



صاحب امتیاز:

جامعه حسابداران رسمی ایران

مدیر مسئول:

رحمت‌اله صادقیان

شورای سیاست‌گذاری:

سیدمحمدرضا بنی‌فاطمی کاشی

یحیی حساس یگانه

رحمت‌الله صادقیان

حجت‌الله صیدی

سیدمحمد علوی

زیر نظر هیأت تحریریه

همکاران تحریریه:

مژده کدخدایی

علی سالم

امور اجرایی:

سمیرا آرین‌نژاد

عکاس، طراح و صفحه‌آرا:

علی قاصدی

لیتوگرافی و چاپ:

ایران مصور



شماره چهل و چهار | زمستان ۱۳۹۷

انتشار: اسفند ۹۷

نظرات و دیدگاه‌های مطرح‌شده، در مقالات الزاماً دیدگاه جامعه حسابداران رسمی ایران نیست؛ مگر در مواردی که قید می‌شود.

نشریه‌ی حسابدار رسمی در ارزیابی مقالات، حسب مورد، از نظرگاه‌های اعضای جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و سایر خبرگان حرفه حسابداری و حسابرسی سود می‌برد.

نشانی: تهران، خیابان سپهد قرنی، نرسیده به پل کریم‌خان زند کوچه شهید امانی، پلاک چهار، جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران

تلفن: ۴۲۹۲۵ نمابر: ۸۸۸۰۱۹۱۰

www.iacpa.ir

hesabdarrasmi@iacpa.ir

[@iacpainfo](https://www.instagram.com/iacpainfo)

مقرله

حسابرسان در برابر چالش‌های نو
رحمت‌اله صادقیان

۴



تریبون آزاد

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره‌ی ۱۵ (IFRS ۱۵) درآمد حاصل از قرارداد با مشتریان
مهدی بیرانوند، سید محمد باقرآبادی

۶



ارزهای دیجیتال چیست؟
غلامرضا درباری

۱۰



میزگرد آیین رفتار حرفه‌ای: ابعاد و چشم‌اندازهای نو

عباس ارباب سلیمانی، محمد حجی، ناصر رزاق، رمضانعلی رؤیایی، منوچهر زندگی، حسن کریمی

۱۳



حسابرسی

مقایسه‌ی آستانه‌ی کمی اهمیت در سطح صورت‌های مالی (ایران و مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی)

عبداله آزاد، محبوبه کاظمی

۳۰



چالش‌های حسابرسی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه

حمید محمدی، لیلا لطفی

۳۹





حسابرسی



تأثیر استرس و فرسودگی شغلی حسابرسان بر کیفیت خدمات حسابرسی
فرشته پودینه، دکتر فتاح بهزادیان

۴۶



مباحث نظری



تأثیر تئوری حسابداری بر چارچوب نظری FASB
سی. ریچارد بیکر - ترجمه: وحید منتی، سیده فاطمه اکبری کیارودی

۵۴



دور دنیا



دور دنیا
ترجمه و تدوین: مژده کدخدایی

۶۶



اطلاع رسانی



برگزاری نشست مشترک با دبیر کمیسیون اقتصاد هیأت دولت
در جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران

۸۲



فهرست مؤسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران
(هفتم اسفندماه ۱۳۹۷)

۸۶



رحمت‌اله صادقیان

حسابرسان در برابر چالش‌های نو

ماده واحده‌ی قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی در سال ۱۳۷۲ تصویب شد و از سال ۱۳۸۰ جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران شروع به کار کرد. از آن زمان به‌طور پیوسته شاهد تدوین و تصویب مجموعه قوانین و مقرراتی مانند آیین‌نامه راهکارهای افزایش ضمانت اجرایی و تقویت حسابرسی، قانون ارتقای سلامت اداری و مقابله با فساد، قانون مبارزه با پول‌شویی و آیین‌نامه‌های مرتبط با آن، مجموعه دستورالعمل‌های تدوین و تصویب شده در مورد استفاده از سازوکارهای کنترل داخلی و حسابرسی داخلی، و مجموعه مقررات ناظر بر شفافیت مالی در نظام بانکی و در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار بوده‌ایم. همه‌ی این مقررات و الزامات قانونی وظایف و مسئولیت‌های جدیدی برای حسابداران رسمی برمی‌شمارد.

به‌موازات آن محیط کلان اقتصادی وظایف و نیز چالش‌های جدیدی برای حرفه‌ی حسابداری مستقل پدید آورده است. به‌طور مشخص، طی یک سال گذشته و در پی نقض برجام توسط امریکا و اعلان تحریم‌های یک‌جانبه، اقتصاد ایران با شرایط جدیدی مواجه شده است. در این شرایط، چندنرخ شدن ارز اجتناب‌ناپذیر شد و به سبب آن تخصیص منابع، اعم از منابع کمیاب ارزی و نیز کالاهایی که بهای آن به سبب نوسانات ارزی می‌تواند دچار اختلال شود، از طریق مکانیسم‌های غیربازاری به‌ناگزیر در دستور کار سیاست‌گذاران و مدیران قرار گرفت.

می‌دانیم که وجود نرخ‌های برابری مختلف برای یک ارز واحد، زمینه‌های احتمال خطر تخلف، سوءاستفاده، تقلب و نیز عدم شفافیت در گزارشگری مالی را افزایش می‌دهد. از جمله می‌دانیم که تفاوت بین نرخ‌های برابری یک ارز با هدف تخصیص به مصارف گوناگون، زمینه‌ساز ایجاد انگیزه برای قاچاق کالا و یا ارائه‌ی صورت‌های نادرست از مقادیر واقعی صادرات، واردات، فروش، انبار و جز آن می‌شود. حتی در مواردی واردکننده می‌تواند ضمن تبانی با فروشنده و عرضه‌کننده خارجی، با اخذ صورت‌حساب صوری، مازاد ارز حاصل را به کشور برنگرداند و یا در صورت برگرداندن با نرخ بالاتر در بازار آزاد به فروش رساند. معضل دیگری که در چنین شرایطی می‌تواند شکل بگیرد و در ماه‌های اخیر مورد تأکید مقامات نظارتی نیز بوده وارد کردن کالا با انواع نرخ‌های ترجیحی ارز اما فروش آن با احتساب بهای ارز در بازار آزاد است. همچنین وقتی رانت هنگفت ناشی از تفاوت نرخ‌های ارز تخصیصی وجود دارد، می‌توان انتظار داشت برخی بنگاه‌ها به جای تلاش برای ارزش‌افزایی از طریق تولید در جهت کسب سود غیرعملیاتی از محل رانت حاصل از تفاوت نرخ ارز حرکت کنند.

در مجموع، در چنین شرایطی شاهد نوعی رفتار خودسرانه و سوداگرانه در میان برخی عرضه‌کنندگان کالاها در تعیین نرخ فروش می‌شویم. به همین دلیل، سازمان‌های نظارتی با وظایف بسیار سنگین‌تری مواجه می‌شوند. اما پیشاپیش آگاهییم که علاوه بر برخی ضعف‌ها و ناکارآمدی‌ها، علی‌الاصول نظارت‌های بوروکراتیک از این دست در درازمدت نمی‌تواند چندان مورد اتکا و مثمر ثمر باشد.

پس، در شرایط چندگانه بودن نرخ برابری ارز، زمینه برای سوءاستفاده، فساد، رانت‌جویی، فعالیت‌های سوداگرانه، نادیده‌گرفتن مقررات ارزی و به تبع آن ارائه‌ی گزارشگری مالی متقلبانانه افزایش می‌یابد. در این میان، حسابرسان نیز با چالش‌های جدیدی مواجه می‌شوند و باید موارد سوءاستفاده، تقلب، تخلف و عدم رعایت قوانین و مقررات نهادهای قانونی و نظارتی را در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی بیان کنند. این وظیفه مبتنی بر هدف ما برای ارتقا و تقویت جایگاه نظارتی حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی در ایران است. با این هدف، ما باید باتوجه به الزامات قانونی یاری حسابرسان به نهادهای نظارتی را تقویت کنیم. نکته‌ی دیگر هم مسئولیت اجتماعی است که بر دوش حسابرسان قرار دارد. می‌دانیم که به لحاظ شاخص‌هایی مانند شفافیت و فساد متأسفانه اکنون در وضعیت مطلوبی قرار نداریم. طبیعتاً این حوزه‌ای است که حسابداران و حسابرسان، علاوه بر تکالیف قانونی، بنا به مسئولیت اجتماعی‌شان در بهبود آن می‌توانند و باید نقش کلیدی ایفا کنند.

این موارد نشانه‌های آشکاری است که بر جایگاه حرفه‌ی حسابرسی و اعتباربخشی مالی در مواجهه با چالش‌های جدید اقتصادی است. طبیعتاً در شرایط بروز دشواری‌های اقتصادی، میزان انتظارات اجتماعی از آنان به‌شدت افزایش می‌یابد. در شرایط افزایش انتظارات جامعه از مقامات ناظر و نیز حسابداران رسمی آنان با چالش‌های جدیدی مواجه می‌شوند و در برابر این چالش‌ها ناگزیر باید کوشش‌هایشان در امر نظارت مالی را دوچندان کنند. ■



استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی



ارزهای دیجیتال چیست؟



میزگرد آیین رفتار حرفه‌ای: ابعاد و چشم‌اندازهای نو

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره‌ی ۱۵ (IFRS 15)

درآمد حاصل از قرارداد با مشتریان

مهدی بیرانوند، سید محمد باقر آبادی

شماره ۱۵ با عنوان «درآمد حاصل از قرارداد با مشتریان» آشفتگی‌های این حوزه از حسابداری تا حدود بسیاری کاهش یافته و وحدت رویه‌ی مشخصی در امر شناسایی درآمد به وجود آمد.

گفتنی است که این استاندارد از ابتدای ژانویه سال ۲۰۱۸ لازم الاجراست و جایگزین تمام استانداردهای قبلی شناسایی درآمد شده است، لذا شرکت‌هایی که از اول ژانویه سال ۲۰۱۸ به بعد اقدام به تهیه صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی می‌کنند باید الزامات این استاندارد جدید را اجرا نمایند. البته باید این مطلب را توضیح دهیم که همزمان با این تغییرات FASB هم، استاندارد مشابهی را که اختلافات کوچکی با IFRS 15 دارد منتشر و لازم‌الاجرا کرده است.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره‌ی ۱۵ به جز چند مورد استثنا، برای شناسایی کلیه‌ی درآمدهای مربوط به قراردادهای با مشتریان اعمال می‌شود. برخی از قراردادهایی که در دامنه‌ی استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره‌ی ۱۵ قرار ندارند و نیازمند استفاده از سایر استانداردها هستند به شرح این مواردند:



IAS 11: با عنوان قراردادهای ساخت (مشابه استاندارد ۹ ایران) **SIC 31**: با عنوان معاملات پایایی در بردارنده خدمات تبلیغاتی (در ایران استاندارد مشابهی در این خصوص نداریم)

IFRIC 13: با عنوان برنامه‌های وفاداری مشتریان (در ایران استاندارد مشابهی در این خصوص نداریم)

IFRIC 15: با عنوان توافقنامه‌های ساخت املاک (تقریباً مشابه استاندارد ۲۹ ایران)

IFRIC 18: با عنوان انتقال دارایی‌ها از مشتریان (در ایران استاندارد مشابهی در این خصوص نداریم)

با این حال و با وجود این تنوع زیاد در استانداردهای مرتبط با شناسایی درآمد، انتخاب روش مناسب برای شناسایی درآمد در شرایط مختلف همواره با چالش همراه می‌شد.

اما بعد از تغییرات استانداردهای مرتبط با درآمد که با همکاری هیأت تدوین استانداردهای بین‌المللی IASB و هیأت تدوین استانداردهای آمریکا FASB صورت گرفت و با انتشار استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی

با تغییر استانداردهای بین‌المللی حسابداری مربوط به شناسایی درآمد، احتمالاً بتوان استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره‌ی ۱۵ را یکی از جنجالی‌ترین و بحث‌برانگیزترین استانداردهای بین‌المللی حسابداری منتشر شده در طی سال‌های اخیر دانست.

از جمله مهم‌ترین مسائل حسابداری، تعیین زمان و چگونگی شناسایی درآمد است. این موضوع برای شرکت‌هایی که قراردادهای بلندمدت یا معاملات پیچیده دارند بسیار بااهمیت و حیاتی است. لازم به توضیح این مطلب است که در سال ۲۰۱۴ تغییرات گسترده‌ای در استانداردهای بین‌المللی مرتبط با شناخت درآمد پدید آمد. پیش از این تغییرات، نحوه‌ی شناسایی درآمد در استانداردهای مختلفی مطرح و تفاسیر گوناگونی در این خصوص وجود داشت. برای مثال این استانداردها در مجموع رهنمودهای مرتبط با درآمدها را ارائه می‌کردند:

IAS 18: با عنوان در آمد عملیاتی (مشابه استاندارد شماره ۳ ایران)

اجرای در قرارداد

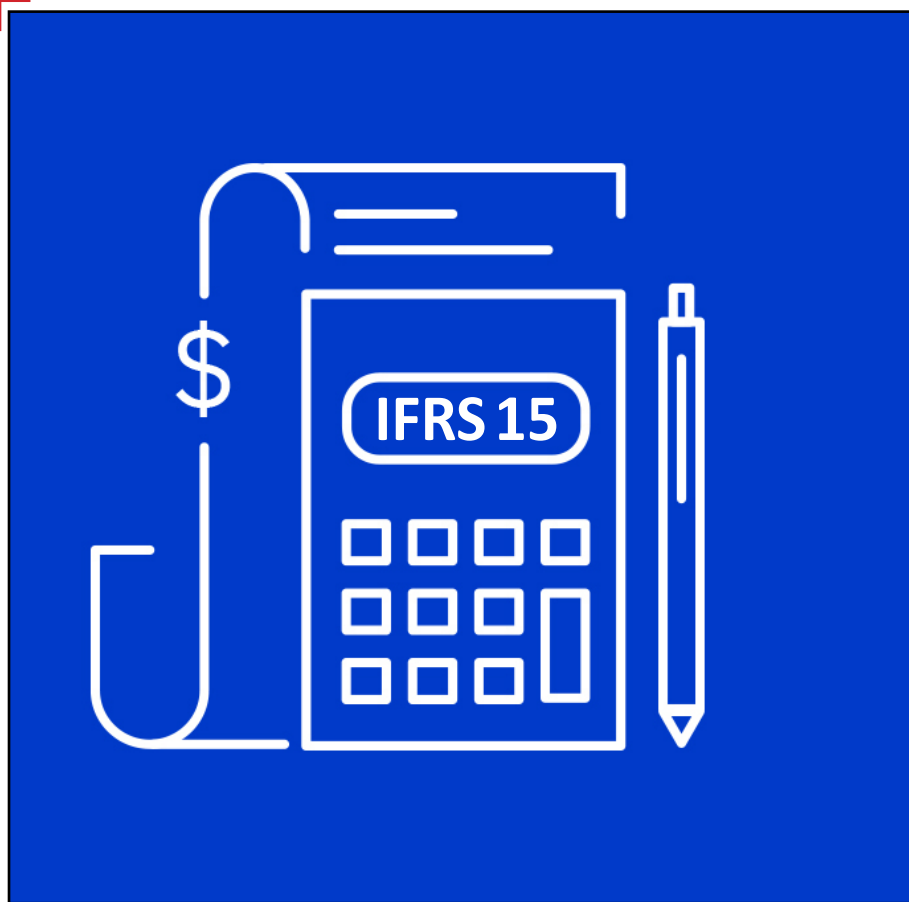
- مرحله‌ی سوم: تعیین قیمت معامله
- مرحله‌ی چهارم: تخصیص قیمت معامله به هریک از تعهدات اجرایی تعیین شده در قرارداد
- مرحله‌ی پنجم: شناسایی درآمد در هنگامی که (یا به موازاتی که) بنگاه اقتصادی تعهدات اجرایی خودش را ایفا می‌کند.

هر یک از این پنج مرحله ملاحظات و پیچیدگی‌های خاص خود را دارد و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره‌ی ۱۵ به‌طور دقیق و با جزئیات کامل هر یک از موارد را تحلیل نموده و در اینخصوص راهنمایی‌های لازم را ارائه می‌نماید. در ادامه‌ی این مقاله ما نگاهی اجمالی به این ۵ مرحله خواهیم داشت.

مرحله‌ی اول: شناسایی قرارداد با مشتری

قرارداد توافقی است بین دو یا چند گروه که باعث به وجود آمدن حقوق یا تعهدات الزام‌آور می‌شود. قرارداد می‌تواند مکتوب یا شفاهی باشد. همچنین طبق توضیحات استاندارد هر قرارداد باید ویژگی‌هایی داشته باشد، برخی از ویژگی‌های قرارداد به شرح زیر است:

- ۱- هر یک از طرفین قرارداد را پذیرفته‌اند و ملزم به اجرای آن هستند.
 - ۲- حقوق مربوط به کالا و خدمات برای هریک از طرفین قابل شناسایی است.
 - ۳- شرایط پرداخت در خصوص کالا یا خدمات قابل شناسایی است.
 - ۴- قرارداد دارای محتوی تجاری است.
 - ۵- این‌که واحد تجاری توانایی برآورده نمودن انتظارات را داشته باشد محتمل است. (به معنی ارزیابی توانایی و قصد واحد تجاری برای پرداخت).
- در این استاندارد همچنین معیارهایی تعیین می‌شود در خصوص شرایط



یک صنعت حضور دارند مورد استفاده قرار نمی‌گیرد.

بار دیگر بر این موضوع تأکید می‌شود که این استاندارد صرفاً برای شناسایی درآمدهای مربوط به قرارداد با مشتری کاربرد دارد و گروه‌های دیگر را دربر نمی‌گیرد. به عنوان مثال این استاندارد در خصوص قرارداد مشارکتی^۱ کاربردی ندارد.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره‌ی ۱۵ مدل پنج مرحله‌ای را برای شناخت درآمد، شامل تعیین زمان و نحوه‌ی شناخت درآمد معرفی می‌کند. تمام آن چیزی که برای شناسایی درآمد لازم است انجام داده شود، در این مدل پنج مرحله‌ای اشاره شده است. این پنج مرحله عبارتند از:

- مرحله‌ی اول: شناسایی قرارداد با مشتری
- مرحله‌ی دوم: شناسایی تعهدات

✓ قراردادهای اجاره که الزامات شناسایی درآمد آن در استاندارد IAS 17 مطرح شده است

✓ قراردادهای بیمه که الزامات شناسایی درآمد آن در استاندارد IFRS 4 مطرح شده است (البته لازم به ذکر است که IFRS 17 در سال ۲۰۱۸ منتشر شده و به زودی جایگزین IFRS 4 خواهد شد)

✓ ابزارهای مالی و سایر حقوق قراردادی که شناسایی درآمد آن‌ها در دامنه‌ی استانداردهای IFRS / IAS 39 / IAS 27، IFRS 11، IFRS 10، IFRS 9 و IAS 28 قرار می‌گیرد.

✓ همچنین باید این مطلب را هم به عنوان یک استثنا در نظر داشته باشیم که الزامات استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۵ در خصوص معاوضه‌های غیر پولی جهت تسهیل فروش، میان بنگاه‌های اقتصادی که در

تعهدات اجرایی را به صورت جداگانه در نظر گرفت یا به صورت یک مجموعه.

مرحله‌ی سوم: تعیین قیمت معامله

مرحله‌ی سوم از الگوی پنج مرحله‌ی شناسایی درآمد طبق IFRS 15 مرحله‌ی مربوط به تعیین قیمت مبادله است. اما سؤال اساسی این جاست: قیمت معامله چیست؟

قیمت معامله، مبلغی است که واحد تجاری انتظار دارد در ازای انتقال کالا و خدمات وعده داده شده به مشتری، دریافت نماید. بر اساس این استاندارد، قیمت معامله، پرداختی به اشخاص ثالث، مثل مالیات را شامل نمی‌شود. اما چگونه می‌توانیم قیمت معامله را تعیین کنیم؟

برای تعیین قیمت معامله در ابتدا به قرارداد رجوع می‌کنیم اما این روش همواره جوابگو نیست. قیمت معامله می‌تواند ثابت یا متغیر باشد. برای تعیین قیمت باید موارد ذیل را در نظر بگیریم:

- ملاحظات مربوط به متغیرهایی مثل ماهیت و زمانبندی ارائه‌ی خدمات به مشتری و ملاحظات مربوط به نرخ تخفیفاتی که می‌تواند متفاوت باشد.
- ملاحظات مربوط به وجود مؤلفه‌های مالی،

- هنگامی که قرارداد حاوی بندی برای انتقال دارایی غیرنقدی باشد می‌بایست ارزش آن را از طریق روش ارزش منصفانه و یا سایر روش‌ها برآورد نمود.

- ملاحظات مربوط به پرداخت به مشتری که می‌تواند به صورت نقدی یا اعتباری یا سایر روش‌ها از جمله برات خرید باشد.

مرحله‌ی چهارم: تخصیص قیمت معامله به هریک از تعهدات اجرایی تعیین شده در قرارداد
مرحله چهارم شامل تخصیص قیمت



هر قرارداد است. اما تعهدات اجرایی چیست؟

تعهدات اجرایی، تعهدی است در یک قرارداد به منظور انتقال یکی از دو مورد زیر:

- ۱- کالا یا خدمات مشخص
- ۲- مجموعه‌ای از کالا و خدمات مشخص که ماهیتاً یکسان بوده و الگوی انتقال مشابهی دارند. در این حالت مجموعه این کالاها و یا خدمات به عنوان یک تعهد اجرایی جداگانه در نظر گرفته می‌شوند.

تعهدات اجرایی یا به شکل صریح (در قرارداد) یا به صورت ضمنی (براساس رویه‌ها یا سیاست‌ها) مشخص می‌شوند. همچنین اگر انتقالی به مشتری صورت نگیرد در این حالت هیچ‌گونه تعهد اجرایی وجود ندارد. مسأله‌ی با اهمیت در این مرحله تعیین این موضوع است که به منظور مقاصد حسابداری، باید

شناسایی درآمد، هنگامی که دو یا چند قرارداد با یکدیگر ترکیب می‌شوند و ایجاد یک قرارداد جدید می‌نمایند، و یا اصلاح و تغییراتی در قرارداد ایجاد می‌شود، از جمله این‌که تغییرات در دامنه، قیمت قرارداد (ویا هردو) باید مورد تایید طرفین قرارداد باشد. در این حالات نحوه‌ی حسابداری با توجه به این‌که این الحاقیه یک قرارداد جدید محسوب شود و یا به عنوان ادامه‌ی قرارداد قبلی شناخته شود تغییر خواهد کرد. که در مقالات بعدی جزئیات این نوع قراردادها بیش‌تر مورد مذاقه قرار خواهد گرفت.

مرحله‌ی دوم: شناسایی تعهدات اجرایی در قرارداد
یکی از مراحل مهم در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۵ مشخص نمودن تعهدات اجرایی

معامله به هریک از تعهدات اجرایی تعیین شده در قرارداد می باشد. هدف این مرحله، تخصیص قیمت معامله به هر کدام از تعهدات اجرایی، به نحوی است که قیمت تخصیص یافته بتواند نشان دهنده و تصویرگر ملاحظات مربوط به انتقال کالا و خدمات تعهد داده شده باشد. حال سوال این جاست که قیمت معامله چگونه باید تخصیص پیدا کند؟ روش مرسوم برای تخصیص قیمت معامله استفاده از قیمت فروش مستقل کالاها و خدمات مرتبط با هریک از تعهدات اجرایی می باشد. IFRS 15 بیان می کند که تنها دو مورد استثنا از این قاعده وجود دارد:

✓ تخصیص تخفیفات

✓ تخصیص مابه ازا با مقادیر متغییر
اما قیمت مستقل فروش چیست؟ قیمت مستقل فروش بیانگر قیمتی است که واحد تجاری می تواند کالا یا خدمات تعهد شده را به تنهایی بر مبنای آن قیمت بفروشد. روش های تعیین قیمت مستقل فروش عبارتند از:

✓ استفاده از قیمت فروش هر کالا یا خدمت به تنهایی (بر اساس لیست قیمت شرکت)

✓ اما اگر قیمت فروش در دسترس نباشد باید با استفاده از برآورد قیمت فروش مستقل را تعیین نمود. روش های موجود برای برآورد قیمت فروش مستقل عبارتند از:

۱- رویکرد ارزیابی بازار

۲- رویکرد هزینه های مورد انتظار به علاوه یک حاشیه

۳- رویکرد باقیمانده

مرحله ی پنجم: شناسایی درآمد در هنگامی که (یا به موازاتی که) بنگاه اقتصادی تعهدات اجرایی خود را ایفا می کند.

طبق الزامات استاندارد بین المللی گزارشگری مالی شماره ی ۱۵، تعهدات اجرایی زمانی به وقوع می پیوندد که کالا

یا خدمت به مشتری منتقل شده باشد و این زمانی محقق خواهد شد که:

کنترل کالا یا خدمات به مشتری منتقل شود و یا طبق الزامات استاندارد IAS 18 هیچ گونه مزایا و مخاطراتی متوجه ارائه دهنده ی خدمت یا فروشنده کالا نباشد. بنابراین هنگامی که مشتری کنترل را به دست می گیرد، مالکیت حق استفاده از کالا یا خدمت برای باقیمانده ی عمر اقتصادی آن به او منتقل می گردد. اما در این مرحله سوال اساسی این است که، چگونه تعهدات اجرایی محقق خواهد شد؟

استاندارد بین المللی گزارشگری مالی شماره ی ۱۵ در این زمینه دو مفهوم را معرفی می کند:

۱- در طول زمان: در این حالت درآمد به موازات وقوع تعهدات عملکردی و در طی عمر قرارداد شناسایی می گردد.
۲- در یک نقطه خاص از زمان: در این حالت درآمد در نقطه وقوع رویداد خاص شناسایی می گردد.

استاندارد بین المللی گزارشگری مالی شماره ی ۱۵ معیارهای سه گانه را جهت شناسایی درآمد در طی زمان تعیین می کند که در صورت عدم دستیابی به معیارهای تعیین شده درآمد باید در یک نقطه خاص شناسایی گردد که در مقالات بعدی حالات مختلف مربوط به این نوع قراردادها تشریح خواهد شد.

استاندارد بین المللی گزارشگری مالی شماره ی ۱۵ در رابطه با سایر موضوعات مربوط نیز راهنمایی هایی را ارائه می نماید. یکی از مهم ترین آن ها هزینه قرارداد می باشد. استاندارد مزبور مراحل حسابداری هزینه ی قرارداد جهت دستیابی به مبلغ هزینه ی قرارداد را مشخص می نماید. هزینه های قرارداد به دو دسته تقسیم می شوند:

✓ هزینه های مرتبط با انعقاد قرارداد

✓ هزینه های مرتبط با اجرای قرارداد

هزینه های مرتبط با انعقاد قرارداد شامل هزینه های مثل این موارد می شوند:

- هزینه های کمیسیون فروش
- هزینه های قانونی
- پاداش یا کمیسیون پرداختی به پرسنل

استاندارد بین المللی گزارشگری مالی شماره ی ۱۵ شرکت ها را ملزم به سرمایه ای نمودن هزینه های مرتبط با انعقاد قرارداد می نماید. حتی اگر شرکت ها انتظار بازیافت آن را داشته باشند.

همچنین این استاندارد شرکت ها را ملزم می کند تا هزینه ها را پس از سرمایه ای نمودن بر اساس روشی سیستماتیک و به موازات ارائه ی خدمت یا کالا مستهلک نمایند. هزینه های مرتبط با اجرای قرارداد شامل هزینه های می شوند که برای اجرای تعهدات قراردادی می بایست پرداخت شوند. استاندارد بین المللی گزارشگری مالی شماره ی ۱۵ شرکت ها را ملزم می کند تا در صورتی که این هزینه ها در دامنه ی استانداردهای IAS 02 و IAS 16 و IAS 38 نباشند، می بایست در صورت تامین موارد زیر سرمایه ای شوند:

✓ هزینه هایی که مستقیماً مرتبط با قرارداد باشند (یعنی هزینه های مستقیم)

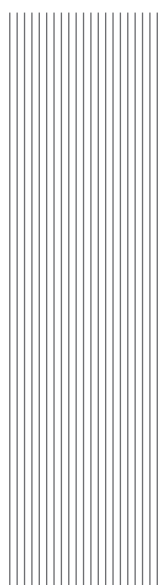
✓ هزینه های انجام شده منجر به تولید و یا گسترش منابع واحد تجاری بابت ایفای تعهدات اجرایی قرارداد در آینده گردد.

✓ هزینه هایی که انتظار می رود بازیافت بشوند

با توجه به گستردگی مباحث مربوط به شناسایی درآمد طبق استاندارد بین المللی گزارشگری مالی شماره ۱۵ در این مقاله کوشش شد تا آگاهی کلی در این خصوص ارائه شود و در مقالات بعدی هر یک از موضوعات به تفصیل مورد بررسی قرار گیرد. ■

پی نویسن:

1- contracts with collaborating



ارزهای دیجیتال

چیست؟

غلامرضا درباری

نیز گفته می‌شود. اتریوم فقط یک روش پرداخت نیست. روی بلاک چین اتریوم قراردادهای هدفمند غیر متمرکز نیز اجرا می‌شود. در حال حاضر بیش از ۹۰ درصد توکن‌های موجود در پلتفرم اتریوم فعالیت می‌کنند. ریپل در سال ۲۰۱۲ با صرف ایجاد ظرفیت تراکنش‌های بالا عرضه شده و لایت کوین در سال ۲۰۱۳ با تغییراتی در بیت کوین برای انجام سریع‌تر و استخراج راحت‌تر عرضه شد.

واقعیت این است که ارزهای دیجیتال هم فرصت هستند هم تهدید و طبیعی است که به صورت سنتی در برابر تغییر مقاومت ایجاد شود. همه‌ی ارزهای دیجیتال برای حذف اشخاص ثالث متعدد از سیستم خود از فناوری دفتر کل توزیع شده (DLT) استفاده می‌کنند که یک پایگاه داده‌ی اشتراکی است که اطلاعات مربوط به تراکنش‌ها در آن ذخیره می‌شود. بلاک چین برای بیت کوین طراحی شده است، ویرگول بلاک چین پایگاه داده است که از همه‌ی تراکنش‌هایی که در شبکه‌ی یک رمز اتفاق افتاده است، تشکیل می‌شود. گروه‌های اطلاعاتی که بلاک نام دارند یکی یکی به این پایگاه اضافه



ابتدا رمزنگاری در جنگ جهانی دوم برای انتقال پیام‌های نظامی مورد استفاده قرار گرفت و در عصر دیجیتال، ریاضیات و علوم کامپیوتر برای امنیت، ارتباطات، اطلاعات و انتقال پول مورد استفاده قرار گرفته‌اند. ارزهای دیجیتال از فناوری غیر متمرکز استفاده می‌کنند، به کاربران امکان پرداخت امن و ذخیره‌ی پول را بدون نیاز به ثبت نام یا استفاده از بانک‌ها و سازمان‌های واسطه می‌دهند.

اکثر ارزهای دیجیتال روی پایگاه داده‌ی توزیع شده‌ی ای به نام بلاک چین (فناوری تولید ارز دیجیتالی) اجرا می‌شوند و بیش‌تر واحدهای اصلی ارز دیجیتال توسط یک فرآیند به نام استخراج (ماین) تولید می‌شوند. ارزهای دیجیتال مشهور مانند بیت کوین، اتریوم، ریپل، و لایت کوین هستند. بیت کوین اولین و محبوب‌ترین ارز دیجیتالی است که فردی به نام ساکوشی ناکاموتو در سال ۲۰۰۹ عرضه کرد. ارزش کل بازار بیت کوین اکنون بیش از ۱۰۰ میلیارد دلار است.

