



پیشرفت گزارش حسابرسی استاندارد در ایالات متحده: شکل، دامنه و توجه دوباره به کشف تقلب

پژوهش‌های مالی و حسابرسی
رتال جامع علوم انسانی

ارائه می‌شود. از آنجایی که «تنها خروجی قابل مشاهده فرآیند حسابرسی برای سرمایه‌گذاران گزارش حسابرس است (Carcello 2012, 22)»، بسیار مهم است که گزارش در ارتباط بین حسابرس از یکطرف و گیرندگان گزارش از طرف دیگر هیچ شکافی باقی نگذارد (Asare and Wright 2012). به‌جز بحث در مورد مسائل عمده

مقدمه

ارزش اطلاعات حسابداری منتشرشده از اطمینان‌بخشی حسابرسان مستقل به عموم سرمایه‌گذاران بر اساس ارزیابی صورتهای مالی به دست می‌آید. این اطمینان‌بخشی از طریق گزارش حسابرسی همراه با صورتهای مالی منتشرشده (کمیسیون بورس و اوراق بهادار SEC)

نویسندگان:

گانش ام پاندیت - سی ریچارد بیکر

ترجمه:



فاطمه شیخلر



وحید منتی



اجرای حسابرسی صورت‌های مالی و نیاز به اطلاعات بهتر و بیشتری از حسابرسان انجام می‌شد. با گذشت زمان تغییرات تحت تأثیر رخدادهای مکرر موارد تقلب‌های مالی شرکتی بزرگ و فزاینده قرار گرفت، جایی که حسابرسان در انجام نقش خود به‌عنوان ناظر شرکت ناکام مانده بودند؛ بنابراین نیاز به نظارت بر حرفه حسابرسی توسط هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB) ایجاد شد. هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام از زمان ایجاد خود، نقش فعالی در اصلاح گزارش حسابرسی ایالات متحده ایفا کرده اند و مهم‌ترین سهم آن در این زمینه نسخه کنونی گزارش حسابرسی استاندارد است.

با توجه به اهمیت گزارش حسابرسی در چارچوب کلی گزارشگری مالی و دگرگونی چشمگیر گزارش حسابرسی استاندارد طی چندین دهه گذشته، در این مقاله به ردیابی سیر تحول گزارش حسابرسی در ایالات متحده از زمان پیدایش که تقریباً ۲۰۰ سال پیش تا آخرین نسخه آن می‌پردازیم که توسط هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در ژوئن ۲۰۱۷ تصویب شد و توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار در اکتبر ۲۰۱۷ تأیید شد.

نویسندگان دریافتند گزارشی که در ابتدا برای برقراری ارتباط با نتایج بررسی سوابق حسابداری و کشف احتمال تقلب ایجاد شده، تغییرات قابل توجهی در محیط گزارشگری مالی ایالات متحده داشته است. این واکنش سریع حرفه حسابرسی در زمانی که به نظر می‌رسید، در هدایت خود در این زمینه عقب‌مانده است برای جلوگیری از مداخله دولت

یا انتشار قوانین رسمی توسط نهادهای معتبری بوده است.

پژوهش‌های نسبتاً زیادی، در مورد تحول گزارشگری مالی و پیشرفت گزارش حسابرسی در ایالات متحده انجام شده بود که نمونه‌ای از کارهای قبلی در پیوست الف ارائه شده است. همان‌طور که در پیوست الف مشاهده می‌شود، برخی از پژوهشگران فقط به پیشرفت گزارش حسابرسی در ایالات متحده اشاره کرده‌اند.^۱

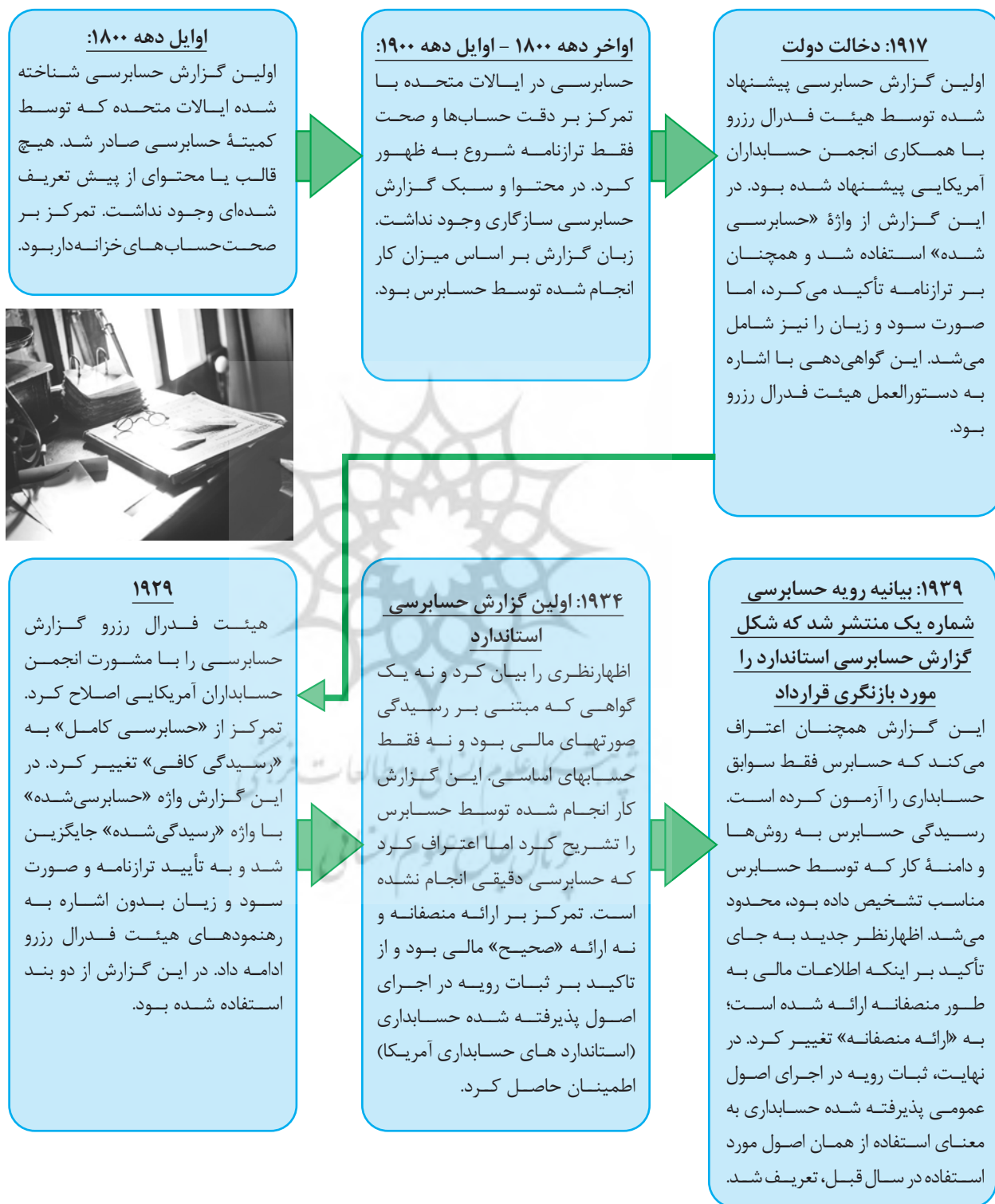
دیگران سال‌های اولیه تکامل گزارش حسابرسی ایالات متحده را مورد بحث قرار داده‌اند و عمدتاً بر قرن نوزدهم^۲ و اوایل قرن بیستم تمرکز کرده‌اند^۳ و تحلیل خود را با بازنگری در گزارش حسابرسی استاندارد در اواخر دهه ۱۹۸۰ به پایان رسانده‌اند^۴. اگرچه بین چند مورد از کارهای قبلی و مطالعه فعلی همپوشانی وجود دارد ولی هیچ‌یک از پژوهش‌های قبلی تکامل گزارش حسابرسی ایالات متحده را برای بازه زمانی تحت پوشش مطالعه فعلی پوشش نمی‌دهند. در این مقاله به رویدادها و ادبیات بازنگری شده گزارش حسابرسی استاندارد و افزودن اعتبار به حسابرسی صورت‌های مالی با هر تغییر قابل توجهی در بازه زمانی یک قرن می‌پردازیم.

همچنین این مقاله نقشی را که هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در تقویت گزارش حسابرسی استاندارد در دو دهه گذشته ایفا کرده، پرداخته است. این امر ابتدا از طریق بحث در مورد استانداردهای حسابرسی شماره ۱، ۲، ۵ و ۵ و سپس از طریق استاندارد حسابرسی ۳۱۰۱ نشان داده شده است که توسط پژوهش‌های قبلی مرتبط با این موضوع قابل درک نیست زیرا قبل از پیشرفت گزارش حسابرسی استاندارد انجام شده

حسابرسی انتظار می‌رود؛ گزارش حسابرسی مطابق با استانداردهای امروزی که واژگان استفاده در آن تفاوت نسبتاً کمی با واژگان استفاده شده توسط اکثر حسابداران رسمی در ایالات متحده داشته باشد همین موضوع باعث از بین رفتن شکاف ما بین حسابرس و گیرندگان گزارش می‌شود.

بررسی سیر تحول گزارش حسابرسی نشان می‌دهد که تحت تأثیر نیازهای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی بوده است و همواره به دنبال اطلاعات قابل اتکاتری از حسابرسی بوده است. در ابتدا، تغییرات در گزارش حسابرسی به دلیل درک نهادهای نظارتی ایالات متحده مبنی بر وجود تنوع غیرضروری در نحوه

شکل ۱- جدول زمانی تکامل گزارش حسابرسی در ایالات متحده آمریکا



ادامه شکل ۱- جدول زمانی تکامل گزارش حسابرسی در ایالات متحده آمریکا

دهه ۱۹۷۰: بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۲

بیانیه استاندارد حسابرسی شماره دو عبارت «گزارش حسابرسی استاندارد» را به جای عبارت قبلی «گزارش فرم کوتاه حسابدار رسمی» جایگزین کرد.



بیانیه رویه حسابرسی ۲۴: ۱۹۴۸

گزارش حسابرسی استاندارد تجدید نظر شده به اصول عمومی پذیرفته شده حسابرسی اشاره کرد که اکنون به وضوح تعریف شده است، بنابراین نیازی به استفاده از عبارت «در صورت اعمال در شرایط قابل اجرا» را از بین برد. علاوه بر این، گزارش حسابرس استاندارد «عدم حسابرسی دقیق تراکنش‌ها» را حذف کرد، بنابراین خواندن بند دامنه رسیدگی ساده‌تر از قبل شد. حسابرس همچنین باید بیان می‌کرد که روش‌های ارزیابی در شرایط موجود ضروری تلقی می‌شوند و نه فقط آن‌طور که مناسب تشخیص داده می‌شوند.

بیانیه رویه حسابرسی پنج: ۱۹۴۱

در پاسخ به اصلاحیه کمیسیون بورس اوراق بهادار به قانون ۲-۰۲ آیین نامه S-X، گزارش حسابرسی استاندارد به استانداردهای عمومی پذیرفته شده حسابرسی در شرایطی که در این شرایط قابل اجرا است؛ اشاره کرد. با این حال هیچ شفافیتی در مورد آنچه که اصول عمومی پذیرفته شده حسابرسی را تشکیل می‌دهد؛ وجود نداشت. همچنین قرار بود گزارش حسابرسی استاندارد به صورت دستی تاریخ گذاری و امضا شود و صورت‌های مالی تحت پوشش گزارش مشخص شود. در این نسخه هیچ اشاره و ارجاعی در گزارش به کشف تقلب نشده بود.

