

محدودیت‌های



قانون ساربنز آکسلی

برای حساب‌رسان

در ارائه

خدمات غیر حسابرسی

ترجمه: علی فرزین بیلندی

Th. L. Riesenberg

توماس ریزنبرگ (Thomas L. Riesenberg)

مشاور عمومی ارنست اند یانگ (Ernst & Young) است که ریاست کمیته‌های مرتبط با بخش‌های حقوقی و حسابداری در قانون تجارت امریکا زیر نظر کانون وکلای امریکا و همچنین ریاست کمیته حقوقی قانون اوراق بهادار در شورای اجرایی کانون وکلای فدرال^۱ را عهده‌دار است. وی همچنین عضو هیئت مشورتی گزارش حقوقی و مقرراتی اوراق بهادار^۲ در دفتر امور ملی بلومبرگ است و طی سالهای ۱۹۸۵ تا ۱۹۹۳، صاحب سمت‌های مختلفی در کمیسیون بورس و اوراق بهادار^۳ بوده است. آنچه در این مقاله می‌خوانید، لزوماً دیدگاه‌های ارنست اند یانگ یا همکاران آقای ریزنبرگ در ارنست اند یانگ را بیان نمی‌کند.

داخلی (که در قانون سال ۲۰۰۰ به صورت محدود ممنوع شده بود) و خدمات کارشناسی را ممنوع می‌شمارد؛ هر چند که در نسخه نهایی قانون، این ممنوعیت برای خدمات کارشناسی برداشته شد.

قانون یادشده سعی کرده است تا در خصوص خدمات غیرحسابرسی و در سطحی کلان‌تر از خدمات سه‌گانه مشاوره، حسابرسی داخلی و کارشناسی، رویکردی قابل سنجش برای تشخیص خدمات غیرحسابرسی داشته باشد.

همه خدمات غیرحسابرسی یکسان نبوده و به‌رغم سوءتفاهم گسترده، کمیسیون بورس اوراق بهادار هرگز به دنبال ممنوع کردن آنها به‌طور کلی نبوده است. بسیاری از این خدمات از ابتدای شکل‌گیری حرفه حسابرسی (خیلی پیش از آنکه حسابرسی شرکت‌های سهامی عام به‌وسیله حسابرس مستقل در سال ۱۹۳۳ از سوی کنگره اجباری شود)، ارائه می‌شدند و ارتباط تنگاتنگی با خود حسابرسی دارند (مانند گزارش کنترل‌های داخلی یا اجرای حسابرسی‌های قانونی) یا اینکه فقط از سوی حسابرس قابل انجام هستند (مانند مشاوره در خصوص انتخاب روش مناسب حسابداری در یک معامله خاص یا کمک گرفتن از حسابرس برای تقاضای پذیرش کمیسیون بورس اوراق بهادار).

افزون بر این، به‌نظر می‌رسد ممنوعیت کامل ارائه خدمات غیرحسابرسی به صاحب‌کار حسابرسی موجب می‌شود که به مرور زمان، تخصص فنی مؤسسه‌های حسابرسی رو به افول گذاشته و اثربخشی حسابرسی را تحت تأثیر منفی قرار دهد (برای مثال، وجود کارشناسان مالیاتی ماهر در مؤسسه‌های حسابرسی، شرط لازم برای رسیدگی مناسب به موضوع مالیات صاحب‌کاران است).

به‌استثنای سه خدمتی که به‌تازگی ممنوع شدند، فهرست خدمات ممنوع‌شده در قانون ساربنز آکسلی شبیه فهرست خدمات ممنوع‌شده در قانون فعلی کمیسیون بورس اوراق بهادار است. به‌جای ممنوع کردن خدمات بیشتر، شرکتها مجازند تا برای انجام

تدوین‌کنندگان قانون ساربنز آکسلی، شرکت‌های امریکایی را با محدودیت‌های زیادی روبه‌رو کرده‌اند (گواهی‌های الزامی جدید برای مدیر عامل^۴ و مدیر مالی ارشد^۵، محدودیت اعطای وام به مقام‌های شرکت و همچنین محدودیت‌های بسیار دیگری که ابعاد و آثار آنها هنوز چندان مشخص نشده‌اند).

یکی از مسائلی که انتظار می‌رفت این قانون به آن پردازد، بحث خدمات غیرحسابرسی بود. طی چند سال گذشته، ارائه برخی خدمات غیرحسابرسی از سوی مؤسسه‌های حسابداری به صاحب‌کاران حسابرسی‌شان موضوع بحث‌های فراوانی بوده است. برخی اعضای کنگره معتقد بودند که کمیسیون بورس و اوراق بهادار در زمان ریاست آرتور لویت (Arthur Levitt) در سال ۲۰۰۰، در مقابل فشارهای لابی‌گرانه مؤسسه‌های حسابداری، مجبور به عقب‌نشینی از اعمال محدودیت‌های سختگیرانه بر ارائه برخی خدمات غیرحسابرسی شده است. از نظر بیشتر افراد، ارائه خدمات مشاوره از سوی حسابرس مستقل شرکت، مصادق «تضاد منافع» است و خواستار ممنوعیت ارائه چنین خدماتی هستند.

