‌شده توسط حسابرسان در دوران ابتدایی آن است. در آن سخنرانی، ورنتر (۱۹۳۹) اظهار کرده بود که معمولاً حسابرسان، صورت‌های مالی‌ای را حسابرسی می‌کنند که خود، آنها را تهیه کرده‌اند و تهیه صورت‌های مالی نیز، نیازمند تهیه و انتقال دفاتر روزنامه به دفتر کل است. وی در ادامه

اظهار کرده بود که حتی گاهی اوقات صورت‌های مالی تهیه‌شده توسط حسابرسان، بازتاب‌کننده قضاوت حسابرسان از صورت‌های مالی است تا اینکه بازتاب‌کننده قضاوت‌های مدیران شرکت باشد. ورنتز (۱۹۳۹) استدلال کرده بود که در وضعیت‌هایی که حسابرسان از منابع مستند دفاتر روزنامه را تهیه می‌کنند، این امر باید در گزارش حسابرسی ذکر شود؛ هرچند منطبق او در راستای استقلال حسابرسی قرار نمی‌گیرد. در مقابل ورنتز (۱۹۳۹) پیشنهاد کرده بود که استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی باید از چنین وضعیت‌هایی که دفاتر روزنامه در زمان وقوع معاملات، «حالتی که رویدادها باید هنگامی که تازه رخ داده‌اند و اطلاعات آنها احتمالاً با جزئیات در اختیار است ثبت شوند» ثبت نشده‌اند، مطلع باشند.

زمان‌بندی سخنرانی ورنتز به مؤسسه حسابداران آمریکا به شکل غیرعادی با نتیجه «پرونده شرکت اینتر استیت هووژری میلز»<sup>۱۳</sup> در چند ماه قبل از آن در ماه مه ۱۹۳۹ در ارتباط بود. صورت‌های مالی شرکت اینتر استیت هووژری میلز برای سال‌های ۱۹۳۴-۱۹۳۶ به‌طور بااهمیتی به دلیل جعلی بودن دفاتر روزنامه ثبت‌شده توسط ریموند مارین، یکی از کارکنان مؤسسه حسابرسی شرکت، هومز اند داویس (براسور ۱۹۳۹)، نادرست گزارش‌شده بود. مارین دفاتر روزنامه را تهیه و ثبت کرد و وضعیت استاندارد بودن دفاتر را نیز حفظ کرد. مارین در ۱۹۳۱، سرپرست بخش حسابداری و تنها راه ارتباط میان قرارگاه شرکت در نیویورک و مؤسسه حسابرسی واقع‌شده در لنزدیل پنسیلوانیا

بود (هریر و لیش لوپز ۲۰۱۰). مارین در ۸ فوریه ۱۹۳۸ زمانی که مشخص شد که او جمعاً به مبلغ دو هزار دلار چکی را جعل کرده است، از سمت خود برکنار شد. دو روز بعد در تاریخ ۱۰ فوریه ۱۹۳۸ مشخص شد که صورت‌های مالی تهیه‌شده توسط مارین، حاوی تحریف بااهمیتی بوده است. تحریف صورت‌های مالی تهیه‌شده به‌اندازه‌ای بزرگ بود که باعث می‌شد صورت‌های مالی شرکت اینتر استیت هووژری میلز به‌صورت نادرست ارائه شود و کمیسیون بورس و اوراق بهادار در ژوئن ۱۹۳۸ دستور آغاز بازرسی را در رابطه با این موضوع صادر کرد. در دعوی قضائی مربوطه، کمیسیون بورس و اوراق بهادار، به دلیل اینکه مارین به صاحبکار حسابرسی خدمات حسابداری ارائه کرده بود، ادعای مؤسسه هومز اند داویس را مبنی بر اینکه اجرای کار توسط یک حسابرس مستقل اجراء شده است، رد کرد. شاید پرونده شرکت اینتر استیت هووژری میلز باعث جلب توجه حسابدار ارشد کمیسیون بورس و اوراق بهادار بعد از سخنرانی وی در سپتامبر ۱۹۳۹ در خطاب به مؤسسه حسابداران آمریکا شده باشد؛ ورنتز نشریه شماره ۱۳ حسابداری را در فوریه ۱۹۴۰ منتشر کرد و در آن درباره اینکه خدمات حسابداری ارائه شده توسط مؤسسه حسابرسی به شرکت اینتر استیت هووژری میلز در فرایند حسابرسی، خارج از محدوده حسابرسی صورت‌های مالی بوده است، اظهار نظر کرد (کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ۱۹۴۰). ورنتز ادعا کرد، هدف اصلی این است که محدوده دخالت حسابرس در حسابداری باید افشا شود تا استفاده‌کننده از اینکه ناشر به‌منظور تهیه صورت‌های مالی قابل اتکا از





اطلاعات و پرونده‌های مناسب و کافی استفاده نکرده است، آگاه شود. خطر بالقوه استقلال حسابرس که به دلیل ارائه خدمات حسابداری توسط حسابرسان ایجاد می‌شود در یک پاورقی در نشریه حسابداری شماره ۱۳ یادآوری شده است ولی با این حال موضوع استقلال حسابرس به‌وسیله یک گزارش کاملاً واضح در پرونده شرکت اینتر استیت هورزی میلز، مورد بحث و بررسی قرار نگرفت.