۲۰۰۳: هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام استاندارد حسابرسی شماره یک را منتشر کرد

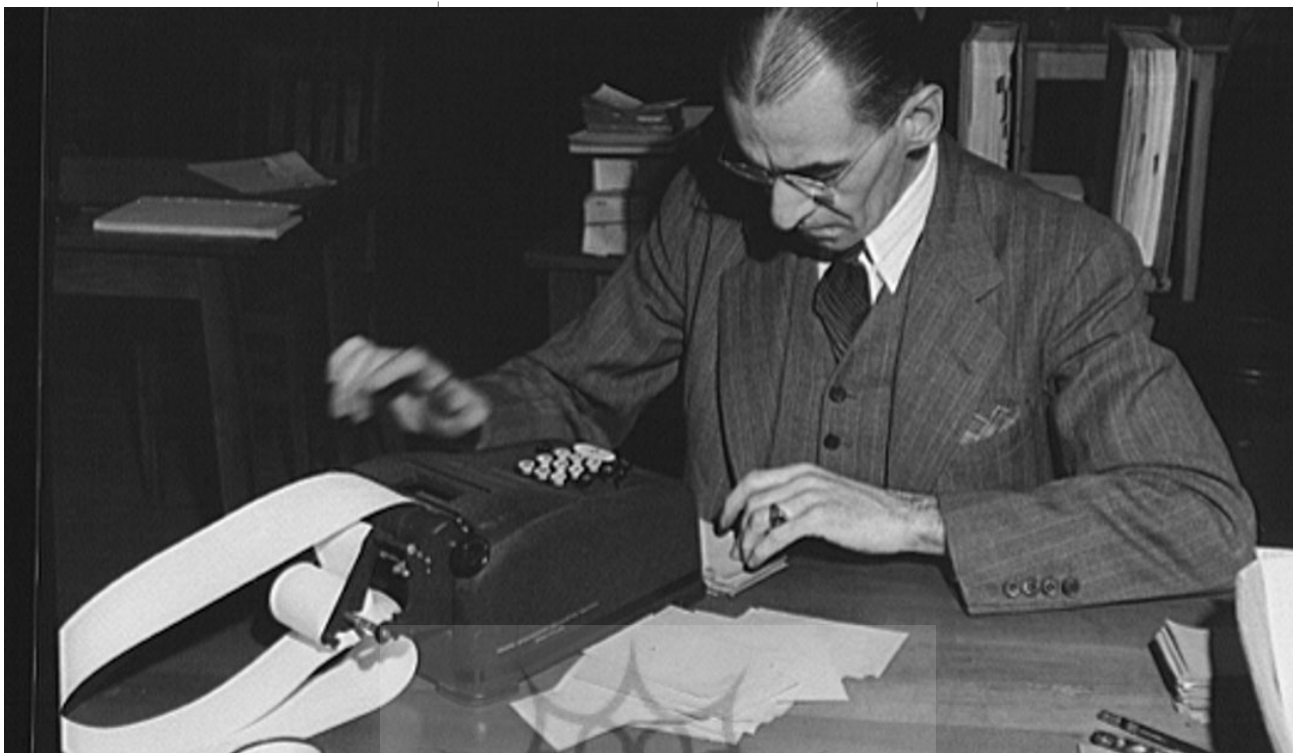
اصلاح اولیه گزارش حسابرسی استاندارد جدید این بود که بند دوم مرجع استانداردهای حسابرسی پذیرفته شده عمومی را با ارجاع به استانداردهای حسابرسی هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در ایالات متحده جایگزین کرد.

۱۹۳۴: اولین گزارش حسابرسی استاندارد

اظهارنظری را بیان کرد و نه یک گواهی که مبتنی بر رسیدگی صورتهای مالی بود و نه فقط حسابهای اساسی. این گزارش کار انجام شده توسط حسابرس را تشریح کرد اما اعتراف کرد که حسابرسی دقیقی انجام نشده است. تمرکز بر ارائه منصفانه و نه ارائه «صحیح» مالی بود و از تاکید بر ثبات رویه در اجرای اصول پذیرفته شده حسابداری (استاندارد های حسابداری آمریکا) اطمینان حاصل کرد.

۱۹۸۸: بیانیه استاندارد حسابرسی ۵۸

سه بند اول گزارش را معرفی کرد که در آن بند مقدمه مسئولیت مدیریت در قبال صورتهای مالی را به وضوح تعریف کرد و آن را از مسئولیت حسابرس برای اظهار نظر متمایز کرد. گزارش حسابرسی استاندارد عبارت «حسابرسی شد» را به جای عبارت «رسیدگی شده» بازگرداند. در این نسخه نیز هیچ اشاره‌ای به کشف تقلب نشده بود.



است.

توضیحاتی که پژوهش حاضر در مورد گزارش حسابرسی در ایالات متحده می دهد:

۱- چگونه گزارش حسابرسی در ایالات متحده برای اولین بار به وجود آمد زیرا صاحبان مشاغل در گذشته نیاز داشتند بدانند آیا تقلب در سوابق حسابداری وجود داشته است یا خیر؟

۲- نه تنها به صورت شکلی بلکه در تأکید آن بر کشف تقلب نیز تغییرات زیادی را تجربه کرده است

۳- در نهایت گزارش حسابرسی با چرخش کامل روبه رو شده تا ارزیابی احتمال تحریف در صورت های مالی ناشی از اشتباه و هم ناشی از تقلب را شامل شود. نویسندگان تشخیص می دهند که گزارش حسابرسی ایالات متحده تأیید شده توسط نهادهای مختلف فدرال، انجمن های حرفه ای و نهادهای تنظیم استاندارد را نمی توان در

اینجا بدون تکرار زیاد مورد بحث قرار داد. همچنین نمی توان در مورد هر فرد یا سازمانی که در شکل گیری گزارش حسابرسی استاندارد تأثیرگذار بوده، بحث کرد.

در عوض، این مقاله نقاط عطفی را که در ایجاد بازنگری در گزارش حسابرسی بسیار مهم بودند را مورد بحث قرار می دهد. بقیه این مقاله به شرح زیر سازمان دهی شده است؛ در ابتدا، این مقاله یک جدول زمانی سریع از تکرارهای مختلف گزارش حسابرسی ایالات متحده در یک دوره حدودی ۲۰۰ ساله ارائه می دهد سپس توسعه گزارش حسابرسی را از وجود پراکنده آن در قرن ۱۹ ایالات متحده تا ایجاد گزارش حسابرسی استاندارد با سه بند در پایان قرن بیستم خلاصه می کند. در ادامه به بحث در مورد تغییرات استاندارد گزارش حسابرسی توسط هیئت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی

عام در آغاز قرن ۲۱ پرداخته می شود. پس از آن، این مقاله وقایعی را که منجر به جدیدترین نسخه گزارش حسابرسی استاندارد معرفی شده توسط هیئت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام ارائه می دهد که در حال حاضر در ایالات متحده استفاده می شود. در این فرآیند، ما همچنین برخی از چالش ها را در رابطه با گنجانیدن مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی استاندارد مورد بحث قرار می دهیم و در پایان ارائه نکات.

۲. جدول زمانی سریع تحول گزارش حسابرسی ایالات متحده

نگاهی به تحولات تاریخی گزارش حسابرسی ایالات متحده از آغاز فرضی آن در قرن نوزدهم تا شکل امروزی آن نشان می دهد که این گزارش از نظر شکل و زبان تغییرات زیادی داشته است. شکل یک جدول زمانی پیشرفت گزارش

حسابرسی ایالات متحده را در یک نگاه نشان می‌دهد.

همان‌طور که در تصویر مشاهده می‌شود، در طول دو قرن گذشته، گزارش حسابرسی ایالات متحده از یک «گزارش کمیته حسابرسی» بدون قالب یا محتوای یکسان^۵ در قرن ۱۹ که عمدتاً بر دقت سوابق حسابداری متمرکز بود به یک «گواهی حسابرسی» توصیه‌شده توسط یک نهاد دولتی فدرال در اوایل قرن بیستم تغییر کرد. بعداً در دهه ۱۹۳۰ و دهه‌های بعدی به یک گزارش حسابرسی استاندارد و کوتاه تبدیل شد و بر ارائه منصفانه صورت‌های مالی طبق اصول پذیرفته‌شده حسابداری^۶ (استانداردهای حسابداری آمریکا) متمرکز شد. در نهایت، به یک گزارش حسابرسی استاندارد طولانی‌تر و توصیفی‌تر که بسیار پیچیده‌تر است، با قالب مشخص و زبان تجویزی که به ارزیابی خطر تقلب اهمیت می‌دهد، ختم شد.

۳. حسابرسی تحت استقلال این حرفه گزارش می‌دهد

۱۹۱۳-۱۸۰۰: بدون حرفه حسابرسی رسمی

در ایالات متحده

اولین گزارش حسابرسی مکتوب «معروف» یک شرکت آمریکایی، همان‌طور که فلشر و همکاران (۲۰۰۵) نشان داده‌اند، در سال ۱۸۲۷ توسط کمیته حسابرسی راه‌آهن بالتیمور و اوهایو صادر شد. این گزارش یک بند در مورد صحت حساب‌های خزانه‌دار که خطاب به هیئت‌مدیره شرکت بود. طی قرن نوزدهم، حسابرسی به‌طور رسمی در ایالات متحده وجود نداشت. زمانی که سرمایه‌گذاران بریتانیایی شروع به سرمایه‌گذاری در شرکت‌های آمریکایی کردند، حسابرسی مستقل در ایالات متحده ظهور کرد تا اطمینان حاصل شود که

مدیران تا چه اندازه سوابق حسابداری شرکت‌های خود را نگهداری می‌کنند و در صورت وجود تقلب کشف می‌کنند. با این حال، هیچ استاندارد حسابرسی معتبر یا یک نهاد تنظیم‌کننده استاندارد حسابرسی در ایالات متحده وجود نداشت تا بر چنین حسابرسی‌هایی نظارت کند. قانون شرکت‌های سهامی^۷ در سال ۱۸۴۴ و نسخه‌های بعدی آن در بریتانیا، سهامداران یک شرکت را ملزم می‌کرد تا حسابرس تعیین کنند و در مورد حساب‌ها گزارش دهند.^۸

زبان چنین گزارشی توسط قانون ۱۸۵۶ گسترش یافت که حسابرس را ملزم می‌کرد به بیان این که آیا ترازنامه «دیدگاه واقعی و درستی» از وضعیت امور شرکت ارائه می‌دهد یا خیر؟

با افزایش تعداد شرکت‌ها، رشد سریع حجم کسب‌وکار، و واحدهای تجاری ناشی از انقلاب صنعتی، گزارش دقیق از نتایج کسب‌وکار و داشتن سازوکاری برای کشف تقلب‌های احتمالی در معاملات و نگهداری ثبت اسناد ضروری شد؛ بنابراین در اواسط قرن نوزدهم، کمیته‌های حسابرسی شرکت‌های راه‌آهن آمریکایی، رسیدگی خود را با ارائه «اظهار نظر» در مورد صحت سوابق حسابداری به پایان رساندند.^۹ بسیاری از شرکت‌ها سوابق حسابداری مناسبی نگهداری نمی‌کردند و انجام حسابرسی صورت‌های مالی معمول نبود.^{۱۰} دامنه حسابرسی محدود به خواسته صاحبکار بود و حسابرسان معمولاً گزارش خود را بر اساس کار انجام‌شده توسط آن‌ها تنظیم می‌کردند. به این ترتیب، هنگامی که مونته‌گومری (۱۹۱۲، ۶۵، ۴۰۷) در کتاب راهنمای حسابرسی خود به گزارش حسابرس اشاره کرد، به بخش ۱۱۳ قانون شرکت‌های انگلیسی (تلفیق)

در سال ۱۹۰۸ اشاره کرد که معتقد بود: «حسابرسان باید گزارشی را به سهامداران در مورد حساب‌های مورد رسیدگی آن‌ها ارائه دهند و پیشنهاد کردند که حوزه رسیدگی [باید] به‌طور قطع در گزارش حسابرس بیان شود. با این حال، مثالی از زبان گزارش حسابرسی ارائه نکرد.»