اتریوم در سال ۲۰۱۵ توسعه یافت. اتریوم بلاک چین مخصوص خود را دارد به همین دلیل به آن بلاک چین دوم

ارزهای دیجیتال یکی از انواع ارزهای مجازی هستند که به صورت غیر متمرکز اداره می‌شوند و می‌توانند قابلیت مبادله، انجام تراکنش، خرید آن‌لاین، و غیره را داشته باشند و در مقابل نظام‌های بانکداری متمرکز قرار می‌گیرند. مبادله‌ی ارزهای رمزنگاری شده به قوانین کشورها و بین کشورها وابسته است که می‌تواند میزان به رسمیت شناختن آن را تعیین کند اما به‌رحال آمارهای جهانی نشان از پیشرفت ارزهای دیجیتال به عنوان وسیله‌ی مبادله طی زمانی کم‌تر از یک دهه دارد. اما در ایران هنوز مانند بسیاری از دیگر کشورهای دنیا تصمیم قطعی درباره‌ی استفاده و تولید از این نوع پول گرفته نشده است. البته به‌تازگی استخراج ارزهای دیجیتال به عنوان یک صنعت به رسمیت شناخته شده و صحبت‌هایی نیز مبنی بر تولید یک ارز دیجیتال ملی در دولت به میان آمده است.

ارزهای دیجیتال ارزهایی هستند که از رمزنگاری برای انتقال در اینترنت استفاده می‌کنند رمزنگاری ارزهای دیجیتال غیرقابل‌هک و پیگیری هستند.



می‌شوند و یک فهرست بسیار طولی به وجود می‌آورند. بنابراین بلاک چین زنجیره‌ای خطی از بلاک‌هاست و زمانی که اطلاعات به بلاک چین اضافه شد دیگر نمی‌توان آن را حذف و یا تغییر داد و همه می‌توانند آن را مشاهده کنند کل این پایگاه داده در شبکه‌ای از هزاران کامپیوتر موسوم به گره (Node) ذخیره می‌شوند اطلاعات جدید زمانی به بلاک چین اضافه می‌شود که نیمی از گره‌ها صحت آن را تأیید کنند. استخراج ارزهای دیجیتال تقریباً شبیه حسابداری است مانیرها یا استخراج گران گره‌هایی هستند که با اجرای اعمالی ویژه انجام تراکنش را عملی می‌سازند، این سازوکار روشی است که شبکه‌ی ارزهای دیجیتال مثل بیت کوین برای بازبینی و تأیید تراکنش‌های جدید از آن استفاده می‌کنند این کار نیاز به حسابداری متمرکز بانک‌ها را ندارد. باید توجه کرد بانک‌ها هزاران میلیارد دلار برای مالیات‌دهندگان هزینه ایجاد می‌کنند، فیس‌بوک مجبور شد به خاطر فروش اطلاعات شخصی کاربران از آن‌ها عذرخواهی کند و یونیسف برای جذب سرمایه به‌منظور کمک به کودکان سوری به استفاده از بستر اتریوم روی



آورده است. تا چند سال پیش استخراج بیت کوین عمدتاً با CPU یا همان پردازنده‌ها انجام می‌گرفت و سیستم‌های خانگی معمولی هم می‌توانستند به استخراج سودآور بیت کوین بپردازند اما با گسترش شبکه‌ی بیت کوین و مانیتورهای آن امروزه استخراج بیت کوین فقط با تراشه‌های مخصوصی به نام ای‌سیک (ASIC) امکان‌پذیر است. ابتدا بیت کوین برای پردازنده‌های کامپیوتری CPU طراحی شد بعد از چندسال استخراج‌کنندگان کشف کردند که می‌توانند از کارت‌های گرافیکی که قدرت بیشتری داشته باشند (مدارهای مجتمع با کاربردهای خاص) استفاده کنند. امروزه تمامی استخراج‌های بزرگ و اصلی بیت کوین بر روی سیستم‌های تحت ASIC انجام می‌شود.

ارزهای رمزپایه عمر کوتاهی دارند بارزترین آن‌ها بیت کوین کمتر از ده سال عمر دارد ارزهای دیجیتال بر پایه‌ی یک الگوریتم برنامه‌نویسی ایجاد می‌شوند و مدیریت آن‌ها در اختیار افراد است. و براساس قواعد خود کنترلی شکل می‌گیرند و این ارزها ابزارهای معامله‌ای جدیدی را شکل می‌دهند که می‌توانند سازماندهی و مبادله‌ی

کالاها و خدمات را انجام دهند. اکثر این ارزها از فرآیند رمز نگاری بر امنیت خود بهره می‌برند یعنی اکثر این ارزها از سیستمی تبعیت می‌کنند که در قالب آن‌ها معاملات توسط یک شبکه‌ی الگوریتمی راستی‌آزمایی می‌شوند صاحبان ارزهای دیجیتال می‌توانند از رمزهای شخصی برای انجام معاملات بهره بگیرند بیت کوین بازرترین ارز دیجیتال شناخته می‌شود که در سال ۲۰۱۶ روزانه حدود ۳۵۰۰۰۰ معامله را انجام داده است. البته ارزهای رمزپایه دیگری نیز مانند بیت کوین دارک، بایت کوین، دیجی کوین، ریبل، استیم و ... نیز هستند که فاقد هر گروه نهاد مرکزی هستند البته ارزهای دیجیتالی که بانک مرکزی انگلیس صادر کرده است (CBDC) ارزهایی هستند که بانک مرکزی آن‌ها را کنترل و حفظ می‌کند و فاقد پول فیزیکی معادلی است و نرخ بهره‌ی معینی برای آن تعریف شده است و به بازار این امکان را می‌دهد که از طریق خرید و فروش دارایی‌های موجود میزان کمی پول را مشخص کنند با این‌که (CBDC) از لحاظ تئوری به شکل متمرکز عملیاتی شده است لیکن در بیانیه‌ی بانک مرکزی انگلیس آمده

به زیر ساخت‌های مالی گسترده می‌تواند بازارهای مالی را گسترش دهد و خدمات مالی متعددی را در اختیار مشتریان قرار دهد.

البته دولت‌ها باید آن دسته از فعالان اجتماعی که در گستره‌ی اینترنت فعال نیستند را نیز مد نظر قرار دهند این افراد در سال ۲۰۱۶ در انگلستان در حد بزرگسالان بوده‌اند. بخش خدمات بانکداری در انگلستان از گستره‌ی خوبی برخوردار است همچنین از زیر ساخت دیجیتال جامع و فراگیر نیز برخوردار است که مشتریان را قادر می‌سازد تا از شبکه‌ی ای متشکل از شعب بانک‌ها و دستگاه‌های خودپرداز و ارزهای رمزیایه و دستگاه‌های کارت خوان به پول نقد دسترسی داشته باشند و اقدام به مبادله‌ی ارز بنمایند.

متأسفانه در حال حاضر ارزهای رمزیایه غالباً در محیط مقرراتی مبهمی فعالیت می‌کنند که این مسئله موجب دگرگونی و بی‌ثباتی در قیمت‌ها می‌شود. نبودن کنترل مرکزی بر کمیت و قیمت ارزهای رمزیایه موجب شد که بیت کوین در سال‌های اخیر نوسانات عمده‌ای را تجربه کند. این ارز از رقم حدود ۱۰۰ دلار در سال ۲۰۱۳ به رقم ۲۰۰ دلار در سال ۲۰۱۵ و بیش از هزار دلار در سال ۲۰۱۵ رسید که این امر موجب شد به گزینه‌ای جذاب برای دلان ارز تبدیل شود ولی محبوبیت آن به دلیل این است که بیش‌تر شبیه کالا است تا واحد پولی. باید توجه داشت که ذخیره‌سازی و مبادله‌ی پول به صورت آن‌لاین موجب می‌شود که مسئولیت امنیت پول از بانک به صاحب پول منتقل گردد و فرد و شبکه‌ی مربوطه مجبور است به نحو ایمنی در محیط آن‌لاین فعالیت کند و در برابر ویروس‌ها کلاهبرداران، نفوذ تهدیدات بالقوه را بشناسد. البته هیچ نهاد مرکزی وجود ندارد تا در هنگام بروز اختلاف و یا وقوع سرقت یا خسارت به آن شکایت کرد. ■



تا از مزایای آن بهره ببرند بیت پسا در حال حاضر در انگلیس، نیجریه، اوگاندا، کنگو، کنیا و تانزانیا فعالیت می‌کند. تغییرناپذیری و شفافیت عملیات ارزهای دیجیتال می‌تواند در صورت مدیریت مناسب فرصت‌هایی را برای کاستن از خطا و کلاهبرداری در پرداخت فراهم کند. البته این مسئله را نیز باید مد نظر قرارداد که ناشناسی، گمنامی که بر پایه‌ی ارزهای دیجیتال صورت می‌گیرد تا چه اندازه می‌تواند در راستای مبارزه با پول‌شویی فعالیت نماید. توانایی ردیابی شفاف جریان ارزهای دیجیتال و ثبت آشکار و تغییرناپذیر معاملات و اداره‌ی آن‌ها می‌تواند مزایای متعددی را در اختیار دولت‌ها و سازمان‌ها قرار دهد تا علاوه بر شکل‌گیری بر مبنای شفافیت مدیریت و ثبات اقتصادی را نیز فراهم نمایند. توانایی انتقال پول از طریق اینترنت یا شبکه موبایلی و بدون نیاز

است که برخورداری از آن باید حائز امنیت کامل باشد. گفتنی است که ارزهای دیجیتال دیگری نیز در چین و هلند نیز ارائه شده‌اند استفاده‌ی گسترده از ارزهای دیجیتال و رمزیایه می‌تواند موجب افزایش کارآمدی دریافت و پرداخت‌های جهانی شده و باعث کاهش مناسب هزینه‌های معاملاتی گردد و دریافت و پرداخت‌ها را بدون این‌که به راستی آزمایی دیگری نیاز باشد فعال نماید. در این راستا سهولت و سرعت انجام معامله می‌تواند از کنترل دولت‌ها بر جریان ارز بکاهد می‌تواند به حاکمیتی جدید و غیر متمرکز بیانجامد. بیت پسا (Bitpesa) یک استارت‌آپ مبتنی بر بیت کوین است که در سال ۲۰۱۳ راه‌اندازی شده است تا معاملات و انتقال پول بین نقاط مختلف را امکان‌پذیر نماید این پلتفرم ارزهای محلی را به بیت کوین تبدیل می‌کند

میزگرد

آیین رفتار حرفه‌ای: ابعاد و چشم‌اندازهای نو



حسن کرمی



منوچهر زندی



رمضانعلی رؤیایی



ناصر رزاق



محمد حجی



عباس ارباب سلیمانی

از ابتدای فروردین سال ۱۳۹۸ آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی جدید مصوب جامعه‌ی حسابداران رسمی لازم‌الاجرا می‌شود. با توجه به این که کار بسیار زیادی برای تدوین آیین رفتار انجام شده و همکاران زحمات بسیاری کشیده‌اند و جلساتی متعدد طی ماه‌های متوالی برگزار شده تا این آیین رفتار تهیه شود، تصمیم گرفتیم به منظور آگاهی بیش‌تر اعضای جامعه نسبت به اهمیت این موضوع، محور اصلی شماره‌ی بعد مجله، "آیین رفتار حرفه‌ای" جدید باشد.

حاضران در این میزگرد اغلب عضو کارگروه مربوط بودند. آقای دکتر رمضانعلی رؤیایی هم که در خدمت‌شان هستیم سال‌های سال است در دانشگاه تدریس می‌کنند و در زمینه‌ی اخلاق و رفتار حرفه‌ای آثار گسترده‌ای تألیف کرده‌اند. این جلسه در دو بخش مستقل انجام می‌شود: در بخش اول ابتدا از آقای دکتر رؤیایی خواهشمندم بحثی کلی درباره رابطه اخلاق حرفه‌ای و فعالیت حسابداری و حسابرسی داشته باشند، سپس سایر دوستان دیدگاه‌های خود را درباره آیین رفتار حرفه‌ای جدید مطرح کنند. در بخش دوم نیز نظرات تکمیلی دوستان را می‌شنویم.

◀ رمضانعلی رؤیایی:

ابراز خوشبختی می‌کنم از این که با بضاعت اندک بحثم را خدمت جامعه ارائه کنم و خوشحالم از این که این بحث مربوط به اخلاق حرفه‌ای است. همان‌طور که مستحضر هستید موضوع اخلاق حرفه‌ای متأسفانه در ایران به دلایل بحران‌های اخلاق حرفه‌ای که اتفاق افتاد اهمیت پیدا کرد نه به دلیل نفس خود

موضوع و مفاهیم و فلسفه‌های پشت سر

آن. ۱۵ سال پیش بود که من برای اولین بار موضوع اخلاق حرفه‌ای را در دوره‌ی فوق لیسانس و دکتری به عنوان درس اصلی مطرح کردم. واقعیت این بود که من پس از ۲۸ سال سابقه‌ی علمی مجبور شدم آن را در قالب دو عنوان درسی بگنجانم چون می‌دیدم وزارت علوم هنوز این قضیه را در سرفصل‌ها و رئوس درسی

نیاورده است. به هر صورت نتیجه‌بخش شد و از آن زمان سایر دانشگاه‌ها هم به تدریج این موضوع را دنبال کردند. برای این که مطلب جا بیفتد مثل هر مطلب جدید دیگری لازم بود که مقاله‌های نظری و دکترین‌ها و تئوری‌های آن مطرح شود و گرنه مثل یک گوشت قربانی می‌شد که بدون این که ساختاری داشته باشد فقط صحبت‌هایی راجع به آن





می‌شد. تعریف ساده در حسابداری به غیر از تعریف بزرگی که وجود دارد این است که حسابداری یعنی اندازه‌گیری. در این اندازه‌گیری متأسفانه آن چیزی که فرایند و نحوه‌ی اندازه‌گیری را مشخص می‌کند یعنی اخلاق و شرافت‌های انسانی مغفول مانده بود. به همین دلیل طرح موضوع مربوط به اخلاق حرفه‌ای جدای از اخلاق عمومی الزاماتی پیدا کرده بود. اگر مبانی نظری و تئوریک هر پدیده و تفکری روی میز نیاید واکنش هم نسبت به آن نشان داده نمی‌شود و طبعاً وقتی واکنش نشان داده نشود انتقاد و نقد و نظر هم نخواهد شد و به تبع آن گستردگی پیدا نخواهد کرد. از همین رو من، مبتنی بر آن چه به ما از اخلاق عمومی به ارث رسیده و منبعث از اخلاق حرفه‌ای در سطح جهان که نسبت به اعداد و ارقام و اصول حسابداری مسئول هستند، مجبور شدم رئیس را مشخص کنم. اخلاق عمومی را همه انشاءالله دارند ولی وقتی کار به اخلاق حرفه‌ای می‌رسد

مسائل طبعاً ابعاد دیگری پیدا می‌کند. از کتاب‌هایی که به آن اشاره کردند اولین کتاب «اخلاق حرفه‌ای‌گری در حسابداری» بود. به این موضوع پرداختیم که اصلاً اخلاق حرفه‌ای از کجا آمده و داستان به چه دلیل این‌چنین در حال استعلاء است. برای این که بتوانیم قضیه را ریشه‌ای بررسی کنیم و تعمیم دهیم که اخلاق حرفه‌ای چه فرقی با اخلاق عمومی دارد کتاب «فلسفه‌ی اخلاق» را که وقت زیادی هم گرفت تألیف کردم که هم‌اکنون به چاپ چندم رسیده است. در حالت معمول همه می‌گویند خب ما نسبت به اخلاق مسئولیم مثلاً باید راست بگوییم، نباید دزدی کنیم، باید احترام بگذاریم و ...

در اخلاق عمومی همه می‌دانیم چرا بایدهای اخلاقی به وجود می‌آیند ولی وقتی وارد حرفه می‌شویم آن چه متضمن رعایت اخلاق است به سادگی اخلاق عمومی نیست. در اخلاق عمومی، قانون به ما حاکم نیست مگر این که یک اتفاق خاصی بیفتد که ما اخلاق عمومی را رعایت نکرده باشیم، مثلاً جرمی اتفاق بیفتد یا در جریان اتفاق باشد و گرنه مثلاً با هیچ‌کس به خاطر دروغ‌گویی کاری ندارند. تا وقتی جرمی اتفاق نیفتاده باشد کسی به کسی کاری ندارد و نمی‌تواند بگوید چرا نسبت به محیط‌زیست بی‌اعتنایی، یا چرا حقوق همسایگان را رعایت نمی‌کنی، یا چرا در محله‌ات نسبت به آموزش بی‌مسئولیت هستی. در حالی که در حرفه‌ی ما هر چه که اتفاق می‌افتد هم در ابتدا و هم به خصوص در فرآیند اتفاق، همه‌ی ما مسئولیم و این مسئولیت مسئولیتی است که تالی فاسدهای قانونی و اجتماعی و حرفه‌ای دارد و اگر جلوی‌ش را نگیریم چون با منافع عمومی گره می‌خورد دچار مشکلات زیادی می‌شویم.

اخلاق حرفه‌ای در واقع کاربرد اخلاق عمومی در یک حرفه است. این موضوع در حسابداری بیش‌تر از پزشکی، مهندسی، پرستاری و حتی وکالت مطرح

شده شاید به این دلیل که می‌گویند مال از جان جدا می‌شود و اهمیتش بیش‌تر می‌شود. به همین خاطر موضوع خیلی مهم شده و به حق هم مهم شده است. به کاربرد آن چه از اخلاق عمومی یاد گرفتیم در حرفه و زبان حسابداری ethics می‌گوییم و موضوعاتی که به این حوزه مربوط می‌شود را ethical moral یا morality معروف است آن چه که هست یا به هر طریق به ما می‌رسد، روی دوش‌مان قرار می‌گیرد، از میراث خونی و روابط سببی و نسبی و خانواده تا مدرسه، کوچه، آموزش و بعد البته حضور در جامعه. در اخلاق عمومی تفاوتی بین دروغ‌گویی در ۱۷ سالگی و دروغ‌گویی در ۶۰ سالگی وجود ندارد. در مورد مسائلی مثل حفظ حقوق افراد به محض این که داخل جامعه شویم و از یک عقل کیفی برخوردار شویم مسئول هستیم. اما در اخلاق حرفه‌ای داستان متفاوت است و کاربرد همه‌ی میراث‌های چندگانه‌ای که از خانواده و مدرسه به ما رسیده را در حرفه بایستی تغییر دهیم.

لازم است بدانیم حرفه چیست که از آن می‌گذرم چون بحث طولانی می‌شود. خلاصه و ساده موضوع این است که ما وقتی نظام‌مند می‌شویم به منظور پاسخ‌گویی است بنابراین بایستی به چارچوب‌هایی وابسته باشیم که بتواند شرایط پاسخ‌گویی را فراهم کند. به همین خاطر کلیاتی که در اخلاق عمومی به ما یا به ارث رسیده یا خوانده‌ایم لازم است اما کافی نیست. چون مثلاً ما در اخلاق عمومی چهره‌ی کلان کلی نداریم ولی در اخلاق حرفه‌ای داریم. تحریم در اخلاق حرفه‌ای ما تأثیر می‌گذارد ولی در اخلاق عمومی ما شاید تأثیر بگذارد و شاید نگذارد. توسعه در اخلاق حرفه‌ای ما تأثیر می‌گذارد چون ما نسبت به ذی‌نفعان‌مان مسئول هستیم. در اخلاق عمومی برای ما پاسخ‌گویی چارچوب‌دار مشخصی تعریف نشده ولی در اخلاق حرفه‌ای حسابداری



ما تعریف نشده است؟ چون در واقع هر اتفاقی که در اخلاق حرفه‌ای می‌افتد یا باید به یک چیزی بچسبد یا باید از یک چیزی جدا شود. یعنی اگر ما در اخلاق حرفه‌ای کوتاهی کنیم مشخص است بابت چیست یا کیست ولی در اخلاق عمومی مشخص نیست. چون ما مسئول و حافظ حقوق ذی‌نفعان هستیم و سازمان حرفه‌ای داریم در حالی که اخلاق عمومی سازمان نداریم. اگر ما اخلاق عمومی و حرفه‌ای را بخواهیم ریشه‌یابی کنیم بحثی طولانی است. من فقط به این چند نکته کوتاه اشاره می‌کنم. اخلاقی حرفه‌ای است که کاربرد نظم‌یافته یا نظام‌یافته (سیستمیک یا سیستماتیک) و قابل ارزیابی، اندازه‌گیری، قضاوت و تصمیم‌گیری باشد. این تعریفی است که من سعی کرده‌ام برای اخلاق حرفه‌ای بسازم. در اخلاق عمومی برخورد یک بلوچ ممکن است با برخورد یک تهرانی فرق داشته باشد ولی می‌دانیم که در اخلاق حرفه‌ای و حسابداری چیزی داریم به اسم پیش‌فرض‌های بنیادین که بر حسب فرد، شرکت، موقعیت جغرافیایی، و تفاوت‌های

ضایع می‌کنیم و هیچ اتفاقی هم نمی‌افتد. اما در حرفه و در حسابداری این‌طور نیست. پس وقتی پای ethics وسط می‌آید اتفاقاتی می‌افتد که آن اتفاقات الزاماتی برای ما ایجاد می‌کند و چون آن الزامات هم در حوزه‌ی کلان و هم خرد مسئولانه است ما را مجبور می‌کند که نسبت به آن یک وفاداری قانونمند داشته باشیم. برای همین منظور آیین رفتار حرفه‌ای تعریف می‌کنیم ولی در اخلاق عمومی ما این چارچوب را تعریف نمی‌کنیم. در اخلاق عمومی تعریف می‌شود که هر چه رذایل است بد است و هر چه که فضایل است خوب است. این ساده‌ترین تعریف است. ولی در اخلاق حرفه‌ای یا ethics ما نتوانستیم یک تعریف جامع درست کنیم. در متنی که جناب ارباب‌سلیمانی در ابتدای کتاب‌شان نوشته‌اند یک تعریف ارائه شده اما باز هم نمی‌دانیم ریشه‌ی این تعریف از کجاست. باید برویم به فلسفه بپردازیم تا ببینیم از کجا آمده است. چه‌طور شده که این پنج اصل بنیادی برای ما به عنوان اخلاق حرفه‌ای تعریف شده ولی در خانواده برای

نسبت به ذی‌نفعان وجود دارد. ما در اخلاق حرفه‌ای مجبور هستیم که بدانیم اگر کاری انجام می‌دهیم احاطه‌ی قانون حتماً بر آن وجود دارد و در طول فرایند باید به آن توجه داشته باشیم. در اخلاق حرفه‌ای باید قضاوت کنیم در حالی که در اخلاق عمومی این اتفاق نمی‌افتد. به حقوق فردی و حقوق عمومی باید به شکلی جواب دهیم که این جوابگویی‌ها مسئولانه و قابل ارزیابی باشد ولی در اخلاق عمومی این‌گونه نیست. اخلاق عمومی معمولاً تا جایی که به یک جرم و گناه یا کوتاهی ملموس نینجامد قابل اندازه‌گیری نیست ولی در اخلاق حرفه‌ای باید حقوق و عدالت را بشناسیم. در حالی که در اخلاق عمومی ملزم نیستیم که عدالت را بشناسیم. چون اگر هم شناسیم کسی نمی‌آید به ما بگوید مثلاً تو ناعادلانه رانندگی نکردی. مگر این که اتفاقی بیفتد. از همه مهم‌تر موضوع نفع عمومی یا public interest است که در اخلاق عمومی به ما می‌گویند ولی ما انجام نمی‌دهیم و معمولاً هم حقوق همدیگر را



دین شد. از کنار این دین یک سری اتفاقاتی افتاد که فرهنگ به وجود آمد و از کنار این فرهنگ ایدئولوژی‌ها و سیاست‌ها و مکاتب تفکر و فلسفی و راهنماهای انسانی و دینی به مردم ارائه شد. مردم یا تحمیلی پذیرفتند یا برحسب نیازهایشان انتخاب کردند. مجموعه‌ی همه‌ی این‌ها تبدیل شد به اخلاق. با وجود تعاریفی که از اخلاق حرفه‌ای شده نیازمند است که ما بر حسب دو مبحث عمده در حسابداری بومی‌اش کنیم. یکی اصول است و یکی هم فرامین یا نظام‌ها یا رویه‌ها. با این تعریف در حوزه‌های گوناگون حسابداری اخلاق حرفه‌ای شأن نزول پیدا می‌کند و این شأن نزول قبای ما را تا زمانی که رفع و رجوع نشود یا به حل مشکل نرسد رها نمی‌کند. چون سه گروه هستند که ما در حسابداری نسبت به آن‌ها به صورت مطلق مسئولیم: حقوق، عدالت و نفع عمومی. این تعریفی است که خیلی سال پیش جان لاک از اخلاق حرفه‌ای کرده بود. با این که اخلاق حرفه‌ای آن موقع آن چنان مطرح نبوده است.

ما در داخل حرفه حوزه‌های زیادی برای پژوهش داریم. مثلاً در اخلاق

تقلب‌ها تا ساده‌ترینش که هموارسازی سود و مدیریت سود است که حالا تقریباً چهره‌ی وجیهی هم پیدا کرده است.

اگر بخواهیم بحث را خلاصه کنیم این است که در اخلاق حرفه‌ای قانون به ما مسلط است ولی در اخلاق عمومی مسلط نیست مگر این که اتفاقی بیفتد. پس به یک معنا پایه و کاربرد اخلاق عمومی در اخلاق حرفه‌ای لازم است اما کافی نیست. در اخلاق حرفه‌ای باید قضاوت کنیم و در این قضاوت بایستی مسئول و پاسخ‌گو باشیم. برای این که این اتفاق بیفتد و ما حقوق ذی‌نفعان مان را در نظر بگیریم باید برایش نظام‌نامه بنویسیم در حالی که در اخلاق عمومی ما این نظام‌نامه را نداریم. این نظام‌نامه که به آیین رفتار حرفه‌ای تعبیر شده و بایستی بومی شود متأسفانه در ایران هنوز بومی نشده است. یا لاقلاً من اطلاع ندارم که چقدر از آن چه را که ترجمه شده از کتب دیگران بوده یا خود آقای ارباب سلیمانی تغییراتی در آن داده‌اند تا بر حسب شرایط ما قرار بگیرد. اگر هر می را فرض کنیم که بالای آن آدمیزاد است که به جهان خلقت پا گذاشته چیزی به اسم فرامین یا راهبری‌هایی به او نازل شد که نتیجه‌اش

شخصی تغییر نمی‌کند و من چه بلوچ باشم چه تهرانی بایستی آن‌ها را رعایت کنم، چیزهایی مثل رعایت نرخ پول در حسابداری، رعایت سال مالی و رعایت شخصیت حسابداری. من هر جایی ساکن باشم باید اصل قیمت تمام‌شده را رعایت کنم.

اخلاق حرفه‌ای نمی‌پذیرد که این موارد را داخل کنید اما اخلاق حرفه‌ای می‌گوید بررسی کنید ببینید کجا این مشکلات قابل رفع و حل شدن است. در حسابداری در ارتباط با توسعه ما مسئولیم از دو نگاه کلان و خرد موضوع را بررسی کنیم. اخلاق عمومی به تحریم، مالیات، توسعه اقتصادی و محیط زیست مسئول شاید باشد ولی پاسخ‌گو نیست. توجه داشته باشیم که بین مسئول بودن و پاسخ‌گو بودن تفاوت وجود دارد. وقتی من رییس یک اداره هستم مسئولم ولی پاسخ‌گو نیستم. از همه مهم‌تر مسئولیت اجتماعی است که در اخلاق حرفه‌ای داریم ولی در اخلاق عمومی نداریم. در بحث خرد اگر اختلاسی داخل سازمان مان اتفاق بیفتد ما مسئولیم. این موضوع متأسفانه در یک پیوستار خیلی وسیع اتفاق می‌افتد از اختلاس‌ها و دزدی‌ها و



حسابداری در سال ۱۹۷۳ و فدراسیون بین‌المللی حسابداران در سال ۱۹۷۷ تأسیس شد. بعد از آن فدراسیون شروع به یارگیری و عضوگیری کرد و تمام انجمن‌های حرفه‌ای دنیا را به عضویت خودش پذیرفت و امروز که در حال صحبتیم در حقیقت صدای حرفه‌ی ما

در سطح جهان است. فدراسیون هم مثل دیگر انجمن‌های حرفه‌ای به دنبال آن رفت که یک اخلاق حرفه‌ای تدوین کند. انجمن حسابداران خبره انگلستان و ویلز در بخش E از دستورالعمل خود در سال ۱۹۷۵ به آیین رفتار حرفه‌ای پرداخت. فدراسیون بین‌المللی حسابداران در سال ۱۹۷۹، پیش‌نویس آیین رفتار حرفه‌ای خود را با بهره‌گیری از اطلاعات دریافتی از اعضا برای نخستین بار به شورای فدراسیون ارائه کرد تا تصویب شود. نتیجه‌ی کار این فدراسیون یک دفترچه خیلی کوچک ۳-۵ صفحه‌ای

بیش تر نبود که مبنایی شد برای آیین رفتار حرفه‌ای در ایران. نشریه‌ی ۱۲۳ سازمان حسابرسی ترجمه‌ی آن آیین رفتار حرفه‌ای است. این ترجمه‌ی در دهه ۱۳۷۰ رخ داد. جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۸۰ رسمیت یافت و در ۱۳۸۱ عملاً شروع به فعالیت کرد. اشخاصی در درون جامعه که تصور می‌کنم آقای حجی هم یکی از آنان بوده است دست‌اندرکار تدوین آیین رفتار حرفه‌ای برای جامعه شدند. آن‌ها بهترین کار را کردند چون نیامدند چرخ را دوباره اختراع کنند. آیین رفتار حرفه‌ای را که سازمان حسابرسی از فدراسیون ترجمه کرده و نشر داده بود مبنا قرار دادند و افزودنی‌هایی را به آن افزودند و آن به آیین رفتار حرفه‌ای ۸-۱۰ صفحه‌ای جامعه‌ی حسابداران تبدیل شد.

جامعه در سال‌های بعد به ویژه اواخر دهه ۱۳۸۰ به این فکر رسید که آیین رفتار حرفه‌ای حداقل باید به‌روز شود. ناگفته نگذاریم در همین فاصله‌ی زمانی آیین رفتار حرفه‌ای که فدراسیون

عمومی چیزی به اسم بررسی شفافیت نداریم در حالی که در حسابداری و اخلاق حرفه‌ای داریم. اخلاق حرفه‌ای اگر شفافیت نداشته باشد یک جایی مشکل ایجاد می‌کند. ایدئولوژی‌ها در اخلاق عمومی تأثیری ندارند در حالی که در اخلاق حرفه‌ای تأثیر دارند.

ضمن تشکر، بحث ضرورت گذار از اخلاق عام (moral) به اخلاق خاص حرفه‌ای (ethics) و در ادامه ضرورت تدوین نظام‌نامه در حرفه‌های خاص به خوبی تشریح شد. با توجه به این‌که آقای عباس ارباب‌سلیمانی سال‌های سال است درگیر تدوین این نظام‌نامه برای حرفه‌ی حسابداری بوده‌اند خواهشمندم پیشینه تدوین آیین رفتار حرفه‌ای را تشریح کنند.

«عباس ارباب‌سلیمانی:

در ابتدا جمله‌ای را از آقای دکتر رؤیایی نقل به مضمون می‌کنم. ایشان فرمودند پیدایش آیین رفتار حرفه‌ای به دلیل بی‌اخلاقی‌ها بود. تاریخ جهان نشان می‌دهد که قانونی به وجود نیامده مگر آن‌که تخلف مربوط به آن قانون رخ داده باشد. اول یک اتفاق رخ داده بعد برای پیشگیری از آن قانون نوشته‌اند. من فکر می‌کنم این فرمایش آقای دکتر کاملاً درست است و اصولاً اخلاق هم از قانون جدا نیست و می‌شود عین قانون به آن نگاه کرد.