ممکن است بعد از نتیجه پرونده شرکت اینتر استیت هورزی میلز درباره مشکل ارائه خدمات حسابداری توسط حسابرس، اختلاف عقیده‌ای میان بخش‌های داخلی کمیسیون بورس و اوراق بهادار شکل گرفته باشد. در حالی که کارمندان اجرایی درباره اینکه آیا عملیات انجام شده در شرکت اینتر استیت هورزی میلز با وجود خدمات حسابداری ارائه شده توسط حسابرس، به‌وسیله یک حسابرس مستقل انجام گرفته است یا خیر، بحث می‌کردند، اداره حسابداران ارشد اظهار کرد که موضوع استقلال حسابرس در این پرونده مورد بحث و بررسی قرار ندارد. به نظر می‌رسد با سخنرانی ورنتز در ژوئن ۱۹۴۰ در کنفرانس محلی در خطاب به انجمن مدیران مالی آمریکا<sup>۱۴</sup>، تمامی اختلاف‌نظرها برطرف شد. ورنتز (۱۹۴۰) در سخنرانی شفاف‌سازی کرد که مدیریت نمی‌تواند مسئولیت تهیه صورت‌های مالی خود را بر عهده حسابرسان قرار دهد شاید بخش اجرایی، حسابدار ارشد را متقاعد ساختند تا نظر آنها را قبول کند. به نظر می‌رسد که ورنتز این دیدگاه جدید را با تمام وجود پذیرفته بود:

در ذهن من، شک عمیقی نسبت به

رعایت الزامات حاکم بر کار حسابداران رسمی مشارکت کننده در تهیه صورت‌های مالی وجود دارد. اگر کار به حسابدار، به‌عنوان یک حسابدار رسمی مستقل نسبت داده شود، بنابراین مسئولیت قانونی واحد تجاری مورد بررسی از این موضوع سلب نخواهد شد. اگر مدیریت فرض کند که به‌وسیله نمایندگی یک مأمور قانونی، می‌تواند وظایف و مسئولیت‌ها را از خود سلب کند، بنابراین الزامات حاکم بر کار حسابدار رسمی مستقل رعایت نشده است. شایان ذکر است که چنین حسابداری نمی‌تواند دو نفر باشد و نیز نمی‌تواند هر دو نقش را ایفا کند (ورنتز، ۱۹۴۰).

کمیسیون در ۲۵ ژانویه ۱۹۴۴ زمانی که نشریه حسابداری شماره ۴۷ منتشر شد، دیدگاه خود را در این زمینه به رسمیت شناخت (کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ۱۹۴۴). نشریه حسابداری شماره ۴۷ درباره پاسخ کمیسیون بورس و اوراق بهادار به تعدادی از وضعیت‌هایی که در آن پرسشی مطرح شده است یا مشکلی شناسایی شده است، ارائه طریق می‌کند. کمیسیون بورس و اوراق بهادار، نشریه حسابداری شماره ۴۷ در پاسخ به پیشنهاد ارائه شده توسط نمایندگان جامعه حسابداران حرفه‌ای در رابطه با این موضوع که دانستن تصمیمات کمیسیون بورس و اوراق بهادار در زمینه استقلال می‌تواند کمک کننده باشد، منتشر کرد. دو وضعیت مطرح شده در سری نشریه حسابداری شماره ۴۷، به خدمات حسابداری ارائه شده توسط حسابرس، اشاره کرده بود. در حالت اول، کارکنان مؤسسه حسابرسی که در تیم عملیات حسابرسی شرکت نداشته‌اند، دفاتر روزنامه را براساس اسناد مرجع ارائه شده توسط

کارکنان واحد مورد رسیدگی، تهیه کردند و به ثبت رساندند. در حالت دوم، حسابرس، جمع دفاتر روزنامه را به دفاتر کل انتقال داده بود و همچنین دفاتر روزنامه اصلاح شده مرتبط با استهلاک، مالیات و سایر پیش‌پرداخت‌ها و هزینه‌های قابل پرداخت را نیز تهیه کرد. کمیسیون بورس و اوراق بهادار معتقد است به استقلال حسابرسان در هر دو وضعیت مذکور خدشه وارد آمده است.

گفته شده است که برای هر حکمی، استثنایی وجود دارد ولی با این حال، احکام ممنوعیت کمیسیون بورس و اوراق بهادار در رابطه با ارائه خدمات حسابداری توسط حسابرس مستقل، هیچ استثنایی وجود ندارد. اگرچه کمیسیون بورس و اوراق بهادار خدمات حسابداری را به‌عنوان آسیبی بر استقلال حسابرس معرفی می‌کند ولی با این وجود این سازمان در برخورد با چنین خدماتی زمانی که عذر موجهی وجود دارد، مخالفت نکرده است. کمیسیون بورس و اوراق بهادار (۱۹۵۸) نشریه حسابداری شماره ۸۱ را در پاسخ به تعدادی از پرسش‌های دریافت شده از حسابداران رسمی در حوزه مرتبط با استقلال، منتشر کرد. نشریه حسابداری شماره ۸۱ دو وضعیت را مثال زده بود که در آن به دلیل موجه بودن وضعیت آنها، کمیسیون بورس و اوراق بهادار با وجود خدمات حسابداری ارائه شده توسط حسابرس، هیچ واکنشی از خود نشان نداده بود. در حالت اول، کنترلر (مدیر مالی) واحد مورد رسیدگی، به شکل غیرمنتظره‌ای در انتهای سال از کار استعفا داد. حسابرس در بستن دفاتر، همکاری داشت ولی از گرفتن تصمیمات مدیریتی خودداری کرد. در حالت دوم، مؤسسه



حسابرسی، بعد از اینکه حسابدار واحد مورد رسیدگی از دنیا رفت، ثبت دفاتر روزنامه و تهیه صورت‌های مالی ماهانه آن شرکت را انجام داد. کمیسیون بورس و اوراق بهادار نظر حسابرس را در رابطه با صورت‌های مالی پذیرفت ولی به مؤسسه حسابرسی پیشنهاد داد تا هر چه سریع‌تر از ادامه ارائه خدمات حسابداری به این شرکت خودداری کند.

