



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

ارائه می‌شود. از آنجایی که «تنها خروجی قابل مشاهده فرآیند حسابرسی برای سرمایه‌گذاران گزارش حسابرس است سرمایه‌گذاران Carcello 2012, 22»، بسیار مهم است که گزارش در ارتباط بین حسابرس از یک طرف و گیرنده‌گان گزارش از طرف دیگر هیچ شکافی باقی نگذارد (Asare and Wright 2012). به جز 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)

نویسنده‌گان:
گانش ام پاندیت – سی ریچارد بیکر

ترجمه:



فاطمه شیخلر و حیدر منتی

با 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 قراردادنده‌اند و عمدتاً بر قرن نوزدهم^۲ و اوایل قرن بیستم تمرکز کرده‌اند^۳ و تحلیل خود را با بازنگری در گزارش حسابرسی استاندارد در اوخر 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 بازۀ 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 توجه‌ای در بازۀ زمانی یک قرن می‌بردازیم.

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 ۲، ۱ 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

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 بعنوان ناظر شرکت ناکام مانده بودند؛ بنابراین نیاز به نظارت بر حرفه حسابرسی توسط هیئت عالم (PCAOB) ایجاد شد. هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام از زمان ایجاد خود، نقش فعالی در اصلاح گزارش حسابرسی ایالات متحده ایفا کرده‌اند 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 ریابی 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.

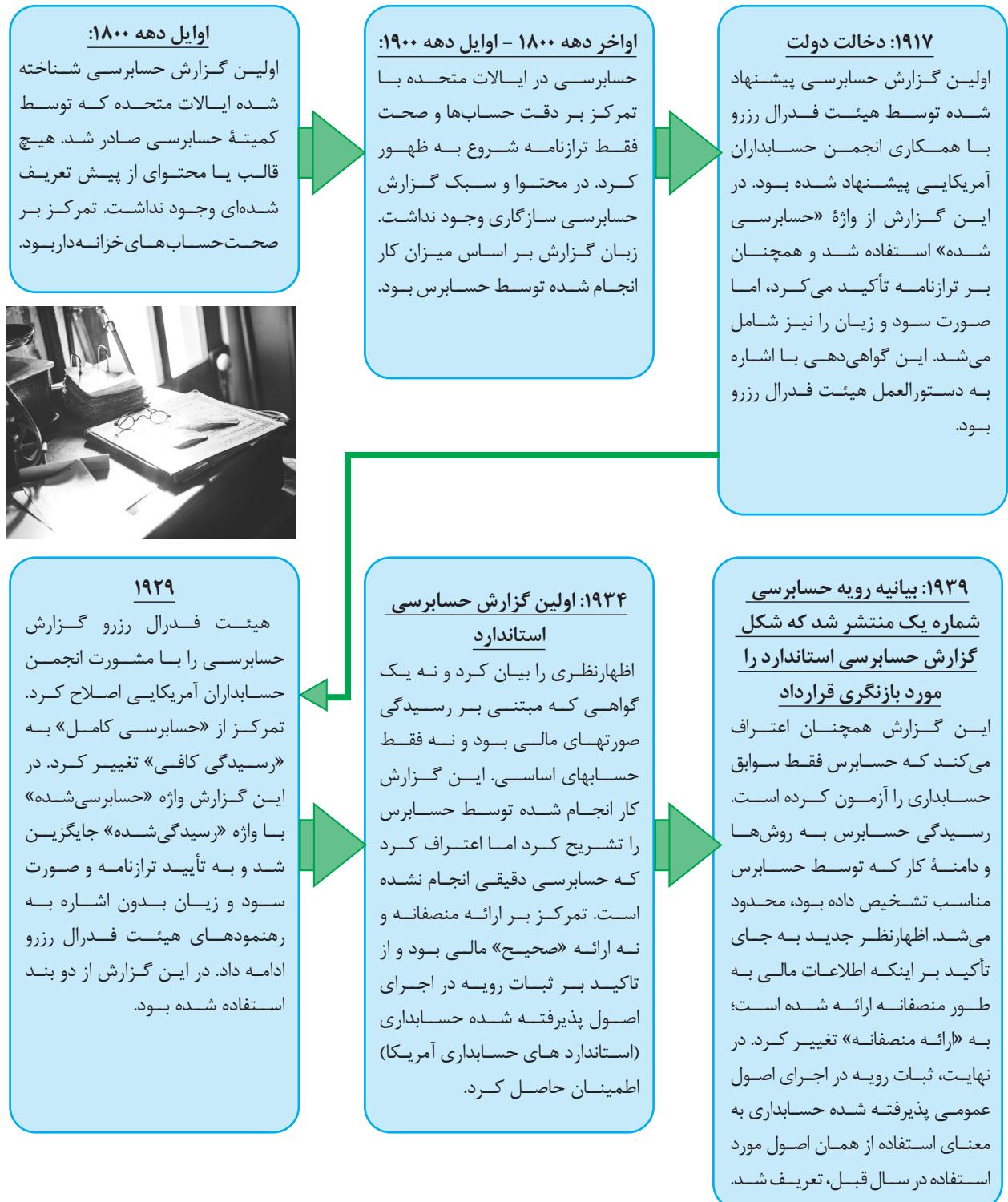
نویسنده‌گان دریافتند گزارشی که در ابتدای برای برقراری ارتباط با نتایج بررسی سوابق حسابداری و کشف احتمال تقلب ایجاد شده، تغییرات قابل توجهی در محیط گزارشگری مالی ایالات متحده داشته است. این واکنش سریع حرفه حسابرسی در زمانی که به نظر می‌رسید، در هدایت خود در این زمینه عقب‌مانده است برای جلوگیری از مداخله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