برمی‌گردم به پرسشی که مطرح شد. از زمانی که انجمن‌های حرفه‌ای به وجود آمدند بحث اخلاق عمومی و در کنارش اخلاق حرفه‌ای مطرح بوده است. در دهه‌ی ۱۸۸۰ در انگلستان انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز به وجود آمد. چند سال بعد در ایالات متحده‌ی آمریکا انجمن حسابداران رسمی آمریکا به وجود آمد. این‌ها خودشان به تعبیری بنیان‌گذار پیدایش انجمن‌های مختلف در کشورهای همراه و وابسته‌شان بودند. کمیته‌ی بین‌المللی استانداردهای

بین‌المللی حسابداران در یک مقطعی با حجم اندک منتشر کرده بود هر ساله تقریباً دست‌خوش تغییر می‌شد و به حجمش افزوده می‌شد. مرحوم استاد علی‌مدد که از زمان قبل از انقلاب استاد به‌حق اخلاق بودند در کاری که برای سازمان حسابرسی انجام دادند با استفاده از آخرین نشر آیین رفتار حرفه‌ای فدراسیون بین‌المللی حسابداران به تاریخ ۲۰۰۶ شروع به ترجمه‌ی آن کردند. آقای علی‌مدد آدمی نبود که فقط ترجمه کند. گفت من این را مبنا قرار می‌دهم ولی سایر منابع را هم می‌بینم. ایشان آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران خبره انگلستان و ویلز را کلمه‌به‌کلمه خواندند و اخلاق اتحادیه‌ی اروپا را هم مطالعه کردند. نکاتی که به درد ایران می‌خورد را آوردند و به آن آیین اخلاق فدراسیون افزودند. حاصل کارشان آن کتابی بود که تحت عنوان اخلاق و آیین رفتار حسابداران حرفه‌ای در نشریه‌ی ۱۹۵ منتشر شد. اندکی پس از آن که این کتاب



به بازار عرضه شد آقای ملک‌آرایی دبیر کل جامعه شد. آقای ملک‌آرایی و آقای علی‌مدد از دوستان و هم‌زمان قدیمی بودند. بارها و بارها آقای ملک‌آرایی از آقای علی‌مدد درخواست کردند که آیین رفتار حرفه‌ای جامعه را بنویسند. حالا دیگر پایه‌ای هم وجود داشت از جمله آن ترجمه و تألیفی که خودشان انجام داده بودند به اضافه‌ی نسخ جدیدتر آیین رفتار حرفه‌ای فدراسیون بین‌المللی حسابداران. چون آقای علی‌مدد فوق‌العاده پایبند به اصول و اخلاق بودند اولین حرفی که زدند این بود که ابتدا برویم از سازمان حسابرسی اجازه بگیریم تا بتوانیم از آن کتاب‌شان برای کارمان استفاده کنیم. یعنی کتابی که خودشان دست‌اندرکارش بودند. دوم این‌که برویم از فدراسیون برای این‌کار اجازه بگیریم و بعد هم ترتیباتی را برای انجام این کار پیشنهاد کردند. متأسفانه عمرشان وفا نکرد. ولی آقای ملک‌آرایی کوتاه نیامد. یک موضوع دیگر هم پیش آمد. تحریم‌ها سبب شد که ما

در پرداخت حق عضویت‌مان به فدراسیون دچار مشکل شویم. نامه‌نگاری کردیم. آن‌ها موافقت‌هایی کردند. ما در ذهن‌مان این بود که حق عضویت‌ها را ذخیره کنیم تا یک روزی به آن‌ها پرداخت کنیم. در سال ۲۰۱۰ بنا به مأموریتی من و آقای علوی به کنگره‌ی جهانی حسابداران در آفریقای جنوبی برای شرکت در شورای فدراسیون رفتیم. صحبت‌هایی را با مسئولان فدراسیون مطرح کردیم و آن‌ها پیشنهادی به ما ارائه کردند. گفتند شما می‌توانید پروژه‌های را تعریف و پروژه را به ما منعکس کنید. اگر مورد قبول و در راستای سیاست‌های فدراسیون بود ما به شما اجازه می‌دهیم شما آن پروژه را به جای پولی که بابت حق عضویت باید بدهید اجرا کنید. بلافاصله پس از بازگشت به ایران مکاتبه و پیشنهاد کردیم که آیین رفتار حرفه‌ای سال ۲۰۱۲ آن‌ها را ترجمه کنیم و آن‌ها هم پذیرفتند. نتیجه‌اش کتاب «آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای» چاپ ۱۳۹۳ جامعه بود. هم‌زمان آقای ملک‌آرایی مصرّ بودند که می‌شود از همین متن برای آیین رفتار حرفه‌ای جامعه استفاده کرد. در نتیجه، ایشان یک کار گروه تشکیل دادند که بشود زیرمجموعه‌ی کارگروه آیین رفتار حرفه‌ای و تقریباً حدود ۸۰ درصد کار انجام شده بود تا این‌که تغییراتی در جامعه رخ داد و آقای ملک‌آرایی رفتند و این کار معوق باقی ماند. سال ۱۳۹۵ آقای علوی دبیر کل شدند. بنا بر یک ضرورت از بنده دعوت کرده بودند در نشست‌ی که افراد برون‌مرزی هم در آن بودند حاضر شوم. در پی این نشست ایشان پیشنهاد کردند که در آیین رفتار حرفه‌ای به آن‌ها کمک کنم. حالا دیگر ما با نسخه‌ی ۲۰۱۴ هم روبرو بودیم. وقتی شروع کردم به ترجمه، نسخه‌ی ۲۰۱۶ بیرون آمد. تغییرات هم فراوان بود. پس، نسخه‌ی ۲۰۱۶ ترجمه و در سال ۱۳۹۶ چاپ شد. بنابراین، آن کار نیمه‌تمام سال ۱۳۹۲-۹۳ دوباره از اوان سال ۱۳۹۶ پی

گرفته شد و نتیجه‌اش کتاب حاضر است که در دست انتشار است.

از آقای ناصر رزاق به‌عنوان دبیر کارگروه خواشمندم فرآیند تدوین این ویرایش جدید را توضیح دهند. ناصر رزاق:

همان‌طور که آقای ارباب‌سلیمانی فرمودند قبلاً بخش عمده‌ای از بحث آیین رفتار حرفه‌ای را بر مبنای نسخه ۲۰۱۲ فدراسیون انجام داده بودند. منتها کار به دلایلی متوقف شده بود. در سال ۱۳۹۵ بر اساس تصمیمات هیأت‌مدیره مصوب شد که آیین رفتار حرفه‌ای بر مبنای آخرین نسخه که سال ۲۰۱۶ بود بازبینی و تدوین شود. همان‌طور که فرمودند در ابتدا حدود ۲۰-۳۰ صفحه بود. جلساتی با حضور آقایان کرمی، حجتی، زندی، ارباب‌سلیمانی، سوادلو، مهمان، بنی‌فاطمی و بنده تشکیل شد. اولین جلسات این بود که شکل و شمایل کار و نام کتاب مشخص شود و این‌که تا چه حد نسخه‌ی ۲۰۱۶ مبنای قرار بگیرد. نظرات برخی، هم در داخل کارگروه و هم بیرون آن مبنی بر این بود که در حد کتاب قبلی و خیلی خلاصه نوشته شود. برخی از دوستان مصرّ بودند که محدود باشد و فقط با شرایط جدید بازنگری شود. دوستان دیگر هم مدنظرشان این بود که کامل باشد. نهایتاً با بحث و گفتگو‌هایی که انجام شد به این نتیجه رسیدیم که نسخه کامل ۲۰۱۶ فدراسیون مدنظر قرار بگیرد و صرفاً مواردی که مخالف قوانین و مقررات و اساسنامه جامعه است حذف شود و البته در مورد آن‌ها هم پیش‌بینی شد که به صورت کامل حذف نشود و متعاقباً در صورت مطابقت با شرایط کشور، مراحل تغییر و اصلاح مقررات جامعه انجام شود. نهایتاً ملاک آیین رفتار حرفه‌ای ۲۰۱۶ بود. قبل از این‌که کارگروه تخصصی شروع به کار کند دوستان بر مبنای نسخه‌ی ۲۰۱۲ کار عمده‌ای را انجام داده بودند. بعد که



در آیین رفتار فعلی که تا پایان سال جاری قابلیت اجراء دارد، ارائه برخی از گزارش‌های حرفه‌ای به یک صاحب‌کار به صورت همزمان ممنوع می‌باشد. این ممنوعیت با اسناد بالا دستی جامعه هماهنگ است. در آیین رفتار جدید IFAC ممنوعیت ذکر شده در مواردی برداشته شده که به دلیل مغایرت با اساسنامه‌ی جامعه، آیین رفتار توسط کار گروه مورد تعدیل قرار گرفت تا در صورت اصلاح اساسنامه موضوع مجدداً در آیین رفتار برقرار گردد. یکی دیگر از تفاوت‌های مهم در آیین رفتار جدید با فعلی برخورد حسابداران رسمی با عدم رعایت قوانین و مقررات توسط صاحبکار (توسط حسابداران رسمی شاغل) و بنگاه یا سازمان (توسط حسابداران رسمی غیرشاغل) می‌باشد که به ترتیب در بخش‌های ۲۲۵ و ۳۶۰ آیین رفتار بطور کامل تشریح شده است. بخش‌های مذکور رویکردی را مشخص می‌کند که حسابدار رسمی در رویارویی یا آگاه‌های از عدم رعایت یا مشکوک به عدم رعایت موارد زیر را به کار می‌بندد:

الف: قوانین و مقرراتی که بر تعیین مبالغ با اهمیت و موارد افشاء در صورت‌های مالی صاحب‌کار اثر مستقیم دارد و یا

نظر بحث‌های حقوقی و مسائل دیگر هم مشکلاتی نداشته باشد از مشاور حقوقی هم درخواست شد که مطالبی که مطرح شده از جنبه‌ی انطباق با قوانین و مقررات، و مقررات جامعه کنترل شود. نظرات دوستان حقوقی هم در این موضوع دیده شد و سپس ویراستاری ادبی هم شد و برای شورا ارسال شد. در شورای عالی هم چون دوستان نماینده شورا در جلسات حضور داشتند در مدت یکی دو جلسه بررسی و تصویب کردند. در ۱۳۹۷/۹/۱۴ آیین رفتار حرفه‌ای تصویب شده توسط شورا جهت تأیید وزیر امور اقتصاد و دارایی ارسال شد و در یکم دی هم پاسخ وزیر آمد و تصویب شد. نهایتاً به نتیجه‌ی نهایی رسید و الان مراحل چاپش را می‌گذرانند. این کل فرایند اجرایی بود.

خواهشمندم آقای حجتی با توجه به حضورشان در هیأت نظارت کمی دیدگاه‌های مقامات ناظر را درباره‌ی مسائل آیین رفتار حرفه‌ای و ضروریات آن توضیح دهند.

◀ محمد حجتی:

با سلام خدمت دوستان در ارتباط با سؤال مطرح شده لازم به توضیح است که

نسخه‌ی ۲۰۱۶ بیرون آمد توسط آقای ارباب سلیمانی ترجمه شد. سپس ترجمه با نسخه‌ی ۲۰۱۲ تطبیق داده شد. کم و زیاده‌ها مشخص شد. بنده کل نسخه ۲۰۱۶ در کارگروه مطرح شد. در مورد انطباق با قوانین و مقررات و هم انطباق با چارچوب آیین رفتار حرفه‌ای قبلی، شرایط محیطی، جامعه و این که اجرایش امکان‌پذیر است یا نه بحث شد. همگی این موارد در جلسات بحث شد و نهایتاً بر مبنای نسخه ۲۰۱۶ تطبیق‌هایی انجام گرفت و چارچوب اولیه‌ی آیین رفتار حرفه‌ای ایران تدوین شد. بعد از این که چارچوب اولیه‌ی آیین رفتار حرفه‌ای تدوین شد برای نظرسنجی به اعضای شورای عالی ارائه شد. البته این کار در دو مرحله انجام شد اما به هر حال یک بار اواسط کار یک بار هم اواخر کار این اتفاق افتاد و برای ناظران شورای عالی (بورس، بانک مرکزی و وزیر امور اقتصادی و دارایی) ارسال شد. دوستان هم نظراتشان را دادند. بعد از این بر مبنای نظراتی که داده شد تدوین نهایی صورت گرفت. به نظرسنجی عمومی هم گذاشته شد و روی سایت جامعه هم قرار داده شد. همه‌ی نظرات لحاظ شد. برای این که از



از انتشار استانداردهای حسابرسی توسط کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی نشر پیدا کرده بود به این موضوع اختصاص داشت. این نشان‌دهنده‌ی اهمیت موضوع بود. بعد از تشکیل جامعه هم همان‌طور که آقای ارباب سلیمانی توضیح دادند اولین آیین رفتار حرفه‌ای توسط شورا به واسطه‌ی تکالیف و وظایفی که در اساسنامه برای شورای عالی به عنوان عالی‌ترین رکن جامعه پیش‌بینی شده بود، تدوین شد و بلافاصله به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی رسید و به اجرا گذاشته شد که همین آیین رفتاری است که الان صحبتش بود. به‌رحال تغییرات در جهان به خصوص در اواخر قرن بیستم بسیار زیاد بود. آن‌ها هم‌زمان با این تغییراتی که در زمینه‌های تکنولوژی، تجارت و روابط مختلف انجام می‌شد به موضوع حرفه‌ی خودشان می‌پرداختند. متأسفانه ما خیلی از این قضیه عقب بودیم تا این‌که به هر حال با همت دوستان قرار بر این شد که یک کارگروه تشکیل شود. تا آن‌جا که خاطر من است در اولین کارگروه که زمان دبیرکلی آقای لطفعلیان تشکیل شد من هم همین آیین رفتار حرفه‌ای فدراسیون بین‌المللی گذاشته شد. البته

بیش‌تر در مورد مسائل انطباق آیین رفتار با قوانین و مقررات مشارکت داشته‌اند در این مورد صحبت کنند. مثلاً قانون تجارت قدیمی ما که کماکان هم بر فعالیت‌های تجاری یا بسیاری از قوانین دیگر ما حاکم است فاقد عناصری است که آیین رفتار حرفه‌ای IFAC بر اساس آن تدوین شده است مثل corporate governance و حقوق ذی‌نفعان. این خلاءها چه‌گونه در آیین رفتار حرفه‌ای جدید پوشانده شده است؟

منوچهر زندی:

دوستان توضیحات مبسوطی را راجع به این‌که کار از کجا شروع شد و چگونه به سرانجام رسید ارائه دادند. متأسفانه بعد از انقلاب قانون حسابداران رسمی که یک نهاد قانونی در حرفه‌ی ما بود لغو شد و فاصله‌ی افتاد بین آن کاری که داشت توسط قانون و حرفه انجام می‌شد. با ایجاد سازمان حسابرسی و تدوین استانداردهای حسابرسی خوشبختانه در اولین استاندارد که استاندارد کنترل کیفیت است به موضوع آیین رفتار حرفه‌ای به‌طور رسمی پرداخته شد. نشریه‌ی ۱۲۳ هم که اشاره کردند قبل

ب: سایر قوانین و مقرراتی که اثر مستقیمی بر تعیین مبالغ با اهمیت و موارد افشاء در صورت‌های مالی صاحب‌کار ندارد، اما رعایت آن‌ها می‌تواند در زمینه‌های عملیاتی کسب و کار صاحب‌کار، توانایی ادامه‌ی فعالیت تجاری یا پرهیز از جرایم سنگین نقشی اساسی داشته باشد.

با پیش‌بینی موارد بالا، آیین رفتار از این بابت، هم به استانداردهای حسابرسی (بخش ۲۵۰) و هم با آیین‌نامه اجرایی تبصره‌ی ۴ قانون تشکیل جامعه هم‌هانگ شده است.

یکی دیگر از مواردی که در آیین رفتار جدید در این ارتباط پیش‌بینی شده است و حسابداران رسمی باید به آن توجه داشته باشند، عدم رعایت قوانین و مقررات توسط صاحب‌کار و یا بنگاه می‌باشد که با منافع عمومی مرتبط است. در این‌گونه موارد، به حسابداران رسمی تکلیف شده است که موضوع را به مراجع ذیصلاح پیش‌بینی شده در قانون مربوط گزارش کنند.

از آقای منوچهر زندی خواهشمندم با توجه به این‌که



آن موقع هنوز این ترجمه وجود نداشت. بعد رسیدیم به این که این ترجمه مبنای کار قرار گرفت. مهم‌ترین چالشی که در این کارگروه وجود داشت این مساله بود که ما بتوانیم مواردی را که در آیین رفتار حرفه‌ای فدراسیون پیش‌بینی شده بود با اسناد بالادستی که جناب حجتی اشاره کردند مطابقت دهیم. در اسناد بالادستی ما مهم‌ترین سند بعد از ماده واحده قانون چگونگی استفاده از خدمات تخصصی حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابداران رسمی، اساسنامه‌ی جامعه و آیین‌نامه‌ی تبصره‌ی ۴ است. در نتیجه ملاک و چارچوبی که ما برای تطبیق این آیین رفتار با مقررات خودمان قرار دادیم عمدتاً این دو سند بود. اگر بخواهم مثال بزنم در بنده ماده‌ی ۱ اساسنامه محدودیتی برای انجام کار حسابرسان قائل شده‌اند مبنی بر این که ما حق نداریم به عنوان حسابدار رسمی هم‌زمان آن خدمات پنج‌گانه را به صاحب کارمان که در ماده‌ی ۱ به تفصیل از شان یاد شده ارائه دهیم. در صورتی که در آیین رفتار حرفه‌ای فدراسیون بین‌المللی ما متوجه شدیم که ارائه‌ی این خدمات هم‌زمان مواجه با اشکال نیست و پیش‌بینی شده و نهایتاً آن‌جا اشاراتی که شده مبنی بر این است که تهدیداتی که ممکن است در این زمینه برای حسابدار حرفه‌ای پیش بیاید چیست و در مقابل آن چه راهکارهایی برای کاهش این تهدیدها را حسابداران حرفه‌ای باید مورد توجه داشته باشند که آن اصول بنیادی را نقض نکند. ولی خب ما با توجه به آن اسنادی که اشاره کردم نمی‌توانستیم این موارد را بگنجانیم. علاوه بر این یک سری خدمات در آیین رفتار حرفه‌ای فدراسیون پیش‌بینی شده بود که جزو خدماتی نیست که برای حسابداران رسمی در ایران در اساسنامه و آیین‌نامه ماده‌ی ۴ تعریف شده باشد. در نتیجه سعی بر این قرار گرفت که فعلاً این موارد را به دلیل این که با اسناد بالادستی‌مان تناقضی به وجود نیاید در

از جناب حسن کرمی خواهش می‌کنیم نظرات خودشان را تشریح بفرمایند.

◀ حسن کرمی:

همان‌گونه که مستحضر هستید محور بحث اینجانب تفاوت آیین رفتار جدید سال ۱۳۹۷ در مقایسه با آیین رفتار قبلی مصوب ۱۳۸۲/۱۱/۲۸ است. از دیدگاه شکلی و ظاهری، اندازه، تعداد صفحات و تعداد بندهای شماره‌گذاری شده آیین رفتار جدید نسبت به آیین رفتار قبلی افزایش چشمگیری را نشان می‌دهد. به طوری که تعداد صفحات از ۲۵ صفحه به ۲۰۱ بندهای شماره‌گذاری شده از ۳۲ بند به ۴۶۶ بند یعنی حدود ۱۵ برابر افزایش یافته است. علت چنین افزایش وجهی علاوه بر بسط و شرح الزامات مندرج در آیین رفتار قبلی ناشی از مواردی به شرح زیر بود: مورد اول طبق فهرست آیین رفتار افزایش چشمگیر در تعاریف استعاری اصطلاحات و واژه‌های به کار گرفته شده از ۱۰ واژه به ۴۶ واژه به دلیل افزایش کیفی در طرح مطالب مندرج در آیین رفتار جدید و همچنین به روز شدن مطالب بر اساس استانداردهای

حسابداری و حسابرسی منتشر شده بعد از ۱۵ سال بود که از تصویب آیین‌نامه قبلی می‌گذشت. دومین مطلب که شاید بتوان گفت بسیار خلاقیت‌آور و تعیین‌کننده است ایجاد چارچوب‌های نظری جهت شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای ناقض اصول بنیادی و استقلال حسابدار رسمی و همچنین، به کارگیری این چارچوب‌ها در انجام فعالیت‌های حرفه‌ای و عملیات کسب و کار و عملیات شغلی و کسب و کار دست‌اندرکاران است. می‌توان گفت این نکته به عنوان یک شاه‌کلید جهت استخراج انواع مخاطرات توسط حسابداران رسمی است تا خودشان بتوانند در شناسایی و ارزیابی و برخورد با خطرات بر اساس قضاوت حرفه‌ای تصمیم‌گیری کنند. البته در این قضاوت‌های حرفه‌ای باید این موضوع را در نظر بگیرند که شخص منطقی و آگاه باید با در نظر گرفتن همه حقایق و شرایط خاص موجود و در دسترس حسابدار



رسمی به احتمال زیاد به این نتیجه برسد که با به کارگیری تدابیر مخاطرات رفع می‌شود یا به گونه‌ای به سطح پذیرفتنی کاهش می‌یابد که رعایت اصول بنیادی خدشه‌دار نشود. ضمن این‌که در آیین رفتار جدید رویکرد مبتنی بر چارچوب نظری چنین تشریح شده است که شرایط و وضعیت‌هایی که حسابداران رسمی در آن کار می‌کنند ممکن است مخاطرات خاصی را برای رعایت اصول بنیادی ایجاد کند. بیان همه‌ی وضعیت‌هایی که چنین مخاطراتی در آن وجود دارد و مشخص کردن اقدام مناسب برای رفع هر یک از آن‌ها امکان‌پذیر نیست. افزون بر این تفاوت ماهیت و نوع کار می‌تواند مخاطرات متفاوتی را ایجاد کند که نیازمند تدابیر ایمن‌ساز خاص برای رفع آن‌هاست. از این رو آیین رفتار جدید در ارتباط با رعایت اصول بنیادی و استقلال، چارچوب‌هایی را ارائه نموده که حسابدار رسمی را به شناسایی، ارزیابی، و برخورد با خطرهای موثر در مورد اصول

بنیادی و استقلال ملزم می‌کند. رویکرد مبتنی بر چارچوب نظری به حسابداران رسمی در رعایت الزامات آیین رفتار و ایفای مسئولیت آنان یاری می‌رساند. همچنین نمونه‌های گوناگونی از شرایط پدیدآورنده برای نقض اصول بنیادی و استقلال را مطرح می‌کند و می‌تواند در مواردی که یک وضعیت خاص به طور صریح منع نشده است حسابدار رسمی را از نتیجه‌گیری مبنی بر مجاز بودن آن باز دارد. ضمن این‌که در آیین‌نامه رفتار جدید کاربرد چارچوب‌های نظری ذکر شده نیز به تفضیل توصیف شده است. موضوع سوم تفاوت همان گونه که آقای حجتی اشاره کردند تخصیص بخش‌های جداگانه‌ای در ارتباط با چگونگی برخورد با موارد عدم رعایت قوانین و مقررات توسط حسابداران رسمی شاغل و حسابدار رسمی شاغل در بنگاه یا سازمان می‌باشد که این موضوع نیز در بخش‌های ۲۲۵ و ۳۶۰ آیین رفتار جدید ذکر شده است. همان گونه که در آیین رفتار جدید آمده است حسابدار رسمی شاغل در بنگاه یا سازمان ممکن است در جریان انجام فعالیت‌های حرفه‌ای برای کارفرما یا موردی از عدم رعایت قوانین و مقررات روبرو شود یا موردی مشکوک به عدم رعایت قوانین و مقررات به آگاهی وی برسد. هدف این بخش مشخص کردن موقعیت حسابداران رسمی هنگام رویارویی با این موارد عدم رعایت یا مشکوک به عدم رعایت قوانین و مقررات و همچنین راهنمایی حسابداران رسمی در ارزیابی آثار موضوع و راهکارهای ممکن برای برخورد با آن است. چهارمین و مهم‌ترین تفاوت آیین رفتار قدیم و جدید، استاندارد استقلال است که به تفصیل در آیین رفتار جدید در دو بخش ۲۹۰ و ۲۹۱ در ۸۱ صفحه یعنی حدود ۴۱ درصد از کل آیین رفتار جدید به آن پرداخته شده است. این موضوع همان‌طور که در خود آیین رفتار شرح داده شده در دو بخش استقلال

در خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی آمده که موضوع بخش ۲۹۰ است و به الزامات مربوط به استقلال در حسابرسی و بررسی اجمالی می‌پردازد که منظور خدمات اطمینان‌بخش است و در آن حسابدار رسمی شاغل درباره صورت‌های مالی اظهارنظر می‌کند. این گونه خدمات شامل حسابرسی و بررسی اجمالی به منظور ارائه‌ی گزارش درباره مجموعه‌ی کامل صورت‌های مالی یا یک صورت مالی است. بخش دوم که در ارتباط با استقلال در ارتباط با سایر خدمات اطمینان‌بخش است به الزامات مربوط به استقلال در آن دسته از خدمات اطمینان‌بخش مانند گزارش‌های افزایش سرمایه، صدور اوراق مشارکت، بودجه، گزارشات آتی و نظایر آن می‌پردازد که حسابرسی یا بررسی اجمالی نیست.

حاضران در میزگرد حاضر به طور مختصر مباحث و نظرات خودشان را مطرح کردند. لطفاً در دور دوم بحث‌های تکمیلی را مطرح کنید. چنان که مستحضر هستید در ۱۸۸۰ اولین انجمن حرفه‌ای حسابداری ایجاد شد. بعد از چند سال تصمیم گرفتند یک آیین رفتار حرفه‌ای تنظیم کنند. گمان می‌کنم در ابتدا ۴-۵ صفحه بوده و رسیده تا امروز که بالغ بر صدها صفحه آیین رفتار حرفه‌ای داریم و قاعدتاً اسناد و ادبیات گسترده‌ای که ناظر بر تعیین این آیین رفتار بوده و اسناد و ادبیات گسترده‌تری که در ذیل این آیین رفتار تهیه شده به وجود آمده است. اما وقتی به واقعیت دنیای امروز نگاه می‌کنیم می‌بینیم با وجود این‌که IFAC هر سال در این مورد تجدیدنظر می‌کند متأسفانه هر سال هم به شکل وحشتناک و تصاعدی فساد گسترش پیدا می‌کند. اخیراً گزارشی می‌خواندم که چگونه برخی مؤسسات بزرگ حسابرسی در نقش



مشاور به شرکت‌های چندملیتی کمک می‌کنند که در مناطق آزاد اقتصادی که معاف از مالیات هستند شعبه بزنند و بتوانند پول شویی کنند و سودشان را کم‌تر از حد واقعی نشان دهند و ... به موازات این مساله ما هیچ‌وقت در تاریخ قوانین و مقررات مان این‌قدر قوانین ناظر بر سلامت اخلاقی نداشتیم. لطفاً به این سؤال هم پاسخ دهید که چرا به رغم این پیشرفت در تدوین قوانین و مقررات، این اضمحلال و فروپاشی را در عمل می‌بینیم.

◀ رمضانعلی رؤیایی:

به نظر ما معلم‌ها به جای این که قیاسی نگاه کنیم اتفاقاً بایستی از این‌جا شروع کنیم که واقعاً نگاه فلسفی و تفکر خردورانه به این جریان داشته باشیم که چه شده که به قول شما این همه بی‌اخلاقی در حال نشو و نما است. مگر قبلاً که ابزار آیین رفتار حرفه‌ای نبوده این اتفاق نمی‌افتاده است؟ الان به نظر می‌رسد تعداد آیین‌های تمام‌نما زیاد شده است. این آیین‌های تمام‌نما غیرقابل انکارند. شما ملاحظه فرمایید که whistleblowing که بنده افتخار

دارم برای اولین بار این موضوع را در ایران مطرح کردم و واقعاً هم ترجمه‌ای ندارم برایش (هشداردهی، سوت‌زنی، افشاگری) در ایران تعبیر به خبرچینی می‌کنند و حتی ضداخلاق می‌دانند. در جامعه‌ی ما فکر می‌کنند خبرچینی به هر شکلی ضداخلاق است. اگر شما ببینید پیکره‌ی سازمانی که از آن حقوق می‌گیرید را شخصی به نحوی می‌لرزاند موظفید خبر بدهید. در مورد مسئولیت‌های اجتماعی هم این موضوع مطرح است. به عبارت دیگر من معتقدم که افشای بی‌اخلاقی به اندازه‌ی افشای بااخلاقی مهم است. عرض هم بکنم که ما چیزی به اسم اخلاق بد و اخلاق خوب نداریم. یا بی‌اخلاقی است یا اخلاقی. چیزی به اسم فرهنگ بد و فرهنگ خوب نداریم. یا بافرهنگی است یا بی‌فرهنگی. بنابراین خوب و بدش انتساباتی است که ما به آن می‌دهیم. امروز whistleblowing تیغ دو لبه شده، چیزی که اسمش در ایران ارتقای سلامت اداری است تیغ دولبه شده است. یعنی شما به هر شکلی که استفاده کنید دست‌تان را می‌برد و همیشه تحت این خطر هستید. چرا؟ چون فکر می‌کنید این یک مساله

غیراخلاقی است. Whistleblowing از حوزه‌ی حسابداری شروع شد ولی الان به حوزه‌ی سیاست رسیده است. شورای کمیسیون عالی اروپا یک دپارتمان بزرگ whistleblowing درست کرده که کلیه‌ی خلاف‌های سیاسی و استانداردهای رفتاری و اخلاقی و ... را گزارش کرده و رسانه‌ها و مطبوعات هم در غرب منتظرند یک چنین اتفاقی بیفتد و آن را با شدت منعکس کنند و آن‌چنان با این دپارتمان همکاری می‌کنند که طبق اندازه‌گیری‌هایی که انجام شده اگر درست بگویند، تعداد و کیفیت و مقدار خلاف‌ها کاهش پیدا کرده است. هرچند ممکن است اطلاعاتی که می‌دهند کاهش پیدا کرده باشد. به هر حال همیشه یک راهی وجود دارد برای این که آدم بتواند ناسلامتی کند. whistleblowing با این‌که در دنیا خیلی مهم شده هنوز در کشور ما پا نگرفته است. نمی‌دانم آیین‌نامه‌ی سلامت اداری چقدر می‌تواند به این موضوع کمک کند. ولی احساسم این است که در این آیین رفتار حرفه‌ای صغرا و کبراها یا جزء و کل‌ها اول کار مطالعه نشده است. سؤال شما مبتنی بر این موضوع است. فساد به این دلیل تا



می‌شویم. دوم وقتی که با همکاران فاسد طرف می‌شویم و سوم وقتی که با کمبود قوانین طرفیم و بنابراین دیلما به وجود می‌آید. آیا ما لازم است که به این مسائل بنیادین و فلسفی و تفکرآمیز بپردازیم یا نه باز هم عجله داریم برای این که زودتر جلوی فساد را بگیریم؟ یعنی بهتر است که فعلاً یک دمل را قطع کنیم تا بعد این کار انجام شود یا هر دو کار را همزمان انجام دهیم؟ باید تعیین کنیم که چه نکاتی را باید مطالعه و کشف کنیم و در این تطبیق مطمح نظر قرار دهیم. اگر این کار را کردیم آیا اجماع نزدیک به اطلاق همه که منظورم شورای عالی جامعه است لازم است یا نه موضوع این قدر مبرهن است که کارگروه خودش می‌داند که این مسائل باید مطالعه و تحقیق شود و در این تحقیق برای تطبیقش یک راه‌حلی اتخاذ شود و اسمش را بگذاریم بومی کردن یا تطبیق دادن. آن وقت اگر این مساله تعیین شد ما می‌توانیم بنشینیم و بحث‌های زیربنایی و نظری و کاربردی را باهم ممزوج کنیم. آن گاه این می‌شود مفهوم ملی یا اسلامی یا ایرانی ما برای پشتیبانی از آیینی که مبتنی بر اخلاق حرفه‌ای خودمان است. اگر این‌ها لازم باشد دورنمای کار تغییر

نیمه‌اخلاقی است و در آمریکا به طور مطلق غیراخلاقی؟ ما چنین تفکری در آیین رفتار حرفه‌ای نداشتیم و حق هم داشتیم چون آقایانی که این کار را کردند دیدند که اگر با شتاب سر این ماجرا را نبندند ممکن است خیلی افتضاحات دیگری پیش بیاید. پس با عجله گفتند فعلاً این را ببندیم که بدتر از این نشود و حق هم داشتند. چون اگر می‌خواستند بنشینند و به صورت بنیادی و قیاسی مطالعه کنند معلوم نبود چه بلایی سر حرفه می‌آمد.