می‌توان گفت، عقیده کمیسیون بورس و اوراق بهادار در رابطه با اینکه ارائه خدمات حسابداری باعث خدشه‌دار شدن استقلال حسابرس می‌شود، حداقل از سال ۱۹۴۴ تا الآن تغییری نکرده است. به دلیل پیشرفت و توسعه فناوری‌هایی که باعث گسترش خدمات حسابداری حسابداران عمومی رسمی با بهره‌گیری از داده‌پردازی

الکترونیکی شده بود، دیدگاه کمیسیون بورس و اوراق بهادار در نشریه حسابداری شماره ۱۲۶ که در ۵ ژوئیه ۱۹۷۲ منتشر شد، مورد تأکید قرار گرفت:

کمیسیون بر این عقیده است که یک حسابدار نمی‌تواند به‌طور منصفانه، ثبت‌ها و دفاتری را که خود او برای واحد مورد رسیدگی گردآوری کرده است، حسابرسی کند. عملکرد این خدمات اگر به شکل دستی یا حتی به‌وسیله رایانه‌ها و هر ابزار خودکار دیگری انجام شده باشد، در نهایت باعث می‌شود حسابدار در وضعیتی قرار گیرد که ارزیابی و استدلال وی بر مبنای شواهدی که خود گردآوری کرده است، شکل گیرد (کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ۱۹۷۲).

ماده ۲ آیین‌نامه اس-ایکس، ویژگی‌های حسابرسان را که شامل ضرورت استقلال نیز است، تعیین می‌کند. زمانی که آیین‌نامه اس-ایکس برای اولین بار در فوریه ۱۹۴۰ اجرایی شد، حسابرسان صریحاً از داشتن منافع مالی در واحد مورد رسیدگی و اشتغال در بنگاه صاحبکار به‌عنوان مقام موظف، پذیره‌نویس، عضو هیئت‌امنای، عضو هیئت‌مدیره، کارمند ارشد یا کارمند در واحد مذکور، منع شدند (کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ۱۹۴۰). در سال ۱۹۴۲ ماده ۲ این آیین‌نامه به‌منظور تأکید بر مفهوم «ارتباطات و فعالیت‌های دخیل در تمامی خدمات ارائه‌شده» توسط حسابرسان، مورد بازبینی قرار گرفت ولی باین‌حال هیچ فعالیت مشخصی از جمله خدمات





حسابداری یا تهیه صورت‌های مالی به‌عنوان یکی از مصادیق آسیب‌زننده بر استقلال حسابرس شناسایی نشد (کمیسیون بورس و اوراق بهادار ۱۹۴۲). با این وجود، ممنوعیت ارائه خدمات حسابداری توسط حسابرس همچنان در سخنرانی‌های برگزار شده در کمیسیون بورس و اوراق بهادار و نشریه‌های حسابداری شماره‌های ۱۳، ۴۷، ۸۱ و ۱۲۶ وجود داشت. کمیسیون بورس و اوراق بهادار تصمیم گرفت تا ممنوعیت بلندمدت ارائه خدمات حسابداری توسط حسابرس را زمانی که بازنگری‌های زیادی در سال ۲۰۰۱ انجام داد، در بندهای آیین‌نامه اس-ایکس درج کند (کمیسیون بورس و اوراق بهادار ۲۰۰۱). کمیسیون بورس و اوراق بهادار زمانی آیین‌نامه اس-ایکس را مورد بازنگری قرار داد که دیگر نتوانست فرایند تصویب احکام توسط هیئت استانداردهای استقلال راه مبنی بر احکام مورد نیاز برای اجرای خدمات غیرحسابرسی تحمل کند (جامعه تاریخی کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ۲۰۲۰). می‌توان میانی دیدگاه کمیسیون بورس و اوراق بهادار را در نقل‌قولی از طرح پیشنهادی منتشر شده در سال ۲۰۰۱ به شرح زیر خلاصه کرد:

به دلیل اینکه حسابرس هنگام حسابرسی صورت‌های مالی واحد مورد رسیدگی در جایگاه ارزیابی‌کننده کار مؤسسه حسابرسی قرار می‌گیرد، ارائه خدمات حسابداری به واحد مورد رسیدگی باعث خدشه‌دار شدن استقلال حسابرس می‌شود. حفظ ضرورت واقع‌بینانه بودن ارزیابی کار خود، توسط شخص یا مؤسسه دشوار خواهد بود؛ به‌ویژه این موضوع زمانی درست است که

پیدا کردن یک اشتباه، باعث ایجاد سؤالاتی درباره کفایت خدمات حسابداری ارائه‌شده توسط مؤسسه شود. بنابراین حسابداری یکی از وظایف مدیریت تلقی می‌شود که اجرای آن توسط حسابرس موجب بروز تضاد منافع نامناسبی میان حسابرس و واحد مورد رسیدگی می‌شود (کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ۲۰۰۱). اگرچه ممنوعیت ارائه خدمات حسابداری توسط حسابرس مستقل در آیین‌نامه اس-ایکس تا سال ۲۰۰۱ در نظر گرفته نشده بود ولی این موضوع روشن است که ممنوعیت آن مربوط به دوران قبل از سال ۲۰۰۱ برمی‌گردد. زمانی که کمیسیون بورس و اوراق بهادار برای اولین بار طرح اضافه کردن فهرستی از خدمات ممنوع شامل خدمات حسابداری توسط حسابرس مستقل، به متن آیین‌نامه اس-ایکس در سال ۲۰۰۰ را مطرح کرد، این موضوع صریحاً نشان می‌دهد که ارائه خدمات حسابداری توسط حسابرس مستقل در حال حاضر نیز ممنوع است:

در حال حاضر، اگر حسابرس به واحد مورد رسیدگی یا واحدهای وابسته آن خدمات حسابداری ارائه کند، به

استقلال وی خدشه وارد می‌شود. حکم پیشنهادی بخش "c(4(i)(A)2-01"، دیدگاه خود را این‌گونه ادامه می‌دهد... اگر در فرایند حسابرسی، حسابرس مجبور شود کار حسابداری انجام‌شده توسط مؤسسه حسابداری‌اش را حسابرسی کند، این موضوع سؤال برانگیز خواهد بود که آیا چنین حسابرسی می‌تواند منصفانه و بی‌طرفانه عمل کرده باشد و آیا اینکه یک نفر سرمایه‌گذار معقول می‌تواند باور کند که او بدون غرض‌ورزی و بی‌طرفانه عمل کرده است (کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ۲۰۰۰)؟

زمانی که جورج دبلیو بوش به‌عنوان رئیس‌جمهور ایالات متحده آمریکا، ساربنز-آکسلی را به‌عنوان قانون در تاریخ ۳۰ ژوئیه ۲۰۰۲ امضا کرد، ممنوعیت کمیسیون بورس و اوراق بهادار مبنی بر ارائه هم‌زمان خدمات حسابداری و حسابرسی توسط حسابرس مستقل به شکل قانون درآمد. لذا این قانون (قانون ساربینز آکسلی یا ساکس) ارائه خدمات حسابداری توسط حسابرس مستقل را به‌عنوان یکی از خدمات ممنوعه در نظر می‌گیرد. بنابراین نه‌تنها ارائه خدمات

|   |  |  |
|---|--|--|
| <p>حسابداران رسمی آمریکا در رابطه با ارائه خدمات حسابداری و استقلال حسابرس، به تصویر درآمده است: بخش پنجم، دیدگاه انجمن حسابداران</p> | <p>اقدام غیرقانونی نیز محسوب می‌شود. در جدول ۱ ترتیب زمانی رویدادهای اصلی مرتبط با دیدگاه‌های مربوط به کمیسیون بورس و اوراق بهادار و انجمن</p> | <p>حسابداری به شرکت‌های سهامی عام متقاضی حسابرسی، صرفاً نقض قوانین و مقررات کمیسیون بورس و اوراق بهادار است بلکه علاوه بر آن به‌عنوان یک</p> |
|---|--|--|

### جدول ۱. ترتیب زمانی دیدگاه‌های مربوط به ارائه خدمات حسابداری توسط حسابرس مستقل

|  |                 |
|--|-----------------|
| <p>ویلیام ورتز حسابدار ارشد کمیسیون بورس و اوراق بهادار در سخنرانی خود پیشنهاد کرد که بهتر است اگر حسابرس به واحد مورد رسیدگی خدمات حسابداری ارائه کرده است، این موضوع افشا شود.</p>   | ۲۱ سپتامبر ۱۹۳۹ |
| <p>کمیسیون بورس و اوراق بهادار نشریه حسابداری شماره ۱۳ را منتشر کرد که در آن این موضوع که محدوده دخالت حسابرس در حسابداری شرکت اینتر استیت هوژری میلز فراتر از محدوده مجاز در حسابرسی صورت‌های مالی بوده است.</p>  | ۲۰ فوریه ۱۹۴۰   |
| <p>کمیسیون بورس و اوراق بهادار نشریه حسابداری شماره ۴۷ را با ذکر چند نمونه مشخصی که در آن کمیسیون خدشه‌دار شدن استقلال حسابرس را به‌وسیله خدمات حسابداری نتیجه‌گیری کرده بود، منتشر کرد.</p>   | ۲۵ ژانویه ۱۹۴۴  |
| <p>در گزارشی به شورای انجمن حسابداران آمریکا، کمیته اخلاق حرفه‌ای گزارش کرد که با اجرای خدمات حسابداری ارائه‌شده توسط عضوی از مؤسسه به گروه کوچکی از واحدهای مورد رسیدگی که فاقد حسابدار (دفتردار) تمام‌وقت بوده‌اند مخالفتی نداشته است، این کمیته اضافه کرد که این موضوع در گزارش حسابرس افشاشده است.</p>           | ۳۱ اکتبر ۱۹۴۹   |
| <p>در مقاله‌ای از مجله حسابداری، کارمن جی بلوگ (۱۹۵۰) گزارش کرد که کمیته اخلاق حرفه‌ای انجمن حسابداران آمریکا، بر این باور است که افشای ارائه خدمات حسابداری توسط حسابرس در گزارش حسابرسی دیگر ضروری نیست. در مقابل حسابرسان می‌توانند با به‌کارگیری قضاوت حرفه‌ای خود در مورد افشا یا عدم افشا تصمیم‌گیری کنند.</p> | دسامبر ۱۹۵۰     |
| <p>کمیسیون بورس و اوراق بهادار نشریه حسابداری شماره ۸۱ به‌منظور تأکید بر ممنوعیت کلی ارائه خدمات حسابداری توسط حسابرس مستقل، منتشر کرد که البته این ممنوعیت برای وضعیت‌هایی که عذر موجهی داشتند، مجاز بود.</p>   | ۱۱ دسامبر ۱۹۵۸  |
| <p>کمیسیون بورس و اوراق بهادار نشریه حسابداری شماره ۱۲۶ به‌منظور تأکید بر ممنوعیت خدمات حسابداری منتشر و آن را بر وضعیت‌های جدیدی که به علت پیشرفت فناوری ایجاد شده بودند، اعمال کرد.</p>  | ۵ ژوئیه ۱۹۷۲    |
| <p>این تاریخ، تاریخ لازم‌الاجرا شدن آیین رفتار حرفه‌ای بازنگری شده انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۱۹۷۲) است. بیانیه بازنگری شده شامل تفسیر ۳-۱۰۱ است که در آن چهار تدبیر ایمن‌ساز برای استقلال حسابرس در وضعیت‌هایی که خدمات حسابداری ارائه می‌شود، مطرح شده است.</p>  | ۱ مارس ۱۹۷۳     |
| <p>این تاریخ، تاریخ لازم‌الاجرا شدن بازنگری تفسیر ۳-۱۰۱ به‌منظور ارائه نمونه‌های مشخصی از وضعیت‌هایی که خدمات حسابداری باعث خدشه‌دار شدن یا نشدن استقلال می‌شود، است. این بازنگری‌های صورت گرفته در آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا تجدیدنظر شده (۲۰۰۰) منتشر شده است.</p>                            | ۳۱ مه ۱۹۹۹      |
| <p>کمیسیون بورس و اوراق بهادار ممنوعیت‌های جاری مبنی بر خدمات حسابداری ارائه‌شده توسط حسابرس را به بند ۲ مقررات اس-ایکس اضافه کرد.</p>   | ۵ فوریه ۲۰۰۱    |
| <p>رئیس‌جمهور وقت (جورج دبلیو بوش)، تصویب‌نامه ساربینز-آکسلی ۲۰۰۲ را به قانون تبدیل کرد. درنهایت، ممنوعیت درازمدت کمیسیون بورس و اوراق بهادار مبنی بر ارائه هم‌زمان خدمات حسابداری و حسابرسی، به شکل قانون درآمد.</p>  | ۳۰ ژوئیه ۲۰۰۲   |