حسابرسی انتظار می‌رود؛ گزارش حسابرسی مطابق با استانداردهای امرروزی 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 استفاده کنندگان صورت‌های مالی بوده است و همواره به دنبال اطلاعات قابل انتکاری از حسابرسی بوده است. در ابتداء، 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

بیانیه رویه حسابرسی

پنج: ۱۹۴۱

در پاسخ به اصلاحیه کمیسیون بورس اوراق بهادار به قانون ۲-۰-۰-۵، 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.

بیانیه رویه حسابرسی

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 برداشته است. گزارش حسابرس استاندارد «عدم حسابرسی دقیق تراکنش‌ها» را حذف کرد، بنابراین خوشنده 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.

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.



۱۹۸۸: بیانیه استاندارد

حسابرسی ۵۸

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

۱۹۳۴: اولین گزارش حسابرسی

استاندارد

اظهار نظری را بیان کرد و نه یک گواهی که مبنی 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 «صحيح» مالی بود و از تأکید بر ثبات رویه در اجرای اصول پذیرفته شده حسابداری (استاندارد های حسابداری آمریکا) اطمینان حاصل کرد.

۲۰۰۳: هیأت نظارت بر

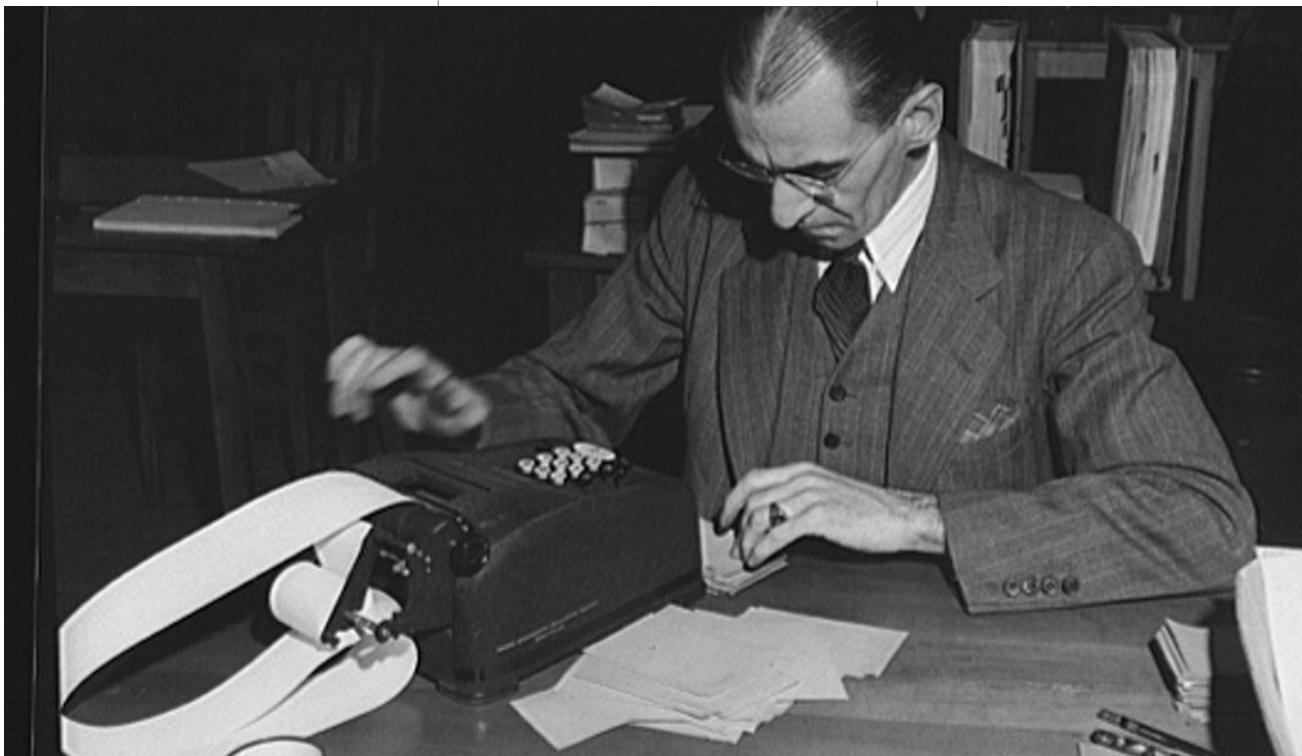
حسابداری شرکت های

سه‌هایی 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 سه‌هایی عام در ایالات متحده جایگزین کرد.



