

آیا تاکنون کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا مایل به پذیرش اظهارنظر مشروط حسابرسی ناشی از انحراف از اصول پذیرفته شده حسابداری^۱ بوده است؟

وحید منتی^۲، علی محمد گرگانی^۳، شقایق ملک‌ان^۴

چکیده

استانداردهای حسابرسی ارائه شده توسط هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام^۵ چهار نوع اظهارنظر را برای گزارش‌های حسابرس پیش‌بینی کرده است: مقبول، مشروط، مردود و عدم اظهارنظر. باین حال کمیسیون بورس و اوراق بهادار^۶ در حال حاضر تنها اظهارنظر مقبول را به‌طور کلی می‌پذیرد. در سال ۱۹۸۸ و قبل از حذف عبارت «با در نظر گرفتن»^۷ (ابهامات بااهمیت) در اظهارنظر مشروط^۸، کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا چنین اظهارنظری را تنها در برخورد با ابهامات بااهمیت مجاز می‌دانست. باین حال از زمانی که کمیسیون بورس و اوراق بهادار نشریه سلسله مطالب حسابداری^۹ شماره ۴ را در ۲۵ آوریل ۱۹۳۸ منتشر کرد؛ این کمیسیون به‌طور کلی اظهارنظر مشروط را در برخورد با انحراف از اصول پذیرفته‌شده حسابداری^{۱۰} نپذیرفته است. در این مقاله یک مثال ارائه شده است که نشان می‌دهد [تنها در این یک مورد] کمیسیون بورس و اوراق بهادار موافقت کرد که اظهارنظر مشروط برای موارد انحراف از اصول عمومی پذیرفته‌شده حسابداری، مجاز باشد.

۱- مقدمه

حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌هایی که نزد کمیسیون بورس و اوراق بهادار ثبت‌شده‌اند باید طبق استانداردهای حرفه‌ای هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام^{۱۱} اجرا شود. در ۱ ژوئن ۲۰۱۷ هیأت نظارت بر حسابداری

شرکت‌های سهامی عام استانداردهای گزارشگری جدیدی را صادر کرد که برای حسابرسی شرکت‌های ثبت‌شده نزد کمیسیون بورس و اوراق بهادار لازم‌الاجرا است (هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام ۲۰۱۷). استاندارد حسابرسی شماره ۳۱۰۱ هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام رهنمودهایی را برای شرایطی ارائه می‌کند که حساب‌رسان در این شرایط اظهارنظر مقبول صادر می‌کنند؛ این نوع اظهارنظر تنها اظهارنظر موردپذیرش طبق مقررات گزارشگری کمیسیون بورس و اوراق بهادار^{۱۲} است^{۱۳}. استانداردهای جدید گزارشگری هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام نیز شامل استاندارد حسابرسی شماره ۳۱۰۵ است. این استاندارد زمانی لازم‌الاجرا است که حساب‌رسان اظهارنظر مشروط، مردود و یا عدم اظهارنظر صادر می‌کنند. نکته جالب‌توجه این موضوع است که استانداردهای هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام شکل‌های مختلفی از اظهارنظر را ارائه می‌کنند که طبق الزامات گزارشگری کمیسیون بورس و اوراق بهادار نیست.

در ۲۵ آوریل ۱۹۳۸ کمیسیون بورس و اوراق بهادار در نشریه سلسله مطالب حسابداری شماره ۴ اعلام کرد که کارکنان کمیسیون بورس و اوراق بهادار در صورتی باور دارند که صورت‌های مالی گمراه‌کننده یا نادرست هستند که این گزارش‌ها طبق آن اصول حسابداری تهیه شوند که هیچ‌گونه حمایتی از طرف نهادهای معتبر و قانونی دریافت نکرده است. کمیسیون بورس و اوراق بهادار باور داشت که استانداردهای

مورد استفاده توسط بخش خصوصی استانداردهای معتبر و با حمایت نهادهای قانونی است (پرویتس و مرینو^{۱۴}، ۱۹۹۸). در نتیجه این موضوع کمیسیون بورس و اوراق بهادار اعتقاد دارد که پیروی نکردن از اصول پذیرفته شده حسابداری باعث می شود تا صورت های مالی گمراه کننده باشد. هنگامی که صورت های مالی شرکت ها با اصول پذیرفته شده حسابداری مطابقت نداشته باشد؛ حساب رسان ملزم به صدور اظهار نظر حسابرسی مشروط یا مردود هستند. چنین اظهار نظر هایی برای کمیسیون بورس و اوراق بهادار غیر قابل پذیرش است؛ مگر در مواردی که مورد تأیید کمیسیون بورس و اوراق بهادار باشد.

در ۲۰ آوریل ۱۹۶۱ آقای جان اف کندی رئیس جمهور وقت ایالات متحده پیشنهاد کرد که اعتبار مالیاتی سرمایه گذاری تخصیص یابد. این پیشنهاد در نهایت در کنگره تصویب شد و از ۱ ژانویه ۱۹۶۲ لازم الاجرا شد. نهاد تنظیم کننده استانداردهای حسابداری لازم الاجرا برای بخش خصوصی در آن زمان هیأت اصول حسابداری^{۱۵} بود که بیانیه ی شماره ی ۲ را صادر کرد و در آن روش های حسابداری مناسب را برای اعتبار مالیاتی سرمایه گذاری^{۱۶} ارائه داد. زمانی که کمیسیون بورس و اوراق بهادار متوجه شد که این تصمیم بدون اتفاق آرا و هماهنگی با کمیسیون گرفته شده است و شرکت های متعددی قصد پیروی از نظر هیأت اصول حسابداری را ندارند، بنابراین این کمیسیون مجموعه بیانیه حسابداری شماره ی ۹۶ را صادر کرد که طبق این بیانیه، به شرکت ها اجازه می داد تا روش های حسابداری غیر از روش های مورد تأیید هیأت اصول حسابداری را انتخاب کنند. در ارتباط با این موضوع کمیسیون بورس و اوراق بهادار نیز موافقت کرد هنگامی که شرکت ها از بیانیه شماره ۲ هیأت اصول حسابداری پیروی نکرده اند، حساب رس گزارش حسابرسی مشروط صادر کند. جدول زمانی رویدادهای اساسی مربوط به این رویدادها در جدول ۱ انعکاس یافته است. بخش دوم مقاله توضیحاتی در ارتباط با تاریخچه اظهار نظر مشروط ارائه می کند. بخش سوم نیز تاریخچه اعتبار مالیاتی

برای سرمایه گذاری را توضیح می دهد. در نهایت در بخش چهارم خلاصه مقاله و نتیجه گیری ارائه می شود.

۲- اظهار نظر مشروط حسابرسی

مقدمه ای کوتاه درباره ی گزارش های حسابرسی

رایج ترین اظهار نظر حساب رس اظهار نظر مقبول است که طی آن حساب رس بیان می کند که «صورت های مالی وضعیت مالی، نتایج عملیات و جریان های نقدی شرکت را از تمام جنبه های با اهمیت در تاریخ تراز نامه (برای دوره منتهی به تاریخ تراز نامه) به طور منصفانه نشان می دهد و آن صورت ها طبق چارچوب گزارشگری مالی لازم الاجرا تهیه شده اند.» (هیأت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام، ۲۰۱۷). سه نوع اظهار نظر دیگر برای حساب رسان وجود دارد که عبارت اند از: اظهار نظر مشروط، اظهار نظر مردود و عدم اظهار نظر.