رسمی آمریکا در رابطه با ارائه خدمات حسابداری توسط حسابرس

اهمیت استقلال حسابرس بسیار پیش از وضع قانون اوراق بهادار سال‌های ۱۹۳۳ و ۱۹۳۴ شناسایی شده بود. هم‌زمان با گسترش شکاف میان مالکیت و مدیریت در دوره تاریخی پیش‌رونده (دهه‌های ۱۸۹۰ الی ۱۹۲۰)، جامعه به ارزش حسابرسان مستقل پی برد (پرویتز و مارینو، ۱۹۹۸). پیش از تصویب قانون اوراق بهادار اگرچه این موضوع نه تنها در مسیر رسمی استانداردهای مربوط به حسابداری و حسابرسی بسیار اندک بود بلکه در مقایسه با استقلال حسابرس نیز اقدام کوچکی تلقی می‌شد. انجمن حسابداران آمریکا که سابق بر انجمن حسابداران رسمی آمریکا بود، احکام مربوط به آیین رفتار حرفه‌ای خود را در تاریخ ۹ آوریل ۱۹۱۷ تصویب کرد (انجمن حسابداران آمریکا، ۱۹۱۷). احکام آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران آمریکا در سال‌های بعدی به دفعات به‌روزرسانی شد ولی با این حال، موضوع استقلال حسابرس تا زمانی که در تاریخ ۲۰ اکتبر ۱۹۴۱ مورد تجدیدنظر قرار گرفت، مطرح نشده بود (انجمن حسابداران آمریکا، ۱۹۴۲). در واقع، شورای انجمن حسابداران آمریکا طرح پیشنهادی ارائه‌شده در سال ۱۹۳۲ را به‌منظور جلوگیری از اشتغال حسابرسان در واحد مورد رسیدگی به‌عنوان کارمند ارشد یا عضو هیئت‌مدیره، نپذیرفت (کری، ۱۹۷۰). اصطلاح «استقلال» برای اولین بار در آیین رفتار حرفه‌ای سال ۱۹۶۴ استفاده شد (پرستون و همکاران، ۱۹۹۵). نسخه اکتبر ۱۹۴۱ آیین رفتار حرفه‌ای

انجمن حسابداران آمریکا، اعضای خود را از اظهارنظر درباره صورت‌های مالی شرکت‌های سهامی عامی که در آن دارای منافع مالی قابل توجهی بودند، منع کرده بود. اعضا تا زمان تجدیدنظر آیین رفتار حرفه‌ای (که از ۱ ژانویه ۱۹۶۴ لازم‌الاجرا بود) مجاز بودند تنها در شرکت‌های غیرسهامی عام منافع مالی داشته باشند (ناشناس، ۱۹۶۲). آیین رفتار حرفه‌ای بازنگری شده دو نمونه از وضعیت‌هایی را که اعضا در آن مستقل از واحد مورد رسیدگی تلقی نمی‌شدند بیان کرده بود که یکی، داشتن منافع مالی در واحد مورد رسیدگی و دیگری اشتغال در واحد مورد رسیدگی تحت عنوان «مقام موظف، پذیره‌نویس، عضو هیئت‌امنای، عضو هیئت‌مدیره، کارمند ارشد یا کارمند» بود (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۶۴). آیین رفتار حرفه‌ای بازنگری شده مذکور، درباره ارائه خدمات مشاوره‌ای به مدیریت واحد مورد رسیدگی نیز بحث کرده بود.