عام در آغاز قرن ۲۱ پرداخته می‌شود. پس از آن، این مقاله وقایعی را که منجر به جدیدترین نسخه گزارش حسابرسی استاندارد معرفی شده توسط هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام ارائه می‌دهد که در حال حاضر در ایالات متحده استفاده می‌شود، در این فرآیند، ما همچنین برخی از چالش‌ها را در رابطه با گنجاندن مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی استاندارد موربد بحث قرار می‌دهیم 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 می‌دهد که این گزارش از نظر شکل و زبان تغییرات زیادی داشته است. شکل یک جدول زمانی پیشرفت گزارش

اینجا بدون تکرار زیاد مورد بحث قرار داد. همچنین نمی‌توان در مورد هر فرد یا سازمانی که در شکل‌گیری 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 می‌دهد. بقیه این مقاله به شرح زیر سازماندهی شده است؛ در ابتدا، این مقاله یک جدول زمانی سریع از تکارهای مختلف گزارش حسابرسی ایالات متحده در یک دوره حدودی ۲۰۰ ساله ارائه می‌دهد 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 می‌کند. در ادامه به بحث در مورد تغییرات استاندارد گزارش حسابرس توسط هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی

است. توضیحاتی که پژوهش حاضر در مورد گزارش حسابرسی در ایالات متحده می‌دهد:

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- نهنهایا 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 روبرو شده تا ارزیابی احتمال تحریف در صورت‌های مالی ناشی از اشتباہ و هم ناشی از تقلب را شامل شود. نویسنده‌گان تشخیص می‌دهند که گزارش حسابرسی ایالات متحده تأیید شده توسط نهادهای مختلف فدرال، انجمن‌های حرفه‌ای و نهادهای تنظیم استاندارد را نمی‌توان در

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

۱۹۱۳-۱۹۲۹: تمرکز از حسابرسی کامل به اجرای رسیدگی‌های کافی منتقل شد. اولين تلاش مشترک بين حرفه حسابداری و يك نهاد دولتی برای ایجاد گزارش حسابرسی زمانی اتفاق افتاد که هیئت فدرال رزو با انجمن حسابداران آمریکایی (AIA) همکاری کرد و راهنمای خود را تحت عنوان حسابهای یکنواخت در بولتن ماهانه فدرال رزو منتشر کرد.^{۱۲} راهنمای هیئت فدرال رزو 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 «به درستی» را از زبان خود حذف کرده و در عوض از حسابرس انتظار داشت که مشخصاً نشان دهد که آیا صورتهای مالی طبق رهنماوهای پیشنهادی هیئت فدرال رزو تهیه شده است یا خیر؟ باین حال، هنوز رسانندن.^{۱۳} بسیاری از شرکت‌ها سوابق حسابداری مناسی نگهداری نمی‌کرند و انجام حسابرسی صورتهای مالی معمول نبود.^{۱۴} دامنه حسابرسی محدود به خواسته صاحبکار بود و حسابرسان معمولاً گزارش خود را بر اساس کار انجام‌شده توسط آن‌ها تنظیم می‌کرند. به این ترتیب، هنگامی که مونتگومری (۱۹۱۲، ۶۵، ۴۰۷) در کتاب راهنمای حسابرسی خود به گزارش حسابرس اشاره کرد، به بخش ۱۱۳ قانون شرکت‌های انگلیسی (تلفیق)

مدیران تا چه اندازه سوابق حسابداری شرکت‌های خود را نگهداری می‌کنند و در صورت وجود تقلب کشف می‌کنند. باین 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 «اظهارنظر» در مورد صحت سوابق حسابداری به پایان رسانندن.^{۱۵} بسیاری از شرکت‌ها سوابق حسابداری مناسی نگهداری نمی‌کرند و انجام حسابرسی صورتهای مالی معمول گزارش را بر اساس کار انجام‌شده توسط آن‌ها تنظیم می‌کرند. به این ترتیب، هنگامی که مونتگومری (۱۹۱۲، ۶۵، ۴۰۷) در کتاب راهنمای حسابرسی خود به گزارش حسابرس اشاره کرد، به بخش ۱۱۳ قانون شرکت‌های انگلیسی (تلفیق)

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 در قرن ۱۹ که عمدها بر دقت سوابق حسابداری متمرکز بود به یک «گواهی حسابرسی» توصیه شده توسط یک نهاد دولتی فدرال در اوایل قرن بیست 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 پذیرفته شده حسابداری (استانداردهای حسابداری آمریکا) متمرکز شد. درنهایت، 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.

۲. حسابرسی تحت استقلال این حرفة گزارش می‌دهد

۱۹۱۳-۱۸۰۰: بدون حرفه حسابرسی رسمی در ایالات متحده اولين گزارش حسابرسی مکتوب «معروف» یک شرکت آمریکایی، همان‌طور که فلشر و همکاران (۲۰۰۵) نشان داده‌اند، در سال ۱۸۷۷ توسط کمیته حسابرسی راه‌آهن بالتیمور و اوهايو صادر شد. این گزارش یک بند در مورد صحت حسابهای خزانه‌دار که خطاب به هیئت مدیره شرکت بود. طی قرن نوزدهم، حسابرسی به طور 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

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 گرفته شده توسط ناشر را روشن کند.^{۱۸} جالب اینجا بود که نه در عنوان و نه در بدنۀ گزارش حسابرسی هیچ اشاره‌ای به استقلال حسابرس نشده بود.