هنگامی که حساب رس نتواند شواهد حسابرسی کافی و مناسب را برای صدور اظهار نظر مقبول حسابرسی کسب کند، محدودیت در دامنه ی رسیدگی وجود دارد. حساب رس با اعمال قضاوت از اهمیت محدودیت در دامنه رسیدگی و آثار بالقوه آن بر صورت های مالی تصمیم می گیرد تا اظهار نظر مشروط یا عدم اظهار نظر صادر کند. هنگامی که محدودیت در دامنه رسیدگی نسبت به صورت های مالی فراگیر باشد؛ حساب رس ملزم به صدور عدم اظهار نظر است. در این صورت گزارش حساب رس بیان می کند که «حساب رس نسبت به صورت های مالی اظهار نظر نمی کند» (هیأت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام، ۲۰۱۷). زمانی که محدودیت در دامنه رسیدگی آن چنان با اهمیت است که مانع از صدور اظهار نظر مقبول شود (اما آن قدر اساسی و با اهمیت نباشد که نسبت به صورت های مالی فراگیر تلقی شود) حساب رس مجاز است اظهار نظر مشروط صادر کند. هنگامی که حساب رس یک یا چند تحریف را شناسایی می کند که به تنهایی یا در مجموع نسبت به صورت های مالی با اهمیت است و مدیران اجرایی (مدیریت) از اصلاح آن ها خودداری

جدول شماره ۱ - جدول زمانی رویدادهای کلیدی

تاریخ	شرح رویداد
۲۰ آوریل ۱۹۶۱	آقای جان اف کندی رئیس جمهور وقت ایالات متحده، پیام ویژه ای در مورد مالیات به کنگره صادر کرد در آن پیام، آقای کندی اعتبار مالیاتی سرمایه گذاری را به منظور تشویق شرکت ها به نوسازی و توسعه املاک و تجهیزات خود پیشنهاد کرده بود.
۱۶ اکتبر ۱۹۶۲	کنگره، قانون مالیات بر درآمد سال ۱۹۶۲ را تصویب کرد که طبق این قانون شرایط لازم برای اعتبار مالیاتی سرمایه گذاری فراهم می شد.
۱۰ دسامبر ۱۹۶۲	هیأت اصول حسابداری بیانیه ی شماره ی ۲ را صادر کرد. طبق این بیانیه شرکت ها ملزم شدند تا اعتبار مالیاتی سرمایه گذاری را با استفاده از روش کاهش هزینه ها به کار گیرند.
۲۱ دسامبر ۱۹۶۲	کمیسیون بورس و اوراق بهادار و هیأت اصول حسابداری برای بحث درباره تصمیم هیأت اصول حسابداری جلسه برگزار کردند.
۱۰ ژانویه ۱۹۶۳	کمیسیون بورس و اوراق بهادار نشریه سلسله مطالب حسابداری شماره ۹۶ را منتشر کرد و در آن اعلام کرد که این کمیسیون برای محاسبه و به کارگیری اعتبار مالیاتی سرمایه گذاری، روش تدوین شده توسط هیأت اصول حسابداری با روش دوره جاری را قبول دارد.
۱۶ مارس ۱۹۶۴	هیأت اصول حسابداری بیانیه شماره ۴ را صادر کرد که به شرکت ها این امکان را می داد تا از روش کاهش بهای تمام شده یا از روش دوره جاری ^{۱۸} استفاده کنند.

می‌کند؛ اظهارنظر مشروط یا مردود صادر می‌شود. اگر مجموع تحریف‌های بااهمیت در صورت‌های مالی فراگیر باشد؛ اظهارنظر مردود باید صادر شود. در این شرایط گزارش حسابرس بیان می‌کند که صورت‌های مالی؛ وضعیت مالی، نتایج عملیات یا جریان‌های نقدی شرکت را به‌طور منصفانه ارائه نمی‌کند (هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۷).

در حال حاضر حسابرسان می‌توانند هم در شرایطی که شواهد حسابرسی کافی وجود ندارد (به‌عبارت‌دیگر، محدودیت در دامنه رسیدگی وجود دارد) و هم در شرایطی که صورت‌های مالی حاوی تحریف بااهمیت است، به‌عبارت‌دیگر، انحراف از اصول عمومی پذیرفته‌شده‌ی حسابداری وجود دارد؛ اظهارنظر مشروط صادر کنند. از زمانی که بیانیه استانداردهای حسابرسی شماره ۵۸ در آوریل سال ۱۹۸۸ منتشر شد؛ ادبیات مورد استفاده برای بیان اظهارنظر مشروط به این صورت است: «به استثنای آثار موضوعاتی که در ارتباط با اظهارنظر مشروط است؛ صورت‌های مالی؛ وضعیت مالی، نتایج عملیات و جریان‌های نقدی شرکت را به‌طور منصفانه نشان می‌دهد». بخش زیر توضیحاتی را درباره‌ی تاریخچه اظهارنظر مشروط و واژگان و اصطلاحات مورد استفاده برای بیان آن‌ها ارائه می‌کند.

اظهارنظر مشروط قبل از بیانیه شماره ۲ هیأت اصول حسابداری

قبل از آن‌که یک گزارش حسابرسی استاندارد و متحدالشکل وجود داشته باشد؛ حسابرسان اظهارنظر مشروط نیز صادر می‌کردند. افزون بر این، قبل از آن‌که رهنمود حسابرسی یکنواخت^{۱۹} توسط هیأت عالی بانک مرکزی آمریکا^{۲۰} در سال ۱۹۱۷ منتشر شود، هیچ رهنمود معتبری در ایالات‌متحده آمریکا برای صدور گزارش حسابرسی وجود نداشت (کارمایکل و وینترز^{۲۱}، ۱۹۸۲). در سال ۱۹۱۵ مقاله‌ای در مجله حسابداری^{۲۲} (جورج او می^{۲۳}، ۱۹۱۵) توضیحاتی درباره‌ی دو نوع از اظهارنظر مشروط ارائه کرد. اظهارنظرهای مشروطی که مسئولیت حسابرس را محدود می‌کرد (یعنی محدودیت در دامنه‌ی رسیدگی) و اظهارنظرهای مشروطی که صورت‌های مالی را موردانتقاد قرار می‌داد (انحرافات از اصول حسابداری). جورج بر این موضوع تأکید کرد که اظهارنظرهای مشروط باید برای افراد غیر حسابداری نیز قابل‌فهم باشد.

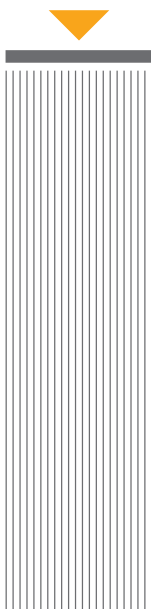
رهنمود حسابرسی یکنواخت دربردارنده‌ی این موضوع بود که «اگر حسابرس اطمینان دارد که کار حسابرسی او کامل بوده و دستورالعمل‌های عمومی هیأت عالی بانک مرکزی را رعایت کرده است»، بنابراین باید از گزارش حسابرس پیشنهادی استفاده شود (هیأت عالی بانک مرکزی ایالات‌متحده آمریکا، ۱۹۱۷). این وظیفه به حسابرسان سپرده شد تا هرگونه بندهای شرط لازم را به‌طور واضح و کوتاه بیان کنند. هیچ‌گونه دستورالعمل دیگری درباره‌ی ماهیت بندهای شرطی که حسابرسان می‌توانستند در

گزارش‌های خود لحاظ کنند؛ وجود نداشت.

گزارش‌های حسابرسی مشروط در دوره‌ی قبل از تصویب قوانین بازار اوراق بهادار^{۲۴} در سال‌های ۱۹۳۳ و ۱۹۳۴ رایج بود؛ زیرا هیچ الزام قانونی برای کار حسابرسی، نهاد تنظیم‌کننده استانداردهای حسابداری و نهاد تنظیم‌کننده استانداردهای حسابرسی وجود نداشت؛ در نتیجه مدیریت (مدیران اجرایی) شرکت‌ها نفوذ گسترده‌ای بر مجموعه روش‌های حسابرسی انجام شده و اصول حسابداری مورد استفاده داشتند. در نبود استانداردهای حسابرسی و حسابداری، حسابرسان باید اطلاعات بیشتری درباره دامنه‌ی حسابرسی خود و روش‌های حسابداری مورد استفاده توسط مدیریت به استفاده‌کنندگان گزارش‌های خود اطلاع‌رسانی می‌کردند. متأسفانه استفاده از اصطلاحاتی برای اظهار بند شرط مانند «با در نظر گرفتن» و «بر اساس اطلاعات ارائه شده^{۲۵}» باعث ابهام استفاده‌کنندگان می‌شد (کری^{۲۶}، ۱۹۷۰).