آیا اگر از جلسه‌ی امروز بیرون رفتیم شمایی وجود دارد- اعم از این که عضو جامعه باشیم یا نباشیم- که به استقلال آیین رفتار حرفه‌ای فکر کنیم؟ اگر این الزام وجود دارد که باید این کار را انجام دهیم آن موقع به چه چیزی نیاز است؟ اگر این نیاز را تعیین کنیم آیا قضیه تمام است؟ بایستی برویم به صورت ریز نگاه کنیم که آیین رفتار حرفه‌ای ما در حرفه و اقلام خود چگونه باید کار کند و چگونه باید منطبق شود. چون معمولاً ما سه شکل دیلما dilemma و دوراهی در اخلاق حرفه‌ای مان داریم. یکی وقتی است که ما حسابدارها با کارفرمای فاسد طرف

این حد زیاد شده چون ما نیامدیم تعریف کنیم که در ایران whistleblowing داشته باشیم. بررسی نکردیم که اگر خواهیم این موضوع را در ایران داشته باشیم باید چه کنیم که جا بیفتد و چه کنیم که به نان‌بری، پرونده‌سازی، زیر پا خالی کردن، زیر آب زدن، خبرچینی و صفت‌های بد متهم نشویم. در حالی که به حق است اگر جایی دمل چرکین وجود داشته باشد باید خشکش کرد. بدترین چیز پوشاندن زخم است. در فرهنگ ما پوشاندن این جور چیزها در واقع اخلاق است. یعنی من در سازمان خودمان به عنوان یک کارگر و یک کارمند همیشه فکر می‌کنم که به من چه بروم بگویم در این شرکت این خسارت زده شده و نان فلانی را ببرم. تفکر ضدکارفرمایی یک ویژگی فرهنگی ماست. در مقایسه‌ها و تطبیق بین IFAC و آن‌چه در ایران وجود دارد ما برخوردها و معضلات و کردورهای فرهنگی‌مان را مطالعه نکردیم. احساس می‌کنم درباره‌ی این کردورهای فرهنگی بحث نشده که این سوالات پیش می‌آید. ما باید بررسی کنیم که چرا یک چیز در دانمارک غیراخلاقی است، در ایران اخلاقی است و در هند



در صحبت‌های قبلی مطرح شد که هیچ قانونی به وجود نمی‌آید مگر این که عمل خلافش رخ داده باشد. در کنارش باید افزایش جمعیت را در سطح جهان نه فقط در یک کشور در نظر بگیریم. ما خودمان در ایران می‌گوییم همه‌ی قبرستان‌ها پر شده در حالی که ۵۰ سال پیش در قبرستان‌ها رفت‌وآمدی نمی‌شد. یادمان می‌رود که افزایش جمعیت چه قدر می‌تواند اثر بگذارد. وقتی جمعیت اضافه می‌شود خیلی طبیعی است که سلیق گوناگون، خواسته‌های متفاوت و اندیشه‌های مغایر یکدیگر با هم تلاقی کنند و در نتیجه اگر تا امروز فقط ۴ تا کار بد می‌شناختیم کار پنجم و ششم هم ایجاد شود و باید برایش تدبیری اندیشید. فدراسیون بین‌المللی حسابداران و همچنین، کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری که امروزه اسمش عوض شده و شده هیأت بین‌المللی تدوین استانداردهای حسابداری، متشکل از افرادی است از اقصی نقاط جهان از کشورهای پیشرفته و نیمه‌پیشرفته و عقب‌مانده و همه در آن مشارکت دارند. این یکی از علت‌هایی است که نزدیک به دو سال یک بار آیین رفتار حرفه‌ای فدراسیون تغییر می‌کند. این موضوع سؤال‌برانگیز است. چرا هر دو سال؟ یاد می‌آید زمانی که تازه کمیته‌ی بین‌المللی استانداردهای حسابداری تأسیس شده بود در سال ۱۹۷۳ کتابچه‌های جمع‌وجوری را بیرون می‌داد تحت عنوان استانداردهای بین‌المللی حسابداری. آقای دکتر مهدی تقوی دورادور در ابتدای تأسیس مؤسسه‌ی حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه تعدادی از این استانداردهای بین‌المللی را پیدا کرده بود و داد به مرکز آموزش که امروزه به آن می‌گوییم مرکز آموزش و تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی. ترجمه‌ی بعضی از آن‌ها بدون احتساب جلد ۴ صفحه قطع رحلی بود. در آن استاندارد تقریباً هر راه کار ممکن

می‌کند و بزرگ می‌شود. شاید هم شرایط ایجاد کند که دورنما بزرگ شود. شاید هم شرایط برای این حرف‌ها مهیا نباشد. ما واقعاً در مقابل ذی‌نفعان مان که طیف وسیعی هستند مسئولیم. کل جامعه در وهله‌ی اول اهمیت قرار دارد. ما حسابداران امروز اول نسبت به جامعه مسئولیم. من در کنفرانس‌ها حرفی می‌گویم که اول تعجب می‌کردند و بعدش کمی عادت کردند: شاید تفکر پست‌مدرن جوابگوی نیازهای ما در اخلاق و رفتار حرفه‌ای باشد. تفکر پست‌مدرن هم یک تفکر کاملاً اجتماعی و انسانی است. یعنی نه برای پارلمان است نه برای رییس‌جمهور است نه برای عده خاصی. بلکه حرفه‌ی حسابداری را نسبت به جامعه بسیج می‌کند. نمی‌خواستیم طوفان ذهنی ایجاد کنیم فقط خواستیم بگوییم اگر از این جلسه رفتیم آیا یک لیستی هست که بشینیم راجع به آن فکر کنیم یا نه؟

◀ عباس ارباب سلیمانی:

من اتوماتیک تصمیم گرفته بودم از برخی فرمایشات آقای دکتر رؤیایی حسن‌استفاده کنم و ایشان رسماً مجوزش را به من دادند. چون یک سؤال را مستقیم از من پرسیدند. من سعی می‌کنم آن سؤال را پاسخ دهم. نظر شخصی من این است که همان‌طور که آقای دکتر اشاره کردند ما مسئولیت اجتماعی داریم. در حقیقت کل حسابداران وظیفه دارند هرگونه کم‌وکاستی را که فکر می‌کنند در آیین رفتار وجود دارد تذکر دهند. در نتیجه به تعداد افراد لیست وجود دارد. از دید شما ممکن است یک چیزی خلاف باشد و ناهماهنگی و نارسایی ایجاد کند و از دید من یک چیز دیگر. بله به نظر من این کاری که این کارگروه انجام داده یک شروع است. من اسمش را فونداسیون و پایه می‌گذارم. الان پایه‌ها گذاشته شده است. با نشر این آیین رفتار حرفه‌ای کار شروع شده و روی آن باید با نظرات گوناگون تا ثریا بنا ساخته شود.

را هم مجاز می‌شمرد. این چیزی است که در اوایل، استانداردهای بین‌المللی بود. دلیلش این بود که کمیته‌ی بین‌المللی استانداردها وقتی یک مقوله استاندارد پیش می‌آمد همه‌ی جوانب را نگاه می‌کرد، مثلاً آفریقایی هم در آن هیأت بود و مسائل آفریقایی را مطرح می‌کرد و آسیای جنوب شرقی هم مسائل خودش را مطرح می‌کرد یا استرالیا و قاره آمریکا. آن هیأت خودش را موظف می‌دانست که همه را راضی کند. برخی از آن استانداردهای دو صفحه‌ای امروز یک کتابچه‌ی ۴۰-۵۰ صفحه‌ای است. در واقع موضوع این‌قدر توسعه پیدا کرده است. آوریل ۲۰۱۸ نسخه‌ی جدید آیین رفتار حرفه‌ای فدراسیون منتشر شده است. ما باخبر بودیم اما دیدیم اگر بخواهیم سراغش برویم کار خودمان لااقل دو سال دیگر به تأخیر می‌افتد. ترجیح دادیم با نسخه‌ی ۲۰۱۶ کارمان را ادامه دهیم. بیش‌ترین تغییری هم که در نسخه‌ی ۲۰۱۸ روی داده شکل و شمایل



بکنم. آقای دکتر به whistleblowing یا هشداردهی اشاره داشتند. ما در آیین رفتار حرفه‌ای‌مان چندین و چند جا به این نکته برخورد کردیم که شما در محیط کارتان اعم از این که یک موسسه حسابرسی هستید یا یک شرکت، مقررات و تدابیری بیندیشید که اگر عضوی از اعضای مجموعه شما نگرانی از بی‌اخلاقی کسان دیگر عضو خود این سازمان دارند بتوانند این نگرانی را بدون ترس از پیامد با مقامات ذی‌صلاح مطرح کنند. الان دم در ورودی اکثر سازمان‌ها و مؤسسات یک صندوق شکایات وجود دارد. بیچاره می‌شود اگر یکی از کارکنان آن شرکت شکایتی را داخل آن صندوق بیندازد. ولی whistleblowing بانام است و فرد باید امنیت داشته باشد. آقای دکتر رؤیایی اشاره داشتند که بی‌اخلاقی‌ها را باید بیان و عیان کرد. من معتقدم نه تنها بی‌اخلاقی‌ها را باید بیان کرد بلکه بااخلاقی‌ها را هم باید در بوق و کرنا کرد. من تاکنون نشنیدم بااخلاقی را بگویند و از کسی تعریف کنند که مثلاً این آقا در سازمان خودش آدم خوش‌اخلاقی است. خوش‌اخلاقی به معنای خنده‌رو بودن نیست بلکه مبادی اخلاق بودن است.

◀ رضانعلی رؤیایی:

اخلاقی که در حسابداری داریم هم تحلیلی است، هم هنجاری، و هم کاربردی. ولی اخلاقی که در منابر می‌گویند این نیست. اخلاق منابر فقط یک اخلاق دستوری است. ولی این‌جا شما اگر دستور بدهید فلانی تحقیق می‌کند و می‌گوید این دستور شما رسا و گویا و پاسخ‌گو و شدنی نیست و تحلیل می‌خواهد. الان آقای ارباب‌سلیمانی گفتند whistleblowing را مجبوریم انجام دهیم. من هم عرض می‌کنم که محال است آیین رفتار حرفه‌ای ما بدون whistleblowing جواب دهد. این را می‌گویم و می‌نویسم و تأکید می‌کنم. ممکن است کسی خوشش نیاید و

ممکن است به نظام فرهنگی و عقیدتی ما نخورد. ولی محال است آیین رفتار حرفه‌ای بدون whistleblowing جواب دهد. منتها ما باید whistleblowing را از حقد و حسد و شخصی‌نگری دور کنیم و کاری کنیم که همان‌طور که به اخلاق خوش پاداش می‌دهیم به اخلاق بد هم توجه داشته باشیم.

◀ ناصر رزاق:

اخلاق عمومی و اخلاق حرفه‌ای مسلماً با هم متفاوتند ولی زیربنای اساسی اخلاق حرفه‌ای اخلاق عمومی است. اگر اخلاق عمومی مطرح نباشد اخلاق حرفه‌ای و آیین رفتار حرفه‌ای و همه چیز زیر پا گذاشته می‌شود. دلیل این‌که این همه فساد و بی‌اخلاقی زیاد شده این است که زیربنا اخلاق عمومی است. ما زیربنا را با توجه به شرایط و محیط و یک سری مسائل خوب یاد نگرفته‌ایم. زیربنا مشکل دارد. مثلاً در دانشگاه به ما اصلاً اخلاق یاد نمی‌دهند، البته به استثنای این‌که آقای دکتر رؤیایی می‌گوید در دکتری و فوق‌لیسانس آغاز کرده و آن هم فقط تئوری محض است و هیچ بحث اخلاقی نیست. من ممکن است از استادان الگوهایی به عنوان اخلاق و یا حتی بداخلاقی بگیرم. هر دو مدل وجود دارد. ممکن است مثل لقمان بگوییم ادب از بی‌ادبان آموختیم. ولی به هر حال به صورت سیستماتیک در دانشگاه‌های ما بحث اخلاق مطرح نمی‌شود. بعد می‌آییم به جامعه، آن‌جا هم بی‌اخلاقی مطرح است. مثلاً سازمان تأمین اجتماعی می‌گوید ۱۰ سال بدهی‌هایت را ندادهای بیا به مناسبت فلان موضوع بده و جریمه نشو. ولی نفر دیگری که ده سال مرتب قسط داده را تشویق نمی‌کند. سازمان مالیاتی یک دفعه به یک مناسبت دیگر این کار را می‌کند و می‌گوید کسی که ۱۰ سال خلاف کرده بیاید به او بخشودگی داده‌ایم. سازمان نظام وظیفه همین‌طور. فرضاً جوان پولداری هستم و می‌خواهم

ارائه‌ی مطلب است. مقوله‌ی استقلال و استانداردهای استقلال را آقای کرمی مطرح کردند. من خودم ۸-۱۰ سال پیش شنیدم که استانداردهای استقلال چاپ و منتشر شده است. نتوانسته بودم پیدایش کنم. همیشه پیش خودم این تردید را داشتم که واقعا استاندارد استقلال چگونه است. چون هیأت بین‌المللی تدوین استانداردهای حسابرسی هیچ چیزی تحت عنوان استاندارد استقلال بیرون نداده بود. در جریان گروه کاری‌مان و کارهایی که انجام می‌دادیم اشاره‌ای شد و مکاتباتی کردیم. هنگامی که پاسخ را دریافت کردم کاملاً حس می‌کردم که نویسنده‌اش دارد با عصبانیت فریاد می‌زند که استقلال برای خودش استاندارد دارد. آن استاندارد در آیین رفتار حرفه‌ای بخش ۲۹۰ و ۲۹۱ آمده و هر دو هم لازم‌الاجرا است. آن‌جا بود که برای من لاقلاً روشن شد برای استقلال، استاندارد وجود دارد و کجا می‌توانم به آن مراجعه کنم. یک اشاره‌ی دیگر هم به فرمایش آقای دکتر



سربازی نروم و می‌گویم آمده‌ام پول بدهم و کارت معافیت بخرم. می‌گوید اول فراری شو بعد برگرد تا بتوانیم به تو بفروشیم. به بانک بدهی‌هایم را نمی‌دهم، بعد ۵ سال به مناسبت فلان مناسبت جریمه را می‌بخشند.

پس هم اخلاق را در دانشگاه یاد نمی‌گیریم و هم بی‌اخلاقی را در حرفه و جامعه یاد می‌گیریم. نتیجه هم چیزی بهتر از این نخواهد شد. یعنی تا وقتی با این مدل جلو برویم ۱۰۰۰ تا آیین رفتار حرفه‌ای هم بنویسیم چون زیربنای اخلاقی نداریم به درد نمی‌خورد. ما در حسابداری چیزی داریم به نام رجحان محتوا بر شکل. مثلاً صورت‌های مالی تلفیقی که تهیه می‌کنیم بر مبنای رجحان محتوا بر شکل است. به نظر من برای حل مشکل ما باید تشکل فراگیر حرفه‌ای داشته باشیم. تشکل ما فوق‌العاده کوچک است. اگر با ۱۰۰۰ یا ۳۰۰۰ نفر آدم بخواهیم کار کنیم به هیچ جا نمی‌رسیم. شک ندارم. لازم‌اش این است که ما یک تشکل حرفه‌ای فراگیر داشته باشیم. فراگیر هم یعنی این که تمامی حسابداران را پوشش دهد.

به نظر من پایه، اخلاق عمومی است. در

اخلاق عمومی کاملاً نظام‌نامه داریم. اگر در چارچوب دینی بحث کنیم هر دینی نظام‌نامه برای خودش دارد. پیامبر اسلام می‌فرماید من برای تکامل اخلاق برانگیخته شدم. راهکارهایم هم مطرح شده است. پس ما نظام‌نامه داریم. مطلب دیگر این است که به نظر من در کشورهای مختلف تفاوت اخلاق وجود ندارد بلکه تفاوت ارزش وجود دارد. اخلاق موضوعی الهی است. هیچ جای دنیا نمی‌گویند دزدی خوب است یا دروغ خوب است یا فساد خوب است. هر جای دنیا با هر دینی یا حتی بی‌دین، این میناها وجود دارد و همه‌ی این‌ها در ذات بشر وجود دارد.

◀ رمضانعلی رؤیایی:

در تاریخ تفکر و فلسفه بحث ارزش و اخلاق ماجرای مرغ و تخم مرغ است. در جوامعی مثل آمریکا whistleblowing یک ارزش شده نه ضدارزش. ممکن بود یک زمانی اخلاق عمومی این موضوع را تقبیح کند اما به تدریج تبدیل به ارزش شد و اخلاق عمومی آن بذر را کاشت و بزرگش کرد.

◀ محمد حجی:

کل بحثی که آقای رزاق کردند تقریباً درست است ولی من فکر می‌کنم اخلاق یاددانی نباشد. اخلاق ذاتی است. هر چقدر هم برای یک فرد کلاس بگذارید وقتی سر جایش قرار بگیرد کار خودش را می‌کند. علت افزایش بی‌اخلاقی در جامعه دو سه مورد است. یکی این که ما جرائم‌مان خیلی سهل‌گیرانه است یعنی برخورد‌هایمان با بی‌اخلاقی و فساد محکم نیست. یکی دیگر این که مجری‌هایمان ایراد دارند، یعنی آن‌هایی که قرار است قوانین را اجرا کنند. مهم‌ترین نکته هم این است که ما مقررات نداریم. این موارد باعث می‌شود تخلفات افزایش پیدا کند.

◀ حسن کرمی:

با توجه به نظارت بیان شده در این جلسه، می‌توان چنین نتیجه‌گیری نمود که در واقع پیشرفت در تدوین آیین‌نامه‌های حرفه‌ای مانند قوانین و مقررات انضباطی، با افزایش سطح فساد و بی‌اخلاقی ناشی از اوضاع و احوال اقتصادی، اجتماعی و سیاسی جوامع پیچیده‌ی امروزی و تلاش‌های به عمل آمده به منظور مقابله و مهار این قبیل ناهنجاری‌ها، ارتباط مستقیم و تنگاتنگی



و اساس خوبی بشود برای تکمیل موارد بعدی. باید ببینیم در اجرا تا چه حد می‌توانیم موفق شویم تا آیندگان بتوانند آن را تکمیل تر کنند.

اما در خصوص این که این آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای تا چه حد با قانون تجارت فعلی و سایر مقرراتی که عمدتاً از طرف سازمان بورس اوراق بهادار تدوین گردیده، همسان و یا مغایر است باید عرض کنم که قانون تجارت ما بسیار قدیمی است و در سال ۱۳۱۱ تصویب گردیده و نهایتاً در سال ۱۳۴۷ در مورد شرکت‌های سهامی خاص و عام اصلاحاتی در ۳۰۰ ماده در قانون تجارت صورت پذیرفته که تاکنون نیز تغییری در آن داده نشده است. ضمن این که در قانون مزبور اصولاً بحثی از حسابرسی وجود ندارد و صرفاً وظایفی برای بازرس قانونی شرکت پیش‌بینی شده که به جز مفاد مواد ۱۴۷، ۱۵۵ و ۱۵۶ که طی آن‌ها شرایط انتخاب اشخاصی را که نمی‌توانند به سمت بازرس انتخاب شوند و نحوه‌ی تعیین حق‌الزحمه بازرس توسط مجمع عمومی و نهایتاً منع بازرس به انجام معامله با شرکت، موردی را نمی‌توان یافت که بتوان آن را به موضوع اصول بنیادی آیین رفتار حرفه‌ای ربط داد. در مورد

به اجرا بگذارد. در مقدمه‌ای که جناب ارباب‌سلیمانی در ترجمه‌ی این کتاب آورده‌اند به خوبی اشاره شده که IFAC می‌گوید که حداقل‌های ممکن را تمام اعضا یا مؤسسات در خصوص این آیین رفتار حرفه‌ای باید رعایت کنند. در مواردی که در کشورهای مختلف ممکن است مقررات خاصی وجود داشته باشد در آن جا می‌تواند آن را اجرا نکند ولی حتماً باید سخت‌گیرانه‌تر باشد. لغت سخت‌گیرانه را به کار برده است. نظرش این است که اگر جایی قوانین و مقررات اجازه نمی‌دهد که مقررات اصلی را رعایت کنید حتماً باید به این موضوع توجه داشته باشید که مقررات تان سخت‌گیرانه باشد. به همین دلیل اگر به تفاوت‌هایی که من اشاره کردم بپردازیم می‌بینیم که ما در ایران داریم خیلی سخت‌گیرانه‌تر عمل می‌کنیم تا آنچه که آن طرف انجام می‌شود. آن فسادی که در انرون به وجود آمد ناشی از همین مساله‌ی ارائه‌ی خدمات همزمان به صاحب کار بود در حالی که ما در این جا از ابتدا این موضوع را منع کردیم. من می‌خواهم این نتیجه را بگیرم که به هر حال چیزی که الان تدوین شده امیدوارم که بتواند پایه

دارد. شاهد این امر کاهش میزان مقررات و تنبیهات انضباطی (نظیر برخوردها و بازداشت‌های قانونی) در کشورهایی است که طبق آمارهای بین‌المللی از درجات فساد و بی‌اخلاقی کم‌تری برخوردار هستند. علاوه بر این، صرف تدوین قوانین و مقررات جهت مقابله با فساد کافی نیست و توفیق در این امر مستلزم تدوین و به‌کارگیری ضوابط و احکام انضباطی مؤثر و متناسب با شرایط هر جامعه‌ای است.

«منوچهر زندی:

سؤال‌ی که به نظر من باید مطرح می‌شد و نشد این است که اصلاً چرا ما رفتیم دنبال آیین رفتار حرفه‌ای فدراسیون بین‌المللی حسابداران. صحبتی که در ابتدای جلسه به آن اشاره کردند این بود که چرا خودمان در واقع یک آیین رفتار حرفه‌ای را بر اساس نیازهای جامعه خودمان با توجه به مباحث مطرح شده تدوین نکنیم. مهم‌ترین دلیلش این بود که از زمانی که جامعه‌ی حسابداران رسمی عضو IFAC شد این اجبار برایش وجود داشت که آیین رفتار حرفه‌ای تدوین‌شده توسط فدراسیون را



ماست که نشان می‌دهد که طرف چگونه است و گرنه این‌که بگوییم کسی آمده حسابدار رسمی شده حالا برایش یک کلاس بگذاریم که اخلاق یاد بگیرد نشدنی است. یعنی فرد وقتی وارد جامعه حرفه‌ای شد قبلش ساخته شده است.

◀ ناصر رزاق:

در انتها یادی کنیم از مرحوم مصطفی علی‌مدد که مبنای این کار را به هر حال ایشان گذاشتند. از آقایان ارباب‌سلیمانی، کرمی و زندی و دوستانی چون سرکار خانم شیرین مشیرفاطمی و آقایان احمد ثابت‌مظفیری و محمد جم که زحمات زیادی از ابتدا کشیدند تا آیین رفتار حرفه‌ای ۲۰۱۲ تهیه شد و بعد هم از اعضای کار گروه که در آخرین مرحله این کار را در سال ۱۳۹۷ به نتیجه رساندند تقدیر و تشکر می‌کنیم.

از حضور تمامی دوستان و استادان عزیز در این نشست سپاسگزاریم. ■

رجحان محتوا بر شکل" در حسابداری با "رجحان شکل بر محتوا" در عملکرد اخلاقی حسابداران رسمی و عامه مردم، Whistleblowing، بی‌اخلاقی آموزشی سازمان‌های دولتی و ... و ... و خیلی نکات دیگر به تفصیل به میان آمد.

اینک چه باید کرد؟ با یک استاندارد یا به زعم من "مادر استانداردها" روبه‌رویم که در کمتر از پنجاه روز دیگر، "لازم‌الاجرا" می‌شود. یعنی همه‌ی حسابداران رسمی و شاید همه‌ی حسابداران ایران باید از آن پیروی کنند و آویزه گوششان. می‌گویند "جهل به قانون، رافع مسئولیت نیست" پس باید چنان کرد که همه هر چه زودتر، از آن با خبر شوند.

برای آگاهی‌رسانی در مورد آیین رفتار حرفه‌ای جدید که از یکم فروردین ۱۳۹۸ لازم‌الاجرا می‌شود چه کرده‌ایم؟ در تارگه جامعه حسابداران به نمایش گذارده‌ایم؟ با پست الکترونیک و / یا پیامک خبر را به حسابداران رسمی رسانیده‌ایم؟ چاپ کرده و به حسابداران رسمی رسانیده‌ایم؟ برنامه‌ی آموزشی تدارک دیده‌ایم؟ این‌ها و پرسش‌های دیگر مربوط به این موضوع نیاز به پاسخ دارد.

از برخی از پاسخ‌ها با خبرم. حاصل این میزگرد در رسانه‌ی رسمی جامعه حسابداران رسمی چاپ و آن مجله برای حسابداران رسمی فرستاده می‌شود. متن آیین رفتار حرفه‌ای هم‌اینک در فرآیند چاپ است که امیدوارم تا پایان بهمن ۱۳۹۷ چاپ و توزیع شود. زمزمه‌هایی درباره برگزاری سمینارهای آموزشی آیین رفتار حرفه‌ای شنیده‌ام. همچنین شنیده‌ام که قرار است با وزارت علوم همفکری و هماهنگی شود. سرانجام آن که خوشبختانه، آیین رفتار حرفه‌ای جدید در تارگه جامعه حسابداران، تارگه مرکز آموزش حسابدار رسمی (ماحر) و دیگر رسانه‌های مجازی به نمایش درآمده است.

◀ محمد حجی:

منظور من اخلاق حرفه‌ای بود. رفتارهای

بحث راهبری شرکتی که در حال حاضر صرفاً در شرکت‌های پذیرفته شده در بازار اوراق بهادار باید اجراء گردد، باید عرض کنم که در آیین رفتار حرفه‌ای فدراسیون بین‌المللی حسابداران به این موضوع در بخش‌های مختلف بسیار توجه شده است و مواردی را که حسابرس شرکت می‌بایست با کمیته‌ی حسابرسی یا راهبران شرکت در میان گذارد به خوبی تشریح شده است ولی متأسفانه در اینجا باید تأکید کنم که علیرغم این‌که تشکیل کمیته‌های حسابرسی و اجرای منشور حسابرسی داخلی از چندین سال قبل از طرف سازمان بورس و اوراق بهادار در شرکت‌های بورسی اجباری شده است ولی بر اساس تجربیات من حداقل در شرکت‌هایی که من با آن‌ها مرتبط بوده‌ام مشاهده شده که این کمیته‌ها صرفاً به صورت شکلی تشکیل گردیده و خروجی مثبتی حداقل من از آن‌ها شاهد نبوده‌ام. بنابراین اجرای بخشی از موارد پیش‌بینی شده در آیین رفتار حرفه‌ای که از ابتدای سال ۱۳۹۸ برای حسابداران رسمی لازم‌الاجرا خواهد بود مستلزم آن است که شرکت‌ها نیز در مورد انجام حسابرسی داخلی و فعال کردن کمیته‌های حسابرسی گام‌های اساسی را بردارند.

◀ عباس ارباب‌سلیمانی:

جناب حجی فرمودند اخلاق یادگرفتنی نیست. بچه‌ای که به دنیا می‌آید نه اخلاق می‌شناسد، نه بی‌اخلاقی، نه علم. پس چه می‌شود که در ۵ سالگی می‌گوییم این بچه با اخلاق است آن یکی بی‌اخلاق است. به نظر من اخلاق بیش از آن‌که ژنتیک بر آن اثر داشته باشد اکتسابی و یادگرفتنی است.

از این‌که چه کردیم تا به این آیین رفتار رسیدیم، چه کسانی در این کار نقش داشتند، اخلاق عمومی زیربنای اصلی است، اخلاق را دانشگاه‌های ما آموزش نمی‌دهند، اخلاق حرفه‌ای یاد دانی نیست، جابه‌جایی کلمات "اصل

مقایسه‌ی آستانه‌ی کمی اهمیت در سطح صورت‌های مالی (ایران و مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی)

عبداله آزاد^۱ - محبوبه کاظمی

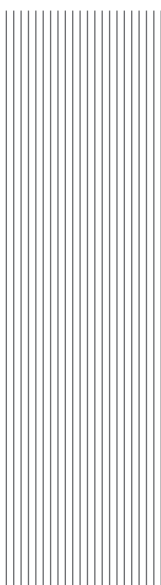
ارزیابی اهمیت و تعیین آستانه‌ی کمی برای آن موضوع پژوهش‌های گوناگونی بوده و در مفاهیم نظری گزارشگری مالی، استانداردهای حسابداری، استانداردهای حسابرسی و دستورالعمل‌های حسابرسی مطرح و اخیراً بیش‌تر به آن توجه شده است. با توجه به شرایط گوناگون واحدهای تجاری و گستردگی موقعیت‌های تصمیم‌گیری، استانداردهای حسابداری و حسابرسی روش یکنواختی را برای سنجش اهمیت ارائه نکرده‌اند. در عمل، حسابرسان از روش‌هایی برای سنجش اهمیت استفاده می‌کنند؛ اما بین مؤسسه‌های حسابرسی در این زمینه تفاوت‌هایی وجود دارد. در این نوشتار، آستانه‌ی کمی اهمیت محاسبه‌شده با روش مورداستفاده در ایران و روش مورداستفاده توسط هشت مؤسسه‌ی بزرگ حسابرسی مقایسه می‌شود.

مقدمه

اهمیت و ارزیابی آن یکی از موضوع‌های مهم و بحث‌برانگیز گزارشگری مالی و حسابرسی است. برخی برای باورند که ارزیابی اهمیت، جعبه‌ی سیاه^۲ حسابرسی است (برنشتاین، ۱۹۶۷، ص ۹۰ و ادگلی ۲۰۱۴ ص ۲۶۷). از دیدگاه گزارشگری مالی، صورت‌های مالی باید سندی جامع باشد برای فراهم‌سازی اطلاعات درباره‌ی وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقدی یک واحد تجاری تا برای استفاده‌کنندگان اصلی در تصمیم‌گیری درباره‌ی تأمین منابع واحد تجاری، مفید باشد. از این‌رو، واحد تجاری ارزیابی می‌کند که آیا اطلاعات، بدون در نظر گرفتن دسترسی عمومی به اطلاعات از منابع دیگر، نسبت به صورت‌های مالی بااهمیت است یا خیر (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، ۲۰۱۷، ص ۱۲). مفهوم اهمیت توسط حسابرس نیز علاوه بر آن که در هر دو مرحله‌ی برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی

به‌کار گرفته می‌شود؛ در ارزیابی اثر تحریف‌های شناسایی‌شده بر حسابرسی و اثر تحریف‌های اصلاح‌نشده (در صورت وجود) بر صورت‌های مالی و همچنین در تعیین نوع اظهارنظر در گزارش حسابرس استفاده می‌شود (کمپته‌ی تدوین استانداردهای حسابرسی، بخش ۳۲۰، بند ۴، ۱۳۹۷).

از دیدگاه استانداردهای حسابرسی و حسابداری، عدم ارائه یا ارائه‌ی نادرست اقلام در صورتی بااهمیت است که بتواند به‌تنهایی یا در مجموع، بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان که بر اساس صورت‌های مالی اتخاذ می‌شود؛ تأثیر بگذارد. اهمیت، به‌اندازه و ماهیت عدم ارائه یا ارائه‌ی نادرست بستگی دارد که با توجه به شرایط محیطی در مورد آن قضاوت می‌شود. اندازه یا ماهیت یک‌قلم، یا ترکیب هر دو، می‌تواند عامل تعیین‌کننده باشد. ارزیابی این موضوع که آیا عدم ارائه یا ارائه‌ی نادرست می‌تواند بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان تأثیرگذار و در نتیجه





با اهمیت باشد؛ مستلزم در نظر گرفتن ویژگی‌های استفاده‌کنندگان است. طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی، "فرض می‌شود که استفاده‌کنندگان، درباره‌ی فعالیت‌های تجاری و اقتصادی و حسابداری آگاهی معقولی دارند و مایلند با تلاش منطقی، اطلاعات را مطالعه کنند." بنابراین، این ارزیابی مستلزم در نظر گرفتن این نکته است که چگونه به نحو معقولی می‌توان انتظار داشت که تصمیم‌گیری‌های اقتصادی استفاده‌کنندگانی با این ویژگی‌ها، تحت تأثیر قرار گیرد (کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری، استانداردهای حسابداری ۱، بند ۷، ۱۳۹۷).