ممنوعیت‌های این قانون باعث شد تا مقرراتی از سوی کمیسیون بورس و اوراق بهادار در سال ۲۰۰۰ در خصوص استقلال حسابرسان وضع شود که در نتیجه آن طراحی و اجرای سامانه‌های اطلاعاتی مالی بزرگ و یا پروژه‌های فناوری اطلاعات که درآمد بالایی برای مؤسسه‌های حسابرسی داشتند، ممنوع شدند.

این خدمات که بنا به مقررات وضع‌شده به‌وسیله کمیسیون بورس اوراق بهادار در سال ۲۰۰۰ ممنوع شدند (البته در نهایت این کمیسیون موفق به اجرای آنها نشد)، خدماتی است که مؤسسه‌های حسابرسی از آنها با عنوان کلی خدمات «مشاوره» یاد می‌کنند. این موضوع برای بسیاری از مؤسسه‌های حسابرسی اهمیت بالایی دارد؛ چرا که بیش از یک‌سوم درآمد پنج مؤسسه بزرگ حسابرسی طی سال‌های اخیر از این طریق به‌دست آمده است.

این قانون همچنین برون‌سپاری خدمات حسابرسی

خدمات غیرحسابرسی به شرط تصویب در کمیته حسابرسی و افشا، از حسابرس خود استفاده کنند.

سابقه و مروری بر دومین محدودیتهای اعمال شده در قانون ساربنز آکسلی

طرحهای پیشنهادی قانونی متعددی درباره ممنوعیتهای خدمات غیرحسابرسی وجود داشت. برخی از این طرحهای پیشنهادی، افراطی بودند و ارائه همه نوع خدمات غیرحسابرسی را ممنوع می‌کردند که با استقبال کمی روبه‌رو شدند. از سوی دیگر، برخی از طرحهای پیشنهادی، ارائه خدمات غیرحسابرسی را به شرط تصویب کمیته حسابرسی موجه می‌شمارند؛ ولی محدودیتهایی هم در نظر گرفته‌اند. این طرحها نیز با استقبال روبه‌رو نشدند. طرحهای پیشنهادی دیگری هم وجود دارند که گستردگی کمتری دارند.

لایحه اصلاحی حسابداری ارائه شده از سوی سناتور **گرام (Gramm)** که برای جایگزینی با لایحه ساربنز در کمیته بانکداری سنا ارائه شد، شامل گروه محدودیتهای خدماتی نبود. طبق این لایحه که به تصویب مجلس سنا رسید، ارائه خدمات مشاوره در زمینه طراحی و اجرای سامانه‌های مالی و برون‌سپاری حسابرسی داخلی (دو تا از بحث‌برانگیزترین خدمات غیرحسابرسی)، ممنوع شده است؛ ولی ممنوعیتی برای دیگر خدمات غیرحسابرسی مندرج در مقررات کمیسیون بورس اوراق بهادار اعمال نشده یا پیش‌تأیید کمیته حسابرسی الزامی نشده است.

این قانون، حد وسط را گرفت. مفاد بااهمیت آن در دو بخش ۲۰۱ و ۲۰۲ آن آمده است.

در بخش ۲۰۱، فهرستی نه‌گانه‌ای از خدمات غیرحسابرسی ارائه شده که مشمول ممنوعیت هستند. در این قانون آمده که مؤسسه حسابداری عمومی ثبت شده تنها به شرطی ممکن است "هرگونه خدمات غیرحسابرسی اعم از خدمات مالیاتی که در فهرست نه خدمات ممنوع شده نیامده است، برای صاحب‌کار حسابرسی خود انجام دهد که آن خدمات پیشتر از سوی کمیته حسابرسی واحد گزارشگر تأیید شده باشد." سناتور **ساربنز (Sarbanes)**، با اظهار نظر خود در صحن

مجلس سنا روشن ساخت که کمیته بانکداری سنا تمام خدمات غیرحسابرسی را ممنوع نکرده است.

او گفت: "خدمات غیرحسابرسی بسیاری وجود دارند که در فهرست نه‌گانه من نیستند و حسابرسان ممکن است بخواهند آنها را ارائه کنند؛ بدون آنکه ممنوعیتی برای آنها وضع شده باشد."