کمیسیون بورس و اوراق بهادار از بدو تأسیس خود به حرفه‌ی حسابرسی نگاه ویژه‌ای داشته است تا مرجعیت را از نظر گزارش حسابرسی داشته باشد. انجمن حسابداران آمریکا^{۲۷} در سال ۱۹۳۴ رهنمودی درباره‌ی گزارش حسابرس منتشر کرد (انجمن حسابداران آمریکا، ۱۹۳۴). گزارش حسابرسی پیشنهادی دو بند داشت. یک بند برای مقدمه که صورت‌های مالی حسابرسی شده را مشخص می‌کرد و نیز اطلاعات کوتاهی درباره‌ی دامنه‌ی [کار] حسابرسی ارائه می‌کرد و همچنین یک بند اظهارنظر که نتیجه‌گیری حسابرس را درباره ارائه منصفانه صورت‌های مالی بیان می‌کرد. اطلاعات مندرج در گزارش پیشنهادی حسابرس نشان می‌داد که این گزارش باید در صورت لزوم برای توضیح هرگونه بندهای شرط اصلاح می‌شد. کارمن بلو^{۲۸} (سرپرست حسابداری کمیسیون بورس و اوراق بهادار) سخنرانی‌های زیادی را در اوایل سال ۱۹۳۶ انجام داد که در آن نگرانی‌های خود را درباره‌ی بندهای شرط گزارش حسابرس ابراز کرد بود (کری، ۱۹۷۰).

جان‌شین بلو (ویلیام ورنترز^{۲۹}) بیان کرد که در زمان وجود محدودیت در دامنه‌ی رسیدگی و وجود استثنائاتی در رعایت اصول حسابداری، مشکلاتی برای گزارشگری حسابرس ایجاد می‌شود و نیاز است تا رهنمودهای دقیقی برای این شرایط وجود داشته باشد. بخشی از گفته‌های ایشان، در زیر ارائه شده است: «شرایط دشوار در گروه سوم قرار دارند. آن‌ها مواردی هستند که در این بین قرار می‌گیرند و شاید در اینجا است که استقلال حسابداری رسمی موضوعی که طبق قانون اوراق بهادار و طبق قانون بورس الزامی است از اهمیت بالایی برخوردار می‌شود. به نظر من یکی از الزامات حسابداری رسمی در این شرایط این است که ماهیت دقیق اعتراض حسابرس را به‌صورت شفاف و صریح بیان کند^{۳۰}. این موضوع به این معناست که محدودیت‌های موجه





ناکافی بود؛ آنگاه حسابرس موظف بود اظهارنظر خود را حذف و دلایل این موضوع را بیان کند (انجمن حسابداران آمریکا، ۱۹۴۷). هرگونه توضیحی درباره گزارش مشروط از بیانیهی روش حسابرسی شماره ۲۳ حذف شد.

مخالفت شدیدی با بیانیهی روش‌های حسابرسی شماره ۲۳ وجود داشت. برخی از جوامع و سازمان‌های دولتی مخالف بودند (کری، ۱۹۷۰). این مخالفت تا حدودی به دلیل نگرانی‌ها از استاندارد جدیدی بود که حسابرسان را از صدور گزارش‌های مشروط منع می‌کرد. بیانیهی روش‌های حسابرسی شماره ۲۳ در سال ۱۹۴۹ مورد بازنگری قرار گرفت تا اظهارنظر مشروط مجاز شود:

هرزمانی که حسابرس این اجازه را می‌دهد تا از نام او به نحوی استفاده شود که نشان‌دهندهی این موضوع باشد که او در ارتباط با صورت‌های مالی^{۳۳} شرکت است؛ او باید تعیین کند که آیا در شرایط خاص مناسب است تا او (۱) اظهارنظر مقبول یا (۲) اظهارنظر مشروط یا (۳) عدم اظهارنظر دربارهی صورت‌های مالی به‌عنوان یک مجموعه‌ی کلی صادر کند یا خیر، بنابراین زمانی که نمی‌تواند اظهارنظر مقبول صادر کند؛ حسابرس باید موارد مربوط به بند شروط یا استثنائات را برای تعیین اهمیت آن‌ها بسنجد. اگر آن‌ها به‌گونه‌ای نیستند که باعث شود تا اظهارنظر منفی شود؛ بنابراین صدور اظهارنظر مشروط مناسب و منطقی خواهد بود؛ اگر آن‌ها به

در ارتباط با دامنه‌ی کار حسابرسی و استثنائات مبتنی بر آن استثنائاتی که دربارهی اصول و روش‌های حسابداری مورد استفاده هستند و استثنائاتی که در ارتباط با الزام برای ثبات رویه است؛ هریک باید به‌طور جداگانه به‌عنوان یک طبقه در نظر گرفته شوند و در هر طبقه ماهیت استثنا و مبنای آن به‌طور خاص بیان شود (ورنترز، ۱۹۳۹).

یک ماه پس از سخنرانی ورنترز، در سپتامبر ۱۹۳۹ کمیتهی روش حسابرسی^{۳۱} (که زیر نظر انجمن حسابداران آمریکا بود) بیانیه‌های روش حسابرسی شماره ۱^{۳۲} را در اکتبر ۱۹۳۹ منتشر کرد (کری، ۱۹۷۰). بیانیهی روش حسابرسی شماره ۱ حسابرسان را از اظهارنظر در مواقعی که دامنه‌ی حسابرسی آن‌ها محدود شده بود یا صورت‌های مالی به‌طور منصفانه ارائه نشده بود، منع کرد (کارمایکل و وینترز، ۱۹۸۲). با این حال بیانیه روش‌های حسابرسی شماره ۱ حسابرسان را از صدور اظهارنظر مشروط برای موضوعات بااهمیت کمتر، منع نکرد: «اگر ... این‌گونه افشائیات به دلیل هرگونه تردید یا اطمینان به مشروط شدن اظهارنظر صورت گیرد بنابراین این‌گونه افشائیات همان استثنائات هستند و باید به‌صراحت در بند اظهارنظر گزارش حسابرس بیان شود. همان‌طور که قبلاً بیان شد اگر چنین استثنائاتی به‌اندازه‌ی کافی بااهمیت باشند که اظهارنظر را منفی کنند حسابرس باید از اظهارنظر خودداری کند» (انجمن حسابداران آمریکا، ۱۹۳۹)

هنگامی که انجمن حسابداران آمریکا در دسامبر ۱۹۴۷ بیانیه روش‌های حسابرسی شماره ۲۳ را منتشر کرد، به نظر می‌رسید که اظهارنظر مشروط دیگر مجاز نباشد (انجمن حسابداران آمریکا، ۱۹۴۹). بیانیهی روش‌های حسابرسی شماره ۲۳ برای رفع ابهام استفاده‌کنندگان در دو شرایط منتشر شد. اولین شرایط هنگامی است که صورت‌های مالی در حالی ارائه و منتشر می‌شد که بر روی سربرگ آن نام و نشان موسسه حسابرسی درج شده بود و هیچ گزارشی پیوست آن نبود؛ که در این صورت استفاده‌کنندگان نمی‌توانستند بفهمند که آیا حسابرس قصد اظهارنظر مقبول یا عدم اظهارنظر داشته است. شرایط دوم هنگامی بود که گزارش حسابرس شامل اظهارنظر نبود اما حاوی توضیحاتی درباره دامنه‌ی حسابرسی بود که در این صورت استفاده‌کنندگان اغلب در مورد میزان مسئولیت برعهده‌گرفته شده گمراه می‌شدند (انجمن حسابداران آمریکا، ۱۹۴۷). هدف از بیانیه روش‌های حسابرسی شماره ۲۳ این بود که این مشکلات با ایجاد یک انتخاب دوسویه برطرف شود: حسابرسان تنها زمانی می‌توانستند اظهارنظر مقبول صادر کنند که صورت‌های مالی منصفانه ارائه شده بود و افزون بر آن دامنه‌ی رسیدگی حسابرسی نیز کافی بوده باشد (با محدودیتی رویه‌رو نشده باشد). اگر صورت‌های مالی منصفانه ارائه نشده بود یا دامنه‌ی رسیدگی حسابرس

برای کمیسیون بورس و اوراق بهادار قابل قبول بود (کارمایکل، ۱۹۷۲، ص ۳۰).