۱۹۳۸-۱۹۴۰: استاندارد گزارش حسابرسی بیشتر بر رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری تمرکز کرد

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

جدید این حرفه بود که تأیید اطلاعات در صورت‌های مالی عاقلانه نمی‌دانست زیرا حسابرس نمی‌تواند صحت داده‌ها را در آن صورت‌ها تضمین کند.^{۲۱} گزارش جدید بیان می‌کرد که آیا صورت‌های مالی به نحو «منصفانه» محتوای خود را طبق اصول پذیرفته شده 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 اجراسده بود^{۲۲} 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

داد.^{۲۳} در گزارش حسابرسی اصلاح‌شده 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.

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

تصمیم اولترامارز دادگاه استیناف نیویورک در اویل دهۀ 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 پذیرفته شده حسابداری را ارتقاء دهد.^{۲۴} گزارش حسابرسی جدید^{۲۵} تفاوت محسوسی با نسخه قبلی خود داشت، زیرا به جای «گواهی»، «اظهارنظر» می‌کرد. گزارش اصلاح‌شده معکس‌کننده باور





یک اذعان کرد که کشف تقلب مستلزم بررسی دقیق همهٔ تراکنش‌ها است که هزینهٔ 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 حسابرسی در استاندارد گزارش حسابرسی، اما هنوز هیچ اشاره‌ای به کشف تقلب وجود نداشت.

پس از رسوابی M&R، کمیسیون بورس و اوراق بهادار تحقیقات خود را در مورد شیوه‌های حسابرسی که توسط حسابرسان M&R دنبال می‌شد، انجام داد و زبان گزارش حسابرسی را از طریق اصلاح قانون ۲-۰۲ مقررات X-S که مستلزم گواهی حسابدار بود، تجدیدنظر کرد. [قرار بود] بیان کند که آیا حسابرسی طبق استانداردهای عمومی پذیرفته‌شده حسابرسی لازم‌اجرا در شرایط انجام‌شده است یا خیر؟^{۳۱} بر این اساس در سال ۱۹۴۱ بیانیهٔ رویه حسابرسی شماره پنج را با تجدیدنظر در گزارش حسابرسی استاندارد صادر کرد، به‌طوری که اکنون حاوی زبان پیروی از الزامات کمیسیون بورس و اوراق بهادار است. قابل توجه است که در تمام متن بیانیهٔ رویهٔ حسابرسی 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 حسابرسی را تشکیل

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

همان‌طور که بحث فوق نشان می‌دهد، اگرچه در گزارش حسابرسی 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 حسابرسی استاندارد از دهه ۱۹۳۰ تا ۱۹۸۰ نامرئی باقی ماند. موقعیت این حرفه در این دوره از بیانیهٔ رویهٔ حسابرسی ۳۰ (کمیتۀ رویه‌های حسابرسی، ۱۹۶۰، ص ۳۹) روشن بیان می‌کرد: «هدف از بررسی عادی صورت‌های مالی توسط حسابرس مستقل، ارائه اظهارنظر درباره منصفانه بودن صورت‌های مالی است» به این معنی

می‌دهد، کمیتۀ رویه‌های حسابرسی، بیانیهٔ رویهٔ حسابرسی 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 حسابرسی استاندارد تجدیدنظر شده بیان کند که آیا آزمون‌های حسابرس و روشهای حسابرسی با توجه به شرایط لازم در نظر گرفته شده؟ (کمیتۀ رویه‌های حسابرسی، ۱۹۴۶، ص ۱۶۴) و به «مناسب تشخیص داده شد» اکتفا نکند همان‌طور که در بیانیهٔ رویهٔ حسابرسی شماره یک آمده بود. با این حال، گزارش حسابرسی در بیانیهٔ رویهٔ حسابرسی 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.

مرتبه 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 اندیگری از انواع اظهارنظر حسابرسی را نیز معرفی کرد، یعنی نظر مشروط، نظر مردود و عدم اظهارنظر که باید در موقعی 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 (ناهنجری‌ها) کشف نشود؛ بنابراین، گزارش حسابرسی در مورد مسئولیت حسابرس در رابطه با کشف تقلب در صورت‌های مالی ساكت ماند.

با اشاره به اینکه کشف تقلب در طول سال‌ها اهمیت خود را بهنوی از دستداده 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 نقشه‌های مربوطه حسابرس و مدیریت تأکید کرد و سه بند را پیشنهاد

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 رسایی‌های شرکتی در دهه ۱۹۶۰، نگرانی‌ها در مورد اینکه حسابرسان چگونه وظایف خود را انجام می‌دهند، شروع شد و یک شکاف انتظارات^{۲۹} 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.^{۳۰}

پاسخ حرفه به شکاف انتظارات

از آنجایی که تصویر این حرفه به تدریج از اوخر دهه ۱۹۶۰ تا اوایل دهه ۱۹۸۰ به دلیل افزایش تعداد شکستهای حسابرسی ادعاشده بدتر شد^{۳۱}، سردرگمی، نارضایتی وی اعتمادی 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 پذیرفته شده حسابرسی (استانداردهای حسابرسی آمریکا)



ذکر نشده بود و اظهارنظر حسابرسی تنها در صورتی تأیید می‌کند که صورت‌های مالی بهطور منصفانه ارائه شده عاری از هرگونه تحریف بالهمیت باشد. این ایده پیروی می‌کرد که گزارش باید پیام‌های خود را بهطور صریح بهجای انتظار از کاربران گزارش برای استنباط معانی از آن، بخشی از رسیدگی معمول نیست، همچنان رواج داشت.