گزارش کمیته درباره لایحه مجلس سنا که شالوده قانون نهایی قرار گرفت، خاطر نشان ساخت: "هدف از این مقررات ترسیم مرزی روشن پیرامون فهرست محدودی از خدمات غیرحسابرسی است که مؤسسه‌های حسابرسی نمی‌توانند به شرکت‌های سهامی عام ارائه کنند؛ چرا که ارائه این خدمات، تضاد منافع اساسی برای مؤسسه‌های حسابداری به همراه دارد."

گزارش یادشده عنوان می‌کند که کمیته با مجاز شمردن برخی خدمات غیرحسابرسی به شرط تأیید از سوی کمیته حسابرسی، به جز خدماتی که به صراحت ممنوع شدند، رویکردی انعطاف‌پذیرتر اتخاذ کرده است.

بخش ۲۰۱ فهرست خدمات ممنوع شده

همانطور که اشاره شد، در بخش ۲۰۱ ارائه خدمات زیر به وسیله حسابرسان ممنوع شده است:

- عملیات دفترداری یا دیگر خدمات مرتبط با ثبت حسابها یا تهیه صورتهای مالی صاحب‌کار مؤسسه حسابرسی؛
- طراحی و اجرای سامانه‌های اطلاعات مالی؛
- قبول خدمات ارزیابی یا ارزش‌گذاری، ارائه نظر درباره مناسب و منصفانه بودن یا گزارش‌های مربوط به آورده غیرنقدی؛
- خدمات محاسبات بیمه‌ای؛
- خدمات برون‌سپاری حسابرسی داخلی؛
- وظایف مدیریتی یا منابع انسانی؛
- کارگزاری یا معامله‌گری، مشاور سرمایه‌گذاری یا خدمات تأمین سرمایه؛ و
- خدمات حقوقی و خدمات کارشناسی غیرمرتبط با حسابرسی و هر نوع خدمات دیگری که هیئت جدید نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (که باید طی ۲۷۰ روز

به نظر می‌رسد

ممنوعیت کامل ارائه خدمات غیر حسابرسی به صاحب‌کار حسابرسی موجب می‌شود که به مرور زمان تخصص فنی مؤسسه‌های حسابرسی رو به افول گذاشته و اثر بخشی حسابرسی را تحت تأثیر منفی قرار دهد

استثنا و موارد خارج از شمول طیف خدمات ممنوع شده در این قانون است.

کنگره تا جای ممکن به دنبال این بود تا به موارد استثنا و خارج از شمول کاری نداشته باشد یا دستکم به وسیله قانون‌گذاری، به کمیسیون بورس اوراق بهادار یا هیئت اجازه دهد تا آنها را حفظ کنند.

بخش ۲۰۱(سی) (c) (201) قانون ساربنز آکسلی، کمیسیون بورس اوراق بهادار را ملزم کرده تا از تعاریف خدماتی استفاده کند که «شباهت بسیار زیادی» با تعاریف قانون پیشنهاد شده دارند (که علت استخراج فهرست خدمات ممنوع شده از قانون پیشنهاد شده را توضیح می‌دهد). قانون به این شرح است:

با توجه به بازنگری الزامهای استقلال حسابرس مندرج در بخشهای ۲۱۰ و ۲۴۰ عنوان ۱۷، آیین‌نامه مقررات فدرال که با مفاد قانون ساربنز آکسلی مطابقت دارد، مقررات کمیسیون برای اجرای بخش ۱۰ (ای) جی (10(A)g) قانون بورس اوراق بهادار مصوب ۱۹۳۴، به‌ترتیبی که در این بخش اضافه شده، با دامنه مقررات حرفه‌ای مندرج در قانون پیشنهاد و صادر شده از سوی کمیسیون و منتشر شده

پس از تصویب قانون تشکیل شود)، غیرمجاز می‌شمارد. واژه‌های استفاده شده در این فهرست بسیار مشابه با واژه‌های مندرج در فهرستی است که کمیسیون بورس اوراق بهادار با عنوان قانون نهایی‌اش تصویب کرده است. با این حال، سه تفاوت مهم در این دو فهرست به چشم می‌خورد؛ اول اینکه در این قانون به جای استفاده از واژه‌های قانون نهایی، از واژه‌های موجود در قوانین پیشنهادی کمیسیون بورس اوراق بهادار استفاده شده است.

بنابراین، برخی ابهامهای موجود در قوانین پیشنهادی که کمیسیون بورس اوراق بهادار به‌هنگام انتشار قانون نهایی خود به دنبال رفع آنها بود، در قانون ساربنز آکسلی هم وجود دارند. با این حال، مشکلات تفسیری به وجود آمده به وسیله این رویکرد چندان جدی نیستند. دوم اینکه قانون ساربنز آکسلی، «خدمات کارشناسی» را که کمیسیون بورس اوراق بهادار از قانون نهایی خود حذف کرد، مشمول ممنوعیت می‌داند.