چند ماه پس از صدور نشریه‌ی سلسله مطالب حسابداری شماره‌ی ۹۰ توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار، کمیته‌ی روش‌های حسابرسی انجمن حسابداران رسمی آمریکا^{۳۴} بیانیه‌ی روش‌های حسابرسی شماره‌ی ۳۲ را در سپتامبر ۱۹۶۲ منتشر کرد (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۶۲). بیانیه‌ی روش‌های حسابرسی شماره‌ی ۳۲ در ارتباط با ایجاد تمایز بین عبارات «به استثنای» و «با در نظر گرفتن» موافق کمیسیون بورس و اوراق بهادار بود. طبق نشریه سلسله مطالب حسابداری شماره‌ی ۹۰، اصطلاح «با در نظر گرفتن» فقط برای آن گزارش‌هایی است که به دلیل وجود ابهاماتی که ممکن است نسبت به صورت‌های مالی بااهمیت باشد؛ مشروط شده‌اند و به همین دلیل آثار این موضوع به اشخاصی غیر از مدیریت مربوط است. زمانی که نشریه سلسله مطالب حسابداری شماره‌ی ۹۰ و بیانیه‌ی روش حسابرسی شماره‌ی ۳۲ با هم در نظر گرفته می‌شوند؛ این موضوع مشخص می‌شود که تا قبل از سپتامبر ۱۹۶۲ کمیسیون بورس و اوراق بهادار مایل به پذیرش اظهارنظر حسابرسی مشروط ناشی از انحراف از اصول عمومی پذیرفته‌شده حسابداری یا محدودیت در دامنه رسیدگی نبوده است. اظهارنظر مشروط ناشی از وجود محدودیت در دامنه رسیدگی به صراحت در نشریه‌ی سلسله مطالب حسابداری شماره‌ی ۹۰ ممنوع شده بود. از آن جاکه این نوع اظهارنظر به انحراف از اصول عمومی پذیرفته‌شده حسابداری مربوط می‌شد، کمیسیون بورس و اوراق بهادار با صدور نشریه‌ی شماره‌ی ۴ سلسله مطالب حسابداری در ۲۵ آوریل ۱۹۳۸ عملاً چنین اظهارنظری را ممنوع کرده بود (کارمایکل، ۱۹۷۲).

طبق نشریه‌ی شماره‌ی ۴ سلسله مطالب حسابداری، کمیسیون بورس و اوراق بهادار باور دارد که صورت‌های مالی زمانی همراه‌کننده یا نادرست هستند که «طبق اصول حسابداری تهیه‌شده باشند که حمایت معتبری از طرف نهادهای قانونی برای آن‌ها وجود ندارد» (کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ۱۹۳۸). از آن جاکه نظرهای هیأت اصول حسابداری توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار به‌عنوان نظرات معتبر شناخته شده بود؛ بنابراین اظهارنظر مشروطی که مربوط به انحراف از نظرهای هیأت اصول حسابداری بود؛ ممنوع شد.

کمیسیون بورس و اوراق بهادار با انتشار نشریه‌ی شماره‌ی ۱ حسابداری برای کارکنان^{۳۷} در ۴ نوامبر ۱۹۷۵ این دیدگاه را تأیید کرد. طبق بیانیه روش‌های حسابرسی شماره‌ی ۱ اظهارنظر مشروط ناشی از وجود محدودیت در دامنه رسیدگی و استثنائات انحراف از اصول عمومی پذیرفته‌شده حسابداری طبق الزامات قانون ۲-۲۰ مقررات گزارشگری کمیسیون بورس و اوراق بهادار نیست (کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ۱۹۷۵).



نحوی هستند که باعث می‌شود تا اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی به‌عنوان مجموعه‌ی کلی منفی شود؛ آن‌گاه حسابرسان باید صراحتاً عدم اظهارنظر صادر کند (انجمن حسابداران آمریکا، ۱۹۴۹).

در همه‌ی سال‌های دهه ۱۹۵۰ حسابرسان برای مشروط کردن گزارش حسابرسی خود ناشی از انحراف از اصول پذیرفته‌شده حسابداری، محدودیت در دامنه‌ی رسیدگی یا ابهام بااهمیت از عبارات «با در نظر گرفتن» و «به استثنای»^{۳۴} به جای یکدیگر استفاده می‌کردند (کارمایکل^{۳۵}، ۱۹۷۲). زمانی که کمیسیون بورس و اوراق بهادار نشریه سلسله مطالب حسابداری شماره‌ی ۹۰ را در ۱ مارس ۱۹۶۲ منتشر کرد؛ اصطلاحات یادشده معنای جدیدی پیدا کردند (کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ۱۹۶۲). نشریه‌ی سلسله مطالب حسابداری شماره‌ی ۹۰ توضیحاتی را برای شفاف کردن این موضوع ارائه کرد که اظهارنظر حسابرسی که به دلیل وجود محدودیت در دامنه‌ی رسیدگی مشروط شده است؛ طبق قانون ۲-۲۰ مقررات گزارشگری کمیسیون بورس و اوراق بهادار نیست (کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ۱۹۶۲). این قانون بیان‌کننده‌ی این موضوع بود که کمیسیون بورس و اوراق بهادار گزارش‌های حسابرسی که به دلیل وجود ابهام بااهمیت مشروط شده‌اند و نمی‌توان در تاریخ صورت‌های مالی آن‌ها را موردتوجه قرار داد؛ خواهد پذیرفت و در چنین شرایطی باید از عبارت «با در نظر گرفتن» استفاده شود. در نتیجه نشریه‌ی سلسله مطالب حسابداری شماره‌ی ۹۰ عبارت «با در نظر گرفتن» تبدیل به «کلیدواژه» گزارش‌های مشروطی شد که

نشریه‌ی شماره‌ی ۱ حسابداری برای کارکنان برای تأیید این موضوع به نشریه سلسله مطالب حسابداری شماره‌ی ۴ و ۹۰ اشاره می‌کند.