ماده ۱۲ آیین رفتار حرفه‌ای، به اعضا هشدار می‌داد که اگر آنها تصمیماتی اتخاذ کنند که باعث تأثیرگذاری بر وضعیت مالی یا سودآوری واحد مورد رسیدگی شود، ممکن است بر استقلال آنها خدشه وارد شود. ماده مذکور درباره اینکه چگونه تصمیمات مبتنی بر خدمات حسابداری ممکن است نحوه گزارش وضعیت مالی یا نتایج عملیات واحد مورد رسیدگی را تحت تأثیر قرار دهد، بحثی نکرده بود.

در حالی که آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا تا سال ۱۹۷۲ به مشکل (خطر) خدمات حسابداری ارائه‌شده توسط حسابرس، بحثی به میان نیاورده بود ولی می‌توان ادعا کرد این مشکل خیلی قبل‌تر از این تاریخ ایجاد شده بود. برای مثال، کری (۱۹۴۶) به این موضوع اشاره کرده بود که حسابرسان شرکت‌های کوچک و خصوصی می‌توانند خدمات حسابداری نیز ارائه کنند. او ادعا کرده بود کسی

که به‌طور پیوسته دفاتر روزنامه را تهیه و ثبت می‌کند یا کسی که به شکل مستقیمی در سرپرستی و کنترل عملیات حسابداری یک واحد تجاری نقش داشته باشد نمی‌تواند از آن واحد مذکور مستقل عمل کند. کری (۱۹۴۶)، بین وضعیتی که در آن کسی تمام مسئولیت حسابداری را بر عهده می‌گیرد در مقایسه با وضعیتی که حسابرس تنها مشاوره عمومی حسابداری ارائه می‌کند، تمایز قائل شده بود.

کمیته اخلاق حرفه‌ای در گزارش خود در سال ۱۹۴۹ به شورای انجمن حسابداران آمریکا درباره پرسشی که محتوای آن شامل خدمات حسابداری ارائه‌شده توسط حسابرس بود، بحث کرده بود (انجمن حسابداران آمریکا، ۱۹۴۹). یکی از اعضای انجمن توضیح داد که واحدهای مورد رسیدگی او به علت کوچک بودن اندازه

آنها، توانایی به‌کارگیری یک حسابدار تمام‌وقت را نداشته‌اند درحالی‌که واحد مورد رسیدگی مزبور برای ارائه صورتهای مالی حسابرسی شده خود به بانکدارها و شرکتهای اعتباردهنده خود، به حسابرسی نیاز داشتند. کمیته به دلیل اینکه موضوع مذکور در صورتهای مالی مورد استفاده کاربران، افشاشده بود، با این وضعیت مخالفتی نکرده بود. زمانی که مشخص شد اعضا، می‌توانند بر مبنای تشخیص اینکه آیا مشارکت آنها در حسابداری واحد مورد رسیدگی افشا می‌شود یا خیر، قضاوت کنند. کمیته اخلاق حرفه‌ای کمتر از یک سال بعد، از الزامات مربوط به افشای چنین اطلاعاتی عدول کرد (بلوگ، ۱۹۵۰). در ادامه، کمیته به این نتیجه رسید که به‌عنوان یک حکم کلی، افشای چنین اطلاعاتی ضروری نیست.

در طول همان دورانی که کمیته اخلاق حرفه‌ای درحال تعمق و بررسی موضوع اجرای خدمات حسابداری به واحدهای مورد رسیدگی توسط حسابرس بود، مقاله‌ای در مجله حسابداری منتشرشده بود که درحالی‌که به ممنوعیت کمیسیون بورس و اوراق بهادار مبنی بر ارائه خدمات حسابداری اشاره کرده بود، درباره مزایای چنین خدماتی نیز بحث‌هایی را ارائه کرده بود (کری، ۱۹۴۹). به‌طور خلاصه، نویسنده مقاله مذکور ادعا می‌کرد که حسابداری (دفترداری) یک خدمت فنی عادی است، حسابرس همچنان به اجرای عملیات حسابرسی ادامه می‌دهد و حسابرس در استخدام واحد مورد رسیدگی قرار نگرفته است. در پاسخ به فراخوان ارائه نظر نسبت به این مقاله، یک مقام ذیصلاح درباره عدم درک علت اینکه



چرا حسابرسان نباید به واحدهای مورد رسیدگی خود خدمات حسابداری ارائه کنند، اظهار نظر کرد (مادریا، ۱۹۵۰). ایشان ادعا می‌کردند که حسابداری صرفاً یک «فرایند مکانیزه شده» است و مزایای زیادی را در اختیار حسابرس قرار می‌دهد. برای مثال، حسابرسی که حسابداری نیز انجام می‌دهد می‌تواند تمامی معاملات را به جای بررسی صرف نمونه‌ای از آنها، زیر نظر داشته باشد. در آخر، خدمات حسابداری فرصت مناسبی برای آموزش کارکنان تازه استخدام شده حسابرسی نیز فراهم می‌آورد. وی تأکید کرده بود زمانی که حسابرس، تهیه و ثبت دفاتر روزنامه را بر عهده داشته باشد، به دلیل اینکه این عملیات احتمالاً فاقد اشتباه هستند، کارایی (اثربخشی) حسابرسی نیز افزایش خواهد یافت.