۱۹۱۳-۱۹۲۹: تمرکز از حسابرسی کامل به اجرای رسیدگی‌های کافی منتقل شد.

اولین تلاش مشترک بین حرفه حسابداری و یک نهاد دولتی برای ایجاد گزارش حسابرسی زمانی اتفاق افتاد که هیئت فدرال رزرو با انجمن حسابداران آمریکایی (AIA) همکاری کرد و راهنمای خود را تحت عنوان حساب‌های یکنواخت در بولتن ماهانه فدرال رزرو منتشر کرد.^{۱۲} راهنمای هیئت فدرال رزرو گواهی به حسابرس توصیه می‌کند که در صورت کامل بودن حسابرسی و صحیح بودن صورت‌های مالی، باید از آن استفاده شود. برخلاف گزارش‌های حسابرسی قبلی، در این گزارش جدید کلمه «به‌درستی» را از زبان خود حذف کرده و در عوض از حسابرس انتظار داشت که مشخصاً نشان دهد که آیا صورت‌های مالی طبق رهنمودهای پیشنهادی هیئت فدرال رزرو تهیه‌شده است یا خیر؟ با این حال، هنوز یک گزارش حسابرسی «استاندارد» که توسط یک نهاد تنظیم‌کننده استاندارد حسابرسی تجویز شده باشد، نبود. بیش از یک دهه بعد، بازنگری در راهنمای اصلی هیئت فدرال رزرو که تحت عنوان «تأیید صورت‌های مالی» منتشر شد، تمرکز را از «حسابرسی کامل» به «رسیدگی‌های کافی» تغییر داد و گواهی جدید را برای استفاده در زمانی که رسیدگی حسابرس از حساب‌ها رضایت‌بخش بود مجدداً تغییر

داد^{۱۳}. در گزارش حسابرسی اصلاح شده همچنان موضوع «تأیید» صورت‌های مالی را ارائه می‌کرد، بنابراین این موضوع نشان می‌دهد که حسابرس در این نسخه نیز هنوز صحت آن‌ها را تضمین می‌کند.

۱۹۳۰-۱۹۳۴: اولین گزارش حسابرسی استاندارد که حاوی یک اظهارنظر به‌جای گواهی بود.

تصمیم اولترامارز دادگاه استیناف نیویورک در اوایل دهه ۱۹۳۰ بر این باور بود که در صورت قصور حسابرس که معادل تقلب است، حسابرس می‌تواند در قبال اشخاص ثالثی که به گزارش حسابرس اتکاء می‌کنند، مسئول فریب باشد. در نتیجه، کمیته ویژه انجمن حسابداران آمریکایی در همکاری با بورس با کمیته فهرست سهام بورس نیویورک (نایس) همکاری کرد تا یک گزارش حسابرسی بازنگری شده صادر کند که استفاده از اصول پذیرفته‌شده حسابداری را ارتقاء دهد^{۱۴}. گزارش حسابرسی جدید^{۱۵} تفاوت محسوسی با نسخه قبلی خود داشت، زیرا به‌جای «گواهی»، «اظهارنظر» می‌کرد. گزارش اصلاح‌شده منعکس‌کننده باور

جدید این حرفه بود که تأیید اطلاعات در صورت‌های مالی عاقلانه نمی‌دانست زیرا حسابرس نمی‌تواند صحت داده‌ها را در آن صورت‌ها تضمین کند^{۱۶}. گزارش جدید بیان می‌کرد که آیا صورت‌های مالی به نحو «منصفانه» محتوای خود را طبق اصول پذیرفته‌شده حسابداری ارائه کرده است یا خیر؟ بنابراین، تمرکز اطلاع‌رسانی حسابرس از دقت سوابق و کشف تقلب دور شد.

مهم‌ترین سهم گزارش جدید این بود که یک قالب «استاندارد» از گزارش حسابرسی استفاده از عبارات بدون ابهام با اشاره به سطح آزمون‌های اجراشده بود^{۱۷} که در نتیجه آن اولین استاندارد گزارش حسابرسی به وجود آمد.

در سال ۱۹۳۴، کمیسیون بورس و اوراق بهادار ایالات متحده از طریق وضع قانون بورس اوراق بهادار در سال ۱۹۳۴ تأسیس شد که طبق آن، همه شرکت‌های ثبت‌شده نزد کمیسیون بورس و اوراق بهادار موظف بودند صورت‌های مالی خود را توسط حسابداران مستقل حسابرسی کنند. کمیسیون بورس و اوراق بهادار این اختیار را داشت که شکل و محتوای

گزارش حسابرسی را تجویز کند، اما در عوض گواهی‌ای را درخواست کرد که هم از نظر دامنه حسابرسی و هم کیفیت اصول حسابداری به کار گرفته‌شده توسط ناشر را روشن کند^{۱۸}. جالب اینجا بود که نه در عنوان و نه در بدنه گزارش حسابرسی هیچ اشاره‌ای به استقلال حسابرس نشده بود.

۱۹۴۰-۱۹۳۸: استاندارد گزارش حسابرسی بیشتر بر رعایت اصول پذیرفته‌شده حسابداری تمرکز کرد تا ارزیابی تقلب.

تقلب شرکت مکسون رابینز در اواخر دهه ۱۹۳۰، شتاب‌دهنده تغییرات روش‌های حسابرسی بود، زیرا باعث شد انجمن حسابداران آمریکایی در روش‌های حسابرسی پذیرفته‌شده آن زمان و همچنین محتوای گزارش حسابرسی استاندارد، بازنگری کند^{۱۹}. کمیته رویه‌های حسابرسی انجمن حسابداران آمریکایی اولین بیانیه خود را در مورد رویه حسابرسی، با عنوان بیانیه رویه حسابرسی شماره یک با عنوان «گسترش رویه حسابرسی» که به تشریح آنچه رویه‌های عمومی پذیرفته‌شده حسابرسی در نظر گرفته می‌شد، صادر کرد. بیانیه رویه حسابرسی شماره یک، گزارش حسابرس جدید با قالب کوتاه را توصیه می‌کرد که شامل کلمه «مستقل» در عنوان می‌شد و روشن می‌کرد که رسیدگی حسابرس محدود به کار مناسب (طبق قضاوت حسابرس) است. بند اظهارنظر، واژه‌های «منصفانه» و «ارائه‌شده» را با «ارائه منصفانه» در گزارش جایجا کرد و اشاره به «ثبات رویه» را تعریف کرد. یک‌بار دیگر، حرفه حسابرسی برای حفظ استقلال خود و اجتناب از هرگونه اقدام تجویزی از سوی نهادهای نظارتی به سرعت حرکت کرد^{۲۰}. باین حال، بیانیه رویه حسابرسی شماره





یک اذعان کرد که کشف تقلب مستلزم بررسی دقیق همه تراکنش‌ها است که هزینه قابل توجهی را بر شرکت‌ها تحمیل می‌کند؛ بنابراین، گزارش حسابرس به جای ارزیابی وجود تقلب، بر رعایت اصول عمومی پذیرفته‌شده حسابداری (استانداردهای حسابداری آمریکا) تأکید کرده بود.

۱۹۴۱-۱۹۶۰: ارجاع به استانداردهای عمومی پذیرفته‌شده حسابداری در استاندارد گزارش حسابداری، اما هنوز هیچ اشاره‌ای به کشف تقلب وجود نداشت.

پس از رسوایی M&R، کمیسیون بورس و اوراق بهادار تحقیقات خود را در مورد شیوه‌های حسابداری که توسط حسابرسان M&R دنبال می‌شد، انجام داد و زبان گزارش حسابداری را از طریق اصلاح قانون 2-02 مقررات S-X که مستلزم گواهی حسابدار بود، تجدیدنظر کرد. [قرار بود] بیان کند که آیا حسابداری طبق استانداردهای عمومی پذیرفته‌شده حسابداری لازم‌الاجرا در شرایط انجام‌شده است یا خیر؟^{۴۱} بر این اساس در سال ۱۹۴۱ بیانیه‌ی رویه حسابداری شماره پنج را با تجدیدنظر در گزارش حسابداری استاندارد صادر کرد، به طوری که اکنون حاوی زبان پیروی از الزامات کمیسیون بورس و اوراق بهادار است. قابل توجه است که در تمام متن بیانیه رویه حسابداری شماره پنج هرگونه اشاره‌ای به واژه «تقلب» حذف شده بود و بنابراین، تمرکز بر ارائه منصفانه اطلاعات مالی به قوت خود باقی‌مانده بود. با توجه به عدم شفافیت در آن زمان در مورد آنچه استانداردهای عمومی پذیرفته‌شده حسابداری را تشکیل

۱۹۶۰-۲۰۰۰: شکاف انتظارات و گزارش حسابداری استاندارد که کشف تقلب را نادیده گرفت.

همان‌طور که بحث فوق نشان می‌دهد، اگرچه در گزارش حسابداری اولیه احتمال تقلب توسط حسابرسان ایجاد شد، اما در اواسط قرن بیستم، به تدریج به سمت تأیید انطباق صورت‌های مالی با اصول عمومی پذیرفته‌شده حسابداری (استانداردهای حسابداری آمریکا) سوق یافت و مسئولیت حسابرس برای کشف تقلب حسابداری در گزارش حسابداری استاندارد از دهه ۱۹۳۰ تا ۱۹۸۰ نامرئی باقی ماند. موقعیت این حرفه در این دوره از بیانیه رویه حسابداری ۳۰ (کمیته رویه‌های حسابداری، ۱۹۶۰، ص ۳۹) روشن بیان می‌کرد: «هدف از بررسی عادی صورت‌های مالی توسط حسابرس مستقل، ارائه اظهار نظر درباره منصفانه بودن صورت‌های مالی است» به این معنی

می‌دهد، کمیته رویه‌های حسابداری، بیانیه رویه حسابداری شماره ۲۴ را با عنوان «بازنگری شده در گزارش» یا «گواهی حسابدار» به شکل کوتاه منتشر کرد که توصیه می‌کرد بند دامنه رسیدگی در گزارش حسابداری استاندارد تجدیدنظر شده بیان کند که آیا آزمون‌های حسابرس و روش‌های حسابداری با توجه به شرایط لازم در نظر گرفته شده؟ (کمیته رویه‌های حسابداری، ۱۹۴۶، ص ۱۶۴) و به «مناسب تشخیص داده شد» اکتفا نکند همان‌طور که در بیانیه رویه حسابداری شماره یک آمده بود. با این حال، گزارش حسابداری در بیانیه رویه حسابداری ۲۴ توجه خود را به پیروی یکنواخت صورت‌های مالی از اصول عمومی پذیرفته‌شده حسابداری بدون هیچ اشاره‌ای به تلاش‌ها برای ارزیابی احتمال تقلب ادامه داد.