تلاش برای سودمند کردن گزارش حسابرسی برای کاربران به بیانیه استاندارد حسابرسی ۵۸ کلمه «تقلب»

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. باین حال، 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.^{۲۹}

باین حال، تنها پس از اینکه کمیسیون ملی گزارشگری مالی متقلبانه (کمیسیون تردوی ۱۳۰۷) به این نتیجه رسید که «گزارش حسابرسی استاندارد [می‌تواند] باید حس روشن‌تری از نقش حسابرس مستقل را منتقل کند»؛ حرفة 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.^{۳۰} 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 رزو در بازنگری گزارش حسابرسی خود کلمه «رسیدگی» را بهجای «حسابرسی» پیشنهاد کرد. بند مقدمه به صراحت 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 انجام شده توسط مدیران ارشد آن شرکت‌ها بود و فاجعه بزرگی برای حرفه حسابرسی ایجاد کرد، زیرا حسابرسانی که مسئولیت آن‌ها به عنوان حافظ منافع سرمایه‌گذاران و انجام وظایف توأم با امانتداری با صداقت محول شده بود، آشکارا در حفظ اعتماد عمومی به صورت‌های مالی منتشرشده شکست خوردند.^۳ با توجه به تأثیر فوق‌العاده این وضعیت، دولت ایالات متحده به سرعت اقدام به تصویب قانون اصلاح رویه حسابداری شرکت‌های سهامی عمومی و حمایت از سرمایه‌گذاران که به عنوان «قانون ساربینز-آکسلی سال ۲۰۰۲» مجلس نمایندگان ایالات متحده، 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 ایالات متحده به منظور «حفظ از منافع سرمایه‌گذاران و افزایش اعتماد عمومی در تهیه گزارش‌های حسابرسی دارای محتوای اطلاعاتی، دقیق و مستقل» ایجاد کرد^۴; بنابراین، پس از چندین دهه خود نظمی، حرفه حسابرسی اکنون باید توسط یک نهاد شبه‌دولتی تنظیم می‌شد و مورد نظارت قرار می‌گرفت.

هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در اعمال اختیارات خود، استاندارد حسابرسی شماره یک^۵ را برای بازنگری در گزارش حسابرسی استاندارد منتشر کرد به طوری که بند دوم ارجاع به استانداردهای هیئت نظارت بر حسابداری استانداردهای حسابرسی (استاندارد حسابرسی) انجمن حسابداران رسمی آمریکا را با ارجاع به استانداردهای هیئت نظارت بر حسابداری



پیروی می‌کرد، اشاره‌ای به ایالات متحده به عنوان 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 حسابرس با عموم، به موقع برای مقابله با انتقالات از عملکرد خود حرکت می‌کند. این امر به کنگره و کمیسیون بورس و اوراق بهادار اجازه داد تا از انجام هرگونه اقدامی برای تنظیم این حرفه خودداری کنند و بهنوبه خود، این حرفه را قادر ساخت تا نزدیک به یک قرن خود نظمی و خود نظارتی 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 ایالات متحده بر حرفه حسابرسی شد.

۲۰۰۷-۲۰۰۲: گزارش حسابرسی استاندارد جدید در میان واکنش دولت به اشتباهات حسابرسی درک شده
مجموعه‌ای از ورکستگی‌های شرکت‌های

استانداردهای حسابرسی ۵۸ ختم نشد. انجمن حسابداران رسمی آمریکا در سال ۱۹۹۱ به عنوان بخشی از ابتکار عمل گستردۀ 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 درنهایت بر محتواهای گزارش حسابرسی استاندارد که امروزه وجود دارد تأثیر گذاشت. در پایان قرن بیستم، زمانی که هیئت استانداردهای حسابرسی اذعان کرد که صورت‌های مالی شرکت‌های ایالات متحده در خارج از ایالات متحده 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 مورداً استفاده برای تهیه صورت‌های مالی و استانداردهای حسابرسی که حسابرس در انجام حسابرسی از آن‌ها

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

ادامه نقد مدل حالت دوگانه گزارش حسابرسی استاندارد

از زمانی که بیانیه رویه حسابرسی شماره‌یک 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 استفاده کنندگان را در ارزیابی خطر تقلب کم 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 بهوضوح نشان می‌دهد که استانداردهای هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام دارای وضعیت پذیرفته شدن عمومی توسط حرfe در ایالات متحده است و ماهیت استانداردهای حسابرسی رایج زمانی که هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام آن استانداردها را پذیرفته است تعییر 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 سهام 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



حسابرسی اطلاعات فراتری نسبت به اطباق با استانداردهای حسابداری درباره صورت‌های مالی را مخابره کند. کمیته مشورتی حرفه‌حسابرسی به طور خاص پیشنهاد کرد که «حسابرسان باید به طور مؤثرتری مسئولیت خود را در مورد کشف تقلب با سرمایه‌گذاران و بازارهای سرمایه مخابره کنند».^{۴۳}

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 بهادر را تحت تأثیر قرار داد، مجدد توجه را به سودمندی نحوه و آنچه حسابرس به ذینفعان اطلاع‌رسانی می‌کند، جلب کرد، بهویژه از آنجایی که گزارش حسابرسی استاندارد در هشدار