اظهارنظر مشروط بعد از بیانیه‌ی شماره‌ی ۲ هیأت اصول حسابداری

از مارس ۱۹۶۲ تا آوریل ۱۹۸۸ کمیسیون بورس و اوراق بهادار اظهارنظر مشروط را تنها برای وجود ابهامات بااهمیت پذیرفت (به شکل ۱ رجوع کنید). در سال ۱۹۷۸ کمیسیون کوهن^{۲۸} خواستار حذف عبارت «با در نظر گرفتن» برای وجود ابهامات بااهمیت در گزارش حسابرسی مشروط شد؛ زیرا این موضوع ممکن بود استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را گمراه کند (کمیسیون کوهن، ۱۹۷۸). هیأت اجرایی استانداردهای حسابرسی انجمن حسابداران رسمی آمریکا حذف عبارت «با در نظر گرفتن» در گزارش حسابرسی مشروط را پیشنهاد کرد اما به دلیل نگرانی در مورد ناکافی بودن استانداردهای مربوط به افشای وجود ابهامات، پیشنهاد خود را پس گرفت (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۸۲). یک دهه بعد، در آوریل ۱۹۸۸ هیأت استانداردهای حسابداری انجمن حسابداران رسمی آمریکا بیانیه استانداردهای حسابرسی شماره‌ی ۵۸ را صادر کرد که در آن عبارت «با در نظر گرفتن» را حذف کرد (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۸۸). به جای مشروط کردن اظهارنظر به دلیل وجود ابهام بااهمیت، بیانیه استانداردهای حسابرسی شماره‌ی ۵۸ حساب‌رسان را در این شرایط ملزم می‌کرد که اظهارنظر مقبول صادر کنند و در بند ۴ توضیحاتی برای توصیف ابهام ارائه کنند (شکل ۲ را ببینید). طی سال‌هایی که عبارت «با در نظر گرفتن» کلیدواژه گزارش‌های مشروط بوده است؛ برخی از حساب‌رسان از عبارت «با در نظر گرفتن» استفاده کردند تا اظهارنظر مشروط را برای

دلایلی به‌غیر از وجود ابهام بااهمیت صادر کنند (کارمایکل، ۱۹۷۲). بیانیه استانداردهای حسابرسی شماره‌ی ۵۸ عبارت «با در نظر گرفتن» را حذف کرد و استفاده از واژه «به استثنای» یا «استثنا» را در زمان ارائه توضیح درباره بند شروط در گزارش حساب‌رسان الزامی کرد. اخیراً شواهد نشان می‌دهد که اظهارنظر مشروط دیگر برای گزارش‌های حسابرسی شرکت‌های ثبت‌شده در بورس و اوراق بهادار مورد استفاده قرار نمی‌گیرد. سیپریانو، همیلتون و واندرویلده^{۲۹} (۲۰۱۷) در مجموع ۱۱ اظهارنظر مشروط پیدا کردند که مدارک خود را به کمیسیون بورس و اوراق بهادار بین سال‌های ۲۰۰ و ۲۰۱۵ ارسال کرده بودند. شرکت‌هایی که اظهارنظر مشروط دریافت کرده بودند بعد از آن عضویت آن‌ها لغو شد و یا صورت‌های مالی خود را تجدید ارائه کردند.

باوجود ممنوعیت کلی اظهارنظر مشروط، سیاست‌های کمیسیون بورس و اوراق بهادار امکان استفاده نادر از اظهارنظر مشروط را فراهم می‌کرد. در کتابچه راهنمای گزارشگری مالی کمیسیون بورس و اوراق بهادار چنین آمده است:

ممکن است موارد نادری وجود داشته باشد که کارکنان به گزارش حسابرسی نسبت به صورت‌های مالی که دارای اظهارنظر مشروط است؛ اعتراض نکنند باین حال قبل از تشکیل پرونده باید یک معافیت از واحد اداری امور مالی و اداره حساب‌رسان ارشد^{۴۰} درخواست و دریافت شود (کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ۲۰۱۷) - شکل ۱

به‌طور خلاصه، کمیسیون بورس و اوراق بهادار به‌طور کلی از آوریل ۱۹۳۸ ناشران را ملزم می‌کرد تا به اظهارنظر مقبول دست یابند. تنها دلیل قابل قبول برای اظهارنظر مشروط زمانی وجود داشت که حساب‌رسان به این نتیجه می‌رسید که ابهام

شکل ۱

گزارش مشروط «با در نظر گرفتن (ابهام بااهمیت)» حسابرسان در مورد ابهامات مربوط به فرض تداوم فعالیت اظهارنظر حساب‌رسان

به هیأت‌مدیره و سهامداران شرکت بیلدرز جنرال^{۴۱} ما ترازنامه‌ی تلفیقی شرکت جنرال بیلدرز و شرکت‌های فرعی را در ۳۱ دسامبر ۱۹۷۷ و ۱۹۷۶ و صورت‌های سودوزیان تلفیقی و سود (زیان) انباشته و همچنین تغییرات در وضعیت مالی برای دوره‌های منتهی به تاریخ یادشده را بررسی کرده‌ایم. بررسی ما طبق استانداردهای پذیرفته‌شده حسابرسی انجام شد و پیرو آن بررسی‌ها شامل آزمون‌هایی از سوابق حسابداری و سایر روش‌های حسابرسی که در این شرایط ضروری تشخیص دادیم، می‌شد. تحقق درآمد ناشی از موجودی‌های املاک و مستغلات، وابسته به فروش یا سایر روش‌های واگذاری املاک حداقل به ارزش دفتری آن‌ها است. همان‌طور که در یادداشت‌های ۴ و ۵ اشاره شده است؛ شرکت دارای وام‌ها و رهن‌های قابل توجهی است. تداوم فعالیت شرکت در دسترسی به منابع مالی کافی برای بازپرداخت بدهی و بهبود نتایج عملیاتی بستگی دارد.

به نظر ما با در نظر گرفتن آثار حل‌وفصل نهایی موضوعات اشاره‌شده در بند پیشین بر صورت‌های مالی تلفیقی صورت‌های مالی ذکرشده در بالا وضعیت مالی تلفیقی شرکت جنرال بیلدرز و شرکت‌های فرعی را در ۳۱ دسامبر ۱۹۷۶ و ۱۹۷۷ به‌صورت منصفانه نشان می‌دهد و نتایج عملیات تلفیقی آن‌ها و تغییرات در وضعیت مالی برای سال‌های منتهی به تاریخ یادشده طبق اصول پذیرفته‌شده حسابداری و به‌طور یکنواخت تهیه‌شده است، همچنین به نظر ما صورت‌های مالی تلفیقی مقایسه‌ای پنج‌ساله اطلاعات مالی درج شده در این گزارش را به تفکیک فعالیت‌های عملیاتی به‌طور منصفانه نشان می‌دهد.

۱۰ آوریل ۱۹۷۸

این مثال از اظهارنظر حسابرسی مشروط با در نظر گرفتن «ابهامات اساسی» است که از مقاله (گودمن و لورنسن^{۴۲}، ۱۹۷۹) نقل شده است.

بااهمیتی درباره‌ی تداوم فعالیت واحد تجاری وجود دارد و با اشاره به ابهام بااهمیت، اظهارنظر مشروط «با در نظر گرفتن (ابهامات بااهمیت)» صادر کند. اظهارنظر «با در نظر گرفتن (ابهامات بااهمیت)» در سال ۱۹۸۸ حذف شد. در این سال تصمیم گرفته شد که اگر ابهام بااهمیتی درباره‌ی تداوم فعالیت وجود داشت؛ حسابرسان اظهارنظر مقبول صادر کنند و یک بند تأکید برای تداوم فعالیت نیز اضافه کنند. در بخش بعدی توضیحاتی در مورد تنها شرایطی ارائه خواهد شد که کمیسیون بورس و اوراق بهادار آشکارا تمایل خود را برای پذیرش انحراف از اصول پذیرفته‌شده‌ی حسابداری اعلام کرده است.

۳- اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری

در سال ۱۹۶۱ دولت آقای کندی (رئیس‌جمهور وقت ایالات‌متحده) پیشنهاد کرد که اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری ایجاد شود تا اقتصاد کشور از نظر ایجاد شغل و افزایش تولید از طریق سرمایه‌گذاری در دارایی‌های مولد بهبود یابد (کری، ۱۹۷۰؛ پرویتس و مورینو، ۱۹۸۸). در آوریل ۱۹۶۱ آقای جان اف کندی (رئیس‌جمهور وقت ایالات‌متحده) در پیامی به کنگره ابراز نگرانی کرد که شرکت‌های آمریکایی پیشرفت یکسانی با رقبای جهانی ندارند:

«امروز که فشار جدی بر وضعیت تراز پرداخت خود داریم؛ باید توجه ویژه‌ای به نوسازی تجهیزات و ماشین‌آلات خود داشته باشیم. دوستان ما در خارج از کشور مجبور به بازسازی ویرانی‌های پس از زمان جنگ شده‌اند و در نتیجه آن‌ها در

حال حاضر از یک سیستم صنعتی مدرن برخوردار هستند که به آن‌ها کمک می‌کند تا رقبای سرسختی در بازارهای جهانی باشند. اگر قرار است کالای خودمان در حوزه قیمت و کیفیت قابل‌رقابت با کالاهای خارجی موجود در کشور و خارج از کشور، باشد؛ ما به کارآمدترین تجهیزات و ماشین‌آلات نیاز خواهیم داشت» (کندی، ۱۹۶۱)

آقای کندی اعتقاد داشت که به مشوق‌های دیگری برای مدرن کردن و گسترش «تجهیزات و ماشین‌آلات بخش خصوصی» نیاز است.