که کشف تقلب، تمرکز اصلی حسابرسی نیست. ماتز و شرف (۱۹۶۱) در ارائه فرضیات حسابرسی پیشنهاد کردند که در غیاب وجود شواهدی که خلاف آن را نشان دهد، حسابرس صرفاً داده‌های مالی قابل تأیید «حسابرسی» می‌کند و نیازی به فرض وجود هرگونه تبانی یا سایر بی‌نظمی‌ها (عدم رعایت اصول حسابداری) که بر صورت‌های مالی تأثیر می‌گذارد؛ نیست. این تفکر در زبان گزارش حسابرسی آن زمان منعکس شد. با این حال، پس از رسوایی‌های شرکتی در دهه ۱۹۶۰، نگرانی‌ها در مورد اینکه حسابرسان چگونه وظایف خود را انجام می‌دهند، شروع شد و یک شکاف انتظارات^{۲۲} بین آنچه حسابرسان فکر می‌کنند در حسابرسی انجام می‌دهند و آنچه استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی فکر می‌کنند حسابرسان در حسابرسی انجام می‌دهند، ظاهر شد. موج ورشکستگی شرکت‌ها به شکست حسابرسی توسط مؤسسات حسابرسی برجسته اشاره کرد و تأثیر منفی بر اعتماد عمومی به حرفه حسابداری آغاز شد^{۲۳}.

پاسخ حرفه به شکاف انتظارات

از آنجایی که تصویر این حرفه به تدریج از اواخر دهه ۱۹۶۰ تا اوایل دهه ۱۹۸۰ به دلیل افزایش تعداد شکست‌های حسابرسی ادعاشده بدتر شد^{۲۴}، سردرگمی، نارضایتی و بی‌اعتمادی در مورد اطلاعات منتقل شده توسط گزارش حسابرسی استاندارد همچنان ادامه داشت. این امر باعث شد که حرفه با انتشار اولین بیانیه استانداردهای حسابرسی (SAS1) پاسخگو باشد و مکرر بیان کند که حسابرس مسئول عدم کشف تقلب نیست، مگر اینکه این موضوع به‌وضوح به عدم اجرای استانداردهای عمومی پذیرفته‌شده حسابرسی (استانداردهای حسابرسی آمریکا)

مرتبط باشد^{۲۵}. طی سه سال بعد، کمیته اجرایی استانداردهای حسابرسی^{۲۶} انجمن حسابداران رسمی آمریکا^{۲۷} بسیاری از بیانیه‌های استانداردهای حسابرسی، از جمله بیانیه شماره دو^{۲۸} را صادر کرد که برای اولین بار از «گزارش حسابرسی استاندارد» استفاده کرد. به جای «گزارش فرم کوتاه حسابرسان» در عنوان گزارش حسابرسی استاندارد و به‌وضوح محدوده و بندهای اظهارنظر گزارش حسابرسی استاندارد را مشخص کرده است. علاوه بر این، بیانیه استاندارد حسابرسی شماره دو انواع دیگری از انواع اظهارنظر حسابرسی را نیز معرفی کرد، یعنی نظر مشروط، نظر مردود و عدم اظهارنظر که باید در مواقعی که شرایط لزوم مورد استفاده قرار می‌گرفت. حتی پس از ورشکستگی سرمایه‌گذاری سهام در دهه ۱۹۷۰، کمیته اجرایی استانداردهای حسابرسی با بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۱۶ پاسخ و تشخیص داد که به دلیل نمونه‌گیری و رسیدگی‌های انتخابی، بررسی حسابرس ممکن است تمام اشتباهات و موارد عدم رعایت (ناهنجاری‌ها) کشف نشود؛ بنابراین، گزارش حسابرسی در مورد مسئولیت حسابرس در رابطه با کشف تقلب در صورت‌های مالی ساکت ماند.

با اشاره به اینکه کشف تقلب در طول سال‌ها اهمیت خود را به‌نوعی از دست داده است، کمیسیون مسئولیت‌های حسابرس (کمیسیون کوهن) که توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا در سال ۱۹۷۴ تشکیل شد، شکل جدیدی از گزارش حسابرسی استاندارد را پیشنهاد کرد که برای اولین بار عنوان گزارش به «گزارش حسابرسان مستقل» تغییر یافت. گزارش حسابرسی استاندارد بازنگری شده بر نقش‌های مربوطه حسابرس و مدیریت تأکید کرد و سه بند را پیشنهاد

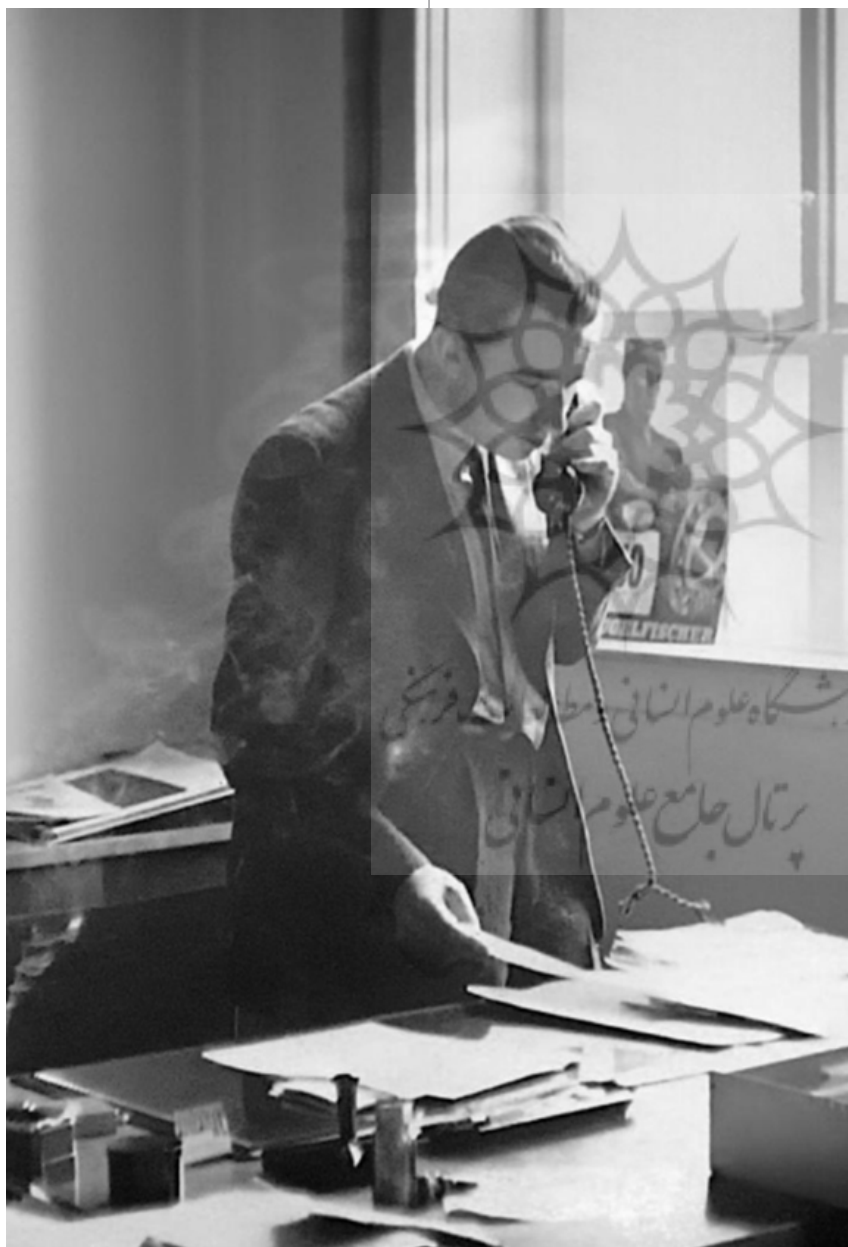
ذکر نشده بود و اظهارنظر حسابرسی تنها در صورتی تأیید می‌کند که صورت‌های مالی به‌طور منصفانه ارائه‌شده عاری از هرگونه تحریف بااهمیت باشد. این ایده که حسابرس مسئول کشف تقلب به‌عنوان بخشی از رسیدگی معمول نیست، همچنان رواج داشت. تلاش برای سودمند کردن گزارش حسابرسی برای کاربران به بیانیه

مالی اظهارنظر می‌کند. بدیهی است که گزارش حسابرسی استاندارد جدید از توصیه‌های کمیسیون کوهن (۱۹۷۸) پیروی می‌کرد که گزارش باید پیام‌های خود را به‌طور صریح به‌جای انتظار از کاربران گزارش برای استنباط معانی از آن، ارائه کند و باید کار حسابرس را به‌وضوح توصیف کند. بااین‌حال، در کل متن بیانیه استاندارد حسابرسی ۵۸ کلمه «تقلب»

کرد که در آن بند اظهارنظر بین بندهای مقدمه و بند دامنه رسیدگی قرار داده شد. همچنین، بند دامنه رسیدگی شامل جزئیات بیشتری در مورد آنچه حسابرس انجام داده بود و برای از میان بردن شکاف انتظارات ضروری بود.^{۴۹}

بااین‌حال، تنها پس از اینکه کمیسیون ملی گزارشگری مالی متقلمانه (کمیسیون تردوی ۱۹۸۷، ۱۳) به این نتیجه رسید که «گزارش حسابرسی استاندارد [می‌تواند] باید حس روشن‌تری از نقش حسابرس مستقل را منتقل کند»؛ حرفه حسابداری با انتشار بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۵۸ گزارش‌های صورت‌های مالی حسابرسی شده که قالب سه‌بندی جدیدی را برای گزارش حسابرسی استاندارد تجویز می‌کرد، به سمت افزایش کاربرد گزارش حسابرسی استاندارد حرکت کرد.^{۵۰} بنابراین، ۵۴ سال پس از آنکه کمیسیون بورس و اوراق بهادار برای اولین بار صورت‌های مالی را ملزم به حسابرسی توسط حسابداران مستقل کرد، عنوان گزارش حسابرسی استاندارد جدید رسماً «گزارش حسابرس مستقل» خوانده می‌شد.