طبق بند ۲ استاندارد حسابرسی ۳۲۰ با عنوان اهمیت در برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی، در استانداردهای حسابداری، مفهوم اهمیت در زمینه‌ی تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی مورد بحث قرار گرفته است. در این استانداردها، مفهوم اهمیت در قالب موارد زیر تشریح شده است:

۱. تحریف‌ها، شامل اطلاعات گزارش نشده، زمانی با اهمیت تلقی می‌شود که به‌طور منطقی انتظار رود به‌تنهایی یا در مجموع، بتواند بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان که بر مبنای صورت‌های مالی اتخاذ می‌شود، اثر بگذارد؛
۲. قضاوت در مورد اهمیت با توجه به شرایط موجود انجام می‌شود و تحت تأثیر اندازه یا ماهیت یک تحریف یا هر دو قرار می‌گیرد؛ و
۳. قضاوت درباره‌ی موضوعات با اهمیت از دیدگاه استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، با توجه به نیازهای اطلاعاتی مشترک استفاده‌کنندگان به‌عنوان یک گروه، شکل می‌گیرد. اثر احتمالی تحریف‌ها بر تصمیمات استفاده‌کنندگان خاص که ممکن است نیازهای اطلاعاتی بسیار متفاوتی داشته باشند؛ مورد توجه قرار نمی‌گیرد. ویژگی‌های یادشده مبنای مناسبی را برای تعیین سطح اهمیت توسط حسابرس فراهم می‌کند (کمیته‌ی

تدوین استانداردهای حسابرسی، بخش ۳۲۰، بند ۲، ۱۳۹۷).

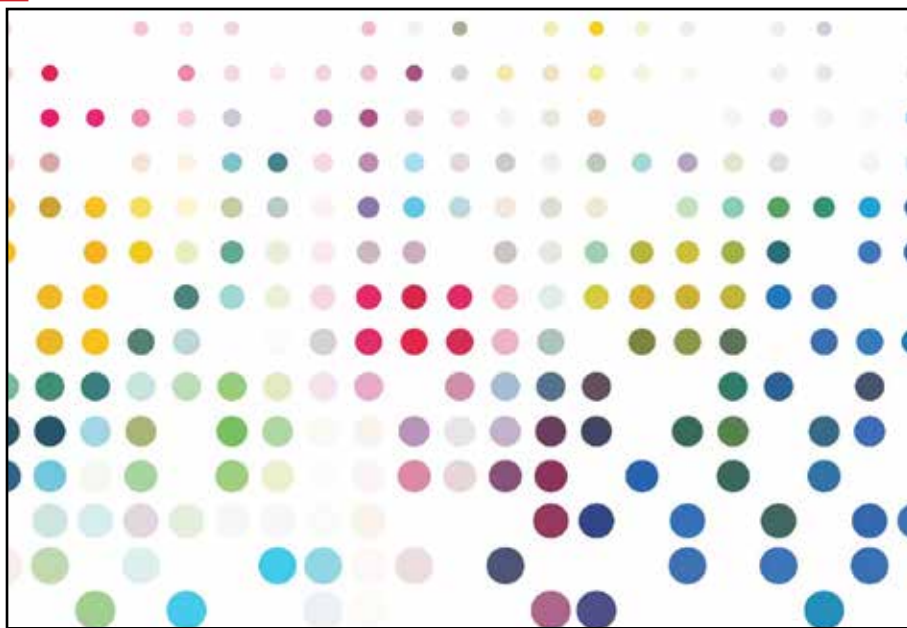
با وجود این که اهمیت در سطح صورت‌های مالی^۲ یکی از معیارهای اصلی مورد استفاده در گزارشگری مالی و حسابرسی است؛ استانداردهای حسابداری و حسابرسی، رهنمود مشخصی را برای سنجش بخش کمی اهمیت ارائه نکرده‌اند. طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (۲۰۱۸، بند ۲، ۱۱) «اهمیت از جنبه‌های مربوط بودن است و ویژه‌ی واحد تجاری و مبتنی بر ماهیت یا اندازه (یا هر دو) اقلامی است که اطلاعات گزارش مالی واحد تجاری به آن‌ها مربوط است. در نتیجه هیأت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نمی‌تواند یک آستانه‌ی کمی یکنواخت برای اهمیت تعیین کند؛ یا از پیش مشخص کند که در یک وضعیت خاص چه چیزی می‌تواند با اهمیت باشد». افزون بر این، طبق استانداردهای حسابرسی، تعیین سطح اهمیت توسط حسابرس مستلزم

دستورالعمل ارائه شده توسط سازمان حسابرسی اندازه گیری می شود. در دستورالعمل یاد شده، مبلغ اهمیت برای شرایط عادی بر اساس جدول ۱ پیشنهاد شده است.

در صورت وجود اقلام تهاثر شده در ترازنامه یا درآمدهای عمده دیگری در صورت سود و زیان، چنین اقلامی باید به جمع دارایی ها و فروش یا درآمد حاصل از ارائه خدمات افزوده شود و مبنای محاسبه اهمیت قرار گیرد (کمیتیه، تجدیدنظر دستورالعمل حسابرسی، دستورالعمل حسابرسی، ۱۳۸۲، ص ۲۲)؛ بنابراین، در کشور ما اهمیت با استفاده از یک قاعده مبتنی بر اندازه^۵ تعیین می شود.

ایلفسن و میسر (۲۰۱۵) رهنمودهای اهمیت هشت^۶ مؤسسه بزرگ حسابرسی را مطالعه کرده اند. نتایج پژوهش آن ها نشان داده که این مؤسسه ها از مبنای و درصد های مندرج در جدول ۲ برای تعیین اهمیت در سطح صورت های مالی استفاده می کنند جدول ۲ نشان می دهد که

مؤسسه های حسابرسی، چند معیار را برای محاسبه آستانه کمی اهمیت در سطح صورت های مالی به کار می برند؛ بنابراین، قضاوت حرفه ای آن ها مبتنی بر یک عدد نیست. افزون بر این، دامنه ای از درصد ها برای محاسبه آستانه کمی اهمیت به کار برده می شود. در صورت سود و زیان، آستانه کمی اهمیت بر مبنای درصدی از سود (قبل یا بعد از مالیات، قبل از بهره، مالیات و استهلاک دارایی های مشهود و نامشهود یا خالص) محاسبه می شود. قضاوت درباره اهمیت بر مبنای اثر بر سود، به معنای تهاثر اقلام نیست. طبق استانداردهای حسابرسی، اگر یک تحریف به تنهایی با اهمیت تلقی شود، بعید است که بتوان آن را با سایر تحریف ها تهاثر نمود. برای مثال، اگر درآمد به میزان با اهمیتی بیش نمای شده باشد، صورت های مالی به عنوان



حسابرسی، درصدی از سود (زیان) قبل یا بعد از مالیات، سود قبل از بهره، مالیات و استهلاک، سود ناخالص، جمع دارایی ها، جمع درآمدها، جمع حقوق صاحبان سرمایه و جریان های نقدی عملیاتی را برای محاسبه میزان اهمیت به کار می برند. نبود استاندارد یا راهنمای یکسان برای ارزیابی اهمیت، تفاوت هایی را در تعیین آستانه کمی اهمیت بین مؤسسه های حسابرسی ایجاد کرده است. در این نوشتار، مبلغ آستانه کمی اهمیت محاسبه شده بر اساس روش مورد استفاده در ایران و روش مورد استفاده توسط مؤسسه های حسابرسی مطرح شده در پژوهش ایلفسن و میسر (۲۰۱۵) مقایسه می شود.

سنجش آستانه کمی اهمیت

در ایران، مبلغ اهمیت بر اساس

قضاوت حرفه ای است (کمیتیه تدوین استاندارد های حسابرسی، بخش ۳۲۰، بند ۳، ۱۳۹۷).

حسابرسان بخش کمی اهمیت را با محاسبه آستانه کمی اهمیت، تعیین می کنند و برای تصمیم گیری خود به کار می برند. حسابرسان معمولاً، برای تعیین مبلغ آستانه کمی اهمیت، درصدی از برخی اقلام صورت های مالی را حساب می کنند. برای نمونه، در ایران، حسابرسان آستانه کمی اهمیت را با ضرب متوسط جمع دارایی ها و فروش یا درآمد در درصد هایی از پیش تعیین شده در یک دستورالعمل (کمیتیه تجدیدنظر دستورالعمل حسابرسی، دستورالعمل حسابرسی، ۱۳۸۲، ص ۲۲)، محاسبه می کنند. ایلفسن و میسر^۴ (۲۰۱۵) نشان داده اند که هشت مؤسسه بزرگ

جدول ۱: آستانه های محاسبه مبلغ اهمیت در سطح صورت های مالی

متوسط دارایی ها و فروش (درآمد)	سطح اهمیت (درصد)
تا ۱ میلیارد ریال	۳%
تا ۱۰ میلیارد ریال	نسبت به مازاد ۱ میلیارد ریال ۲/۵%
تا ۱۰۰ میلیارد ریال	نسبت به مازاد ۱۰ میلیارد ریال ۲%
تا ۱۰۰۰ میلیارد ریال	نسبت به مازاد ۱۰۰ میلیارد ریال ۱/۵%
بیش از ۱۰۰۰ میلیارد ریال	نسبت به مازاد ۱۰۰۰ میلیارد ریال ۱%

جدول ۲: درصد به کار رفته نسبت به هر یک از مبانی، برای تعیین سطح اهمیت توسط ۸ مؤسسه بزرگ حسابرسی (ایلفسن و میسر، ۲۰۱۵)

مؤسسه								مبنا
۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱ (الف)	
۵-۱۰(ت)	۳-۱۰(ب)		۵-۱۰(ب)	۵-۱۰(ب)	۳-۱۰(ب)	۵-۱۰(ب)	۵-۶(ب)	سود (زیان) قبل از مالیات
		۲۰(پ)						سود (زیان) بعد از مالیات
۱-۲	۱-۲	۱	۰/۲۵-۰/۵	۰/۵-۱	۰/۵-۲	۱-۲	۰/۵	جمع دارایی‌ها
۰/۸-۵	۰/۵-۱	۱	۰/۵-۱	۰/۵-۲	۰/۵-۳	۱-۲	۱/۵	جمع درآمدها
۳	۲-۵	۵		۰/۵-۳	۳-۱۰		۳-۴	خالص دارایی‌ها
۳-۵			۲-۵			۲/۵-۳/۵	۲/۵-۳	سود قبل از بهره، مالیات و استهلاک دارایی‌های مشهود و نامشهود
			۱-۲					سود ناخالص
۳		۵	۱-۵	۱-۲	۳-۱۰			جمع حقوق صاحبان سرمایه
۳-۵								جریان‌های نقدی عملیاتی
	۰/۵-۲							جمع هزینه‌ها

الف: درصدها با توجه به اندازه به کار می‌روند. برای نمونه، در رابطه با سود قبل از مالیات تا ۵ میلیون دلار ۶٪، برای ۱۰ میلیون دلار بعد از آن ۵/۷۵٪، برای ۱۵ میلیون دلار بعد از آن ۵/۵٪، برای ۲۰ میلیون دلار بعد از آن ۵/۲۵٪ و برای مابقی ۵ درصد.
 ب: مؤسسه، برای شرکت‌های بوری و شرکت‌های فعال در صنایع تحت مقررات خاص، ۵ درصد را به کار می‌برد.
 پ: درصد مورد استفاده به واقعیت‌ها و شرایط بستگی دارد و یک درصد مشخص نسبت به سود قبل یا بعد از مالیات شرکت‌های سهامی عام مشخص نشده است.
 ت: مؤسسه، ۵ تا ۱۰ درصد را برای شرکت‌های سهامی عام به کار می‌برد.

آستانه‌ی کمی اهمیت مورد استفاده در ایران، بیشینه‌ی درصد مربوط به هر یک از اقسام مندرج در جدول ۲ استفاده شده است.
 جدول ۳، نتایج مقایسه‌ی آستانه‌ی کمی اهمیت محاسبه‌شده بر اساس روش مورد استفاده در ایران و روش مورد استفاده توسط مؤسسه‌ی حسابرسی شماره ۱ جدول ۲ را نشان می‌دهد. مؤسسه‌ی یاد شده برای محاسبه آستانه‌ی کمی اهمیت صورت وضعیت مالی (ترازنامه)، جمع دارایی‌ها و خالص دارایی‌ها را به کار می‌برد. میانگین آستانه‌ی کمی اهمیت محاسبه‌شده بر اساس جمع دارایی‌ها، کوچک‌تر از میانگین مبلغ محاسبه‌شده طبق روش مورد استفاده در ایران است. این مؤسسه برای محاسبه آستانه‌ی کمی اهمیت صورت سود و زیان، جمع درآمدها، سود (زیان) قبل از مالیات و سود قبل از بهره، مالیات و استهلاک را

این مقاله با محاسبه و مقایسه‌ی میانگین آستانه‌ی کمی اهمیت ۳۴۲ شرکت برای سالهای ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶ (۱۷۱۰ مشاهده) انجام شده است. شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس که آستانه‌ی کمی اهمیت برای آن‌ها محاسبه‌شده، با ویژگی‌های زیر انتخاب شده‌اند:
 (۱) شرکت‌ها از آغاز سال ۱۳۹۲ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند؛
 (۲) شرکت‌ها تا پایان سال ۱۳۹۶ از فهرست شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران حذف نشده باشند؛ و
 (۳) اطلاعات مورد نیاز در رابطه با شرکت‌های نمونه موجود باشد.
 جدول ۲ نشان می‌دهد که مؤسسه‌های حسابرسی، دامنه‌ای از درصدها را برای محاسبه آستانه‌ی کمی اهمیت به کار می‌برند. در این نوشتار برای مقایسه با



یک مجموعه واحد به‌طور بااهمیتی گمراه کننده خواهد بود، حتی اگر اثر تحریف درآمدها به‌طور کامل با بیش نمای ی یکسان هزینه‌ها خنثی شده باشد. تهاتر تحریف‌های موجود در یک مانده حساب یا گروه معامله خاص ممکن است مناسب باشد، اما قبل از نتیجه‌گیری در مورد این که آیا تهاتر (حتی برای تحریف‌های بی‌اهمیت) مناسب است یا خیر، خطر وجود سایر تحریف‌های کشف نشده مورد توجه قرار می‌گیرد (کمیت‌ی تدوین استانداردهای حسابرسی، بخش ۴۵۰، بند ت-۱۴، ۱۳۹۷).
 در ادامه، نتایج محاسبه و مقایسه‌ی آستانه‌ی کمی اهمیت بر اساس روش محاسبه در ایران با هشت مؤسسه‌ی بزرگ حسابرسی (طبق پژوهش ایلفسن و میسر (۲۰۱۵)) ارائه می‌شود.
مقایسه‌ی آستانه‌ی کمی اهمیت
 مقایسه‌ی آستانه‌ی کمی اهمیت، در

جدول ۳: مقایسه‌ی آستانه‌ی کمی اهمیت قابل‌محاسبه در ایران و اولین مؤسسه حسابرسی جدول ۲

شرح	مبنای محاسبه اهمیت	درصد	میانگین	پیشینه	کمینه	انحراف معیار
ایران	متوسط دارایی‌ها و فروش (درآمد)	طبق جدول ۱	۱۱۱,۱۷۵	۳,۸۶۷,۸۹۲	۳۰.۸	۳۱۲,۷۸۷
مؤسسه‌ی حسابرسی ۱	جمع دارایی‌ها	۰/۵	۳۷,۴۹۸	۱,۲۹۷,۵۵۶	۸۰	۱۰۷,۵۴۸
	خالص دارایی‌ها	۴	۱۲۶,۱۳۶	۶,۳۷۷,۳۷۶	۱۸	۳۹۵,۷۹۲
	جمع درآمدها	۱/۵	۹۴,۹۷۴	۶,۰۱۱,۶۹۱	۷	۳۹۹,۹۳۶
	سود (زیان) قبل از مالیات	۶	۶۲,۳۳۳	۴,۰۶۳,۳۴۹	۵	۲۳۲,۵۷۷
	سود قبل از بهره و مالیات	۳	۳۴,۵۸۳	۲,۳۶۳,۲۵۱	۱	۱۲۶,۱۵۳

جدول ۴: مقایسه‌ی آستانه‌ی کمی اهمیت قابل‌محاسبه در ایران و دومین مؤسسه حسابرسی جدول ۲

شرح	مبنای محاسبه اهمیت	درصد	میانگین	پیشینه	کمینه	انحراف معیار
ایران	متوسط دارایی‌ها و فروش (درآمد)	طبق جدول ۱	۱۱۱,۱۷۵	۳,۸۶۷,۸۹۲	۳۰.۸	۳۱۲,۷۸۷
مؤسسه‌ی حسابرسی ۲	جمع دارایی‌ها	۲	۱۴۹,۹۹۳	۵,۱۹۰,۲۲۲	۳۲۰	۴۳۰,۱۹۱
	جمع درآمدها	۲	۱۲۶,۶۳۲	۸,۰۱۵,۵۸۸	۹	۵۳۳,۲۴۸
	سود (زیان) قبل از مالیات	۵	۵۱,۹۴۴	۳,۳۸۶,۱۲۴	۴	۱۹۳,۸۱۴
	سود قبل از بهره و مالیات	۳/۵	۴۰,۳۴۶	۲,۷۵۷,۱۲۶	۱	۱۴۷,۱۷۸

جدول ۵: مقایسه‌ی آستانه‌ی کمی اهمیت قابل‌محاسبه در ایران و سومین مؤسسه حسابرسی جدول ۲

شرح	مبنای محاسبه اهمیت	درصد	میانگین	پیشینه	کمینه	انحراف معیار
ایران	متوسط دارایی‌ها و فروش (درآمد)	طبق جدول ۱	۱۱۱,۱۷۵	۳,۸۶۷,۸۹۲	۳۰.۸	۳۱۲,۷۸۷
مؤسسه‌ی حسابرسی ۳	جمع دارایی‌ها	۲	۱۴۹,۹۹۳	۵,۱۹۰,۲۲۲	۳۲۰	۴۳۰,۱۹۱
	خالص دارایی‌ها	۱۰	۳۱۵,۳۴۰	۱۵,۹۴۳,۴۴۰	۴۵	۹۸۹,۴۷۹
	جمع حقوق صاحبان سرمایه	۱۰	۳۱۵,۳۴۰	۱۵,۹۴۳,۴۴۰	۴۵	۹۸۹,۴۷۹
	جمع درآمدها	۳	۱۸۹,۹۴۸	۱۲,۰۲۳,۳۸۲	۱۴	۷۹۹,۸۷۲
	سود (زیان) قبل از مالیات	۵	۵۱,۹۴۴	۳,۳۸۶,۱۲۴	۴	۱۹۳,۸۱۴

به‌کار می‌برد. میانگین آستانه‌ی کمی اهمیت محاسبه‌شده بر اساس جمع درآمدها نیز کوچک‌تر از میانگین مبلغ محاسبه‌شده طبق روش مورد استفاده در ایران است.

جدول ۴، نتایج مقایسه‌ی آستانه‌ی کمی اهمیت محاسبه‌شده بر اساس روش مورد استفاده در ایران و روش مورد استفاده توسط مؤسسه‌ی حسابرسی شماره ۲ جدول ۲ را نشان می‌دهد. مؤسسه‌ی یادشده برای محاسبه آستانه‌ی کمی اهمیت صورت‌وضعیت مالی (ترازنامه)، جمع دارایی‌ها و خالص دارایی‌ها یا جمع حقوق صاحبان سرمایه را به‌کار می‌برد. میانگین آستانه‌ی کمی اهمیت محاسبه‌شده بر اساس جمع دارایی‌ها، بزرگ‌تر از میانگین مبلغ

جمع دارایی‌ها را به‌کار می‌برد. میانگین آستانه‌ی کمی اهمیت محاسبه‌شده بر اساس جمع دارایی‌ها، بزرگ‌تر از میانگین مبلغ محاسبه‌شده طبق روش مورد استفاده در ایران است. این مؤسسه برای محاسبه آستانه‌ی کمی اهمیت صورت سود و زیان، جمع درآمدها، سود (زیان) قبل از مالیات و سود قبل از بهره، مالیات و استهلاک را به‌کار می‌برد. میانگین آستانه‌ی کمی اهمیت محاسبه‌شده بر اساس جمع درآمدها نیز بزرگ‌تر از میانگین مبلغ محاسبه‌شده طبق روش مورد استفاده در ایران است.

جدول ۵، نتایج مقایسه‌ی آستانه‌ی کمی اهمیت محاسبه‌شده بر اساس روش مورد استفاده در ایران و روش مورد استفاده توسط مؤسسه‌ی حسابرسی شماره ۳ جدول ۲ را نشان می‌دهد. مؤسسه یادشده برای محاسبه آستانه‌ی کمی اهمیت صورت‌وضعیت مالی (ترازنامه)، جمع دارایی‌ها و خالص دارایی‌ها یا جمع حقوق صاحبان سرمایه را به‌کار می‌برد. میانگین آستانه‌ی کمی اهمیت محاسبه‌شده بر اساس جمع دارایی‌ها، بزرگ‌تر از میانگین مبلغ

جدول ۶: مقایسه‌ی آستانه‌ی کمی اهمیت قابل‌محاسبه در ایران و چهارمین مؤسسه حسابرسی جدول ۲

شرح	مبنای محاسبه اهمیت	درصد	میانگین	بیشینه	کمینه	انحراف معیار
ایران	متوسط دارایی‌ها و فروش (درآمد)	طبق جدول ۱	۱۱۱,۱۷۵	۳,۸۶۷,۸۹۲	۳۰.۸	۳۱۲,۷۸۷
مؤسسه‌ی حسابرسی ۴	جمع دارایی‌ها	۱	۷۴,۹۹۶	۲,۵۹۵,۱۱۱	۱۶۰	۲۱۵,۰۹۵
	خالص دارایی‌ها	۳	۹۴,۶۰۲	۴,۷۸۳,۰۳۲	۱۴	۲۹۶,۸۴۴
	جمع حقوق صاحبان سرمایه	۲	۶۳,۰۶۸	۳,۱۸۸,۶۸۸	۹	۱۹۷,۸۹۶
	جمع درآمدها	۲	۱۲۶,۶۳۲	۸,۰۱۵,۵۸۸	۹	۵۳۳,۲۴۸
	سود (زیان) قبل از مالیات	۵	۸,۹۳۴	۵,۷۶۷,۹۴۵	۰	۱۶۵,۶۹۵

جدول ۷: مقایسه‌ی آستانه‌ی کمی اهمیت قابل‌محاسبه در ایران و پنجمین مؤسسه حسابرسی جدول ۲

شرح	مبنای محاسبه اهمیت	درصد	میانگین	بیشینه	کمینه	انحراف معیار
ایران	متوسط دارایی‌ها و فروش (درآمد)	طبق جدول ۱	۱۱۱,۱۷۵	۳,۸۶۷,۸۹۲	۳۰.۸	۳۱۲,۷۸۷
مؤسسه‌ی حسابرسی ۵	جمع دارایی‌ها	۵/۰	۳۷,۴۹۸	۱,۲۹۷,۵۵۶	۸۰	۱۰۷,۵۴۸
	جمع حقوق صاحبان سرمایه	۵	۱۵۷,۶۷۰	۷,۹۷۱,۷۲۰	۲۳	۴۹۴,۷۳۹
	جمع درآمدها	۱	۶۳,۳۱۶	۴,۰۰۷,۷۹۴	۵	۲۶۶,۶۲۴
	سود (زیان) قبل از مالیات	۵	۵۱,۹۴۴	۳,۳۸۶,۱۲۴	۴	۱۹۳,۸۱۴
	سود قبل از بهره و مالیات	۵	۵۷,۶۳۸	۳,۹۳۸,۷۵۱	۱	۲۱۰,۲۵۴
	سود ناخالص	۲	۲۴,۰۸۵	۱,۴۵۵,۲۰۷	۱	۸۲,۱۹۷

بر اساس جمع دارایی‌ها، کوچک‌تر از میانگین مبلغ محاسبه‌شده طبق روش مورد استفاده در ایران است. این مؤسسه برای محاسبه آستانه‌ی کمی اهمیت صورت سود و زیان، جمع درآمدها، سود (زیان) قبل از مالیات، سود قبل از بهره، مالیات و استهلاک و سود ناخالص را به کار می‌برد. میانگین آستانه‌ی کمی اهمیت محاسبه‌شده بر اساس جمع درآمدها نیز کوچک‌تر از میانگین مبلغ محاسبه‌شده طبق روش مورد استفاده در ایران است.



جدول ۸، نتایج مقایسه‌ی آستانه‌ی کمی اهمیت محاسبه‌شده بر اساس روش مورد استفاده در ایران و روش مورد استفاده توسط مؤسسه‌ی حسابرسی شماره ۶ جدول ۲ را نشان می‌دهد. مؤسسه یادشده برای محاسبه آستانه‌ی کمی اهمیت صورت وضعیت مالی (ترازنامه)، جمع دارایی‌ها و خالص دارایی‌ها یا جمع حقوق صاحبان سرمایه

دارایی‌ها، کوچک‌تر از میانگین مبلغ محاسبه‌شده طبق روش مورد استفاده در ایران است. این مؤسسه برای محاسبه آستانه‌ی کمی اهمیت صورت سود و زیان، جمع درآمدها و سود (زیان) قبل از مالیات را به کار می‌برد. میانگین آستانه‌ی کمی اهمیت محاسبه‌شده بر اساس جمع درآمدها، بزرگ‌تر از میانگین مبلغ محاسبه‌شده طبق روش مورد استفاده در ایران است.

جدول ۷، نتایج مقایسه‌ی آستانه‌ی کمی اهمیت محاسبه‌شده بر اساس روش مورد استفاده در ایران و روش مورد استفاده توسط مؤسسه حسابرسی شماره ۵ جدول ۲ را نشان می‌دهد. مؤسسه یادشده برای محاسبه آستانه‌ی کمی اهمیت صورت وضعیت مالی (ترازنامه)، جمع دارایی‌ها و جمع حقوق صاحبان سرمایه را به کار می‌برد. میانگین آستانه‌ی کمی اهمیت محاسبه‌شده

محاسبه‌شده طبق روش مورد استفاده در ایران است. این مؤسسه برای محاسبه آستانه‌ی کمی اهمیت صورت سود و زیان، جمع درآمدها و سود (زیان) قبل از مالیات را به کار می‌برد. میانگین آستانه‌ی کمی اهمیت محاسبه‌شده بر اساس جمع درآمدها نیز بزرگ‌تر از میانگین مبلغ محاسبه‌شده طبق روش مورد استفاده در ایران است.

جدول ۶، نتایج مقایسه‌ی آستانه‌ی کمی اهمیت محاسبه‌شده بر اساس روش مورد استفاده در ایران و روش مورد استفاده توسط مؤسسه حسابرسی شماره ۴ جدول ۲ را نشان می‌دهد. مؤسسه یادشده برای محاسبه آستانه‌ی کمی اهمیت صورت وضعیت مالی (ترازنامه)، جمع دارایی‌ها و خالص دارایی‌ها یا جمع حقوق صاحبان سرمایه را به کار می‌برد. میانگین آستانه‌ی کمی اهمیت محاسبه‌شده بر اساس جمع



جدول ۹، نتایج مقایسه‌ی آستانه‌ی کمی اهمیت محاسبه‌شده بر اساس روش مورد استفاده در ایران و روش مورد استفاده توسط مؤسسه حسابرسی شماره ۷ جدول ۲ را نشان می‌دهد. مؤسسه‌ی یادشده برای محاسبه آستانه‌ی کمی اهمیت صورت وضعیت مالی (ترازنامه)، جمع دارایی‌ها و خالص دارایی‌ها را به کار می‌برد. میانگین آستانه‌ی کمی اهمیت محاسبه‌شده بر اساس جمع دارایی‌ها، بزرگ‌تر از میانگین مبلغ محاسبه‌شده طبق روش مورد استفاده در ایران است. این مؤسسه برای محاسبه‌ی آستانه‌ی کمی اهمیت صورت سود و زیان، جمع درآمدها، سود (زیان) قبل از مالیات و جمع هزینه‌ها را به کار می‌برد. میانگین آستانه‌ی کمی اهمیت محاسبه‌شده بر اساس جمع درآمدها، کوچک‌تر از میانگین مبلغ محاسبه‌شده طبق روش مورد استفاده در ایران است.

را به کار می‌برد. میانگین آستانه‌ی کمی اهمیت محاسبه‌شده بر اساس جمع دارایی‌ها، کوچک‌تر از میانگین مبلغ محاسبه‌شده طبق روش مورد استفاده در ایران است. این مؤسسه برای محاسبه آستانه‌ی کمی اهمیت صورت سود و زیان، جمع درآمدها و سود (زیان) بعد از مالیات را به کار می‌برد. میانگین آستانه‌ی کمی اهمیت محاسبه‌شده بر اساس جمع درآمدها نیز کوچک‌تر از میانگین مبلغ محاسبه‌شده طبق روش مورد استفاده در ایران است.

جدول ۸: مقایسه‌ی آستانه‌ی کمی اهمیت قابل محاسبه در ایران و ششمین مؤسسه حسابرسی جدول ۲

شرح	مبنای محاسبه اهمیت	درصد	میانگین	بیشینه	کمینه	انحراف معیار
ایران	متوسط دارایی‌ها و فروش (درآمد)	طبق جدول ۱	۱۱۱،۱۷۵	۳،۸۶۷،۸۹۲	۳۰۸	۳۱۲،۷۸۷
مؤسسه‌ی حسابرسی ۶	جمع دارایی‌ها	۱	۷۴،۹۹۶	۲،۵۹۵،۱۱۱	۱۶۰	۲۱۵،۰۹۵
	خالص دارایی‌ها	۵	۱۵۷،۶۷۰	۷،۹۷۱،۷۲۰	۲۳	۴۹۴،۷۳۹
	جمع حقوق صاحبان سرمایه	۵	۱۵۷،۶۷۰	۷،۹۷۱،۷۲۰	۲۳	۴۹۴،۷۳۹
	جمع درآمدها	۱	۶۳،۳۱۶	۴،۰۰۷،۷۹۴	۵	۲۶۶،۶۲۴
	سود (زیان) بعد از مالیات	۲۰	۱۸۹،۶۹۸	۱۲،۰۶۳،۳۵۶	۱۵	۷۰۱،۴۲۰

جدول ۹: مقایسه‌ی آستانه‌ی کمی اهمیت قابل محاسبه در ایران و هفتمین مؤسسه حسابرسی جدول ۲

شرح	مبنای محاسبه اهمیت	درصد	میانگین	بیشینه	کمینه	انحراف معیار
ایران	متوسط دارایی‌ها و فروش (درآمد)	طبق جدول ۱	۱۱۱،۱۷۵	۳،۸۶۷،۸۹۲	۳۰۸	۳۱۲،۷۸۷
مؤسسه‌ی حسابرسی ۷	جمع دارایی‌ها	۲	۱۴۹،۹۹۳	۵،۱۹۰،۲۲۲	۳۲۰	۴۳۰،۱۹۱
	خالص دارایی‌ها	۵	۱۵۷،۶۷۰	۷،۹۷۱،۷۲۰	۲۳	۴۹۴،۷۳۹
	جمع درآمدها	۱	۶۳،۳۱۶	۴،۰۰۷،۷۹۴	۵	۲۶۶،۶۲۴
	جمع هزینه‌ها	۲	۱۱۱،۰۸۹	۷،۲۴۸،۸۷۰	۳۰	۵۰۰،۹۳۶
	سود (زیان) قبل از مالیات	۵	۵۱،۹۴۴	۳،۳۸۶،۱۲۴	۴	۱۹۳،۸۱۴

جدول ۱۰: مقایسه‌ی آستانه‌ی کمی اهمیت قابل‌محاسبه در ایران و هشتمین مؤسسه حسابرسی جدول ۲

شرح	مبنای محاسبه اهمیت	درصد	میانگین	پیشینه	کمینه	انحراف معیار
ایران	متوسط دارایی‌ها و فروش (درآمد)	طبق جدول ۱	۱۱۱,۱۷۵	۳,۸۶۷,۸۹۲	۳۰.۸	۳۱۲,۷۸۷
مؤسسه‌ی حسابرسی ۸	جمع دارایی‌ها	۲	۱۴۹,۹۹۳	۵,۱۹۰,۲۲۲	۳۲۰	۴۳۰,۱۹۱
	خالص دارایی‌ها	۳	۹۴,۶۰۲	۴,۷۸۳,۰۳۲	۱۴	۲۹۶,۸۴۴
	جمع حقوق صاحبان سرمایه	۳	۹۴,۶۰۲	۴,۷۸۳,۰۳۲	۱۴	۲۹۶,۸۴۴
	جمع درآمدها	۵	۳۱۶,۵۸۰	۲۰,۰۳۸,۹۷۰	۲۳	۱,۳۳۳,۱۲۱
	سود (زیان) قبل از مالیات	۱۰	۱۰۳,۸۸۹	۶,۷۷۲,۲۴۹	۹	۳۸۷,۶۲۸
	سود قبل از بهره و مالیات	۵	۵۷,۶۳۸	۳,۹۳۸,۷۵۱	۱	۲۱۰,۲۵۴
	جریان‌های نقدی عملیاتی	۵	۴۷,۹۹۸	۲,۷۱۸,۵۴۸	۱	۱۸۰,۵۶۴

جدول ۱۱: مقایسه‌ی میانگین مبلغ آستانه‌ی کمی اهمیت نسبت به مبلغ محاسبه‌شده طبق روش مورد استفاده در ایران

مبنای محاسبه اهمیت	مؤسسه‌های حسابرسی مندرج در جدول ۲							
	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱
جمع دارایی‌ها	بزرگتر	بزرگتر	کوچکتر	کوچکتر	کوچکتر	بزرگتر	بزرگتر	کوچکتر
جمع درآمدها	بزرگتر	کوچکتر	کوچکتر	کوچکتر	بزرگتر	بزرگتر	بزرگتر	کوچکتر

مؤسسه‌ی بزرگ حسابرسی، تفاوت وجود دارد. با توجه به این‌که در ایران، برای محاسبه اهمیت از متوسط دارایی‌ها و فروش استفاده می‌شود؛ مقایسه‌ی آستانه‌ی اهمیت بر اساس این دو مبنای، به شرح جدول ۱۱ نشان می‌دهد که چنانچه مبلغ اهمیت در ایران بر اساس درصدهای مورد استفاده توسط مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی تعیین شود در برخی موارد این عدد کوچک‌تر و در برخی موارد بزرگ‌تر از عدد محاسبه‌شده بر اساس روش کنونی خواهد بود.