در اکتبر ۱۹۶۲ کنگره قانون مالیات بر درآمد سال ۱۹۶۲ را تصویب کرد که در بردارنده اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری بود. این اعتبار معادل درصدی از بهای تمام‌شده دارایی‌های استهلاک‌پذیری بود که پس از سال ۱۹۶۱ به بهره‌برداری رسیده‌اند. اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری عملکرد مشابهی با اعتبارات مالیاتی امروز دارد. برای هر دلار خرج شده به‌منظور کسب دارایی یادشده، بدهی مالیاتی مالیات‌دهندگان (مؤدیان) ۰.۰۷ دلار کاهش یافت.

اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری، نوع جدیدی از معامله بود که فرصتی نسبتاً جدید را در اختیار تنظیم‌کننده جدید استانداردهای حسابداری می‌گذاشت تا یک اصل جدید حسابداری (استاندارد جدید حسابداری) ایجاد شود (مونیتز، ۴، ۱۹۶۶). این فرصت همچنین مشکلاتی را ایجاد کرد زیرا اعتبار مالیاتی جدید برای معاملاتی که در سال ۱۹۶۲ انجام می‌شد لازم‌الاجرا شد و در نتیجه زمان کمی برای تصمیم‌گیری هیأت اصول حسابداری

شکل ۲

گزارش مقبول حسابرس همراه با بند توضیحی درباره‌ی ابهامات بااهمیت

گزارش حسابرس مستقل

ما ترازنامه‌های شرکت الف را در ۳۱ دسامبر 19x1 و 19x2 و صورت‌های سودوزیان سود انباشته و جریان‌های نقدی را برای دوره‌های منتهی به آن سال‌ها را حسابرسی کرده‌ایم. مسئولیت تهیه‌ی صورت‌های مالی بر عهده مدیریت شرکت است. مسئولیت ما (موسسه‌ی حسابرسی) اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی بر اساس حسابرسی‌های اجرا شده است.

ما حسابرسی‌های خود را طبق استانداردهای پذیرفته‌شده‌ی حسابرسی انجام دادیم. استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند که حسابرسی را به‌گونه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کنیم که از عاری بودن صورت‌های مالی از تحریف بااهمیت اطمینان معقولی کسب شود. همچنین حسابرسی شامل بررسی (آزمون) شواهدی است که مبالغ و افشاهای موجود در صورت‌های مالی را تأیید می‌کند. حسابرسی همچنین شامل ارزیابی اصول حسابداری استفاده‌شده و برآوردهای بااهمیت به‌عمل آمده توسط مدیریت و همچنین ارزیابی کلیت ارائه صورت‌های مالی است. ما اعتقاد داریم که حسابرسی‌های ما مبنای معقولی را برای اظهارنظر فراهم می‌کند.

به نظر ما، صورت‌های مالی یادشده وضعیت مالی شرکت الف را در تاریخ ۳۱ دسامبر 19x1 و 19x2 از تمام جنبه‌های بااهمیت به‌طور منصفانه نشان می‌دهد و نتایج عملیات این شرکت و جریان‌های نقدی آن طبق اصول پذیرفته‌شده‌ی حسابداری برای دوره مالی منتهی به آن سال‌ها ارائه شده است. همان‌طور که در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی مورد بحث قرار گرفته است؛ شرکت در دعوای حقوقی به ادعای نقض برخی حقوق ثبت اختراع، مطالبه حق امتیاز و خسارت‌های تنبیهی متهم شده است. این شرکت دعوای متقابل ارائه کرده است و رسیدگی‌های اولیه و روند کشف حقیقت در فرآیند دادرسی برای هر دو طرف در حال انجام است. نتیجه‌ی نهایی دعوای حقوقی در حال حاضر قابل تعیین نیست بر این اساس هیچ‌گونه ذخیره‌ای برای هرگونه تعهدی که ممکن است پس از صدور آرا منتج شود، در صورت‌های مالی در نظر گرفته نشده است.

ا[مضا] [تاریخ]

این گزارش حسابرسی از نمونه‌های ارائه شده در صفحه‌های ۹ و ۱۸ بیانیه‌ی استانداردهای حسابرسی ۵۸ برگرفته‌شده است (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۸۸)



بهادار نشریه سلسله مطالب حسابداری شماره‌ی ۹۶ را منتشر کرد و اعلام کرد که این کمیسیون روش هیأت اصول حسابداری یا روش دوره‌ی جاری را می‌پذیرد (کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ۱۹۶۳). کمیسیون بر این باور بود که نظر هیأت اصول حسابداری مشکلات قانونی نخواهد داشت:

«یکی از دلایل این بود که اعضای کمیسیون تمایلی به انتشار نشریه و گزارشی درباره‌ی اعتبار سرمایه‌گذاری نداشتند. با این حال این موضوع توسط آقای بار به آنان گوشزد شد که اگر آنان موافق اعتبار مزبور و روش محاسبه آن نباشند در نتیجه بعضی از شرکت‌های پذیرفته‌شده صورت‌های مالی ارائه خواهند کرد که با استفاده از روش‌هایی به‌غیر از روش مورد حمایت هیأت اصول حسابداری تهیه شده است». شکل ۳

افزون بر این، زمانی که اعضای کمیسیون بورس و اوراق بهادار از این موضوع مطلع شدند که هیأت اصول حسابداری فقط به دو روش حسابداری برای اعتبار سرمایه‌گذاری علاقه‌مند است، آنان آسوده‌خاطر شدند. آنان به‌اشتباه معتقد بودند که قرار است شش یا هفت روش مختلف دیگر ایجاد شود. در نهایت و از همه مهم‌تر این که اعضای کمیسیون اعتراف کردند که آنان طبق قانون توانایی لازم را برای انتخاب روش حسابداری و نادیده گرفتن دیگر روش‌ها ندارند. مفهوم این موضوع واضح بود: کمیسیون بورس و اوراق بهادار از هیأت اصول حسابداری پشتیبانی نمی‌کرد زیرا اعضای کمیسیون بورس و اوراق بهادار از این موضوع مطمئن بودند که نمی‌توانند نظرات کمیسیون بورس و اوراق بهادار را

وجود داشت (کری، ۱۹۷۰). شرکت‌ها باید صورت‌های مالی خود را ظرف چند ماه بعد منتشر می‌کردند. شکل ۲

هیأت اصول حسابداری سه روش را برای محاسبه‌ی اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری در نظر گرفت (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۶۲). اولین روش که در آن محاسبه‌ی اعتبار مالیاتی به‌عنوان آورده سرمایه در نظر گرفته می‌شد؛ به دلیل غیرمنطقی بودن رد شد «زیرا اعتبار سرمایه‌گذاری سود خالص برخی از دوره‌های حسابداری را افزایش می‌داد» (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۶۲). روش دوم، روش «دوره‌ی جاری» بود که از طریق کاهش هزینه مالیات بر درآمد در دوره‌ای انجام می‌شد که اعتبار مالیاتی در آن دوره ایجاد می‌شد. روش دوره جاری منجر به افزایش آنی سود خالص می‌شد که این موضوع نتیجه‌ای مطلوب برای دولت آقای کندی در برداشت. روش سوم این بود که اعتبار را به‌عنوان کاهش بهای تمام‌شده دارایی مربوطه ثبت می‌شد؛ این موضوع به این نحو انجام می‌شد که اعتبار مزبور در طول عمر مفید دارایی به‌عنوان کاهش هزینه‌ی استهلاک تسهیم می‌شد. شایعه شده بود که وزارت خزانه‌داری با شناسایی اعتبار در دوره‌های طولانی مخالف بود (کری، ۱۹۷۰).