بیوس و اوراق بهادر قابل قبول است یا خیر؟ گزارش حسابرسی استاندارد حاوی اطلاعات بیشتری در رابطه با کیفیت صورت‌های مالی نیست.^{۴۱} متعاقباً، کمیته مشورتی حرفه‌حسابرسی وزارت خزانهداری ایالات متحده^{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 حرفه‌حسابرسی همچنین موضوع دو تایی 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

این بود که فقط به این نتیجه رسیده بود که آیا صورت‌های مالی همراه با گزارش حسابرسی به طور منصفانه طبق اصول عمومی پذیرفته شده (استانداردهای حسابداری) ایالات متحده ارائه شده است یا خیر؛ بنابراین، تنها چیزی که کاربران می‌توانستند بگویند این بود که آیا گزارش مقبول است یا خیر.^{۴۴} این انتقاد همچنین به نتیجه‌گیری دو تایی (دوگانه) حسابرس در مورد اثربخشی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی صاحبکار نیز وارد شد.^{۴۵} در پی این انتقاد، گزارش سال ۲۰۰۵ از گروه مشاوره استاندارد هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام^{۴۶}، سؤالی را در مورد گزارش حسابرسی استاندارد به دنبال مدل «قبول/رد» برای تعیین اینکه صورت‌های مالی به طور منصفانه ارائه شده است یا خیر، مطرح کرد؛ زیرا فقط تعیین می‌کرد که آیا چنین صورت‌های مالی برای کمیسیون





هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در ژوئن ۲۰۱۱ «نشریه مفهومی»^{۴۸} را منتشر کرد تا از نظر عمومی در مورد یک بازنگری پیشنهادی در فرم و محتوای گزارش حسابرسی استاندارد دعوت کند. هدف از این تجدیدنظر بهبود محتوای اطلاعاتی گزارش حسابرسی استاندارد به جای تغییر «نقش اساسی» حسابرس در انجام حسابرسی صورت‌های مالی بود. این کار آسانی نبود، بهویژه از آنجایی که نظرات ذینفعان مختلف در مورد نوع اطلاعات و میزان جزئیاتی که باید در گزارش حسابرسی استاندارد گنجانده شود بسته به نقش هر یک از ذینفعان در بازارهای سرمایه متفاوت بود. در حالی که اکثر نظردهندگان و شرکت‌کنندگان میزگرد از ایده تغییر گزارش حسابرسی استاندارد حمایت کردند، آن‌ها همچنان اظهار نظر حسابرسی «قبول/رد» را همانند گذشته ترجیح دادند.^{۴۹} در نتیجه، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام به طور مستقیم بسیاری از جایگزین‌های پیشنهادی از نشریه مفهومی را در قانون پیشنهادی خود که در سال ۲۰۱۳ منتشر شد را ارائه نکرد.^{۵۰}

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

شود و با بحث و تحلیل حسابرس تکمیل شود.^{۵۱} مهم‌تر از همه، بر اساس توصیه کمیته مشورتی حرفه حسابرسی، گروه مشاوره استاندارد از زبان گزارش حسابرسی برای تشریح مسئولیت حسابرس در قبال کشف تقلب بحث کرد.

ماهیت بیش از حد استاندارد شده گزارش حسابرسی 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 درواقع به شکل‌گیری مبنای اظهار نظر حسابرسی کمک می‌کند، اطلاع‌رسانی کند. بهویژه، سرمایه‌گذاران از حسابرس می‌خواستند که هر حوزه پرخطر را که در جریان حسابرسی با آن مواجه شده‌اند و همچنین هر موضوع مهمی که می‌توانست بر صورت‌های مالی تأثیر بگذارد را موردي بحث قرار دهنده؛ علاوه بر این که بدانند این یک اظهار نظر حسابرسی مقبول (تمیز) است که برای کمیسیون بورس و اوراق بهادار قابل قبول است.^{۵۲} با توجه به اینکه حسابرس علی‌الاصول از گزارش حسابرسی استاندارد برای برقراری ارتباط با سرمایه‌گذاران و سایر خوانندگان صورت‌های مالی در مورد نتایج حسابرسی استفاده می‌کند و از این ایده که شفافیت در ارتباطات حسابرس برای کاهش شکاف انتظارات مهم است، استقبال می‌کند،

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 حسابرسی استاندارد کرد. هنگامی که کارکنان هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام با دسته‌های مختلف دریافت‌کنندگان گزارش حسابرسی 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 منحصر به‌فردی برای ارائه اطلاعات سودمند در مورد واحد مورد حسابرسی می‌دانند، در درجه اول به دلیل استقلال آن‌ها و دوم به دلیل دانش گردآوری شده در طول فرآیند حسابرسی. به عقیده برخی از سرمایه‌گذاران، اگر اطلاع‌رسانی‌های حسابرس ارتقاء یافته باشد که بتواند علائم اولیه مشکل را ارائه دهد، می‌تواند به درک کیفیت اطلاعات مالی دریافتی کمک کند.^{۵۳} این فقط از این باور پشتیبانی می‌کرد که شکل موجود گزارش حسابرسی 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 حسابرسی 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 حسابرسی استاندارد مطرح شد و در نظر گرفت که چه اطلاعات اضافی می‌تواند در آن گنجانده شود و همچنین اینکه آیا مدل «قبول/رد» فعلی باید حفظ

منتشر کرد.