تا سال ۱۹۷۲ زمانی که آیین رفتار حرفه‌ای مورد بازنگری قرار گرفت، انجمن حسابداران رسمی آمریکا صریحاً مطلبی درباره ارائه خدمات حسابداری توسط حسابرس مستقل بیان نکرده بود. پروژه بازنگری آیین رفتار حرفه‌ای از سال ۱۹۶۸ در پاسخ به افزایش تعداد حسابداران حرفه‌ای، افزایش پیچیدگی جامعه و انتظارات عمومی، آغاز شد (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۷۲). انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۱۹۷۲) در کنار آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای، تفاسیر احکام آیین‌نامه را نیز منتشر کرد که هدف گزارش شده آن «ارائه راهنمایی برای دامنه و کاربرد» احکام آن بود. تفسیر ۱۰۱-۳، با رعایت ۴ شرط، به اعضا اجازه داد تا به ارائه خدمات حسابداری ادامه دهند. اول اینکه

حسابرس نمی‌تواند هیچ‌گونه وابستگی خویشاوندی یا تضاد منافی با واحد مورد رسیدگی که موجب خدشه‌دار شدن درستکاری و بی‌طرفی (واقع‌بینی) او شود، داشته باشد. دوم اینکه واحد مورد رسیدگی موظف است مسئولیت خود را در قبال صورت‌های مالی بپذیرد. سوم اینکه حسابرس نمی‌تواند به‌عنوان یک کارمند یا مدیریت شرکت رسیدگی شونده، اشتغال داشته باشد. در آخر نیز، حسابرس موظف است تمامی فرایندهای حسابرسی را بر مبنای استانداردهای عمومی پذیرفته شده حسابرسی (استانداردهای حسابرسی) اجرا کند. به عبارتی حسابرس نباید برخی از روش‌های حسابرسی را به دلیل دانش و شناختی که از عملکرد خدمات حسابداری کسب کرده است، حذف کند.

در ادامه روند نتیجه‌گیری بحث‌ها به‌منظور دریافت مجوز برای ارائه خدمات حسابداری به واحد مورد رسیدگی توسط حسابرس مستقل، کمیته اخلاق حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا به این دیدگاه رسید که حسابداری عمدتاً یک «فرایند مکانیکی» است و باعث فروکاستن نقش قضاوت در ثبت معاملات خواهد شد: هنگامی که یک عضو، به شکل دستی یا خودکار، خدمات حسابداری را اجرا می‌کند، این ابهام ممکن است ایجاد شود که اجرای چنین خدماتی باعث خدشه‌دار شدن استقلال وی می‌شود یا خیر. به طوری که اجرای این نوع خدمات حسابداری اولیه موجب شوند تا حسابرسی او از دقت فنی کمتری برخوردار باشد یا قضاوت حسابداری او در ثبت معاملات، ممکن است به‌نوعی

در مقایسه باحالتی که قضاوت براساس ارتباط با حسابرسی بعدی گرفته می‌شود، کمتر قابل اتکا باشد.

اعضا، توانمند هستند و به‌خوبی، اجرای فنون کنترل‌کننده دقت مکانیکی را آموخته‌اند و البته اجرای عملیات نگهداری سوابق، نباید هیچ تأثیری بر کاربرد این فنون داشته باشد. با توجه به قضاوت حسابداری، اگر شخص ثالثی به قضاوت یکی از اعضا در اجرای حسابرسی او اطمینان داشته باشد، این موضوع دشوار است که ادعا کنیم، آنها زمانی که همین قضاوت‌ها در فرایند تهیه سوابق اصلی حسابداری اعمال کرده‌اند، اطمینان کمتری به آنها وجود دارد (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۷۲).

به‌عبارت‌دیگر، حرفه حسابداری بر این عقیده است که اشخاص ثالث باید نسبت به‌صورت مالی حسابرسی شده توسط حسابرسی که خود، آنها را تهیه کرده است در مقایسه با صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط یک حسابرس که مستقل از تهیه آن صورت‌ها باشد، اطمینان یکسانی داشته باشند. دیدگاه حرفه در سال ۱۹۷۲ در مقایسه با دیدگاه آن در سال ۱۹۳۲ که توسط کول ای. اچ. کارتر، رئیس وقت جامعه حسابداران رسمی نیویورک در گزارش وی به مجلس سنای پول و بانکداری ایالات‌متحده در تاریخ شنبه، ۱ آوریل ۱۹۳۳ انجام شده بود، تفاوت چشمگیری دارد (مجلس سنای ایالات‌متحده، ۱۹۳۳، ۵۸). کارتر در گزارش خود، درحالی‌که استدلال می‌کرد، حسابداران رسمی باعث ارائه واقع‌بینانه گزارشگری مالی می‌شوند، بر شایستگی‌های بالاترین مقام مالی (مدیر



مقایسه با حسابرس دارد، حسابرس باید صورت‌های مالی را برای مدیریت تشریح کند تا آنها بتوانند این شرط را برآورده کنند.