از آن‌جاکه هیأت اصول حسابداری با فشار زمانی زیادی مواجه بود؛ اعضای هیأت یادشده قادر دستیابی به توافق جامع نبودند (پرویتس و مورینو، ۱۹۹۸). بیشتر اعضای هیأت یادشده از ثبت اعتبار به‌عنوان کاهش بهای تمام‌شده دارایی مربوطه حمایت کردند، اما اقلیت بزرگی از آن هیأت از روش دوره‌ی جاری حمایت کردند. بسیاری از گروه‌ها از جمله پژوهشکده‌ی هیأت اصول حسابداری کمیسیون بورس و اوراق بهادار و وزارت خزانه‌داری از روش دوره جاری حمایت کردند. در ۱۰ دسامبر ۱۹۶۲، تقریباً دوسوم از اعضای هیأت اصول حسابداری به روش کاهش بهای تمام‌شده رأی مثبت دادند. هفت نفر از اعضای هیأت اصول حسابداری مخالفت کردند. سه نفر از آن‌ها اعلام کردند که ۸ موسسه‌ی حسابرسی بزرگ آن‌ها (هشت بزرگ وقت) از بیانیه‌ی هیأت اصول حسابداری شماره‌ی ۲ پیروی نخواهند کرد (پرویتس و مورینو، ۱۹۹۸). اندکی قبل از شروع رأی‌گیری این هیأت، آنان نامه‌ای از اندرو بار^{۴۴} (رئیس حسابداری کمیسیون بورس و اوراق بهادار) دریافت کردند این نامه نشان می‌داد که اولویت کمیسیون بورس و اوراق بهادار روش دوره‌ی جاری است. در اواخر دسامبر ۱۹۶۲، اعضای هیأت اصول حسابداری و کمیسیون بورس و اوراق بهادار برای بحث درباره تصمیم هیأت اصول حسابداری با هم دیدار کردند. رئیس انجمن حسابداران رسمی آمریکا رابرت. ای. ویتسچی^{۴۵} در این جلسه شرکت کرد و از کمیسیون بورس و اوراق بهادار درخواست کرد تا تصمیم هیأت اصول حسابداری را بپذیرند (کری، ۱۹۷۰). در ۱۰ ژانویه ۱۹۶۳، کمیسیون بورس و اوراق

شکل ۳

گزارش حسابرس نسبت به صورت‌های مالی شرکت خودروسازی آمریکای شمالی برای دوره مالی منتهی به ۱۹۶۲

به هیأت‌مدیره و سهامداران شرکت خودروسازی آمریکای شمالی:

ما ترازنامه‌ی شرکت خودروسازی آمریکای شمالی در ۳۱ دسامبر ۱۹۶۲ و صورت سودوزیان و سودوزیان انباشته مربوط به دوره منتهی به آن سال را حسابرسی کرده‌ایم. حسابرسی ما طبق استانداردهای پذیرفته‌شده‌ی حسابرسی انجام شد و شامل آزمون‌هایی از سوابق حسابداری و سایر روش‌های حسابرسی بود که در شرایط موجود ضروری دانستیم.

همان‌طور که در یادداشت ۱ صورت‌های مالی توضیح داده شده است؛ شرکت ۴۸ درصد از اعتبار سرمایه‌گذاری ناشی از تحصیل دارایی در آن سال را در سود خالص سال ۱۹۶۲ منظور کرده است. به نظر ما اصول پذیرفته‌شده‌ی حسابداری ایجاب می‌کند که این اعتبار در سود و زیان و در طول عمر مفید دارایی مربوطه منعکس شود در صورت پیروی از اصول حسابداری، این موضوع منجر به کاهش ۳۱۱,۰۰۰ دلار سود خالص گزارش شده برای سال ۱۹۶۲ می‌شود. به نظر ما (موسسه حسابرسی) صورت‌های ذکرشده در بالا، وضعیت مالی شرکت خودروسازی آمریکای شمالی را در ۳۱ دسامبر ۱۹۶۲ به‌طور منصفانه نشان می‌دهد و به استثنای مواردی که در بند قبلی تشریح شد؛ نتایج عملیات شرکت نیز برای دوره منتهی به سال ۱۹۶۲ طبق اصول پذیرفته‌شده‌ی حسابداری که یکنواخت با سال قبل است، تهیه‌شده است.

۱۵ فوریه ۱۹۶۳

ادبیات مورد استفاده در این گزارش از انجمن حسابداران رسمی آمریکا برگرفته‌شده است (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۶۳).

در نهایت بیانی‌ی شماره‌ی ۴ را در مارس ۱۹۶۴ منتشر کرد و طبق این بیانی‌ی هر دو روش مزبور مجاز شناخته شدند (زف، ۲۰۰۷). این اتفاق (ازجمله اقدامات کمیسیون بورس و اوراق بهادار) قدرت هیأت اصول حسابداری را کاهش داد که در نهایت هیأت استانداردهای حسابداری مالی در سال ۱۹۷۳ جایگزین هیأت اصول حسابداری شد (پرویتس و مورینو، ۱۹۹۸).

۴- نتیجه‌گیری

به‌عنوان یک قاعده‌ی کلی کمیسیون بورس و اوراق بهادار صورت‌های مالی سالانه‌ی را که حسابرس شرکت برای آن اظهارنظر مقبول صادر نکرده است؛ نمی‌پذیرد. از سال ۱۹۶۲ تا ۱۹۸۸، کمیسیون بورس و اوراق بهادار اظهارنظر مشروط از نوع «با در نظر گرفتن» را برای آن ابهامات بااهمیت می‌پذیرفت که خارج از کنترل مدیریت بود، اما اکنون این نوع اظهارنظر جای خود را به اظهارنظر مقبول با بند توضیحی داده است. از زمان صدور نشریه‌ی شماره‌ی ۴ سلسله مطالب حسابداری در ۲۵ آوریل ۱۹۳۸، صدور اظهارنظر مشروط ناشی از انحراف بااهمیت از اصول پذیرفته‌شده‌ی حسابداری است، توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار ممنوع شده است (کارمایکل، ۱۹۷۲؛ کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ۱۹۷۵). طبق دانسته‌های ما، این مقاله توضیحاتی در مورد شرایطی ارائه کرد که طبق آن کمیسیون بورس و اوراق بهادار اظهارنظر مشروط ناشی از انحراف (بااهمیت) از اصول پذیرفته‌شده‌ی حسابداری را در زمانی پذیرفت که شرکت‌ها تصمیم گرفتند تا از روش دوره‌ی جاری برای حسابداری اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری استفاده کنند؛ یعنی هنگامی که بیانی‌ی شماره‌ی ۲ هیأت اصول حسابداری الزام داشت تا اعتبار مزبور باید در طول عمر دارایی مربوطه شناسایی شود.