در نسخه شماره ۲۰۱۳۰۰۵، گزارش حسابرس در حسابرسی صورت‌های مالی هنگامی که حسابرس اظهارنظر مردود صادر می‌کند، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام گزارش حسابرسی استاندارد جدید را پیشنهاد کرد که مدل «قبول اراده» 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 حسابرسی» به سرمایه‌گذاران و عمده حسابرسی را از بین مدیریت و کاربران گزارش حسابرسی را بین ببرد و در عین 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

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 مهمنربین 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 به عنوان 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 اوراق بهادر فدرال ایالت‌تحده قوانین قوانین و مقررات لازم‌الاجرا و همچنین قوانین و مقررات شرکت‌های سهامی عام، مستقل از شرکت مورد رسیدگی است.

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 ۲۰۱۷۰۰۱ 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 بهادر 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 ارائه شده است. تغییراتی در گزارش حسابرسی استاندارد جدید به وجود آمد که به منظور روشن کردن نقش و مسئولیت‌های حسابرس در ارتباط با حسابرسی و بهبود سازماندهی و قالب‌بندی گزارش به منظور سهولت خواندن آن است. این تغییرات شامل موارد زیر است:



خطر تقلب بالقوه با تعريف مطابقت نداشته باشد یا در سطح صورت‌های مالی بالهمیت نباشد، ممکن است به عنوان 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 گنجاندن مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی استاندارد با الزام به گنجاندن مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی، حسابرسان ممکن است مجبور باشند به طور فزاینده‌ای به استفاده از کارشناسان، از جمله بخش حقوقی خودشان، برای رسیدگی به مسائل مهم حسابرسی و تعیین عبارت مناسب موضوعات مهم حسابرسی، اتسکاء کنند. علاوه بر این، گنجاندن مسائل عمده حسابرسی ممکن است با ایجاد تردید در کیفیت کلی گزارش منجر به عدم اعتماد عمومی به گزارش حسابرسی استاندارد شود. درواقع، برخی بر این باورند که استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی حسابرسی شده باید بتوانند به ارزیابی صورت‌های مالی توسط سازمان‌های دولتی و سایر واسطه‌های واجد شرایط اتسکاء کنند و نیازی به شلوغ کردن گزارش حسابرسی استاندارد با جزئیات غیرضروری مانند مسائل عمده حسابرسی نباشد.^{۵۲} علاوه بر این، اشتباها قضاوت در رابطه با گنجاندن یا عدم شمول مسائل عمده حسابرسی ممکن است موجب شکایت و/یا اقدامات اضباطی عليه مؤسسات حسابرسی شود.^{۵۳} خطرات دعوی حقوقی ممکن است باعث شود مؤسسات حسابرسی کوچکتر و متوسط به طور کامل حسابرسی شرکت‌های عمومی را کنار بگذارند. مهم‌تر از همه، گزارش حسابرسی استاندارد جدید می‌تواند منجر

آیا اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی استاندارد نوشداروی بزرگی برای شکاف انتظارات خواهند بود؟ گزارش حسابرسی استاندارد جدید در استاندارد حسابرسی ۳۰۱ بهبودهایی را در ارتباطات حسابرس از دیدگاه استفاده‌کننده به ارمغان می‌آورد، زیرا ماهیت تکراری زبان گزارش را که قبل‌آن را کم‌معنا می‌کرد، از بین می‌برد. یکی از پیشرفت‌های عمده، اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی است که انتظار می‌رود اطلاعات مرتبط بیشتری را برای هر کار حسابرسی اضافه کند. علاوه بر این، تمرکز بیش‌از‌حد استاندارد شده 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.

با این حال، الزام به گنجاندن 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 می‌تواند ارائه دهنده، وجود دارد. اینکه آیا اطلاعات اضافی ارائه شده 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

ه-مسئلولیت حسابرس برای کسب اطمینان معقول از عاری بودن صورت‌های مالی از تحریف بالهمیت 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 پذیرفته شده حسابداری منحرف شد. پس از رخداد موارد مکرر تقلب‌های شرکتی، اکنون توجه مجددی به مسئلولیت حسابرس برای ارزیابی خطر تحریف‌های بالهمیت ناشی از اشتباها و همچنین تقلب شده است.

و- گزارش باید سالی را که در آن مؤسسه حسابرسی به صورت متوالی به عنوان 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 به عنوان 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 بالهمیت هستند.
- ۲) مربوط به قضاوت چالش‌برانگیز، ذهنی یا پیچیده حسابرس است.»

عمده حسابرسی نیز کاربرد دارد. گزارش حسابرسی استاندارد کنونی ممکن است مواردی را که در ابتدا بالاهمیت بودند تشخیص ندهد، اما در طول زمان می‌تواند به موقعیت‌های مخرب‌تری تبدیل شود؛ بنابراین، در حالی که گزارش حسابرسی استاندارد کنونی تنها تلاش می‌کند تا شکاف انتظارات را با ارائه یک اطمینان بخشی محدود مبنی بر اینکه هیچ تحریف بالاهمیتی 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. درمجموع، 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 برد 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