طبق بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۵۸ بند مقدمه از واژه «حسابرسی شده» به‌جای «رسیدگی شده» در مورد صورت‌های مالی که موضوع گزارش بود استفاده می‌کرد، بنابراین باعث ایجاد یک بازگشت اساسی به عقب در زبان گزارش حسابرسی شد، تقریباً ۶۰ سال پس از آن که بولتن هیئت فدرال رزرو در بازنگری گزارش حسابرسی خود کلمه «رسیدگی» را به‌جای «حسابرسی» پیشنهاد کرد. بند مقدمه به‌صراحت مسئولیت مدیریت در قبال صورت‌های مالی را بیان و تصریح می‌کرد که حسابرس فقط بر اساس حسابرسی خود نسبت به آن صورت‌های





بزرگ در سال‌های ۲۰۰۱ و ۲۰۰۲ که ناشی از تقلب‌های مالی انجام‌شده توسط مدیران ارشد آن شرکت‌ها بود و فاجعه بزرگی برای حرفه حسابرسی ایجاد کرد، زیرا حسابرسانی که مسئولیت آن‌ها به‌عنوان حافظ منافع سرمایه‌گذاران و انجام وظایف توأم با امانت‌داری با صداقت محمول شده بود، آشکارا در حفظ اعتماد عمومی به صورت‌های مالی منتشرشده شکست خوردند.^{۳۱} با توجه

به تأثیر فوق‌العاده این وضعیت، دولت ایالات‌متحده به‌سرعت اقدام به تصویب قانون اصلاح رویه حسابداری شرکت‌های سهامی عمومی و حمایت از سرمایه‌گذاران که به‌عنوان «قانون ساربینز-آکسلی سال ۲۰۰۲» مجلس نمایندگان ایالات‌متحده، (۲۰۰۲) شناخته می‌شود، در جولای ۲۰۰۲ کرد. بخش ۱۰۱ این قانون، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام را برای ایجاد نظارت مستقل بیرونی بر حرفه حسابرسی در ایالات‌متحده به‌منظور «حفاظت از منافع سرمایه‌گذاران و افزایش اعتماد عمومی در تهیه گزارش‌های حسابرسی دارای محتوای اطلاعاتی، دقیق و مستقل» ایجاد کرد.^{۳۲} بنابراین، پس از چندین دهه خودنظمی، حرفه حسابرسی اکنون باید توسط یک نهاد شبه‌دولتی تنظیم می‌شود و مورد نظارت قرار می‌گرفت.

هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در اعمال اختیارات خود، استاندارد حسابرسی شماره یک^{۳۳} را برای بازنگری در گزارش حسابرسی استاندارد منتشر کرد به‌طوری‌که بند دوم ارجاع به استانداردهای عمومی پذیرفته‌شده حسابرسی (استانداردهای حسابرسی انجمن حسابداران رسمی آمریکا) را با ارجاع به استانداردهای هیئت نظارت بر حسابداری

پیروی می‌کرد، اشاره‌ای به ایالات‌متحده به‌عنوان کشور مبدأ اضافه کرد.

۴. تغییرات گزارش حسابرسی

استاندارد در قرن بیست و یکم
حرفه حسابرسی معمولاً با ایجاد تغییراتی در فرآیند حسابرسی و شکل ارتباط حسابرسان با عموم، به‌موقع برای مقابله با انتقادات از عملکرد خود حرکت می‌کند. این امر به‌کنگره و کمیسیون بورس و اوراق بهادار اجازه داد تا از انجام هرگونه اقدامی برای تنظیم این حرفه خودداری نکنند و به‌نوبه خود، این حرفه را قادر ساخت تا نزدیک به یک قرن خودنظمی و خودنظارتی باقی بماند. با این حال در آغاز قرن بیست و یکم با شیوع رسوایی‌های مالی شرکت‌ها که میلیون‌ها سرمایه‌گذار را تحت تأثیر قرار داد و میلیاردها دلار در بازار سهام بر باد رفت، بیشترین ضربه به اعتماد سرمایه‌گذاران در حرفه حسابرسی وارد کرد. این امر منجر به تغییرات گسترده‌ای در مقررات و باعث دخالت و نظارت دولت ایالات‌متحده بر حرفه حسابرسی شد.

۲۰۰۲-۲۰۰۷: گزارش حسابرسی استاندارد

جدید در میان واکنش دولت به اشتباهات حسابرسی درک شده
مجموعه‌ای از ورشکستگی‌های شرکت‌های

استانداردهای حسابرسی ۵۸ ختم نشد. انجمن حسابداران رسمی آمریکا در سال ۱۹۹۱ به‌عنوان بخشی از ابتکار عمل گسترده خود برای بهبود پیشگیری و کشف تقلب و موارد دیگر، کمیته ویژه گزارشگری مالی را تشکیل داد که به «کمیته جنکینز» نیز معروف است. کمیته جنکینز با در نظر گرفتن اینکه سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان مشتریان مهم گزارشگری تجاری هستند، تمایل این مشتریان را برای مشارکت بیشتر حسابرسان با گزارشگری اطلاعات مالی تکرار کرد. کمیته جنکینز تشخیص داد که رویکرد یکسان برای گزارش حسابرسی برای پاسخگویی به نیازهای متنوع کاربران کافی نیست، توصیه‌ای که در نهایت بر محتوای گزارش حسابرسی استاندارد که امروزه وجود دارد تأثیر گذاشت. در پایان قرن بیستم، زمانی که هیئت استانداردهای حسابرسی اذعان کرد که صورت‌های مالی شرکت‌های ایالات‌متحده در خارج از ایالات‌متحده در دسترس قرار می‌گیرد، گزارش حسابرسی شاهد تغییر کوچکی بود و بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۹۳، بیانیه جامع استانداردهای حسابرسی-۲۰۰۰ را صادر کرد. بیانیه استاندارد حسابرسی ۹۳ برای اصول حسابداری مورد استفاده برای تهیه صورت‌های مالی و استانداردهای حسابرسی که حسابرسان در انجام حسابرسی از آن‌ها

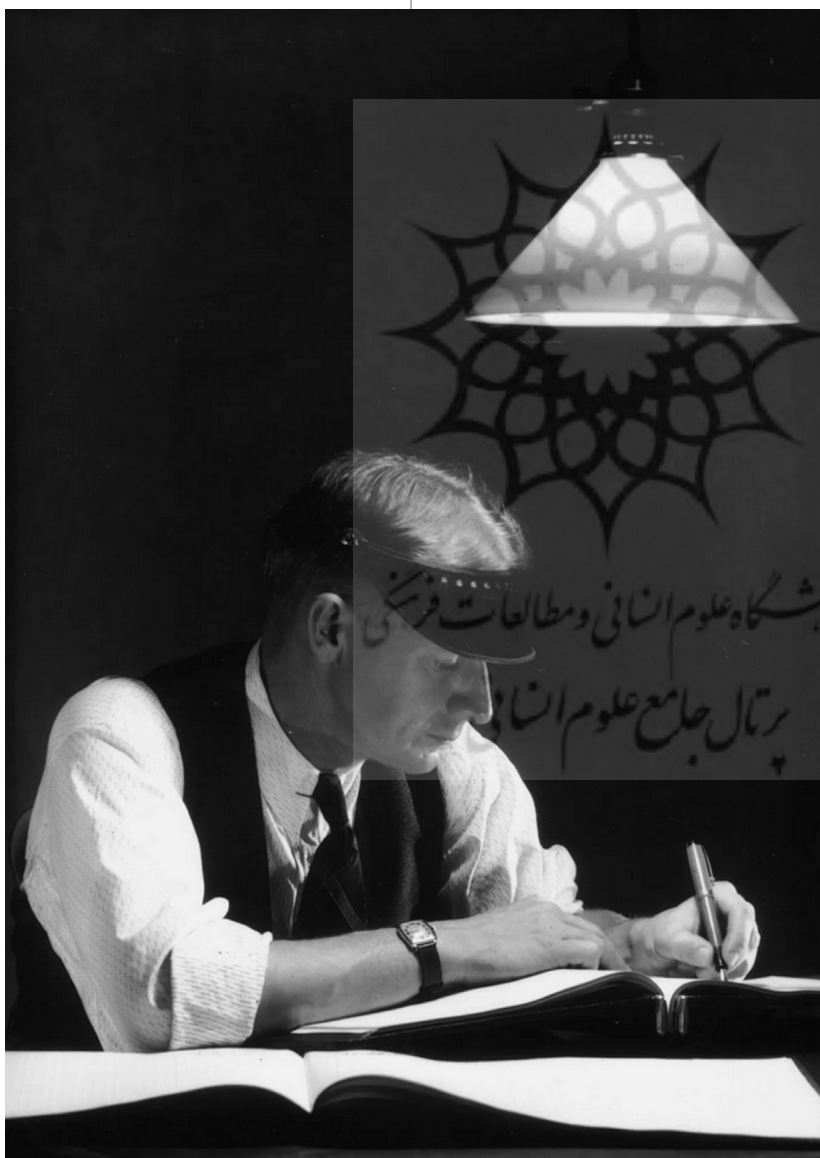
مالی بدانند پاسخ نمی‌داد، زیرا استاندارد شماره پنج حسابرسان را ملزم می‌کرد که یافته‌های خود را در مورد نارسایی‌های بااهمیت کنترل داخلی یا نقاط ضعف بااهمیت را فقط برای کسانی که در شرکت هستند، اطلاع‌رسانی کنند.

ادامه نقد مدل حالت دوگانه گزارش حسابرسی استاندارد

از زمانی که بیانیه رویه حسابرسی شماره یک در دهه ۱۹۳۰ منتشر شد، انتقاد مداوم از گزارش حسابرسی استاندارد

بند مقدمه و هم در بند اظهارنظر گزارش حسابرسی ترکیبی اصلاح کرد، در حالی که به حسابرس اجازه می‌داد به کار دیگران در تعیین اثربخشی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی اشاره کند^{۳۶} علیرغم اینکه گزارش حسابرسی استاندارد به چه میزان می‌توانست استفاده‌کنندگان را در ارزیابی خطر تقلب کمک کند^{۳۷}، زبان گزارش حسابرسی در استاندارد حسابرسی شماره پنج همچنان به صورت رسمی باقی ماند و به آنچه کاربران می‌خواستند در رابطه با کشف تقلب احتمالی در صورت‌های

شرکت‌های سهامی عام جایگزین کرد. این به وضوح نشان می‌دهد که استانداردهای هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام دارای وضعیت پذیرفته شدن عمومی توسط حرفه در ایالات متحده است و ماهیت استانداردهای حسابرسی رایج زمانی که هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام آن استانداردها را پذیرفته است تغییر نکرده است^{۳۸}. با این حال، گزارش حسابرسی استاندارد جدید هیچ اشاره‌ای به کشف تقلب نکرد و برای کاهش شکاف انتظارات یا افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران بسیار کم وارد عمل شد. متعاقباً، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عامی زبان گزارش حسابرسی استاندارد را با استاندارد حسابرسی شماره دو در نسخه ۲۰۰۴-۰۰۱ خود اصلاح کرد که گزینه‌های ارائه یک گزارش ترکیبی یا دو گزارش جداگانه را برای حسابرس برای اظهارنظر درباره (۱) صورت‌های مالی ارائه کرد؛ و همچنین (۲) ارزیابی مدیریت از اثربخشی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی و اثربخشی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، مطابق با الزامات بخش ۴۰۴ قانون ساربینز-آکسلی، مجاز می‌دانست. همان‌طور که هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام اجرای بخش ۴۰۴ قانون مذکور را نظارت می‌کرد، متوجه شد که حسابرسی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، هزینه‌های قابل توجهی از زمان، تلاش و پول را به همراه دارد^{۳۹}. پس از بررسی نظرات دریافت شده از ذینفعان مختلف، از جمله کمیسیون بورس و اوراق بهادار، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در سال ۲۰۰۷ استاندارد حسابرسی شماره پنج که جایگزین استاندارد شماره دو کرد و زبان را هم در