نتایج بالا نشان می‌دهد که بین مؤسسه‌های حسابرسی در قضاوت درباره اهمیت تفاوت وجود دارد و حساب‌برسان برای تعیین اهمیت قضاوت حرفه‌ای را به کار می‌برند. در حالی که برآورد میزان اهمیت مبتنی بر تعریف کنونی، باید استفاده‌کننده گرا باشد و بر اساس مبانی و متغیرهای مؤثر بر تصمیم‌گیری و انتظارات استفاده‌کنندگان محاسبه شود.

است که جریان‌های نقدی عملیاتی را برای محاسبه اهمیت به کار می‌برد.

نتیجه‌گیری

قضاوت درباره‌ی آستانه‌ی کمی اهمیت، به‌ویژه در حسابرسی موجب شده است که حساب‌برسان برای سنجش یا برآورد کمی اهمیت روش‌هایی را به کار گیرند. نبود استاندارد یا راهنمای یکسان برای تعیین آستانه‌ی کمی اهمیت موجب شده است که مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی، مبانی متفاوتی را برای تعیین آن به کار گیرند. در ایران، حساب‌برسان معمولاً آستانه‌ی کمی اهمیت را بر اساس یک دستورالعمل محاسبه می‌کنند و به نظر نمی‌رسد که این تفاوت بین مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران وجود داشته باشد. با وجود این، در این نوشتار نشان داده شد که بین آستانه‌ی کمی اهمیت محاسبه‌شده بر اساس روش مورد استفاده در ایران و روش‌های مورد استفاده هشت

جدول ۱۰، نتایج مقایسه‌ی آستانه‌ی کمی اهمیت محاسبه‌شده بر اساس روش مورد استفاده در ایران و روش مورد استفاده توسط مؤسسه حسابرسی شماره ۸ جدول ۲ را نشان می‌دهد. مؤسسه‌ی یادشده برای محاسبه آستانه‌ی کمی اهمیت صورت وضعیت مالی (ترازنامه)، جمع دارایی‌ها و خالص دارایی‌ها یا جمع حقوق صاحبان سرمایه را به کار می‌برد. میانگین آستانه‌ی کمی اهمیت محاسبه‌شده بر اساس جمع دارایی‌ها، بزرگ‌تر از میانگین مبلغ محاسبه‌شده طبق روش مورد استفاده در ایران است. این مؤسسه برای محاسبه‌ی آستانه‌ی کمی اهمیت صورت سود و زیان، جمع درآمدها، سود (زیان) قبل از مالیات و سود قبل از بهره، مالیات و استهلاک را به کار می‌برد. میانگین آستانه‌ی کمی اهمیت محاسبه‌شده بر اساس جمع درآمدها نیز بزرگ‌تر از میانگین مبلغ محاسبه‌شده طبق روش مورد استفاده در ایران است. این مؤسسه، تنها مؤسسه‌ای

گرفته اما سرمایه‌گذاران، آن را با اهمیت می‌دانند (سوترادر، ۲۰۱۲، ص ۷۰). برخی پژوهشگران، نیاز به استاندارد حسابرسی مبتنی بر قواعد^۸ را مطرح نموده‌اند (داگلاس، ۲۰۱۷، ص ۱۸). نیاز به وجود استانداردهای یکنواخت برای محاسبه اهمیت، تنها توسط پژوهشگران مطرح نشده و کراناچر (۲۰۰۷) نشان داده است که حسابداران رسمی نیز در پی آن هستند. درباره یکسان سازی محاسبه اهمیت؛ استدلال‌های موافق و مخالفی در ادبیات مربوط مطرح شده است. تعیین آستانه‌ی کمی اهمیت بر اساس مبانی و متغیرهای مؤثر بر تصمیم‌گیری و انتظارات استفاده‌کنندگان و یکنواختی در محاسبه آن می‌تواند فاصله‌ی انتظارات را بکاهد و به حسابداران، حسابرسان و استفاده‌کنندگان در گزارشگری مالی، حسابرسی و تصمیم‌گیری اقتصادی کمک نماید. ■



استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، انتظار دارند اهمیت تعیین‌شده توسط حسابرسان با اهمیت موردنظر آن‌ها انطباق داشته باشد. در غیر این صورت فاصله انتظارات^۷ افزایش خواهد یافت. ممکن است تحریف‌های اصلاح‌نشده‌ای در صورت‌های مالی وجود داشته باشد که حسابرس آن‌ها را کم‌اهمیت در نظر

پی‌نویس‌ها:

- ۱- دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد و حسابدار رسمی
- 2- Back box
- 3- overall materiality
- 4- Eilifsen and Messier
- 5- Size Rule
- ۶- این مؤسسه‌ها عبارت‌اند از BDO در ایالات‌متحده آمریکا، کرو هوروات (Crowe Horwath)، دیلویت و توش (Deloitte)، ارنست و یانگ (Ernst & Young)، گرنت تورنتون (Grant Thornton)، کی پی ام جی (KPMG)، مک گلدری (McGladrey) و پرایس واتر‌هوس کوپرز (PricewaterhouseCoopers). در زمان

منابع:

- Critical Perspectives on Accounting 25(3): 255-271.
7. Eilifsen, A. and Messier, W. F, 2015, Materiality Guidance of the Major Public Accounting Firms, Auditing: A Journal of Practice & Theory. Vol. 34, No. 2, p. 3-26.
 8. International Accounting Standards Board. (2018). The Conceptual Framework for Financial Reporting (Conceptual Framework). Retrieved from <http://www.ifrs.org>
 9. International Accounting Standards Board, 2017, Making Materiality Judgements, Practice Statement 2, Retrieved from <http://www.ifrs.org>.
 10. Kranacher, M. (2007), "Determining materiality: relativity and professional judgement", The CPA Journal, Vol. 77No. 8, p.80.
 11. Sutradher, Gouranga Kumar, 2012, Audit Materiality-It's Practices; Does it meet the expectations of Stakeholders?, available at: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2459852
 ۱. کمیته تجدیدنظر دستورالعمل حسابرسی، ۱۳۸۲، دستورالعمل حسابرسی (بخش‌های تجدیدنظر شده با نگرش به مدیریت خطر حسابرسی)، سازمان حسابرسی، نشریه ۱۵۰.
 ۲. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۳۹۷، استانداردهای حسابداری، سازمان حسابرسی.
 ۳. کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۷، استانداردهای حسابرسی، سازمان حسابرسی.
 4. Bernstein, L.A. (1967). The concept of materiality. Accounting Review 42(1): 86-95.
 5. Douglas, Regan, 2017, Quantitative materiality disclosure and the impact on investor decision making and perceptions of audit quality, Retrieved from: <https://ir.canterbury.ac.nz/bitstream/handle/10092/14671/Douglas%2C%20Regan%20Masters%20thesis.pdf?sequence=1>.
 6. Edgley, C. (2014). A genealogy of accounting materiality.

چالش‌های حسابرسی

رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه

حمید محمدی^۱ - لیلا لطفی^۲

صورت‌های مالی از اهمیت زیادی برخوردار است. استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره‌ی ۱۰ با عنوان «رویدادهای پس از تاریخ گزارشگری»^۱، به الزامات حسابداری و افشای معاملات و رویدادهایی می‌پردازد که بین تاریخ گزارشگری و تاریخ تصویب صورت‌های مالی رخ می‌دهد. در میان سایر موضوعات، این استاندارد تعیین می‌کند که آیا به دلیل رویدادهای رخ داده در این فاصله زمانی، صورت‌های مالی باید تعدیل شود یا فقط افشای اطلاعات در یادداشت‌های توضیحی کافی است. بر این اساس، رویدادهای پس از تاریخ گزارشگری در استاندارد به دو گروه رویدادهای تعدیلی و غیرتعدیلی طبقه‌بندی شده است. رویدادهای تعدیلی به رویدادهایی گفته می‌شود که پس از دوره‌ی گزارشگری رخ داده و شواهد بیش‌تری درباره شرایطی فراهم می‌کند که در پایان دوره گزارشگری وجود داشته است. از جمله رویدادی که بیانگر نامناسب بودن فرض تداوم فعالیت



که حسابرس در جست‌وجوی آن است، دقیقاً مشخص نیست (چونگ و همکاران، ۲۰۱۳). در این مقاله، براساس پژوهش‌های قبلی انجام شده، ملاحظات مربوط به گزارشگری رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه، مسئولیت‌های حسابرس و توصیه‌هایی مطرح شده است که در حسابرسی این رویدادها سودمند خواهد بود. در میان توصیه‌ها، مدل تصمیم‌گیری برگرفته از نتایج پژوهش هرذا و لاول^۲ (۲۰۱۴) معرفی شده است. استفاده از مدل‌های تصمیم‌گیری در حسابرسی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه، تا حد زیادی به کاهش جانبداری در قضاوت حسابرسان کمک می‌کند.

۲. ملاحظات مربوط به گزارشگری

مالی

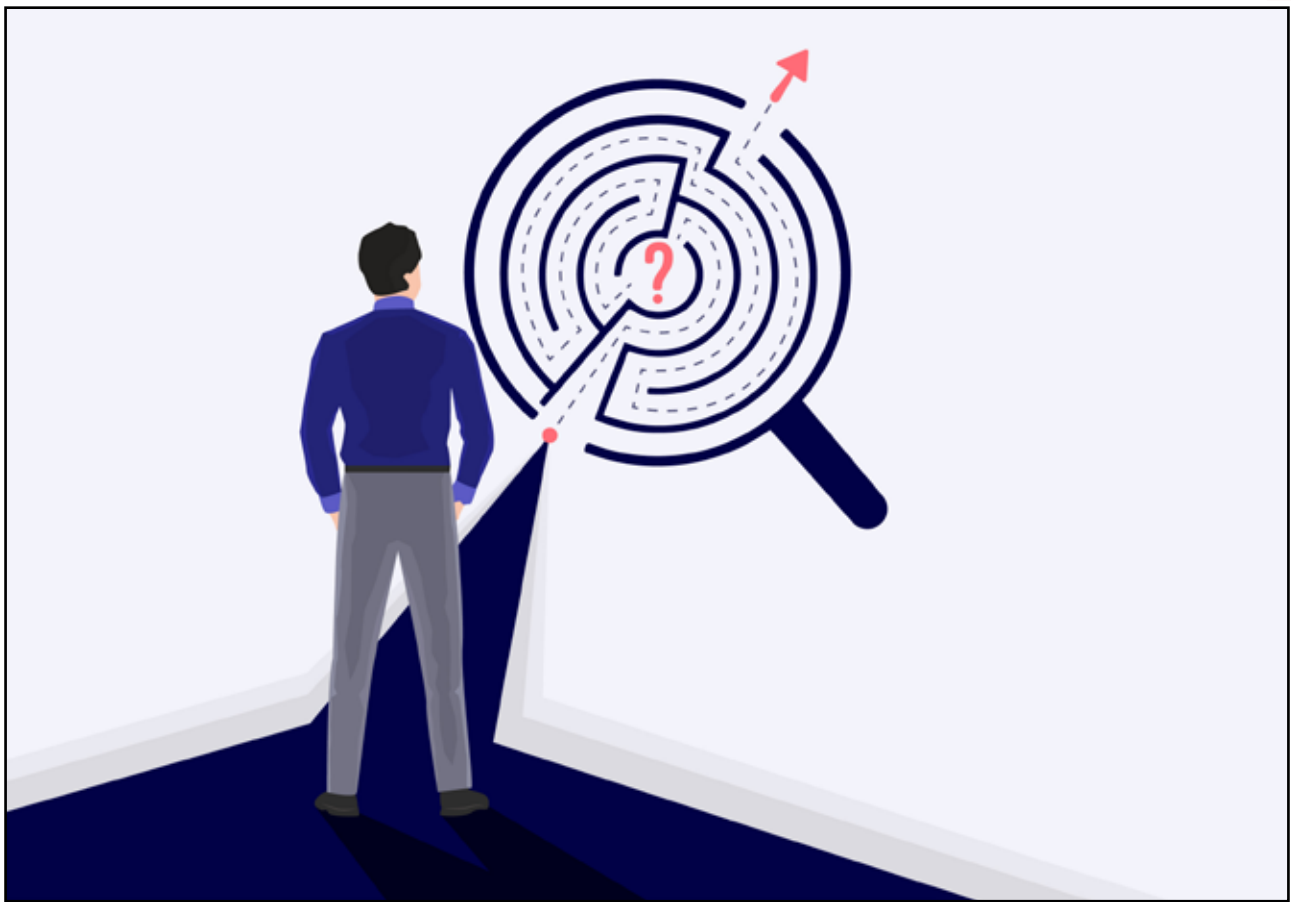
تقریباً همیشه، فرایند تهیه‌ی صورت‌های مالی تا مدتی بعد از پایان سال مالی طول می‌کشد. بنابراین، توجه به رویدادهای رخ داده بین تاریخ گزارشگری و تاریخ تصویب و انتشار

۱. مقدمه

رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه همواره یکی از حوزه‌های

سخت کار حسابرسان است. این موضوع را گزارش‌های هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام^۳ و مقررات کمیته‌ی بورس و اوراق بهادار^۴ تایید می‌کند (چونگ و همکاران^۵، ۲۰۱۳). براساس نتایج پژوهش جانورین و جفری^۶ (۲۰۰۷)، اگرچه حسابرسان روش‌هایی را اجرا می‌کنند که برای کشف رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه طراحی شده است، اما نتیجه‌ی اجرای این روش‌ها همواره موفقیت‌آمیز نیست. بر خلاف روش‌های حسابرسی درباره‌ی اقلامی مانند حساب‌های دریافتنی یا رسیدگی به معاملات نظیر فروش دارایی‌های ثابت، حسابرسی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه بسیار گسترده است و شامل جست‌وجوی نامحدود هر آنچه خواهد بود که از تاریخ ترازنامه تا تاریخ گزارشگری روی داده و چیزی





در رابطه با کل یا بخشی از عملیات شرکت است. رویدادهای غیرتعدیلی به رویدادهایی گفته می‌شود که پس از تاریخ دوره‌ی گزارشگری رخ داده و بیانگر شرایطی است که بعد از پایان دوره گزارشگری به وجود آمده است.

۳. مسئولیت‌های حسابرس

مسئولیت‌های حسابرس در رابطه با رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه شامل این موضوع است که حسابرس چگونه باید از به حساب گرفته شدن کلیه‌ی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه اطمینان حاصل کند و چگونه باید شواهد حسابرسی کافی و مناسب در رابطه با این موضوع کسب کند. ارتباط نزدیکی بین استانداردهای حسابداری و حسابرسی وجود دارد. بخش ۵۶۰ استانداردهای بین‌المللی حسابرسی^۹ مسئولیت حسابرس در رابطه با رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه را مشخص کرده

است. طبق استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه به رویدادهایی اطلاق می‌شود که بین تاریخ ترازنامه و تاریخ تصویب صورت‌های مالی و امضای گزارش حسابرسی رخ می‌دهند. بنابراین فاصله‌ی زمانی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه از لحاظ حسابرسی گسترده‌تر است.

هدف کلی طبق بخش ۵۶۰ استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، کسب اطمینان از این موضوع است که حسابرس، روش‌های حسابرسی طراحی شده برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب را اجرا کرده است تا از شناسایی، به حساب گرفته شدن و افشای مناسب همه‌ی رویدادها تا تاریخ گزارش حسابرسی، اطمینان معقول به دست آید. در بخش ۵۶۰ استانداردهای بین‌المللی حسابرسی همچنین رویدادهایی مورد توجه قرار گرفته است

که بین تاریخ ترازنامه و قبل از تاریخ انتشار صورت‌های مالی توسط حسابرس کشف می‌شوند. حسابرس ممکن است از حقایقی آگاه شود که تاثیر بااهمیتی بر صورت‌های مالی دارد و در این شرایط، حسابرس نیاز به اصلاح صورت‌های مالی را در نظر می‌گیرد. حسابرس باید با مدیریت درباره‌ی نحوه‌ی برخورد با رویدادهایی بحث کند که مستلزم اصلاح صورت‌های مالی است. در صورت نیاز به اصلاح صورت‌های مالی بعد از انتشار گزارش حسابرسی، حسابرس باید گزارش جدیدی نسبت به صورت‌های مالی اصلاح شده صادر نماید. اگر مدیریت از اصلاح صورت‌های مالی خودداری کند، حسابرس باید اقدامات لازم برای جلوگیری از اتکای اشخاص ثالث به گزارش حسابرس را انجام دهد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۱).

۴. روش‌های جستجو و کشف رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه

روش‌های مختلفی در استانداردهای حسابرسی برای جست‌وجو و کشف رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه توصیه شده است. برخی از این روش‌ها و میزان موفقیت آن‌ها در کشف رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه براساس نتایج پژوهش جانورین و جفری (۲۰۰۷) در جدول شماره (۱) ارائه شده است. همان‌طور که در جدول ۱ مشاهده می‌شود درصد موفقیت این روش‌ها نسبتاً پایین است. بیش‌ترین درصد موفقیت مربوط به آزمون‌های انقطاع زمانی و کم‌ترین آن متعلق به روش اخذ تاییدیه از مدیریت درباره‌ی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه است.

۵. عوامل موثر بر جست‌وجو و کشف رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه

براساس نتایج پژوهش جانورین و جفری (۲۰۰۷)، حسابرسان برای کسب شواهد مربوط به رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه علاوه بر عوامل مربوط به شواهد تاریخی، به عوامل دیگری

نیز توجه دارند. این عوامل شامل ویژگی‌های قضاوت اولیه‌ی حسابرسان در تاریخ ترازنامه، ویژگی‌های چالش‌برانگیز و عوامل محیطی است. این ویژگی‌ها و عوامل تشکیل‌دهنده‌ی آن و نحوه‌ی تاثیر آن‌ها بر جست‌وجو و کشف رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه در شکل شماره (۱) ارائه شده است.

ویژگی‌های قضاوت اولیه

ویژگی‌های قضاوت اولیه شامل نوع حساب، میزان شواهد پشتوانه و انتظارات قبلی، بر جست‌وجو و کشف رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه توسط حسابرسان تاثیرگذار است. حساب‌هایی که شامل معاملات عادی و پرتکرار هستند، حساب عادی و حساب‌های حاوی معاملات غیرعادی با دفعات تکرار کم، حساب غیرعادی تلقی می‌شوند. هوگاتسن و فوگارتی^{۱۰} (۱۹۹۱) نشان دادند حسابرسان با احتمال بیش‌تری در حساب‌های غیرعادی اشتباه‌ها را کشف می‌کنند. میزان شواهد پشتوانه‌ی موجود هنگام شکل‌گیری قضاوت اولیه‌ی حسابرسان

در تاریخ ترازنامه متغیر است (کستر و پینکس^{۱۱}، ۱۹۹۶). احتمال این‌که حسابرسان برای به‌دست آوردن اطلاعات اضافی جست‌وجو کنند به عواملی همچون کفایت شواهد موجود در زمان شکل‌گیری قضاوت اولیه بستگی دارد (هوگارت و اینهورن^{۱۲}، ۱۹۹۲).

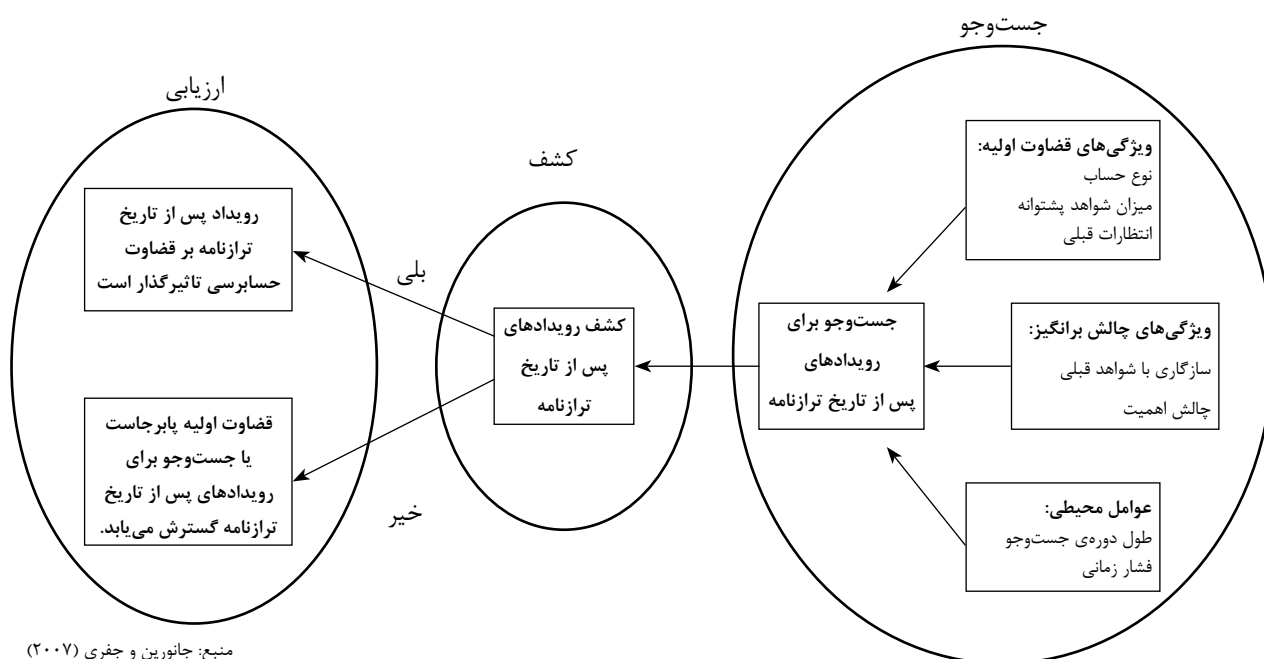
انتظارات یا شناخت قبلی به الزامات استانداردهای حسابرسان اشاره دارد که طی آن حسابرسان باید در زمانی نزدیک به پایان عملیات حسابرسی، روش‌های تحلیلی را که در دستیابی به صورت‌های مالی با شناخت وی از واحد تجاری کمک می‌کند، طراحی و اجرا کند (بخش ۵۲۰ استانداردهای حسابرسی، بند ۶). در صورتی که شواهد تاریخی گردآوری شده توسط حسابرسان با شناخت قبلی وی مطابقت نداشته باشد، حسابرسان اعتماد کم‌تری به قضاوت اولیه‌ی خود در تاریخ ترازنامه خواهد داشت (پینکس^{۱۳}، ۱۹۹۱). این عدم اعتماد می‌تواند دلیلی برای جست‌وجو به منظور شناسایی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه باشد.

جدول شماره (۱) - روش‌های حسابرسانی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه و درصد موفقیت آن‌ها

درصد موفقیت	روش‌های حسابرسانی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه
۵۱ درصد	• آزمون‌های انقطاع زمانی
۴۸ درصد	• بررسی داده‌های موجود برای کمک به ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها
۴۷ درصد	• بررسی صورت‌جلسات سهامداران، مدیران، و کمیته‌های هیأت‌مدیره
۴۵ درصد	• پرس و جو از مدیریت درباره بدهی‌ها یا تعهدات احتمالی عمده موجود در تاریخ ترازنامه
۴۴ درصد	• پرس و جو از واحد حقوقی درباره دعاوی حقوقی، ادعاها و ارزیابی انجام شده
۴۰ درصد	• پرس و جو از مدیریت درباره هر نوع تغییر عمده‌ای در سرمایه، بدهی بلندمدت یا سرمایه در گردش
۴۰ درصد	• پرس و جو از مدیریت درباره وضعیت فعلی اقلامی که بر مبنای شواهد اولیه در تاریخ ترازنامه به درستی در صورت‌های مالی ارائه شده بودند.
۳۸ درصد	• پرس و جو از مدیریت درباره هر نوع تعدیل غیرعادی بعد از تاریخ ترازنامه
۳۵ درصد	• مطالعه‌ی صورت‌های مالی میان دوره‌ای
۳۱ درصد	• اخذ تاییدیه از مدیران درباره‌ی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه

منبع: جانورین و جفری (۲۰۰۷)

شکل (۱) عوامل موثر بر روش‌های جست‌وجو و کشف رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه



منبع: جانورین و جفری (۲۰۰۷)

ویژگی‌های چالش برانگیز

رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه را می‌توان یک چالش برای شواهد موجود در تاریخ ترازنامه در نظر گرفت. ویژگی‌های چالش برانگیز شامل سازگاری با شواهد قبلی و اهمیت می‌تواند بر احتمال بازنگری در قضاوت‌های اولیه موثر باشد (هوگارت و اینهورن، ۱۹۹۲).

چالش سازگاری با شواهد قبلی به این موضوع اشاره دارد که تصمیم حسابرس درباره جست‌وجو برای رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه ممکن است تحت تاثیر ترکیب شواهد موجود در تاریخ ترازنامه باشد (یعنی شواهدی که برای شکل‌گیری قضاوت اولیه با در نظر گرفتن همه چالش‌های موجود در تاریخ ترازنامه به کار رفته است). پژوهش‌ها نشان داده است که حسابرسان در شرایط وجود مجموعه شواهد ناسازگار، در مقایسه با شواهد همسو، کمتر متقاعد می‌شوند. شواهد ناسازگار یعنی شواهدی که بخشی از آن قضاوت اولیه



را تایید و بخشی دیگر آن را رد می‌کند. شواهد همسو یعنی مجموعه شواهدی که همه آن، قضاوت اولیه را رد یا تایید می‌کند. (سیرواستاوا^{۱۴}، ۱۹۹۶)

چالش اهمیت به میزان تاثیرگذاری رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه مربوط می‌شود. رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه ممکن است بر یک حساب با اهمیت تاثیر بگذارد، به عنوان مثال، ورشکستگی یکی از مشتریان که بر حساب دریافتی تاثیرگذار است و یا کلیت صورت‌های مالی را تحت تاثیر قرار دهد. به عنوان مثال تامین مالی مجدد بخشی از بدهی‌های شرکت یا تسویه یک دعوی حقوقی عمده. رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه در سطح صورت‌های مالی از اهمیت بیش‌تری نسبت به رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه در سطح یک حساب برخوردار است (پترسون و اسمیت^{۱۵}، ۲۰۰۳). بنابراین انتظار می‌رود حسابرسان درباره رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه در سطح صورت‌های مالی، جست‌وجوی بیش‌تری انجام داده و موارد

بیش‌تری را کشف کنند.

عوامل محیطی

عوامل محیطی به‌ویژه تاکید بر گزارشگری مالی و حسابرسی به موقع، ممکن است بر بازنگری در قضاوت اولیه حسابرس از یک حساب تاثیرگذار باشد (هوگارت و اینهورن، ۱۹۹۲). برای مثال سازمان بورس اوراق بهادار آمریکا در سال ۲۰۰۲ زمان بین تاریخ ترازنامه و تاریخ گزارشگری را برای اهداف گزارشگری سالانه ۳۰ روز و برای گزارشگری میان دوره‌ای، ۱۰ روز کاهش داد. کاهش این زمان تاثیر مستقیمی بر طول دوره جست‌وجو برای رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه دارد و ممکن است فشار زمانی را برای حسابرسان بیش‌تر کند.

طول دوره جست‌وجو به فاصله بین تاریخ ترازنامه و تاریخ پایان اجرای عملیات حسابرسی گفته می‌شود. استانداردهای حسابرسی، اجرای روش‌هایی را برای اطمینان از وقوع یا عدم وقوع رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه،

گسترش مصاحبه‌ها

بهتر است حسابرس علاوه بر مدیر مالی و کارکنان حسابداری، از سایر کارکنان صاحب‌کار مانند افراد درگیر عملیات روزمره، درباره‌ی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه پرس‌وجو کند. موسسه‌های حسابرسی می‌توانند صریحاً در چک‌لیست‌های حسابرسی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه، پرس‌وجو از کارکنان صاحب‌کار را در سطح گسترده‌تری الزامی کنند.

کسب شناخت کافی از فعالیت صاحب‌کار

مدیریت موسسه حسابرسی بهتر است اطمینان حاصل کند که همه‌ی اعضای گروه حسابرسی، شناخت مناسبی از صنعت فعالیت صاحب‌کار دارند. زیرا این شناخت در شناسایی و ارزیابی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه موثر خواهد بود. شناخت کافی از فعالیت صاحب‌کار با تداوم حسابرسی سالانه آن صاحب‌کار بدست خواهد آمد. اما به دلیل الزامات قانونی، تغییر حسابرس و تغییر شریک مسئول کار، امکان تداوم حسابرسی یک صاحب‌کار همواره میسر نیست. موسسه‌های حسابرسی باید روش‌های دیگری از جمله صرف زمان در مرحله‌ی برنامه‌ریزی برای کسب شناخت از فعالیت‌های صاحب‌کار را در نظر بگیرند.

محدود کردن دوره‌ی زمانی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه

موسسه‌های حسابرسی می‌توانند از طریق کمک به انتشار به موقع صورت‌های مالی، دوره‌ی زمانی پس از تاریخ ترازنامه را محدود کنند. اگرچه دوره زمانی طولانی‌تر به شناسایی بهتر وضعیتی که در تاریخ ترازنامه وجود داشته است، کمک می‌کند، اما هم‌زمان ریسک حسابرس را در رابطه با عدم شناسایی رویدادهای پس از تاریخ



پژوهش‌هایی که انجام دادند، توصیه‌هایی را مطرح کردند که به اثربخشی بیش‌تر حسابرسی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه کمک می‌کند. این توصیه‌ها شامل یکپارچه‌سازی روش‌های حسابرسی، گسترش مصاحبه‌ها، کسب شناخت کافی از فعالیت صاحب‌کار، محدود کردن دوره‌ی زمانی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه، اختصاص زمان بیش‌تر در بودجه حسابرسی برای رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه و استفاده از مدل‌های تمصیح‌گیری است.

یکپارچه‌سازی روش‌های حسابرسی

بهتر است حسابرس در زمان اجرای عملیات حسابرسی نسبت به رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه هشیار باشد. یعنی روش‌های مربوط به حسابرسی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه در روش‌های حسابرسی شواهد تاریخی ترکیب شود. برای تشویق این موضوع، موسسه‌های حسابرسی می‌توانند روش‌های خاص برای جست‌وجو و کشف رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه را به برنامه‌های حسابرسی عادی اضافه کنند.

در تاریخی نزدیک به پایان عملیات حسابرسی الزامی می‌کنند. (جامعه حسابداران رسمی آمریکا^{۱۶}، ۲۰۰۴، بخش ۵۶۰ استانداردهای حسابرسی، بند ۱۲). بنابراین انتظار می‌رود با افزایش طول دوره جست‌وجو، حسابرسان با احتمال بیش‌تری برای شناسایی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه جست‌وجو و آن‌ها را کشف کنند.