سوم اینکه هم قانون پیشنهادی کمیسیون بورس اوراق بهادار و هم قانون نهایی آن دربرگیرنده تعاریف، موارد

در اداره ثبت فدرال در ۱۲ ژوئیه ۲۰۰۰، شباهت زیادی دارد.

این بند به وسیله کمیته بانکداری سنا و در رسیدگی به تذکر رئیس، در قالب بخشی از مذاکره‌های بین سناتور ساربنز و سناتور انزی (Enzi)، سناتور جمهوری خواه، عضو کمیته فرعی اوراق بهادار، حذف شد.

حذف بخش ۲۰۱ (سی) به اصرار سناتور انزی بود و سناتور بنت (Bennett) نیز طرفدار این حذف بود. سناتور بنت کسی است که اصلاحیه حذف این شرط را مطرح کرده بود. سناتور بانینگ (Bunning) نیز طرفدار این حذف بود. وی کسی است که حین تصویب این اصلاحیه در کمیته مورخ ۱۸ ژوئن ۲۰۰۲، در این خصوص سخنرانی کرد. وی اعلام کرد که شرایط خاص خدمات ممنوع شده مندرج در قانون نهایی نسبت به طرح پیشنهادی اصلی بهتر شدند و این تغییرها پس از "تلاشهای فراوان کمیسیون بورس و اوراق بهادار و برگزاری چندین جلسه استماع در این خصوص"، حاصل شده است.

سناتور بانینگ افزود: "این بدین معناست که براساس قوانین فعلی و نه قوانین پیشنهادی ژوئیه ۲۰۰۰ فعالیت خواهیم کرد." همچنین، سناتور بانینگ توضیح داد که چرا فکر می‌کردند کدگذاری فهرست فعلی خدمات ممنوع شده ضرورت دارد: "این کار به هیئت، انعطاف‌پذیری لازم را می‌دهد تا به طور همزمان مطمئن شوند کسی از موضع خود عقب نمی‌نشیند. به نظر من این رویکرد بهتری باشد."

از آنجا که به نظر می‌رسید ممنوع کردن کامل برخی خدمات خاص غیر ضروری و نامناسب باشد، کمیسیون بورس اوراق بهادار اقدام به تصویب مقررات نهایی کرد.

در مقررات نهایی کمیسیون بورس اوراق بهادار، به جای ممنوعیت تمامی خدمات دفترداری، انجام آنها در شرایط اضطراری یا غیر معمول به شرطی که حسابرس به عنوان مدیر عمل نمی‌کند و تصمیم‌های مدیریتی نمی‌گیرد، مجاز شمرده شده است.

به طور مشابه، کمیسیون بورس اوراق بهادار یک استثنا هم برای انجام خدمات ارزیابی و ارزشگذاری قائل شده است که در آن، مؤسسه حسابداری تنها کار انجام شده به وسیله

صاحب‌کار حسابرسی یا شخص ثالثی که از سوی صاحب‌کار حسابرسی به خدمت گرفته شده است را بررسی می‌کند و گزارش می‌دهد.

کمیسیون بورس اوراق بهادار علت این مسئله را این طور توضیح می‌دهد: در چنین شرایطی، "شخص ثالث یا صاحب‌کار حسابرسی، منبع اطلاعات مالی مورد بررسی یا حسابرسی است" و "حسابدار کار خودش را بررسی یا حسابرسی نمی‌کند." هیچ یک از اعضای کنگره یا کمیته اعتراضی علیه شرایط خاص قانون فعلی کمیسیون بورس اوراق بهادار راجع به خدمات دفترداری، ارزیابی یا ارزشگذاری یا دیگر خدمات ممنوع شده در قانون فعلی استقلال در کمیسیون بورس اوراق بهادار، نداشتند.

برخورد این قانون با این خدمات نیز از سوی اعضای اجرایی یا کارکنان فعلی یا سابق کمیسیون بورس اوراق بهادار، مورد انتقاد قرار نگرفت. افزون بر این، قانون ساربنز آکسلی این خدمات را تعریف نمی‌کند و تاریخچه قانون‌گذاری دال بر این نیست که قدرت قانون‌گذاری کمیسیون بورس اوراق بهادار در این حوزه کم شده باشد.

تاریخچه قانون‌گذاری طرفدار حفظ شرایط قانون فعلی است و به هیئت جدید اجازه می‌دهد تا جایی که به نظر ضروری می‌رسد، بتواند شرایط خاص ممنوعیتهای فعلی را بازنگری کند.



پانوشتها:

- 1- Executive Council of Federal Bar Association's Securities Law Committee
- 2- Advisory Board of the BNA Securities Regulation & Law Report
- 3- SEC
- 4- CEO
- 5- CFO

منبع:

Riesenberg TH.L., **Non-Audit Service Restrictions of the Sarbanes-Oxley Act**, www.bna.com, 2002