این بود که فقط به این نتیجه رسیده بود که آیا صورت‌های مالی همراه با گزارش حسابرسی به‌طور منصفانه طبق اصول عمومی پذیرفته‌شده (استانداردهای حسابداری) ایالات‌متحده ارائه‌شده است یا خیر؛ بنابراین، تنها چیزی که کاربران می‌توانستند بگویند این بود که آیا گزارش مقبول است یا خیر^{۳۸}. این انتقاد همچنین به نتیجه‌گیری دوتایی (دوگانه) حسابرس در مورد اثربخشی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی صاحبکار نیز وارد شد^{۳۹}. در پی این انتقاد، گزارش سال ۲۰۰۵ از گروه مشاوره استاندارد هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام^{۴۰}، سؤالی را در مورد گزارش حسابرسی استاندارد به دنبال مدل «قبول/رد» برای تعیین اینکه صورت‌های مالی به‌طور منصفانه ارائه‌شده است یا خیر، مطرح کرد؛ زیرا فقط تعیین می‌کرد که آیا چنین صورت‌های مالی برای کمیسیون

بورس و اوراق بهادار قابل قبول است یا خیر؟ گزارش حسابرسی استاندارد حاوی اطلاعات بیشتری در رابطه با کیفیت صورت‌های مالی نیست^{۴۱}. متعاقباً، کمیته مشورتی حرفه‌ی حسابرسی وزارت خزانه‌داری ایالات‌متحده^{۴۲} (۲۰۰۸) از هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام خواست تا بهبودهایی را در مدل گزارشگری حسابرسی فعلی آغاز کند و نقش حسابرس را روشن کند و نقش حسابرس را در کشف تقلب، با توجه به اینکه «گزارش حسابرسی استاندارد، از دهه ۱۹۳۰ تغییر چندانی نکرده است»^{۴۳} را برجسته کند. گزارش کمیته مشورتی حرفه‌ی حسابرسی همچنین موضوع دوتایی بودن نظر حسابرسی را مطرح کرد که برای از بین بردن شکاف انتظارات باقی‌مانده از دهه ۱۹۶۰ ناکافی بود و تصدیق کرد که پیچیدگی فزاینده معاملات تجاری این امر را ضروری می‌سازد که گزارش

حسابرسی اطلاعات فراتری نسبت به انطباق با استانداردهای حسابداری درباره صورت‌های مالی را مخابره کند. کمیته مشورتی حرفه‌ی حسابرسی به‌طور خاص پیشنهاد کرد که «حسابران باید به‌طور مؤثرتری مسئولیت خود را در مورد کشف تقلب با سرمایه‌گذاران و بازارهای سرمایه مخابره کنند»^{۴۴}.

۲۰۰۸-۲۰۱۳: بحران مالی و تلاش‌های هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام برای ارتقای محتوای اطلاعاتی گزارش حسابرسی استاندارد

بحران مالی سال ۲۰۰۸ که بازارهای جهانی اوراق بهادار را تحت تأثیر قرار داد، مجدد توجه را به سودمندی نحوه و آنچه حسابرس به ذینفعان اطلاع‌رسانی می‌کنند، جلب کرد، به‌ویژه از آنجایی که گزارش حسابرسی استاندارد در هشدار





دادن به سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان در مورد خطرات احتمالی مدل گزارشگری مالی موجود، ناتوان نگریسته می‌شد. با توجه به فشارهای فزاینده سرمایه‌گذاران و نهادهای دولتی و حرفه‌ای، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام شروع به بررسی ارتقای گزارش حسابداری استاندارد کرد. هنگامی که کارکنان هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام با دسته‌های مختلف دریافت‌کنندگان گزارش حسابداری استاندارد، تماس گرفتند تا چگونگی بهبود محتوای اطلاعاتی آن را شناسایی کنند، یافته‌های آن‌ها نشان داد که سرمایه‌گذاران، به دو علت حسابرسان را در موقعیت منحصربه‌فردی برای ارائه اطلاعات سودمند در مورد واحد مورد حسابداری می‌دانند، در درجه اول به دلیل استقلال آن‌ها و دوم به دلیل دانش گردآوری شده در طول فرآیند حسابداری. به عقیده برخی از سرمایه‌گذاران، اگر اطلاع‌رسانی‌های حسابرسان ارتقاء یافته باشد که بتواند علائم اولیه مشکل را ارائه دهد، می‌تواند به درک کیفیت اطلاعات مالی دریافتی کمک کند.^{۴۵} این فقط از این باور پشتیبانی می‌کرد که شکل موجود گزارش حسابداری استاندارد برای برآوردن نیازهای اطلاعاتی گروه‌های استفاده‌کننده ناکافی است و زمان آن رسیده است که هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام توصیه‌های کمیته مشورتی حرفه حسابداری را دنبال کند. علاوه بر این، در سال ۲۰۱۰، گروه مشاوره استاندارد هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام یک مقاله توجیهی منتشر کرد که در آن پرسش‌هایی در مورد محتوا و شکل گزارش حسابداری استاندارد مطرح شد و در نظر گرفت که چه اطلاعات اضافی می‌تواند در آن گنجانده شود و همچنین اینکه آیا مدل «قبول‌رد» فعلی باید حفظ

شود و با بحث و تحلیل حسابرس تکمیل شود.^{۴۶} مهم‌تر از همه، بر اساس توصیه کمیته مشورتی حرفه حسابداری، گروه مشاوره استاندارد از زبان گزارش حسابداری برای تشریح مسئولیت حسابرس در قبال کشف تقلب بحث کرد. ماهیت بیش‌ازحد استاندارد شده گزارش حسابداری موجود برای بسیاری از سرمایه‌گذاران به نگرانی تبدیل شده بود، زیرا احساس می‌کردند که زبان تکراری آن به حسابرس اجازه نمی‌دهد جزئیات دقیق‌تری را که در واقع به شکل‌گیری مبنای اظهار نظر حسابداری کمک می‌کند، اطلاع‌رسانی کند. به‌ویژه، سرمایه‌گذاران از حسابرس می‌خواستند که هر حوزه پرخطری را که در جریان حسابداری با آن مواجه شده‌اند و همچنین هر موضوع مهمی که می‌توانست بر صورت‌های مالی تأثیر بگذارد را مورد بحث قرار دهند؛ علاوه بر این که بدانند این یک اظهار نظر حسابداری مقبول (تمیز) است که برای کمیسیون بورس و اوراق بهادار قابل قبول است.^{۴۷} با توجه به اینکه حسابرس علی‌الاصول از گزارش حسابداری استاندارد برای برقراری ارتباط با سرمایه‌گذاران و سایر خوانندگان صورت‌های مالی در مورد نتایج حسابداری استفاده می‌کند و از این ایده که شفافیت در ارتباطات حسابرس برای کاهش شکاف انتظارات مهم است، استقبال می‌کند،

۲۰۱۷-۲۰۱۳: هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام نسخه کنونی گزارش حسابداری استاندارد را تدوین و

منتشر کرد.

در نسخه شماره ۰۰۵-۲۰۱۳، گزارش حسابرس در حسابرسی صورت‌های مالی هنگامی که حسابرس اظهارنظر مردود صادر می‌کند، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام گزارش حسابرسی استاندارد جدیدی را پیشنهاد کرد که مدل «قبول/رد» گزارش موجود و همچنین عناصر اساسی گزارش موجود را حفظ خواهد کرد؛ اما همچنین اطلاعات اضافی را در مورد «مسائل عمده حسابرسی» ناشی از هر حسابرسی در اختیار سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی قرار می‌دهد و مسئولیت حسابرس را در قبال کشف تقلب روشن می‌کند.^{۵۱} انتظار می‌رفت که اطلاع‌رسانی «مسائل عمده حسابرسی» به سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان، هرگونه عدم تعادل اطلاعاتی بین مدیریت و کاربران گزارش حسابرسی را از بین ببرد و درعین حال به توصیه کمیسیون کوهن (۱۹۷۸) مبنی بر اینکه گزارش حسابرسی باید واضح باشد و چیزی را به حدس و گمان خوانندگان واگذار نکند، عمل کند و بیش از شش

سال پس از آغاز پروژه هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام برای بهبود گزارش حسابرسی موجود، گزارش حسابرسی استاندارد جدید در نسخه هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام شماره ۰۰۱-۲۰۱۷ منتشر شد. استاندارد جدید، استاندارد حسابرسی ۳۱۰۱، گزارش حسابرس در مورد حسابرسی صورت‌های مالی هنگامی که حسابرس اظهارنظر مقبول صادر می‌کند که توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار در اکتبر ۲۰۱۷ تصویب شد، تصویری از گزارش مقبول حسابرس از جمله موارد مسائل عمده حسابرسی ارائه می‌دهد (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۷). این موضوع در پیوست ب ارائه‌شده است. تغییراتی در گزارش حسابرسی استاندارد جدید به وجود آمد که به‌منظور روشن کردن نقش و مسئولیت‌های حسابرس در ارتباط با حسابرسی و بهبود سازمان‌دهی و قالب‌بندی گزارش به‌منظور سهولت خواندن آن است. این تغییرات شامل موارد زیر است:

الف- اکنون هر بخش از گزارش عنوانی دارد که خواننده را از طریق گزارش راهنمایی می‌کند.

ب- بند اظهارنظر اکنون اولین بخش گزارش حسابرسی است، بنابراین آن را به مهم‌ترین عنصر گزارش تبدیل می‌کند. ج- ارجاع به صورت‌های مالی اکنون شامل یادداشت‌ها و تاریخ‌های صورت‌هاست، بنابراین این ایده را تقویت می‌کند که یادداشت‌ها و جدول‌ها جزء لاینفک صورت‌های مالی هستند که اظهارنظر حسابرسی درباره آن ارائه می‌شود.

د- مؤسسه حسابرسی (حسابرس مستقل) باید خود را به‌عنوان ثبت‌شده نزد هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام معرفی کند، بنابراین به جهانیان اطلاع‌رسانی می‌کند که کار حسابرس در صورت لزوم تحت نظارت و بررسی است و همچنین بیان می‌کند که حسابرس طبق قوانین اوراق بهادار فدرال ایالات متحده و همچنین قوانین و مقررات لازم‌الاجرا کمیسیون بورس و اوراق بهادار و هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، مستقل از شرکت مورد رسیدگی است.



هم‌مسئولیت حسابرس برای کسب اطمینان معقول از عاری بودن صورت‌های مالی از تحریف بااهمیت اکنون شامل تحریف‌های ناشی از اشتباه و همچنین تقلب می‌شود. اینجاست که مدل گزارش حسابرسی کامل شده است. بیش از یک قرن پیش، ارتباطات حسابرسان بر گزارشگری در مورد تقلب متمرکز بود، در صورت وجود، اما در بخش قابل توجهی از قرن بیستم، به سمت ارائه منصفانه صورت‌های مالی مطابق با اصول پذیرفته‌شده حسابداری منحرف شد. پس از رخداد موارد مکرر تقلب‌های شرکتی، اکنون توجه مجددی به مسئولیت حسابرس برای ارزیابی خطر تحریف‌های بااهمیت ناشی از اشتباهات و همچنین تقلب شده است.