در سال ۲۰۰۰، تفسیر ۱۰۱-۳ آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا، به‌منظور ارائه راهنمایی‌های اضافی به حسابرسان برای ارائه خدمات حسابداری، ارتقا پیدا کرد (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۲۰۰۰). برای مثال، به اعضا هشدار داده شده بود که مراقب باشند، نباید برای واحد مورد رسیدگی، عملیات مدیریتی انجام دهند یا برای آنها تصمیمات مدیریتی اتخاذ کنند. همچنین به اعضا پیشنهاد شده

آمریکا (۱۹۸۵) واحدهای غیرسهامی عام کوچک‌تر، معمولاً به دلیل اینکه در به‌کارگیری یک واحد حسابداری متخصص سرمایه‌گذاری نکرده بودند، در نتیجه از حسابرسان خود انجام خدمات حسابداری را تقاضا می‌کردند. این موضوع نشان می‌داد که استقلال حسابرسی که اجرای فرایند ثبت سوابق حسابداری و تهیه صورت‌های مالی واحد مورد رسیدگی را برعهده گرفته است، در صورتی حفظ خواهد شد که مدیریت «مسئولیت خود را در قبال آنها پذیرفته باشد» (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۸۵). از آنجایی که مدیریت به شکل قابل توجهی دانش حسابداری کمتری در

شرکت نیز تأکید کرد. کول کارتر با این موضوع که تهیه صورت‌های مالی باید به حسابداران رسمی واگذار شود مخالفتی نداشت اما در مقابل، از جداسازی (تفکیک) تهیه صورت‌های مالی و حسابرسی صورت‌های مالی پشتیبانی کرد اما این موضوع طعنه‌آمیز است که ۴۰ سال بعد از آن، انجمن حسابداران رسمی آمریکا نتیجه‌گیری کرد این جداسازی ضرورتی ندارد.

در دهه ۱۹۸۰، حسابرسان به واحدهای متقاضی حسابرسی غیرسهامی عام خود، خدمات حسابداری ارائه کردند. در یک تحقیق انجام‌شده در رابطه با فرایند حسابرسی، انجمن حسابداران رسمی



منبع

1- Keyser, John D.2020. A Historical Assessment of a Key Auditor Independence Policy: Auditing Your Own Work, ACCOUNTING HISTORIANS JOURNAL, Vol. 47, No. 2, December, pp. 11–20.

وحید منتی: استادیار حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، دانشکده مدیریت و حسابداری، گروه حسابداری، تهران، ایران  
محمد رضا بابائی: دانشجوی کارشناسی مدیریت مالی، دانشگاه شهید بهشتی، دانشکده مدیریت و حسابداری، گروه حسابداری، تهران، ایران.



اعلامیه‌های رسمی است که توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا (SEC) منتشر می‌شوند. این نشریه‌ها روش‌های حسابداری و حسابرسی را در اختیار حسابداران قرار می‌دهند تا در گزارش‌های ثبت شده در SEC اجرا شوند. این نشریه‌ها شامل دستورالعمل‌ها و قوانین مربوط به جنبه‌های مختلف حسابداری شرکتی مانند رویه‌های حسابرسی، دستورالعمل‌های افشا و تکمیل اسناد و صورتها برای شرکت‌های سهامی عام است. انتشار این نشریه‌ها توسط SEC به‌عنوان وسیله‌ای برای کمک به اصلاح مستمر الزامات و اصول حسابداری در پاسخ به مسائل گزارشگری مالی صادر می‌شود. اولین نشریه در ۱ آوریل ۱۹۳۷ منتشر شد. SEC اولین نسخه را در پاسخ به مفاهیم متفاوت و مبهم رایج در میان حسابداران شاغل در آن زمان منتشر کرد. در نتیجه ابهام داده‌های مالی که توسط شرکت‌های سهامی عام به قانونگذار (تنظیم کننده) و عموم سرمایه‌گذاران گزارش می‌شد، SEC به دنبال ارائه راهنمایی در مورد آنچه که باید در نظر گرفته شود و آنچه که به‌عنوان یک قانونگذار آن را به‌عنوان رویه حسابداری صحیح می‌داند، صادر کرد (مترجم).

- 6 . Accounting Series Release
- 7 . Non-audit services (NAS)
- 8 . American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
- 9 . independence rules
- 10 . Krawczyk
- 11 . internal controls over financial reporting (ICFR)
- 12 . American Institute of Accountants (AIA)
- 13 . e Interstate Hosiery Mills case

بود که در قرارداد حسابرسی، تعیین مسئولیت مدیریت در قبال صورت‌های مالی مشخص شود. به‌علاوه اینکه این تفسیر، درباره فعالیت‌هایی که باعث می‌شوند استقلال حسابرس به خطر بیفتد، مثال‌هایی را نیز ارائه کرده بود. چنین فعالیت‌هایی (فعالیت‌های خدشه‌دار کننده استقلال) شامل تهیه اسناد مرجع و سرپرستی کارکنان واحد مورد رسیدگی است. از همه مهم‌تر، خدمات ویژه‌ای که باعث خدشه‌دار شدن استقلال نمی‌شوند، با توجه به تفسیر مذکور، شامل ثبت معاملات کدگذاری شده در دفاتر کل و تهیه صورت‌های مالی براساس ترازهای آزمایشی ارائه‌شده توسط واحد مورد رسیدگی می‌شد. به‌روزرسانی راهنمای مذکور در سال ۲۰۰۰ اساساً تا به امروز تغییری نداشته است. البته در قالب خطرها و تدابیر ایمن‌ساز، آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا به حسابداران در زمینه ارائه خدمات حسابداری به واحدهای غیرسهامی عام اجازه می‌دهد. خدمات مجاز، مثل انتقال دفاتر روزنامه، تهیه اصلاح حساب‌ها، پردازش پرداختی‌ها و تهیه صورت‌های مالی است (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۲۰۱۸). ■

پی‌نوشت‌ها:

1. The Committee on Basic Auditing Concepts
2. American Accounting Association (AAA)
3. objectively
4. Securities and Exchange Commission (SEC)
- ۶ . سلسله نشریه‌های حسابداری (ASRS)