فشار زمانی بر نحوه‌ی اجرا و زمانبندی روش‌های حسابرسی تاثیرگذار است (براون^{۱۷}، ۲۰۰۰). سطح فشار زمانی تحت تاثیر عواملی چون بودجه‌ی کل ساعات، ساعات واقعی استفاده شده تا تاریخ مورد نظر و تعداد روش‌های حسابرسی باقی‌مانده قرار دارد (لیبی و لوفت^{۱۸}، ۱۹۹۳). بدیهی است اگر حسابرسان زمان کافی داشته باشند، با احتمال بیش‌تری برای شناسایی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه جست‌وجو و آن را کشف خواهند کرد.

۶. توصیه‌هایی برای بهبود حسابرسی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه

هردا و لاوول (۲۰۱۸) براساس

ترازنامه بیش تر می کند.

اختصاص زمان بیش تر در بودجه حسابرسی برای رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه

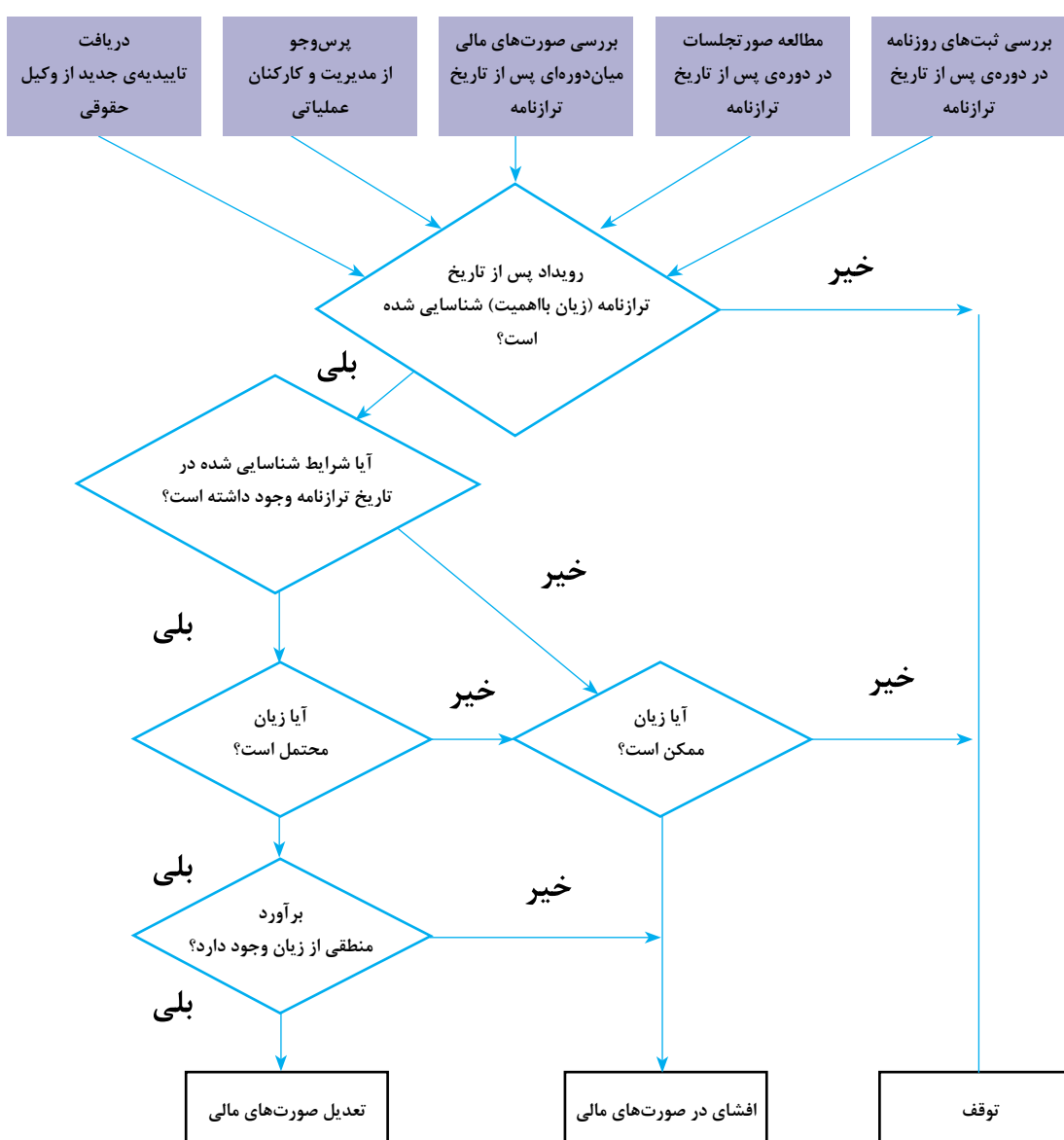
موسسه های حسابرسی بهتر است زمانی را در بودجه کار برای حوزه های مختلف با ریسک بیش تر اختصاص دهند تا در مرحله بررسی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه، بتوانند پیامدهای

این رویدادها را بهتر ارزیابی کنند. همچنین زمان بیش تری باید در مرحله نتیجه گیری و گزارشگری حسابرسی به رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه اختصاص داده شود. درست مانند جلسات طوفان فکری درباره ی تقلب که در ابتدای فرایند حسابرسی برگزار می شود، برگزاری جلسات بحث درباره رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه در مرحله ی نهایی حسابرسی سودمند

خواهد بود (هردا و لاول، ۲۰۱۸).

استفاده از مدل های تصمیم گیری برای جلوگیری از قضاوت های جانبدارانه به ویژه در خصوص حسابرسان کم تجربه، استفاده از مدل های تصمیم گیری توصیه شده است. نمونه ای از مدل تصمیم گیری درباره رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه (زیان بااهمیت) در شکل شماره ی (۲) ارائه شده است.

شکل (۲) - مدل تصمیم گیری درباره رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه



(منبع: هردا و لاول، ۲۰۱۴)

مبنای نتایج پژوهش‌های قبلی بیان شد که درصد موفقیت این روش‌ها در کشف رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه معمولاً زیاد نیست. سپس براساس نتایج پژوهش هردا و لاول (۲۰۱۴)، توصیه‌هایی برای بهبود حسابرسی این رویدادها مطرح شد. این توصیه‌ها شامل یکپارچه‌سازی روش‌های حسابرسی، گسترش مصاحبه‌ها، کسب شناخت کافی از فعالیت صاحب‌کار، محدود کردن دوره زمانی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه، اختصاص زمان بیش‌تر در بودجه حسابرسی برای رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه و استفاده از مدل‌های تصمیم‌گیری است. استفاده از مدل‌های تصمیم‌گیری به جلوگیری از قضاوت‌های جانبدارانه حسابرس کمک می‌کند. به‌طور کلی، می‌توان نتیجه گرفت، روش‌های حسابرسی توصیه شده در استانداردهای حسابرسی برای کشف رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه در حال حاضر اثربخشی لازم را ندارند و نیاز به انجام پژوهش بیش‌تر در این زمینه به منظور بهبود استانداردهای حسابرسی احساس می‌شود. ■



۷- خلاصه

از تاریخ ترازنامه، گسترده و بدون مرز است. در این مقاله پس از مروری بر الزامات گزارشگری طبق استانداردهای حسابداری و مسئولیت‌های حسابرس براساس استانداردهای حسابرسی، روش‌های جست‌وجو و کشف رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه و عوامل موثر بر این روش‌ها مطرح شد. همچنین بر

براساس گزارش‌های هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در نتیجه بررسی پرونده‌های حسابرسی، رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه یکی از حوزه‌هایی است که کاستی‌های زیادی در آن مشاهده می‌شود. زیرا دامنه‌ی جست‌وجو برای کشف رویدادهای پس

منابع:

- Houghton, C.W., and J.A. Fogarty. 1991. Inherent risk. Auditing: A Journal of Practice & Theory 10 (Spring): 21-1.
- Caster, P. and K.V. Pincus. 1996. An empirical test of Bentham's theory of the persuasiveness of evidence. Auditing: A Journal of Practice & Theory 15 (Supplement): 22-1.
- Hogarth, R., and H. Einhorn. 1992. Order effects in belief updating: The belief adjustment model. Cognitive Psychology 55-1 :24.
- Pincus, K.V. 1991. Audit judgment confidence. Behavioral Research in Accounting: 65-39.
- Srivastava, R.P. 1996. Discussion of an empirical test of Bentham's theory of the persuasiveness of evidence. Auditing: A Journal of Practice & Theory 15 (Supplement): 32-22.
- Patterson, E.R., and R. Smith. 2003. Materiality uncertainty and earnings misstatement. The Accounting Review 78 (July): 307-297.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 2004. AICPA Professional Standards. New York NY: AICPA
- Braun, R. 2000. The effect of time pressure on auditor attention to qualitative aspects of misstatements indicative of potential fraudulent financial reporting. Accounting, Organizations and Society 25 (April): 259-243.
- Libby, R., and J. Luft. 1993. Determinants of judgment performance in accounting settings: Ability, knowledge, motivation, and environment. Accounting, Organizations and Society 451-425 : (5) 18.

- فدراسیون بین‌المللی حسابداران (۲۰۱۱)، راهنمای به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابرسی در واحدهای کوچک و متوسط، ترجمه نظام‌الدین رحیمیان و حمید محمدی، ۱۳۹۴. تهران: انتشارات جامعه حسابداران رسمی ایران.
- Chung, Janne O. Y., Charles P. Cullinan, Michele Frank, James H. Long, Jennifer Mueller-Phillips, and Dennis M. O'Reilly (2013). The Auditor's Approach to Subsequent Events: Insights from the Academic Literature. AUDITING: A Journal of Practice & Theory: 2013, Vol. 32, No. Supplement 1, pp. 207-167.
- Janvrin Diane J. and Cynthia G. Jeffrey (2007) An Investigation of Auditor Perceptions about Subsequent Events and Factors That Influence This Audit Task. Accounting Horizons: September 2007, Vol. 21, No. 3, pp. 312-295.
- David N. Herda and James J. Lavelle (2014) Auditing Subsequent Events: Perspectives from the Field. Current Issues in Auditing: Fall 2014, Vol. 8, No. 2, pp. A-10A24.
- David N. Herda and James J. Lavelle (2016) Subsequent events audit tips. Journal of accountancy, January 2016, 1.
- International Accounting Standards Board (2011). IAS 10 Events after the Reporting Period. International Financial Reporting Standards: required for annual periods beginning on 1 January 2012. London: IFRS Foundation. ISBN 9781907877360.

تأثیر استرس

و فرسودگی شغلی حسابرسان بر کیفیت خدمات حسابرسی

فرشته پودینه^۱ - دکتر فتاح بهزادیان^۲

که انجام می‌دهند چه خواهد بود و یا این‌که رفتارهای غیر اصولی به طور خواسته یا ناخواسته انجام داده که بر کیفیت خدمات حسابرسی تأثیر منفی بگذارد (کورام وهمکاران^۳، ۱۹۹۷).

در این راستا باید مشخص شود که آیا استرس شغلی و فرسودگی شغلی حسابرسان موجب افزایش رفتارهای غیراصولی حسابرسان و در نهایت کاهش کیفیت حسابرسی می‌شوند یا خیر. در این راستا لزوم ارائه راهکار عملیاتی، همزمانی وظایف، حجم بالای وظایف، عدم وجود استراحت کافی، لزوم سرعت عمل در ارائه وظایف، لزوم انجام کار گروهی، لزوم توانمندی و صلاحیت حرفه‌ای، وجود انتظارات نامعقول از جانب صاحب‌کار، دریافت دستورات متناقض از جانب رده‌های ارشد، لزوم اثربخشی آزمون‌های محتوا بر اساس اهداف حسابرسی، عدم شناخت نحوه ارزیابی عملکرد حرفه‌ای، وجود انتظارات حرفه‌ای رده‌های ارشد از عوامل اساسی ایجادکننده استرس شغلی در حسابرسان به شمار می‌روند. از جمله عوامل مهم تأثیرگذار بر فرسودگی شغلی حسابرسان نیز می‌توان به از کار افتادگی شغلی، فرسایش عاطفی،

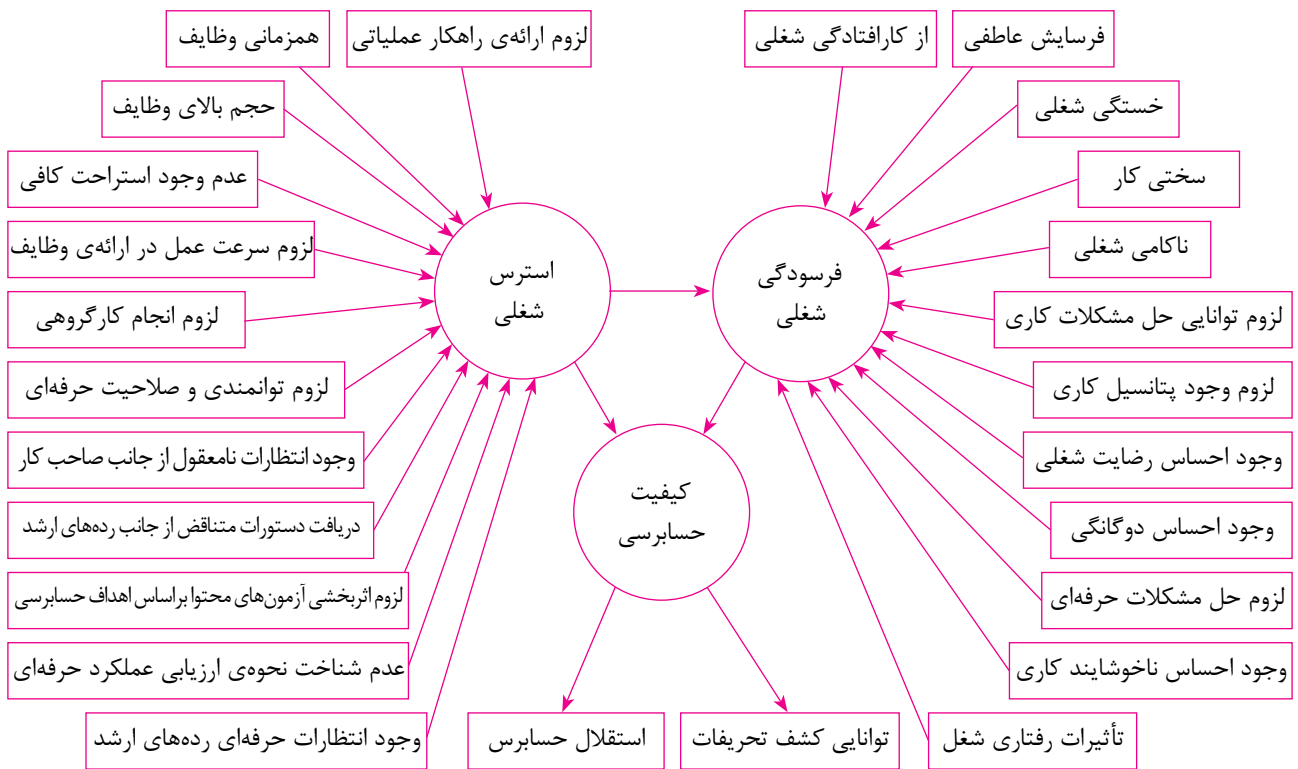


حسابرسی) است و به منظور تحلیل اطلاعات، با توجه به عدم امکان مشاهده و اندازه‌گیری مستقیم متغیرهای مستقل و وابسته و ارائه متغیرهای مشاهده‌پذیر به‌عنوان عوامل تأثیرگذار، از روش حداقل مربعات جزئی و نرم‌افزار اسمارت پی ال اس^۲ استفاده شده است. نتایج به‌دست آمده نشان می‌دهد که براساس عوامل مشاهده‌پذیر ارائه شده جهت استرس و فرسودگی شغلی، کیفیت خدمات ارائه شده توسط حسابرسان کاهش می‌یابد.

مقدمه

حسابرسی حرفه‌ای پر تنش است و محیط سخت آن موجب اثرگذاری منفی بر عملکرد شغلی فرد می‌شود. حسابرسان همواره در حرفه خود با تنش بسیاری روبه‌رو هستند، به ویژه این که زمان محدودی به منظور تکمیل کار دارند. زمانی که حسابرسان با فشارهای کاری متعدد روبه‌رو می‌شوند، مجبور به انتخاب بین رفتارهای اصولی و رفتارهای غیر اصولی می‌شوند. ممکن است آن‌ها اخلاقیات را در مورد کار خود در نظر بگیرند و در این راستا ارزیابی کنند که عواقب کار غلط و غیراصولی

در این مقاله عواملی بررسی می‌شود که از طریق ایجاد استرس و فرسودگی شغلی موجب کاهش کارایی و اثربخشی فعالیت عملیاتی حسابرسان و در نهایت موجب کاهش کیفیت خدمات حسابرسی ارائه شده توسط آنان می‌شود. عوامل تأثیرگذار مورد بررسی، عوامل مرتبط با روان‌سنجی شغلی است که از مهم‌ترین آن‌ها می‌توان به لزوم ارائه راهکار عملیاتی، همزمانی وظایف، لزوم انجام کار گروهی، عدم شناخت نحوه ارزیابی عملکرد حرفه‌ای در ایجاد استرس شغلی و خستگی شغلی، لزوم وجود پتانسیل کاری، وجود احساس رضایت شغلی، وجود احساس ناخوشایند شغلی در ایجاد فرسودگی شغلی و توانایی کشف تحریفات و استقلال حسابرس به‌عنوان مؤلفه‌های کیفیت حسابرسی اشاره کرد. جامعه‌ی آماری این پژوهش شامل کلیه حسابداران رسمی شاغل در حرفه‌ی حسابرسی مستقل در رده‌های مدیر و مدیر ارشد، سرپرست و سرپرست ارشد (در سازمان حسابرسی) و شریک، مدیر فنی، سرپرست و سرپرست ارشد حسابرسی (در مؤسسات خصوصی



نگاره یک - مدل مفهومی پژوهش

شغل و به منظور تعیین بازتاب کیفیت حسابرسی از دو عامل: توانایی کشف تحریفات و استقلال حسابرسی استفاده شده است (اسمیت و همکاران^۵، ۲۰۱۸).

مبانی نظری

با رشد رقابت در حرفه، مؤسسات حسابرسی ضرورت ارائه خدمات خود با کیفیت هر چه بهتر به بازار را بیش‌تر دریافته‌اند. برای رقابت بر پایه‌ای به غیر از حق‌الزحمه، مؤسسات حسابرسی به دنبال متفاوت کردن خدمت‌شان هستند. یکی از ابعاد که مؤسسات حسابرسی سعی دارند در آن زمینه خود را از سایر مؤسسات خدماتی متمایز کنند، کیفیت خدمات ارائه شده است. حسابرسان به طور معمول معیارهای مورد استفاده‌ی صاحب‌کاران در ارزیابی کیفیت حسابرسی را مدنظر قرار می‌دهند.

پالم روس^۶ (۱۹۸۸) کیفیت حسابرسی را بدین گونه تعریف کرده است: ایجاد



و روان‌شناسی طراحی شده است. به منظور بررسی و اندازه‌گیری اثر استرس شغلی از عوامل مشاهده‌پذیری چون: لزوم ارائه راهکار عملیاتی، همزمانی وظایف، حجم بالای وظایف، عدم وجود استراحت کافی، لزوم سرعت عمل در ارائه وظایف، لزوم انجام کار گروهی، لزوم توانمندی و صلاحیت حرفه‌ای، وجود انتظارات نامعقول از جانب صاحب‌کار، دریافت دستورات متناقض از جانب رده‌های ارشد، لزوم اثربخشی آزمون‌های محتوا بر اساس اهداف حسابرسی، عدم شناخت نحوه ارزیابی عملکرد حرفه‌ای، وجود انتظارات حرفه‌ای رده‌های ارشد و به منظور تعیین اثر استرس شغلی از عوامل: از کار افتادگی شغلی، فرسایش عاطفی، خستگی شغلی، سختی کار، ناکامی شغلی، لزوم توانایی حل مشکلات کاری، لزوم وجود پتانسیل کاری، وجود احساس رضایت شغلی، وجود احساس دوگانگی شخصیت حرفه‌ای، لزوم حل مشکلات حرفه‌ای صاحب‌کار، وجود احساس ناخوشایند شغلی، تأثیرات رفتاری

خستگی شغلی، سختی کار، ناکامی شغلی، لزوم توانایی حل مشکلات کاری، لزوم وجود پتانسیل کاری، وجود احساس رضایت شغلی، وجود احساس دوگانگی شخصیت حرفه‌ای، لزوم حل مشکلات حرفه‌ای صاحب‌کار، وجود احساس ناخوشایند شغلی، تأثیرات رفتاری شغل اشاره کرد. موارد ذکر شده موجب از دست دادن انرژی و نشاط در کار می‌شوند و شخصی که دچار فرسودگی شغلی می‌شود از خود احساس کسالت نسبت به انجام وظایف شغلی بروز می‌دهد که علت آن فشار شغلی دایمی است.

با توجه به مطالب ذکر شده در بالا هدف پژوهش پیش رو بررسی تأثیر استرس شغلی و فرسودگی شغلی حسابرسان بر کیفیت خدمات حسابرسی می‌باشد. در این راستا از مدل مفهومی مطابق نگاره‌ی یک استفاده می‌شود.

این مدل بر اساس تحقیقات صورت گرفته در زمینه حسابرسی، رفتار سازمانی

سهم هر یک از ویژگی‌های فردی شاغل، شرایط کار و تأثیر متقابل آن‌ها را در پدید آمدن استرس شغلی بررسی کرد (بیر و نیومن^{۱۱}، ۱۹۸۷).

فرسودگی شغلی با فشارهای روانی ارتباط مستقیمی دارد. فشارهای روانی وقتی رخ می‌دهد که عدم تعادل بین مطالبات و خواسته‌های محیطی با توانایی فرد برای پاسخ دادن به آن‌ها وجود داشته باشد هر چه مطالبات و خواسته‌های محیطی افزایش یابد و توانایی فرد برای پاسخ دادن به آن‌ها کاهش یابد فشار روانی ایجاد می‌شود که باعث تجربه‌ی منفی در فرد و فرسودگی شغلی می‌گردد. در واقع فرسودگی شغلی در اثر فشار مداوم روانی پدید می‌آید (احمدی^{۱۳۸۱}). فرسودگی شغلی موجب تباهی در کیفیت خدماتی می‌شود که کارکنان ارائه می‌کنند (ساعتچی^{۱۳۸۲}). در تعریف فرسودگی شغلی می‌توان گفت: فرسودگی شغلی نشانگان فروپاشی عاطفی بعد از سال‌ها درگیری و اشتغال به کار است. این پژوهش با ارائه‌ی یک مدل مفهومی در خصوص عوامل مؤثر بر استرس و فرسودگی شغلی که مبتنی بر مبانی نظری پژوهش‌های پیشین است به بررسی تأثیر این عوامل بر کیفیت خدمات حسابرسی می‌پردازد.



حسابرسی، به جای این که یک‌جا بررسی شود، باید برای هر کار حسابرسی جداگانه بررسی شود.

استرس شغلی را می‌توان روی هم جمع شدن عوامل استرس‌زای شغلی دانست که بیش‌تر افراد نسبت به استرس‌زا بودن آن اتفاق نظر دارند (اسمیت^{۱۰}، ۱۹۹۹). به بیان دیگر استرس شغلی، استرسی است که فرد در شغل خود دستخوش آن می‌شود در این تعریف چند نکته نهفته است: شخص شاغل تا چه اندازه از تجربه برخوردار است (کارآزموده است یا تازه کار) میزان قدرت و ضعف او در مقابله با شرایط موجود چقدر است و چه نوع شخصیتی از خود در محیط کار نشان می‌دهد. استرس شغلی چنین است: کنش متقابل بین شرایط کار و ویژگی‌های فردی شاغل به گونه‌ای است که شرایط محیط کار (و در نتیجه فشارهای مرتبط با آن) بیش از آن است که فرد بتواند از عهده‌ی آن‌ها برآید. این تعریف به بافت روابط فرد با محیط نظر دارد و این امکان را فراهم می‌کند تا بتوان

اطمینان از صورت‌های مالی، کیفیت حسابرسی است و احتمال آن که صورت‌های مالی هیچگونه تحریف بااهمیتی نداشته باشد. این تعریف بر نتیجه‌ی حسابرسی تأکید دارد؛ زیرا قابلیت اتکا به صورت‌های مالی تا قبل از انجام حسابرسی قابل تعیین نیست؛ بنابراین کیفیت واقعی حسابرسی غیرقابل مشاهده است و نمی‌تواند ارزیابی شود مگر تا وقتی که حسابرسی به نتیجه برسد (حساس یگانه و آذین فر، ۱۳۸۹). تیمن و ترومن^۷ (۱۹۸۶) نیز معتقدند که از آن‌جا که کیفیت واقعی حسابرسی قبل از انجام حسابرسی و یا در حین حسابرسی قابلیت مشاهده ندارند، نیاز به متغیرهایی است تا بر اساس آن بتوان کیفیت واقعی حسابرسی را ارزیابی کرد. دیوید سون و نیو^۸ (۱۹۹۳) تعریف کیفیت حسابرسی را توانایی حسابرس در کشف و گزارش انحرافات بااهمیت و همچنین کشف دست‌کاری انجام شده در سود خالص میدانند؛ اما لام و چنگ^۹ (۱۹۹۴) اعتقاد دارند کیفیت خدمات



پیشینه‌ی پژوهش

اسمیت و همکاران^{۱۲} (۲۰۱۸) در پژوهشی تحت عنوان «ارزیابی عوامل برانگیختن استرس و فرسودگی شغلی به‌عنوان متغیرهای ایجادکننده‌ی استرس نقش در بازار کار حسابداری» به این نتیجه رسیدند که ارتباط بین عوامل ایجادکننده‌ی استرس و مؤلفه‌های فردی فرسودگی شغلی بر میزان رضایت شغلی افراد و عملکرد کاری حسابرسان تأثیرگذار است.

کریمی (۱۳۹۶) در مطالعه‌ی خود تأثیر استرس شغلی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی را مورد بررسی قرار

داده و به این نتیجه رسید که استرس شغلی، نوعی اختلال مزمن روانی است که در اثر شرایط سخت شغلی به وجود می‌آید و روی عملکرد فردی و سلامت جسمی و ذهنی افراد تأثیر می‌گذارد. علیرغم این نظر که استرس‌های مفید نیز وجود دارد و مقداری از فشارهای عصبی برای ایجاد تحرک و تلاش در انسان ضروری است، زمانی که بحث استرس مطرح می‌شود بیش‌تر به عوارض و ضایعات آن توجه می‌شود. به هر حال استرس اثرات فراوانی بر عملکرد و فعالیت‌های اعضای سازمان دارد. مدیران، کارکنان و ارباب رجوع سازمان تحت تأثیر فشارهای عصبی دچار حالات روانی خاص می‌شوند و دست به اعمالی می‌زنند که مستقیماً در بازدهی و کیفیت فعالیت سازمان منعکس می‌گردد. سالم پورنیا (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی تأثیر ویژگی‌های مؤسسه‌ی حسابرسی و حسابرسان بر میانجگری استرس شغلی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی پرداخت و بیان کرد که استرس شغلی به‌عنوان یک آنفلوانزای شغلی در این دوره از اقتصاد دانش‌محور تبدیل شده است و با توجه به رقابت در بازار، حرفه‌های مختلف از جمله وکلا، پزشکان، مدیران و از جمله حسابرسان با درجه‌ای از استرس شغلی روبرو هستند. شغل حسابرسی به‌طور معمول با حجم بالای کاری، ضرب‌الاجل‌های زیاد و فشار زمانی بیش‌از حد توصیف می‌شود. افزون بر این، حسابرسان، به دلیل تضاد منافی که ممکن است در انجام حسابرسی‌هایشان وجود داشته باشد و نیز قرار گرفتن در بین (مدیریت، و سرمایه‌گذاران و یا سایر اشخاص ذی‌نفع) به‌عنوان مسئول تهیه‌ی صورت‌های مالی و نتایج حاصل از عملیات شرکت به‌عنوان استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی برای تصمیم‌گیری و رسیدن به هدف‌های شخصی مدنظر، همواره به نحوی نقش واسطه یا رابط را ایفا

می‌کنند و بیش‌تر در معرض استرس کاری قرار می‌گیرند.

خلیفه سلطانی و برابری (۱۳۹۴) علل و پیامدهای استرس نقش حسابرسان را مورد بررسی قرار داده و به این نتیجه رسیدند که اگر افراد سرپرست خود را فردی لایق احترام و اعتماد بدانند، استرس نقش آن‌ها کاهش خواهد یافت.

فرضیه‌های پژوهش

۱- استرس شغلی حسابرسان بر میزان فرسودگی شغلی حسابرسان تأثیرگذار است.

۲- استرس شغلی حسابرسان بر کیفیت خدمات حسابرسی ارائه شده توسط حسابرسان تأثیرگذار است.

۳- فرسودگی شغلی حسابرسان بر کیفیت خدمات حسابرسی ارائه شده توسط حسابرسان تأثیرگذار است.

متغیرهای پژوهش

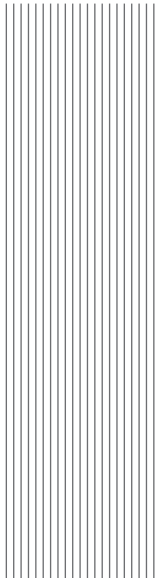
متغیرهای این پژوهش شامل دو متغیر وابسته و دو متغیر مستقل است که در ادامه به توصیف آن‌ها پرداخته می‌شود. متغیرهای مستقل برون‌زای مکتون شامل استرس شغلی و فرسودگی شغلی است. جهت مشاهده و اندازه‌گیری متغیر استرس شغلی، متغیرهای مشاهده‌پذیر شامل: لزوم ارائه‌ی راهکار عملیاتی، همزمانی وظایف، حجم بالای وظایف، عدم وجود استراحت کافی، لزوم سرعت عمل در ارائه وظایف، لزوم انجام کارگروهی، لزوم توانمندی و صلاحیت حرفه‌ای، وجود انتظارات نامعقول از جانب صاحب‌کار، دریافت دستورات متناقض از جانب رده‌های ارشد، لزوم اثربخشی آزمون‌های محتوا بر اساس اهداف حسابرسی، عدم شناخت نحوه‌ی ارزیابی عملکرد حرفه‌ای، وجود انتظارات حرفه‌ای رده‌های ارشد و جهت مشاهده و اندازه‌گیری متغیر استرس شغلی، متغیرهای مشاهده‌پذیر شامل: از کار افتادگی شغلی، فرسایش عاطفی،

خستگی شغلی، سختی کار، ناکامی شغلی، لزوم توانایی حل مشکلات کاری، لزوم وجود پتانسیل کاری، وجود احساس رضایت شغلی، وجود احساس دوگانگی شخصیت حرفه‌ای، لزوم حل مشکلات حرفه‌ای صاحب‌کار، وجود احساس ناخوشایند شغلی، تأثیرات رفتاری شغل ارائه شده است. همچنین متغیر وابسته و مکتون کیفیت حسابرسی بازتاب عوامل قابل مشاهده و اندازه‌گیری: توانایی کشف تحریفات و استقلال حسابرسان است.

روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، تحقیق کاربردی است و از نظر شیوه گردآوری و تحلیل اطلاعات، توصیفی - پیمایشی است. این پژوهش توصیفی است چرا که به توصیف وضعیت متغیرها و نیز روابط میان آن‌ها می‌پردازد. از نوع پیمایشی است، زیرا که با استفاده از ابزار پرسشنامه به تحلیل نظرات پاسخ‌دهندگان (نمونه مورد مطالعه) که به پرسش‌هایی در مورد موضوع مورد مطالعه و ابعاد تحقیق (متغیرهای و سؤال‌های مربوط)، پاسخ داده‌اند، می‌پردازد.

در این پژوهش به منظور بررسی تأثیر متغیرهای مستقل بر وابسته، از مدل سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی استفاده گردید. در این راستا پس از طراحی و ترسیم مدل عمومی معادلات ساختاری شامل دو مدل اندازه‌گیری ترکیبی X جهت نمایش ارتباط بین متغیرهای مستقل پنهان دوگانه مزبور با متغیرهای مشاهده‌پذیر درون‌زا و یک مدل اندازه‌گیری انعکاسی Y جهت متغیر پنهان کیفیت حسابرسی با متغیرهای برون‌زای کشف تحریفات عمده و گزارش آنان، یک معادله ساختاری جهت نمایش ارتباط بین متغیرهای مستقل پنهان برون‌زای دوگانه با متغیر پنهان درون‌زای کیفیت حسابرسی طراحی گردید.