و- گزارش باید سالی را که در آن مؤسسه حسابرسی به صورت متوالی به‌عنوان حسابرس شرکت فعالیت کرده است، چه قبل و چه بعد از اینکه شرکت مورد رسیدگی مشمول تعهدات گزارشگری کمیسیون بورس و اوراق بهادار شده است، افشا شود.

ز- عبارت «آخرین، اما نه کم‌اهمیت‌ترین موضوعات»، اکنون الزامی برای افشای «مسائل عمده حسابرسی» وجود دارد.

مسائل عمده حسابرسی توسط هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام به‌عنوان مواردی تعریف می‌شوند که «به کمیته حسابرسی صاحبکار اطلاع‌رسانی شده یا لازم است که اطلاع‌رسانی شود و اینکه:

(۱) مربوط به حساب‌ها یا موارد افشاء است که در سطح صورت‌های مالی بااهمیت هستند.

(۲) مربوط به قضاوت چالش‌برانگیز، ذهنی یا پیچیده حسابرس است.»

آیا اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی استاندارد نوشتاروی بزرگی برای شکاف انتظارات خواهند بود؟

گزارش حسابرسی استاندارد جدید در استاندارد حسابرسی ۳۱۰۱ بهبودهایی را در ارتباطات حسابرس از دیدگاه استفاده‌کننده به ارمغان می‌آورد، زیرا ماهیت تکراری زبان گزارش را که قبلاً آن را کم‌معنا می‌کرد، از بین می‌برد. یکی از پیشرفت‌های عمده، اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی است که انتظار می‌رود اطلاعات مرتبطی بیشتری را برای هر کار حسابرسی اضافه کند. علاوه بر این، تمرکز بیش‌ازحد استانداردشده بر منصفانه بودن ارائه صورت‌های مالی با تأکید بر ارائه اطلاعات سودمند در مورد برخی موضوعات مهم مرتبط با حسابرسی که قبلاً فقط در شرکت در دسترس بود، جایگزین می‌شود. این امر ممکن است عدم تقارن اطلاعاتی بین حسابرس و استفاده‌کننده نهایی گزارش را که در چندین دهه گذشته از تاریخ گزارش حسابرسی استاندارد وجود داشته است، کاهش دهد.

باین‌حال، الزام به گنجانیدن مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی ممکن است درمان کامل شکاف انتظاراتی نباشد؛ شکافی که بین انتظارات عمومی از حسابرس و آنچه حسابرسان فکر می‌کنند می‌توانند ارائه دهند، وجود دارد. اینکه آیا اطلاعات اضافی ارائه‌شده از طریق مسائل عمده حسابرسی به خوانندگان در ارزیابی خطر تقلب در صورت‌های مالی کمک می‌کند یا خیر، باید در طول زمان مشخص شود. در حال حاضر، فهرست جامعه‌ای از آنچه شامل مسائل عمده حسابرسی می‌شود؛ وجود ندارد و مسائل عمده حسابرسی باید آستانه اهمیت را برآورده کند؛ بنابراین، اگر

خطر تقلب بالقوه با تعریف مطابقت نداشته باشد یا در سطح صورت‌های مالی بااهمیت نباشد، ممکن است به‌عنوان مسائل عمده حسابرسی فهرست نشود. حسابرسان باید در ارزیابی اینکه چه چیزی به سطح یک مسائل عمده حسابرسی می‌رسد و یا شامل آن نمی‌شود بسیار مراقبت کنند.

چالش‌های اضافی با توجه به گنجانیدن مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی استاندارد با الزام به گنجانیدن مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی، حسابرسان ممکن است مجبور باشند به‌طور فزاینده‌ای به استفاده از کارشناسان، از جمله بخش حقوقی خودشان، برای رسیدگی به مسائل مهم حسابرسی و تعیین عبارت مناسب موضوعات مهم حسابرسی، اتکاء کنند. علاوه بر این، گنجانیدن مسائل عمده حسابرسی ممکن است با ایجاد تردید در کیفیت کلی گزارش منجر به عدم اعتماد عمومی به گزارش حسابرسی استاندارد شود. در واقع، برخی بر این باورند که استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی حسابرسی شده باید بتوانند به ارزیابی صورت‌های مالی توسط

سازمان‌های دولتی و سایر واسطه‌های واجد شرایط اتکاء کنند و نیازی به شلوغ کردن گزارش حسابرسی استاندارد با جزئیات غیرضروری مانند مسائل عمده حسابرسی نباشد^{۵۲}. علاوه بر این، اشتباهات قضاوت در رابطه با گنجانیدن یا عدم شمول مسائل عمده حسابرسی ممکن است موجب شکایت و/یا اقدامات انضباطی علیه مؤسسات حسابرسی شود^{۵۳}. خطرات دعوی حقوقی ممکن است باعث شود مؤسسات حسابرسی کوچک‌تر و متوسط به‌طور کامل حسابرسی شرکت‌های عمومی را کنار بگذارند. مهم‌تر از همه، گزارش حسابرسی استاندارد جدید می‌تواند منجر

به این شود که حسابرس و مدیریت موارد مختلف را به عنوان «مسائل عمده» در اطلاع‌رسانی‌های خود به سهامداران در میان بگذارند و در نتیجه باعث سردرگمی در ذهن خوانندگان شود. اطلاعات رقابتی می‌تواند منبع تضاد بین مدیریت، کمیته حسابرسی و حسابرسان باشد که می‌تواند منجر به اختلال در اطلاع‌رسانی و ارتباطات و کاهش کیفیت کلی حسابرسی شود.

۵. نتیجه‌گیری

گزارش حسابرسی استاندارد مورداستفاده در ایالات متحده در طول ۱۰۰ سال گذشته تغییرات قابل توجهی را پشت سر گذاشته است؛ از «گواهی کردن» به «ظهارنظر» رسیده است. تمرکز آن از دقت اطلاعات به منصفانه بودن ارائه تغییر کرده است و مسئولیت حسابرس از «رسیدگی و تأیید» صورت‌های مالی به «حسابرسی» آن‌ها تغییر کرده است که شامل آزمون شواهد، اتکاء بر کنترل‌های داخلی و ارزیابی ادعاهای ارائه‌شده توسط مدیریت است. منصفانه بودن ارائه صورت‌های مالی طبق اصول عمومی پذیرفته‌شده حسابداری (استانداردهای حسابداری) ایالات متحده و نه ارائه منصفانه طبق برخی استانداردهای کلی، بیان می‌شود. باگذشت زمان، حرفه حسابرسی ایالات متحده از نداشتن استانداردهای حسابرسی در دهه ۱۸۰۰ و اوایل دهه ۱۹۰۰ به هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام به‌عنوان اصلی‌ترین نهاد معتبر و قانونی که استانداردهای حسابرسی صادره آن اکنون در ایالات متحده در حسابرسی شرکت‌های سهامی عام لازم‌الاجرا است رسیده است. با توجه به ماهیت بین‌المللی محیط گزارشگری مالی، هنگام ذکر چارچوب گزارشگری اصول عمومی پذیرفته‌شده حسابداری به کشور مبدأ

(ایالات متحده) در گزارش حسابرسی استاندارد اشاره می‌شود. علاوه بر این، مسئولیت‌های نسبی مدیریت و حسابرسان برای جلوگیری از هرگونه سردرگمی در ذهن استفاده‌کنندگان در گزارش حسابرسی روشن شده است، زیرا مسئولیت اصلی ارائه منصفانه صورت‌های مالی به‌وضوح بر عهده مدیریت است. مهم‌تر از همه، در نسخه کنونی گزارش حسابرسی استاندارد، مسئولیت حسابرس اکنون شامل اجرای روش‌هایی برای ارزیابی خطر تحریف‌های بااهمیت ناشی از اشتباه و تقلب است. باین‌حال، ماهیت گزارش حسابرسی که در دهه ۱۸۰۰ به دلیل جدایی مالکیت واحد تجاری از مدیریت آن و در نتیجه نیاز به بررسی تقلب‌ها و گزارش به مالکان در مورد وضعیت مالی شرکت ایجاد شد، به نظر می‌رسد در قرن گذشته از بین رفته است. همان‌طور که کمیسیون کوهن^{۵۴} چندین دهه پیش بیان کرد: «درصد قابل توجهی از کسانی که از کار حسابرس استفاده می‌کنند و به آن اتکا می‌کنند، کشف تقلب را در زمره مهم‌ترین اهداف حسابرسی قرار می‌دهند». باین‌حال، گزارش حسابرسی که زمانی از صحت سوابق حسابداری و ترازنامه ناشی از آن در سال‌های اولیه اطمینان کامل می‌داد، به‌تدریج در قرن بیستم کاهش یافت تا اطمینان معقولی از عدم تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی ارائه شود. این روند در قرن بیست و یکم ادامه داشته است، با این تفاوت که اکنون تحریف‌های بااهمیت ناشی از تقلب را پوشش می‌دهد. شکاف انتظاراتی که مکرراً در بحث گزارش حسابرسی استاندارد مطرح شد، به دلیل تمرکز مداوم بر اطمینان معقول و اهمیت، همچنان در گزارش حسابرسی استاندارد فعلی مشهود است، جایی که اصطلاح اخیر در مورد افشای مسائل

عمده حسابرسی نیز کاربرد دارد. گزارش حسابرسی استاندارد کنونی ممکن است مواردی را که در ابتدا بااهمیت بودند تشخیص ندهد، اما در طول زمان می‌تواند به موقعیت‌های مخرب‌تری تبدیل شود؛ بنابراین، درحالی‌که گزارش حسابرسی استاندارد کنونی تنها تلاش می‌کند تا شکاف انتظارات را با ارائه یک اطمینان بخشی محدود مبنی بر اینکه هیچ تحریف بااهمیتی ناشی از تقلب وجود ندارد، کاهش دهد، کاملاً با اطمینان بخشی گزارش‌های حسابرسی اولیه که هدف حسابرسی در درجه اول و مهم‌تر از همه کشف تقلب بود، مطابقت ندارد. در مجموع، به نظر می‌رسد که گزارش حسابرسی استاندارد به حفظ توانایی محدود حسابرس مستقل برای اطمینان از عدم تحریف ناشی از تقلب ادامه می‌دهد.