(ایالات متحده) در گزارش حسابرسی استاندارد اشاره می‌شود. علاوه بر این، مسئولیت‌های نسبی مدیریت و حسابرسان برای جلوگیری از هرگونه سردرگمی در ذهن استفاده کنندگان 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 بالاهمیت ناشی از اشتباہ 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^{۵۷} چندین دهه پیش بیان کرد: «در صد قابل توجهی از کسانی که از کار حسابرس استفاده می‌کنند و به آن اتکا می‌کنند، کشف تقلب را در زمرة 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، به تدریج در قرن بیستم کاهش یافت تا اطمینان معقولی از عدم تحریف بالاهمیت در صورت‌های مالی ارائه شود. این روند در قرن بیست و یکم ادامه داشته است، با این تفاوت که اکنون تحریف‌های بالاهمیت 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 افشاء مسائل

به این شود که حسابرس و مدیریت موارد مختلف را به عنوان «مسائل عمدۀ» 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 مورد استفاده در ایالات متحده در طول ۱۰۰ سال گذشته تغییرات قابل توجهی را پشت سر گذاشته است؛ از «گواهی کردن» به «اظهار نظر» 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، اடکاء بر کنترل‌های داخلی و ارزیابی ادعاهای ارائه‌شده توسط مدیریت است. منصفانه بودن ارائه صورت‌های مالی طبق اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری (استانداردهای حسابداری) ایالات متحده و نه ارائه منصفانه طبق برخی استانداردهای کلی، بیان می‌شود. با گذشت زمان، حرفة حسابرسی ایالات متحده از نداشتن استانداردهای حسابرسی در دهه ۱۸۰۰ و اوایل دهه ۱۹۰۰ به هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام به عنوان اصلی ترین 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 پذیرفته شده حسابداری به کشور مبدأ



فدرال رزرو در سال ۱۹۱۷ شروع کرد و در مورد رویدادهای عمدی 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 در عین حال واکنش

رویدادهای خاص در آن دوره تکامل یافتند، تنها با یک اشاره به گزارش حسابرس 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 سرمهالهای 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

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 حسابرس ارائه داده‌اند.

پیوست ب

گزارش فعلی حسابرس مستقل طبق

۳۱۰۱ استاندارد حسابرسی

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 سال‌های ۲۰۲۲ و ۲۰۲۱ و صورت‌های [اعنا] ویں 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 یادداشت‌های بالا از تمام جنبه‌های بالهمیت، 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

حسابرسی استاندارد در نتیجه گزارش ۱۹۳۴ کمیته انجمان حسابداران آمریکایی

اشارة 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 صد سال گذشته در استفاده بریتانیا از

حسابرسان سلطنتی و چگونگی ادامه این رویه در مستعمرات اولیه آمریکا

که از دهه ۱۶۰۰ شروع شد، ارائه کرد.

نویسنده‌گان نمونه‌ای از آنچه ممکن است

اولین گزارش حسابرسی شناخته شده

یک شرکت آمریکایی باشد را به صورت

هیئت استاندارد حسابرسی به شکاف انتظارات را توضیح داد.

Olson and Wootton (۱۹۹۷) محتوای گزارش حسابرسی را با تغییر در نقاط

عطاف 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 (۲۰۰۳b; ۲۰۰۳a) به ظهور گزارش



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

پی نوشت‌ها:

- 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

مسئل 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 بررسد و اینکه:
(۱) مربوط به حسابها یا موارد افشا
است که در سطح صورت‌های مالی
بالهمیت هستند و (۲) شامل قضاوت‌های
چالش برانگیز، ذهنی یا پیچیده ما
می‌شود. اطلاع‌رسانی مسائل عمده
حسابرسی بهیچ‌وجه نظر ما را نسبت
به صورت‌های مالی، درمجموع، تغییر
نمی‌دهد و ما با اطلاع‌رسانی مسائل
عمده حسابرسی زیر، اظهارنظر جدگانه‌ای
در مورد مسائل عمده حسابرسی یا
حسابها یا موارد افشا مرتبط با آن را
ارائه نمی‌کنیم.

[شامل مسائل عمده حسابرسی] [امضا]

ما [از سال] به عنوان حسابرس شرکت
فعالیت کردایم.
[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.

گاش ام پاندیت: دانشیار حسابداری
دانشکده بازرگانی رابت بی ویلومستاد،
دانشگاه آدلفی
سی ریچارد بیکر: استاد حسابداری

تحو مطلوب نشان می‌دهد.

مبنا اظهارنظر

مسئلیت این صورت‌های مالی به
عهده مدیریت شرکت است. مسئلیت ما
این است که بر اساس حسابرسی‌های
خود نسبت به صورت‌های مالی شرکت
اظهارنظر 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
قوانين اوراق بهادر فدرال ایالات متحده و
قوانين و مقررات لازم‌الاجرا کمیسیون بورس
و اوراق بهادر 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 به گونه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا
کنیم که از عاری بودن صورت‌های مالی
از تحریف بالهمیت ناشی از اشتباه و تقلب،
اطمینان معقولی کسب کنیم. حسابرسی
ما همچنین شامل اجرای روش‌هایی
برای ارزیابی خطرهای تحریف بالهمیت
صورت‌های مالی، ناشی از اشتباه یا تقلب
و اجرای روش‌هایی برخورده 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
استفاده شده و برآوردهای مهم انجام شده
توسط مدیریت و همچنین ارزیابی کلیت
ارائه صورت‌های مالی است. ما اعتقاداریم
که حسابرسی اجرشده مبنای معقولی
برای اظهارنظر ما فراهم می‌آورد.
مسئل عمده حسابرسی [در صورت وجود]