در دادگاه به تأیید برسانند (مونیتز، ۱۹۶۶). کمیسیون بورس و اوراق بهادار تشخیص داد که انتخاب روش دوره‌ی جاری باعث انحراف از آن اصول پذیرفته‌شده‌ی حسابداری می‌شود که توسط هیأت اصول حسابداری ارائه شده بود. زمانی که صورت‌های مالی طبق اصول پذیرفته‌شده‌ی حسابداری تهیه نشده باشد؛ حسابرسان ملزم به صدور اظهارنظر مشروط یا مردود نسبت به صورت‌های مالی هستند؛ اما کمیسیون بورس و اوراق بهادار اعتقاد دارد که اظهارنظر مشروط یا مردود مقررات گزارشگری لازم‌الاجرا برای شرکت‌های پذیرفته‌شده را رعایت نمی‌کند. به‌منظور حل این مشکل کمیسیون بورس و اوراق بهادار موافقت کرد اظهارنظر مشروط را در صورتی بپذیرد که استثنائات مربوط به اصول پذیرفته‌شده حسابداری ناشی از پیروی نکردن از بیانی‌ی شماره‌ی ۲ هیأت اصول حسابداری باشد:

«با توجه به تنوع قابل توجه نظرها درباره‌ی روش حسابداری مناسب برای اعتبار سرمایه‌گذاری، اگر حسابرس لازم می‌داند که اظهارنظر خود را تحت شرایط مختلفی مشروط کند، کمیسیون گواهی‌هایی را از حسابرس که موارد مشروط را به‌طور مناسب بیان کند و شرکت پذیرفته‌شده از روش حسابداری استفاده کرده باشد که موردپذیرش کمیسیون بورس و اوراق بهادار است؛ خواهد پذیرفت (کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ۱۹۶۳).»

بسیاری از شرکت‌ها با نادیده گرفتن بیانی‌ی شماره‌ی ۲ هیأت اصول حسابداری از روش دوره‌ی جاری استفاده کردند (کری، ۱۹۷۰). به‌عنوان مثال شرکت خودروسازی آمریکای شمالی اظهارنظر حسابرسی مشروط را به دلیل پیروی نکردن از بیانی‌ی شماره‌ی ۲ هیأت اصول حسابداری دریافت کرد (موارد تشریح شده در شکل ۳). هیأت اصول حسابداری

پی‌نویس:

۱. در این مقاله منظور از استانداردهای عمومی پذیرفته‌شده‌ی حسابداری یا استانداردهای عمومی حسابداری، استانداردهای حسابداری است که توسط هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) تدوین می‌شود یا پیش‌تر توسط هیأت اصول حسابداری (APB) تدوین می‌شد؛ و همچنین منظور از استانداردهای عمومی پذیرفته‌شده‌ی حسابرسی یا استانداردهای عمومی حسابرسی، استانداردهای حسابرسی است که توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) تدوین می‌شود. ۲. استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران (ایمیل: v_menati@sbu.ac.ir). ۳. کارشناسی ارشد حسابرسی، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. ۴. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.

5. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) Securities and Exchange
6. Commission (SEC)
7. Subject to
۸. با توجه به نظر هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB) در گزارش حسابرسی مشروط باید عبارت «به استثنای» وجود داشته باشد. عباراتی مانند «در نظر گرفتن» و «با توجه به توضیحات بیان‌شده» غیرمجاز است و نباید مورد استفاده قرار گیرد؛ زیرا در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی از عبارات «به‌طور مطلوب» و «تمام جنبه‌های بااهمیت» مورد استفاده قرار می‌گیرند و این عبارات با یکدیگر همخوانی ندارند و ممکن است ابهام ایجاد کنند.

9. Accounting Series Release (ASR)
10. Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)
۱۱. درخور توجه است که از سال ۲۰۰۲ میلادی و به‌موجب قانون سارینز آکسلی، هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام تأسیس شد که مقرر گردید استانداردهای حسابرسی مربوط به حسابرسی شرکت‌های سهامی عام، توسط هیأت یادشده تدوین شود.

۱۲. مقررات گزارشگری کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC Regulation S-X) در ارتباط با مقرراتی است که بیان‌کننده شکل گزارشگری و افشای اطلاعات مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده نزد این کمیسیون است.

۱۳. در موارد نادر کمیسیون بورس و اوراق بهادار گزارش حسابرسی مشروط را می‌پذیرد. صادرکننده موظف است پیش از تشکیل پرونده از دفتر حسابدار ارشد معافیت دریافت کند (کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ۲۰۱۷).

14. Pervits & Merino
۱۵. در حال حاضر کمیسیون بورس و اوراق بهادار، هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) را به‌عنوان تنظیم‌کننده استاندارد حسابداری می‌شناسد. این یک اقدام رسمی اعلام‌شده در نشریه سلسله مطالب حسابداری شماره ۱۵۰ در ۲۰ دسامبر ۱۹۷۳ بود (کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ۱۹۷۳). کمیسیون بورس و اوراق بهادار، هیأت استانداردهای حسابداری مالی را به‌عنوان تنظیم‌کننده استانداردهای حسابداری در سال ۲۰۰۲ پس از تصویب قانون سارینز آکسلی دوباره تأیید کرد (کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ۲۰۰۳).

16. Accounting Principles Board (APB)
۱۷. اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری (investment tax credit) نوعی از اعتبار مالیات بر درآمد است که به‌منظور کاهش هزینه‌ی مالیات درآمد است و نه کاهش سود مشمول مالیات. یک واحد تجاری زمانی اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری دریافت می‌کند که یک دارایی استهلاک‌پذیر را خریداری کند. به‌عنوان مثال تجهیزات این

اعتبار معمولاً به‌عنوان درصدی از بهای تمام‌شده دارایی ثابت محاسبه می‌شود. اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری هنگامی در صورت‌های مالی واحد ثبت می‌شود که مشخص شود واحد مزبور طبق قوانین مالیاتی ایالات‌متحده آمریکا دولت مرکزی برای این نوع از اعتبار مجاز است. لازم به ذکر است که اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری زمانی باید در صورت‌های مالی ارائه شود که این اعتبار درآمد مشمول مالیات واحد را کاهش می‌دهد. به‌طور کلی می‌توان گفت که اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری نوعی از اعتبار مالیاتی است که در ارتباط با خرید کالا و کاهش مالیات بر درآمد پرداختنی است. به‌طور کلی دو روش برای به‌حساب بردن اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری وجود دارد: (الف) روش معوق (deferral method) مزایای مالیاتی ناشی از اعتبارات مالیاتی سرمایه‌گذاری به دوره‌های مالی آینده به تعویق می‌افتد و مستهک می‌شود و (ب) روش دوره‌ی جاری (flow-through) مزایای مالیاتی ناشی از اعتبارات مالیاتی سرمایه‌گذاری در دوره‌ای ثبت می‌شود که در آن دوره اعتبار ایجاد می‌شود.

۱۸. روش دوره‌ی جاری (flow-through method) به روشی اطلاق می‌شود که طی آن مزایای مالیاتی ناشی از اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری در دوره‌ای ثبت می‌شود که در آن دوره اعتبار ایجاد می‌شود.

19. Uniform Accounting
20. Federal Reserve Board
22. Journal of Accountancy
23. George O. May
24. the Securities Acts
25. on the basis indicated
26. Carey
27. the American Institute of Accountants (AIA)
28. Carman Blough
29. William Wernitz
۳۰. منظور از اعتراض، حسابرسان موضوعاتی است که در بند شرط با اصطلاح به «استثنای...» بیان می‌شود.

31. Committee on Auditing Procedure (CAP)
32. Statements on Auditing Procedure (SAP)
۳۳. طبق رهنمودهای هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، اگر یک حسابرسان رضایت دهد که از نام او در گزارش‌های مدارک و ارتباطات کتبی مورد استفاده قرار گیرد و یا اگر یک حسابرسان صورت‌های مالی شرکتی را تهیه کند و یا در تهیه آن‌ها کمکی ارائه کند، بنابراین گفته می‌شود که حسابرسان مزبور ارتباطی با صورت‌های مالی شرکت دارد.

34. Except For
35. Carmichael
36. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
37. Staff Accounting Bulletin (SAB)
38. Cohen Commission
39. Cipriano, Hamilton and Vandervelde
40. Division of Corporation Finance, Office of Chief Accountant (CF-OCA)
41. General Builders Corporation
42. Goodman and Lorensen
43. Moonitz
44. Andrew Barr
45. Robert E. Witschey