به‌طور سنتی، گزارش حسابرسی استاندارد بر مدل ارائه «یافته‌های» حسابرسی صورت‌های مالی به ذینفعان به‌صورت سالانه تکیه می‌کند. باین‌حال، مقاله سفید^{۵۵} (وایت پیپر) منتشرشده توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا در سال‌های اولیه فعالیت خود به امکان و مطلوبیت گزارش‌های حسابرسی به‌نگام اشاره می‌کند که می‌تواند به‌طور مداوم در دسترس کاربران قرار گیرد^{۵۶}. علاوه بر این، ظهور فناوری‌های جدید ممکن است مفهوم بررسی ارزیابی و آزمون شواهد را از بین ببرد و حسابرس را قادر سازد تا ۱۰۰ درصد معاملات را بررسی کند؛ بنابراین این امکان وجود دارد که «شکاف انتظاراتی بدنام» با فناوری جدید به حداقل برسد. باین‌حال، وجود چنین فناوری‌هایی این احتمال را از بین نمی‌برد که داده‌ها قبل از اینکه حسابرس به آن‌ها دسترسی پیدا کند، همچنان با نادرستی یا عدم رعایت (ناهنجاری) آلوده شوند، بنابراین



فدرال رزرو در سال ۱۹۱۷ شروع کرد و در مورد رویدادهای عمده‌ای که منجر به هر بازنگری در گزارش شد تا اینکه در دهه ۱۹۸۰ بازبینی پیشنهاد شد بحث کرد. مطالعه حاضر به دلیل شباهت در رویکرد به نقاط عطفی که بر توسعه گزارش حسابرسی تأثیر داشت، با محتوای این روایت همپوشانی دارد.

Brief (۱۹۸۷) در بحث گزارشگری مالی شرکت‌ها در آغاز قرن بیستم، او به تأثیر قوانین مختلف بریتانیا بر محتوای گزارش حسابرسی ایالات متحده اذعان داشت، اما بیشتر نظرات او بر گزارش‌های حسابرسی اولیه در ایالات متحده متمرکز بود.

Campbell and Michenzi (۱۹۸۷) اشکال مختلف گزارش حسابرسی را از ابتدای دهه ۱۹۰۰ تا تغییرات پیشنهادی در گزارش حسابرسی استاندارد در سال ۱۹۸۷ ترسیم کرد و درعین حال واکنش

رویدادهای خاص در آن دوره تکامل یافتند، تنها با یک اشاره به گزارش حسابرسی. Hawkins (۱۹۶۳) درباره چگونگی تحول گزارشگری مالی از ابتدای قرن بیستم تا تشکیل هیئت اصول حسابداری در سال ۱۹۵۹ بحث کرد، اما توسعه گزارش حسابرسی را تحلیل نکرد. Flesher and flesher (۱۹۸۰)

توسعه گزارش حسابرسی استاندارد در ایالات متحده را از قانون شرکت‌های انگلیسی در سال ۱۹۰۰ تا دهه ۱۹۸۰ بازنگری‌های پیشنهادی توسط هیئت استانداردهای حسابرسی بیان کرد و در این فرآیند، رویدادهای کلیدی را که منجر به تغییرات در گزارش حسابرسی استاندارد شد ذکر کردند.

Carmichael and Winters (۱۹۸۲) سیر تحول گزارش حسابرسی را ردیابی کرد و با اولین گزارش پیشنهادی هیئت

ابداع تکنیک‌های حسابرسی جدید برای مطابقت با دنیای جدید ضروری می‌شود. این پدیده تأثیر بیشتری بر سطح اطمینان بخشی ارائه شده توسط حسابرس خواهد داشت و به طرز محسوسی بر زبان گزارش حسابرسی آتی تأثیر خواهد گذاشت.

پیوست الف

برخی از کارهای قبلی در مورد توسعه گزارش حسابرسی ایالات متحده

Carey (۱۹۴۰) در سرمقاله‌ای در مورد جوانب مثبت و منفی گزارش حسابرسی استاندارد که در آن زمان جدید بود بحث شد.

Edwards (۱۹۵۶) رویه‌های حسابداری عمومی را در نیمه اول قرن بیستم بررسی کرد، زیرا آن‌هایی که در پاسخ به

هیئت استاندارد حسابرسی به شکاف انتظارات را توضیح داد.

Olson and Wootton (۱۹۹۷) محتوای گزارش حسابرسی را با تغییر در نقاط عطف اصلی در تاریخ حرفه حسابرسی بررسی کرد و با تجزیه و تحلیل گزارش حسابرسی سه بند اول در سال ۱۹۸۸ به پایان رسید.

Sriram and Vollmers (۱۹۹۷) بررسی چگونگی واکنش حرفه حسابداری به رویدادهای خاص در نیمه اول قرن بیستم و تأثیر آن بر گزارش حسابرسی. با این حال، بررسی آن‌ها تنها به چند دهه محدود شد.

Zeff (۲۰۰۳a; ۲۰۰۳b) به ظهور گزارش

حسابرسی استاندارد در نتیجه گزارش ۱۹۳۴ کمیته انجمن حسابداران آمریکایی اشاره کرد، اما بیشتر آن کار در مورد تحول قوانین حسابداری بود و کمتر به پیشرفت گزارش حسابرسی، پرداخته بود. Flesher; Previts; and Samson (۲۰۰۵) مروری تاریخی بر حسابرسی در ایالات متحده با بازگشت به چند صدسال گذشته در استفاده بریتانیا از حسابرسان سلطنتی و چگونگی ادامه این رویه در مستعمرات اولیه آمریکا که از دهه ۱۶۰۰ شروع شد، ارائه کرد. نویسندگان نمونه‌ای از آنچه ممکن است اولین گزارش حسابرسی شناخته شده یک شرکت آمریکایی باشد را به صورت

مکتوب ارائه کردند. با این حال، بیشتر روایت بر گزارش‌های کمیته حسابرسی برای نهادهای تجاری قرن نوزدهم ایالات متحده متمرکز بود که بعداً به شروع حرفه حسابرسی در ایالات متحده کمک کرد.

Ajao; Olamide; and Temitope (۲۰۱۶) سیر تکامل حسابرسی را از اواسط قرن نوزدهم تا دهه اول قرن بیست و یکم بدون تمرکز زیاد بر محتوای گزارش حسابرسی ارائه داده‌اند.

پیوست ب

گزارش فعلی حسابرسی مستقل طبق

استاندارد حسابرسی ۳۱۰۱

گزارش موسسه حسابرسی عمومی

ثبت شده مستقل

به سهامداران و هیئت مدیره شرکت الف

اظهار نظر در مورد صورت‌های مالی

ما ترازنامه‌های همراه شرکت الف را در تاریخ‌های ۳۱ دسامبر سنوات مالی ۲۰۲۲ و ۲۰۲۱ و صورت‌های (عناوین صورت‌های مالی، مثل صورت سود (زیان)، سود جامع، حقوق مالکانه و جریان‌های نقدی)، برای هر یک از سه سال منتهی به ۳۱ دسامبر ۲۰۲۲ و یادداشت‌ها [و جداول] مرتبط (که در مجموع به عنوان «صورت‌های مالی» خوانده می‌شوند) را حسابرسی کردیم. به نظر ما، صورت‌های مالی یادشده در بالا از تمام جنبه‌های بااهمیت، وضعیت مالی شرکت در [در] ۳۱ دسامبر، ۲۰۲۲ و ۲۰۲۱ و نتایج عملیات و جریان‌های نقدی آن را برای هر یک از سه سال منتهی به ۳۱ دسامبر ۲۰۲۲، طبق [چارچوب گزارشگری مالی لازم‌الاجرا] به



نحو مطلوب نشان می‌دهد.

مبنای اظهار نظر

مسئولیت این صورت‌های مالی به عهده مدیریت شرکت است. مسئولیت ما این است که بر اساس حسابرسی‌های خود نسبت به صورت‌های مالی شرکت اظهار نظر کنیم. ما یک موسسه حسابرسی عمومی هستیم که نزد هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (ایالات متحده) ثبت شده است و ملزم به مستقل بودن نسبت به شرکت طبق قوانین اوراق بهادار فدرال ایالات متحده و قوانین و مقررات لازم‌الاجرا کمیسیون بورس و اوراق بهادار و هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، هستیم.

ما حسابرسی خود را طبق استانداردهای حسابرسی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام اجرا کرده‌ایم. استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند که حسابرسی را به‌گونه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کنیم که از عاری بودن صورت‌های مالی از تحریف بااهمیت ناشی از اشتباه و تقلب، اطمینان معقولی کسب کنیم. حسابرسی ما همچنین شامل اجرای روش‌هایی برای ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت صورت‌های مالی، ناشی از اشتباه یا تقلب و اجرای روش‌هایی برخورد به این خطرها است. این روش‌ها شامل ارزیابی مبتنی بر آزمون شواهد مربوط به مبالغ و موارد افشا در صورت‌های مالی است. حسابرسی ما همچنین شامل ارزیابی اصول حسابداری استفاده‌شده و برآوردهای مهم انجام‌شده توسط مدیریت و همچنین ارزیابی کلیت ارائه صورت‌های مالی است. ما اعتقاد داریم که حسابرسی اجراشده مبنای معقولی برای اظهار نظر ما فراهم می‌آورد. مسائل عمده حسابرسی [در صورت وجود]

مسائل عمده حسابرسی که در زیر اعلام می‌شود، موضوعاتی است که از حسابرسی دوره جاری صورت‌های مالی که به کمیته حسابرسی اطلاع‌رسانی شده یا لازم است به اطلاع کمیته حسابرسی برسد و اینکه: (۱) مربوط به حساب‌ها یا موارد افشا است که در سطح صورت‌های مالی بااهمیت هستند و (۲) شامل قضاوت‌های چالش‌برانگیز، ذهنی یا پیچیده ما می‌شود. اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی به‌هیچ‌وجه نظر ما را نسبت به صورت‌های مالی، در مجموع، تغییر نمی‌دهد و ما با اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی زیر، اظهار نظر جداگانه‌ای در مورد مسائل عمده حسابرسی یا حساب‌ها یا موارد افشا مرتبط با آن را ارائه نمی‌کنیم.

[شامل مسائل عمده حسابرسی]

[امضا]

ما از [اسم] به‌عنوان حسابرس شرکت فعالیت کرده‌ایم.

[شهر و ایالت یا کشور]

[تاریخ]

■

منبع:

1- Pandit, G. M. and Baker, C. R. (2021). Historical Development of the Standard Audit Report in the U.S.: Form, Scope, and Renewed Attention to Fraud Detection, *Accounting Historians Journal* (2021) 48 (1): 31–45.

گانش ام پاندیت: دانشیار حسابداری دانشکده بازرگانی رابرت بی ویلومستاد، دانشگاه آدلفی

سی ریچارد بیکر: استاد حسابداری

دانشکده بازرگانی رابرت بی ویلومستاد، دانشگاه آدلفی
وحید منتی : دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران
فاطمه شیخ‌نور : دانشجوی کارشناسی ارشد مدیریت مالی، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.

پی‌نوشت‌ها:

- 1- Edwards 1956; Hawkins 1963; Zeff 2003a, 2003b
- 2- Flesher, Previts, and Samson 2005
- 3- Brief 1987; Campbell and Michenzi 1987; Sriram and Vollmers 1997)
- 4- T. Flesher and D. Flesher 1980; Carmichael and Winters 1982; Campbell and Michenzi 1987; Olson and Wootton 1991
- 5- Brief 1987; Flesher et al. 2005
- 6- GAAP
- 7- JSCA
- 8- Competition Commission n.d.
- 9- Byrnes et al. 2012
- 10- Boockholdt, 1983
- 11- Zeff, 2003a
- 12- FRB 1917
- 13- FRB 1929
- 14- Hawkins 1963
- 15- AIA 1934
- 16- O'Reilly, McDonnell, Wino-grad, Gerson, and Jaenicke 1998
- 17- AIA 1934
- 18- Landis 1935, 4
- 19- Cooper and Flory 1976