جدول ۱- آزمون همخطی چندگانه مدل‌های ترکیبی

متغیر	VIF	متغیر	VIF
وجود انتظارات نامعقول صاحب‌کار	۱/۳۹۰	وجود احساس ناخوشایند شغلی	۱/۷۴۹
لزوم حل مشکلات حرفه‌ای صاحب‌کار	۱/۶۵۸	لزوم ارائه‌ی راهکار عملیاتی	۳/۷۵۰
دریافت دستورات متناقض از جانب رده‌های ارشد	۱/۹۲۹	عدم شناخت نحوه‌ی ارزیابی عملکرد حرفه‌ای	۲/۷۰۲
وجود احساس دوگانگی شخصیت حرفه‌ای	۱/۲۱۶	از کارافتادگی شغلی	۱/۴۵۴
وجود احساس رضایت شغلی	۲/۱۱۲	عدم وجود استراحت کافی	۱/۵۱۴
سختی کار	۱/۷۴۰	وجود انتظارات حرفه‌ای رده‌های ارشد	۲/۳۷۳
لزوم سرعت عمل در ارائه وظایف	۴/۶۱۹	تأثیرات رفتاری شغل	۱/۴۲۹
فرسایش عاطفی	۱/۵۹۳	لزوم اثربخشی آزمون‌های محتوا بر اساس اهداف حسابرسی	۲/۵۷۵
ناکامی شغلی	۱/۵۷۰	لزوم توانایی حل مشکلات کاری	۱/۵۱۱
همزمانی وظایف	۱/۲۹۰	لزوم توانمندی و صلاحیت حرفه‌ای	۱/۳۳۴
لزوم وجود پتانسیل کاری	۱/۹۵۵	حجم بالای وظایف	۱/۴۷۸
لزوم انجام کار گروهی	۲/۳۶۲	خستگی شغلی	۱/۷۴۵

فرضیه‌های تحقیق از مقدار احتمال حاصل از برازش مدل در حالت معناداری پارامترها استفاده می‌گردد. از آن جا که سطح اطمینان مورد نظر ۹۵ درصد می‌باشد. لذا عدد معناداری در سطح ۹۵ درصد برابر ۱/۹۶ گردیده، لذا اعدادی که در بازه (۱/۹۶، -۱) قرار گیرند در ناحیه رد واقع شده و اعدادی که خارج از این بازه قرار گیرند مورد پذیرش واقع می‌شوند.

یافته‌های پژوهش

در این تحقیق به منظور بررسی روایی ظاهری از نظر خبرگان دانشگاهی (اساتید راهنما و مشاور) و خبرگان سازمانی (متخصصین و خبرگان در مؤسسات حسابرسی) استفاده شد. همچنین در تحقیق حاضر به منظور تعیین روایی سازه، از تحلیل عاملی استفاده شده است. تحلیل عاملی می‌تواند به دو صورت اکتشافی و تأییدی انجام شود. تحلیل عاملی اکتشافی برای تحقیق حاضر توسط نرم‌افزار اس پی اس انجام شد. همچنین تشریح نتایج تحلیل عاملی تأییدی انجام شده توسط نرم‌افزار اسمارت پی ال اس صورت گرفته است.



و جلب مشارکت حسابرسان مستقل (بخش اول)، اطلاعات جمعیت شناختی (بخش دوم)، اصطلاحات و واژگان تخصصی به کار رفته در سؤالات پرسشنامه (بخش سوم)، راهنمای پاسخ‌گویی به سؤالات مطروحه در پرسشنامه (بخش چهارم) و سؤالات تخصصی پرسشنامه در بخش پنجم که جهت سنجش نظر افراد پاسخگو در خصوص میزان تأثیر کیفیت حسابرسی از نظر میزان کشف تحریفات با اهمیت و یا تأثیر بر استقلال حسابرسی طراحی شده است. جهت ارزیابی هر یک از عوامل مذکور، یک پرسش مطرح گردیده و از طیف درجه بندی لیکرت که از امتیاز یک تا پنج درجه بندی شده استفاده گردیده است؛ به گونه‌ای که امتیاز یک برای تأثیر بسیار کم، امتیاز دو برای تأثیر کم، امتیاز سه برای تأثیر متوسط، امتیاز چهار برای تأثیر زیاد و امتیاز پنج برای تأثیر بسیار زیاد در نظر گرفته شده است.

روش تحلیل داده‌ها

در این تحقیق از مدل‌یابی معادلات ساختاری و روش حداقل مربعات جزئی جهت آزمون فرضیه‌ها و برازندگی مدل استفاده شده است. جهت آزمون

جامعه‌ی آماری و روش نمونه‌گیری

جامعه‌ی آماری این پژوهش شامل کلیه‌ی حسابداران رسمی شاغل در حرفه‌ی حسابرسی مستقل در رده‌های مدیر و مدیر ارشد، سرپرست و سرپرست ارشد (در سازمان حسابرسی) و شریک، مدیر فنی، سرپرست و سرپرست ارشد حسابرسی (در مؤسسات خصوصی حسابرسی) می‌باشد. انتخاب رده‌های سازمانی مذکور به این دلیل می‌باشد که اعضای جامعه‌ی حسابداران رسمی عمدتاً از رده‌های سازمانی یادشده بوده و این افراد دارای تجربه و تخصص فنی بیش‌تری نسبت به سایر رده‌های سازمانی جهت پاسخ‌گویی به سؤالات پرسشنامه می‌باشند. روش نمونه‌گیری جهت جامعه‌ی آماری حسابرسان در این پژوهش روش نمونه‌گیری تصادفی است. با استفاده از روش‌های آماری موجود جهت تعیین اندازه نمونه، حجم مناسبی از نمونه انتخاب شده است. براساس محاسبات، حجم نمونه‌ی انتخابی تحقیق ۳۰۲ عدد تعیین شد.

روش گردآوری داده‌ها

روش گردآوری داده‌ها پرسشنامه است. پرسشنامه تحقیق از پنج بخش مجزا شامل: اطمینان بخشی نسبی

نتایج آزمون روایی مدل‌های اندازه‌گیری ترکیبی

تنها معیار آزمون مدل اندازه‌گیری ترکیبی، سنجش روایی این نوع مدل‌ها می‌باشد. بدین منظور از دو آزمون همخطی چندگانه (VIF) و معناداری وزن‌ها استفاده گردیده که نتایج خروجی نرم‌افزار به شرح جداول یک و دو است.

نتیجه‌گیری

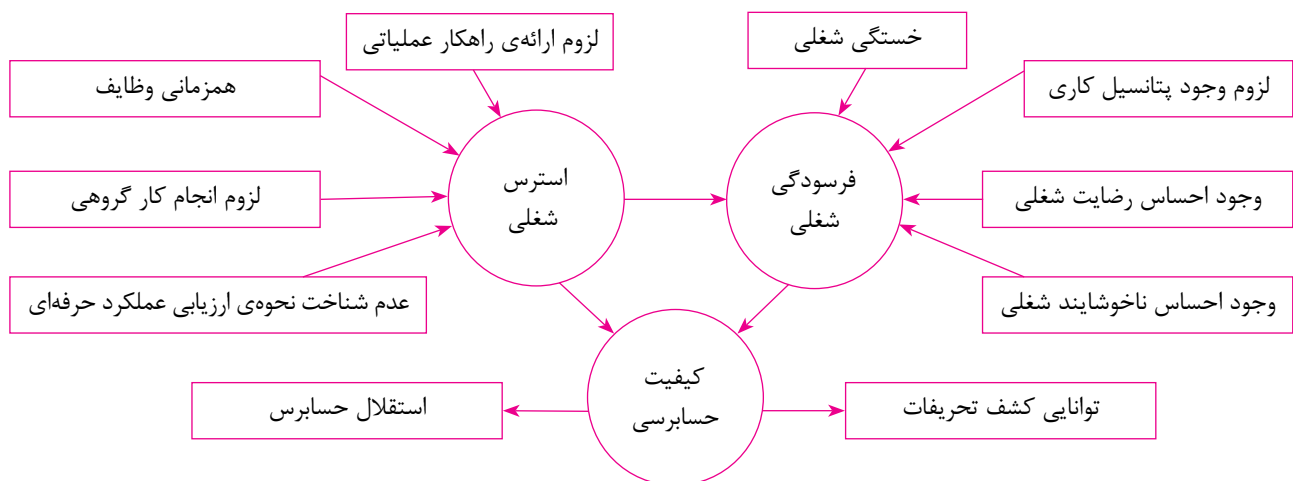
این پژوهش دارای سه فرضیه اصلی بوده است. در فرضیه اول تأثیر استرس شغلی بر فرسودگی شغلی و در فرضیات دوم و سوم عوامل مؤثر بر

کیفیت حسابرسی شامل استرس شغلی و فرسودگی شغلی بیان شده است. ویژگی‌های افراد حرفه‌ای غیر از نقش آنان در فرایند حسابرسی، شامل رتبه‌بندی حرفه‌ای افراد، مدرک تحصیلی و تجربه‌ی آنان نیز مورد بررسی قرار گرفت. پس از آزمون روایی و پایایی مدل‌های اندازه‌گیری انعکاسی و ترکیبی و آزمون کلی این مدل‌ها و آزمون کیفیت مدل ساختاری جهت فرضیه‌های اول تا سوم پژوهش، مشخص شد که فرض صفر در آزمون هر سه فرضیه مذکور که بیانگر نقیض ادعاست رد می‌شود و نمای‌گر آن بود که کلیه فرضیه‌های اول تا سوم

پژوهش مورد تأیید شده است. بررسی اثرات کل متغیرهای مستقل برون‌زا (استرس شغلی و فرسودگی شغلی) بر متغیر وابسته درون‌زای مدل (کیفیت حسابرسی) نشان داد که متغیر مستقل استرس شغلی با ضریب اثر مستقیم ۰/۴۱۵-، ۰/۲۴۴- اثر غیر مستقیم و متغیر افسردگی شغلی ۰/۲۹۸- در مجموع توانسته‌اند ۰/۹۵ درصد از تغییرات کل متغیر کیفیت حسابرسی را تبیین نمایند. ویژگی‌های تأیید شده‌ی زمینه‌ی استرس و فرسودگی بیانگر آن است که لزوم ارائه‌ی راهکار عملیاتی، همزمانی وظایف، حجم بالای وظایف، عدم وجود استراحت

جدول ۲- نتایج آزمون معناداری وزن‌ها مدل‌های ترکیبی

متغیر	بارعاملی (O)	میانگین (M)	انحراف معیار (STDEV)	آماره t	احتمال (Pvalues)
وجود احساسات ناخوشایند شغلی	۰/۲۳۳	۰/۲۰۶	۰/۱۱۲	۲/۰۸۰	۰/۰۳۸
لزوم ارائه‌ی راهکار عملیاتی	۰/۴۰۴	۰/۴۱۶	۰/۱۹۶	۲/۰۶۱	۰/۰۴۰
عدم شناخت نحوه‌ی ارزیابی عملکرد حرفه‌ای	۰/۳۰۸	۰/۲۸۹	۰/۱۳۳	۲/۳۱۸	۰/۰۲۱
از کار افتادگی شغلی	-۰/۰۱۴	-۰/۰۲۵	۰/۱۲۸	۰/۱۱۱	۰/۹۱۲
عدم وجود استراحت کافی	۰/۰۷۲	۰/۰۶۷	۰/۱۳۱	۰/۵۴۶	۰/۵۸۵
وجود انتظارات حرفه‌ای رده‌های ارشد	۰/۰۵۲	۰/۰۶۰	۰/۱۱۲	۰/۴۶۲	۰/۶۴۴
لزوم اثربخشی آزمون‌های محتوا بر اساس اهداف حسابرسی	۰/۱۲۹	۰/۱۱۳	۰/۱۶۹	۰/۷۶۲	۰/۴۴۶
تأثیرات رفتاری شغل	۰/۱۵۴	۰/۱۴۴	۰/۰۹۶	۱/۶۰۱	۰/۱۱۰
لزوم توانایی حل مشکلات کاری	۰/۱۸۱	۰/۱۶۸	۰/۱۰۵	۱/۷۲۲	۰/۰۸۶
لزوم توانمندی و صلاحیت حرفه‌ای	-۰/۰۰۸	-۰/۰۲۷	۰/۰۸۵	۰/۰۹۴	۰/۹۲۵
حجم بالای وظایف	۰/۰۸۰	۰/۰۷۴	۰/۰۹۳	۰/۸۵۸	۰/۳۹۱
خستگی شغلی	-۰/۲۲۵	-۰/۲۱۷	۰/۱۱۵	۱/۹۵۷	۰/۰۵۱
وجود انتظارات نامعقول صاحب‌کار	۰/۱۶۹	۰/۱۷۰	۰/۱۰۰	۱/۶۹۵	۰/۰۹۱
لزوم حل مشکلات حرفه‌ای صاحب‌کار	۰/۰۸۹	۰/۱۰۶	۰/۱۰۳	۰/۸۵۷	۰/۳۹۲
دریافت دستورات متناقض از جانب رده‌های ارشد	۰/۱۶۰	۰/۱۵۸	۰/۱۱۵	۱/۳۸۹	۰/۱۶۵
وجود احساس دوگانگی شخصیت حرفه‌ای	۰/۱۱۷	۰/۱۲۲	۰/۱۰۰	۱/۱۶۹	۰/۲۴۳
وجود احساس رضایت شغلی	۰/۳۲۶	۰/۳۱۹	۰/۱۲۹	۲/۵۱۷	۰/۰۱۲
سختی کار	۰/۰۹۱	۰/۱۰۳	۰/۰۹۹	۰/۹۲۰	۰/۳۵۸
لزوم سرعت در ارائه‌ی وظایف	-۰/۲۳۳	-۰/۲۳۱	۰/۱۶۳	۱/۴۲۶	۰/۱۵۴
فرسایش عاطفی	۰/۰۲۷	۰/۰۰۰	۰/۱۰۱	۰/۲۷۰	۰/۷۸۷
ناکامی شغلی	۰/۱۴۴	۰/۱۳۳	۰/۱۱۱	۱/۲۹۵	۰/۱۹۶
همزمانی وظایف	-۰/۱۷۳	-۰/۱۷۵	۰/۰۸۸	۱/۹۶۵	۰/۰۵۰
لزوم وجود پتانسیل کاری	۰/۲۸۱	۰/۲۷۶	۰/۱۲۷	۲/۲۱۵	۰/۰۲۷
لزوم انجام کار گروهی	۰/۳۱۷	۰/۲۹۷	۰/۱۴۶	۲/۱۷۷	۰/۰۳۰



نگاره ۲- مدل مفهومی پیشنهادی در خصوص عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی

- عوامل بسیار زیادی از جمله احساس کنترل، آهنگ کار، نوبت کاری، آزادی عمل، دانش و مهارت و روابط کاری موجب ایجاد استرس شغلی در افراد می‌شوند که می‌توان آن‌ها را به‌عنوان ویژگی‌های استرس شغلی مورد آزمون قرار داد. بنابراین بررسی تأثیر این ویژگی‌ها در ایجاد استرس شغلی موضوعی است که تحقیقات آتی می‌توانند اثر آن را بر کیفیت خدمات حسابرسی، مورد تجزیه و تحلیل قرار دهند.

- سبک رهبری سرپرستان و وضعیت تاهل افراد از دیگر عوامل ایجادکننده‌ی فرسودگی شغلی به شمار می‌رود که در این پژوهش مورد آزمون قرار نگرفته‌اند و تحقیقات آتی می‌تواند اثر آن‌ها را بر کیفیت حسابرسی مورد تجزیه و تحلیل و آزمون قرار داد.

همچنین از جمله مشکلات عمده‌ی این پژوهش، عدم امکان تفسیر حرفه‌ای اظهارنظر پاسخ دهندگان به دلیل استفاده از سؤالات بسته در راستای ارائه‌ی قضاوت‌های حرفه‌ای در حوزه عملیاتی کیفیت حسابرسی است.

وجود محیط تنش‌زای کاری در فرایند حسابرسی یکی از عوامل تأثیرگذار ایجاد استرس در حسابرسان به شمار می‌رود که فشارهایی از جمله فشار بودجه‌ی زمانی، فشار حق‌الزحمه، فشار تاخیر در



برای حسابرسان به همراه داشته و از طرف دیگر موجب ایجاد عدم امنیت خاطر و عدم اطمینان استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی در جهت تصمیم‌گیری‌های آگاهانه‌ی اقتصادی خواهد بود. با توجه به نتایج آزمون‌های انجام شده، آماره بعضی از متغیرهای مشاهده‌پذیر (ویژگی‌ها) کمتر از ۱/۹۶ (اطمینان برای اظهار نظر) است که باید از مدل حذف گردد. پس مدل نهایی پیشنهاد شده به شرح نگاره دو است.

پیشنهادها و مشکلات پژوهش

با توجه به مطالب تشریح شده در مبانی نظری و نتایج حاصل از پردازش داده‌ها، پیشنهادهای پژوهش به شرح زیر بیان می‌گردد:

- با توجه به نتایج پژوهش در خصوص تأثیر استرس شغلی و فرسودگی شغلی بر کیفیت خدمات حسابرسی، پیشنهاد می‌گردد در تدوین دستورالعمل‌ها و استانداردهای حسابرسی و نیز مبانی نظری و مدل‌های مفهومی در خصوص کیفیت حسابرسی، عوامل مزبور مورد استفاده قرار گیرد. همچنین به منظور استفاده از خدمات با کیفیت حسابرسی، این عوامل و ویژگی‌های کیفی آن‌ها باید مدنظر حسابرسان و مؤسسات حسابرسی قرار گیرد.

کافی، لزوم سرعت عمل در ارائه وظایف، لزوم انجام کار گروهی، لزوم توانمندی و صلاحیت حرفه‌ای، وجود انتظارات نامعقول از جانب صاحب‌کار، دریافت دستورات متناقض از جانب رده‌های ارشد، لزوم اثربخشی آزمون‌های محتوا بر اساس اهداف حسابرسی، عدم شناخت نحوه‌ی ارزیابی عملکرد حرفه‌ای، وجود انتظارات حرفه‌ای ارشد، از کار افتادگی شغلی، فرسایش عاطفی، خستگی شغلی، سختی کار، ناکامی شغلی، لزوم توانایی حل مشکلات کاری، لزوم وجود پتانسیل کاری، وجود احساس رضایت شغلی، وجود احساس دوگانگی شخصیت حرفه‌ای، لزوم حل مشکلات حرفه‌ای صاحب‌کار، وجود احساس ناخوشایند شغلی، تأثیرات رفتاری شغل، در قالب عوامل مؤثر بر کیفیت خدمات حسابرسی به نام استرس شغلی و فرسودگی شغلی به شمار می‌رود. به عبارت دیگر زمینه‌ی استرس و فرسودگی شغلی با ویژگی‌های مزبور می‌تواند بر سطح کیفی خدمات حسابرسی تأثیرگذار می‌باشد. در صورت وجود استرس در محیط شغلی، زمینه‌ی مناسب در جهت عدم کشف تحریفات عمده صورت‌های مالی سلب اعتماد استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، عدم ارائه‌ی خدمات مناسب به صاحب‌کار و کاهش سطح درآمد و سقوط در رتبه‌بندی کیفی مؤسسات را

حسابرسان، امری حیاتی به شمار می‌رود که با نتایج اسمیت^{۱۳} (۲۰۱۷)، گلاور و مارتین^{۱۴} (۲۰۱۶) در این حوزه نیز هم راستا می‌باشد.

در این پژوهش عواملی همچون لزوم ارائه‌ی راهکار عملیاتی، لزوم سرعت عمل ارائه‌ی وظایف و لزوم انجام کارگروهی به‌عنوان مکانیزمی کاهنده در مدل مورد نظر به کار رفت و نتایج به‌دست آمده نشان می‌دهد که حسابرسی که توانایی انجام کارگروهی، سرعت عمل بالا و توانایی ارائه‌ی راهکار عملیاتی بالایی دارند، استرس شغلی کم‌تری را متحمل می‌شوند و کارایی عملکرد خود را افزایش می‌دهند. این نتیجه با نتایج بریت و جکس^{۱۵} (۲۰۱۵) که در تحقیقات خود به این نتیجه رسیدند که افراد منعطف نسبت به ناهماهنگی‌های موجود در محیط کار خوشبین‌تر هستند و خواسته‌های کاری کارفرما را به‌عنوان چالش‌هایی در نظر می‌گیرند که باید بر آن‌ها غلبه کنند و در این خصوص اعتماد به نفس کافی برای انجام آن را دارند، برابری می‌کند. ■



ارائه‌ی گزارش حسابرسی، حجم بالای وظایف و لزوم اثربخشی آزمون‌های محتوا بر اساس اهداف حسابرسی، از مهم‌ترین عواملی است که موجب افزایش و تشدید آن می‌شوند، بنابراین به منظور افزایش کیفیت خدمات حسابرسی، جلوگیری از ایجاد عوامل استرس‌زا بدلیل تأثیرگذاری مخرب آن‌ها بر کارایی عملکرد

منابع:

- ۱- ایمانی برندق، محمد، مهرانی، کاوه، حجت شمامی، رحیم (۱۳۹۴)، شناسایی عوامل تعیین کننده کیفیت حسابرسی از دیدگاه حسابداران رسمی، دانش حسابداری، سال هفتم، شماره بیست و پنجم، تابستان: ۱۷-۲۲
- ۲- بهزادیان، فتاح، ایزدی نیا، ناصر (۱۳۹۶)، بررسی فاصله انتظارات حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان خدمات حسابرسی در خصوص کیفیت خدمات، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، سال ششم، شماره ده، بهار و تابستان: ۶۷-۸۸
- ۳- فلاح، علی، طاهری، بهناز (۱۳۹۷)، بررسی تأثیر استرس شغلی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی، پژوهش‌های جدید در مدیریت و حسابداری، سال چهارم، شماره سی و ششم، بهار: ۴۳-۵۵
- ۴- مرویان حسینی، زهرا، لاری دشت بیاض، محمود (۱۳۹۴)، بررسی نقش فرسودگی شغلی در رابطه بین استرس و عملکرد شغلی حسابرسان، حسابداری سلامت، سال چهارم، شماره یازدهم، بهار: ۶۹-۷۹
- ۵- نیکبخت، محمدرضا، محمودی خوششرو، امید (۱۳۹۶)، بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در ایران با توجه به شاخص‌های هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال بیست و پنجم، شماره سوم، پاییز: ۳۵-۴۱
- 6- Kenneth J. Smith, David J. Emerson (2018). An analysis of the relation between resilience and reduced audit quality within the role stress paradigm . Salisbury University, Department of Accounting & Legal Studies, 1101 Camden Avenue, Salisbury, MD 21801, United States .

پی‌نوینس‌ها:

- ۱- دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، فلاورجان
- ۲- حسابدار رسمی و استادیار گروه حسابداری، مؤسسه آموزش عالی غیرانتفاعی المهدی مهر، اصفهان
- 3- Smart PLS
- 4- Curram & et al.
- 5- Smith & et al.
- 6- Palmrose
- 7- Titman & Trueman
- 8- David Son & New
- 9- Lam & Cheng
- 10- Smith
- 11- Biber & Newman
- 12- Smith & et al.
- 13- Smith
- 14- Glover & Martin
- 15- Brit & Jacks

تأثیر تئوری حسابداری

بر چارچوب نظری FASB

سی. ریچارد بیکر - ترجمه: وحید منتی^۱ / سیده فاطمه اکبری کیارودی^۲

رویکردهای متفاوت برای حسابداری و گزارشگری مالی اشاره می‌کند. در حالی که چارچوب نظری FASB به‌عنوان یک بیانیه رسمی است که توسط FASB در زمینه اهداف حسابداری و گزارشگری مالی، صادر شده است. در دوره اول قرن بیستم، تئوری حسابداری بر پاسخ‌گویی مستمر به سؤالات ناشی از رویه‌های عمل تمرکز داشت. نمونه‌ای از این پرسش‌ها عبارت است از: هدف حسابداری مالی چیست؟ (به‌طور مثال، انعکاس وظیفه مباشرت مدیریت در رابطه با دارایی‌های شرکت یا ارائه‌ی اطلاعات سودمند برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان جهت اتخاذ تصمیمات مالی)؛ صورت‌های مالی از چه دیدگاهی باید تهیه شوند؟ (به‌طور مثال، مالکیت انفرادی یا کل واحد تجاری)؛ بهترین روش اندازه‌گیری سود دوره چیست؟ (به‌طور مثال، مقابله‌ی هزینه‌ها با درآمد یا اندازه‌گیری تغییرات ارزش دارایی‌ها)؛ تعریف دارایی، بدهی، ارزش ویژه، درآمد و هزینه به چه صورت است و این موارد چگونه باید اندازه‌گیری شوند؟ (به‌عنوان مثال، بهای تاریخی، بهای جایگزینی یا ارزش منصفانه). این مسائل طی سال‌ها مورد بحث قرار گرفته و امروزه نیز چنین بحث‌هایی



گسترده‌ای از متون و رساله‌هایی است که در طی یک دوره تقریباً صدساله (از اواخر قرن ۱۹ تا دهه ۱۹۷۰) توسط پژوهشگران حسابداری و افراد دانشگاهی به رشته‌ی تحریر درآمده است. در مقابل، چارچوب نظری FASB، در طی دهه‌های ۱۹۷۰ و ۱۹۸۰، به‌طور خاص توسط هیأت استانداردهای حسابداری مالی، به این منظور ایجاد شده است: چارچوب نظری FASB سیستمی به‌هم‌پیوسته از اهداف و مبانی مرتبط به هم می‌باشد که منجر به شکل‌گیری استانداردهای یکنواخت شده و ماهیت، کارکرد و محدودیت‌های حسابداری مالی و صورت‌های مالی را تجویز و مشخص می‌نماید. انتظار می‌رود که این چارچوب از طریق ارائه‌ی ساختار و جهت برای حسابداری و گزارشگری مالی، به‌منظور تسهیل خدمات مالی مربوط و منصفانه (بی‌طرفانه) که منجر به تخصیص کارآمد منابع اقتصادی می‌شود، به عموم خدمت کند (بیانیه مفهومی شماره ۲، FASB، ۱۹۸۰).

بنابراین تمایز بین تئوری حسابداری و چارچوب نظری این است که تئوری حسابداری توسط پژوهشگران و نظریه‌پردازان زیادی در طول چندین سال نوشته شده است و به تعدادی از

در طول نیمه‌ی اول قرن بیستم، «تئوری حسابداری» که عمدتاً توسط پژوهشگران و دانشگاهیان حسابداری توسعه یافته بود، مبنای اصلی عمل و آموزش حسابداری در ایالات متحده شد. از زمان ایجاد هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) یعنی اوایل دهه‌ی ۱۹۷۰، چارچوب نظری FASB مبنای اصلی تدوین استانداردها و همچنین رویه‌های عمل و آموزش حسابداری مالی بوده است. در حالی که هدف ایجاد یک چارچوب نظری، توسعه‌ی مجموعه مورد توافق از مفاهیم و اصول برای هدایت استانداردگذاری در حسابداری بوده است، هدف مرتبط دیگری که وجود دارد در زمینه‌ی کاهش تنوع (چندگانگی) رویه‌های عمل حسابداری و حرکت به سوی یکنواختی است. این مقاله تأثیر تئوری حسابداری بر چارچوب نظری را بررسی می‌کند و همچنین به بررسی برخی از پیامدهای این تأثیر می‌پردازد.

مقدمه

هدف این مقاله، بررسی تأثیر تئوری حسابداری بر چارچوب نظری FASB است. تئوری حسابداری شامل طیف

حسابداری مالی نشده بود. تا زمان تصویب قوانین اوراق بهادار در دهه‌ی ۱۹۳۰ و ایجاد کمیته‌ی رویه‌های حسابداری^۲ انجمن حسابداران رسمی آمریکا^۴ و حتی پس از آن تا زمان ظهور هیأت تدوین اصول حسابداری^۵ در سال ۱۹۵۹، تلاشی برای ایجاد مجموعه‌ی توافق شده‌ای از اصول و مفاهیم حسابداری مالی صورت نگرفته بود.

نقش اولیه‌ی دولت فدرال آمریکا

در اواخر قرن ۱۹ و اوایل قرن ۲۰، اختلاف‌نظرهای سیاسی بسیاری در رابطه با نقش دولت فدرال ایالات متحده در قانون‌گذاری برای واحدهای تجاری وجود داشت (پرویتز و مرینو، ۱۷۵، ۱۹۹۸). در اوایل سال ۱۸۸۷، قوانین فدرال برای راه‌آهن‌های بین ایالتی تنظیم شد. این قانون، کمیسیون تجارت بین ایالتی^۶ را ایجاد کرد که مجاز به ایجاد استانداردهای حسابداری یکنواخت برای راه‌آهن‌ها بود. در میان چیزهای دیگر، راه‌آهن‌ها نیازمند ثبت هزینه‌ی استهلاک و ذخیره‌ی مربوطه (استهلاک انباشته) برای دارایی‌های غیر جاری خود بودند (تجهیزات ریلی). شرکت‌های راه‌آهن با این نظریه «استهلاک اقتصادی» مخالفت کردند زیرا روش سنتی «بهبودی»^۷ خود را ترجیح می‌دادند که در آن به جای ثبت هزینه‌ی استهلاک تجهیزات موجود، بهای تجهیزات جدید به حساب هزینه عملیاتی می‌رفت. این بحث تاریخی در رابطه با حسابداری راه‌آهن نشان می‌دهد که در اوایل قرن ۲۰، هم حسابداران حرفه‌ای و هم مدیران شرکت، یکنواختی استانداردهای حسابداری را نپذیرفته بودند. در حالی که بسیاری از شرکت‌های سهامی عام، طی سال‌های ۱۹۰۰ تا ۱۹۲۰ صورت‌های مالی خود را همراه با «گواهی‌های حسابداران» صادر کرده بودند، هیچ یکنواختی (یکنواختی زیادی) در این صورت‌های مالی وجود نداشت (کری، ۱۹۶۹). در مقاله‌ای که در سال ۱۹۰۹ در مجله‌ی حسابداری^۸ منتشر



«جرج او. می»^۹ در برمی‌گیرد. ادامه و ساختار مقاله به این صورت است: بخش بعدی در رابطه با پیشرفت حسابداری در دوره اول قرن بیستم بحث می‌کند که شامل بازنگری گذار از اتکای اولیه بر تئوری حسابداری به ایجاد یک نهاد استانداردگذار حسابداری، پس از تدوین مقررات اوراق بهادار آمریکا در دهه ۱۹۳۰ است. بخش بعدی در رابطه با چند مسئله‌ی مهم که ناشی از این تغییر و گذار است، بحث می‌کند و در آخر بحث و نتیجه‌گیری ارائه می‌گردد.

ظهور تئوری حسابداری

طی اواخر قرن ۱۹ و اوایل قرن ۲۰، رویه‌های عمل حسابداری شرکت‌های تجاری در ایالات متحده، به‌طور اساسی دچار تغییر شد؛ هیچ توافقی در زمینه‌ی اصول و مفاهیم گزارشگری مالی وجود نداشت. در واقع، در سال‌های اولیه قرن بیستم، تئوری حسابداری شامل متون و رساله‌های متنوعی بود که توسط پژوهشگران و دانشگاهیان حسابداری همچون اسپراگ (۱۹۰۸)، هاتفیلد (۱۹۰۹)، پتن (۱۹۲۲) و دیگران نوشته شده بود. با این که این نویسندگان تأثیرگذار بودند، اما کار آن‌ها منجر به مجموعه موردتوافقی از اصول و مفاهیم

ادامه دارد. پاسخ‌ها اغلب تحت تأثیر تمایل به ایجاد یک مجموعه‌ای از اصول و مفاهیم موردتوافق و همچنین تمایل به دستیابی به یکنواختی در رویه‌های عمل حسابداری است. محدوده‌ی این مقاله شامل پیشرفت حسابداری مالی از دوران اولیه آن که در آن دوران تئوری حسابداری، هم در رویه‌های عمل و هم در آموزش حسابداری، نقش مهمی را ایفا کرده است تا دوره‌های اخیر که طی آن چارچوب نظری FASB تبدیل به مبنای اصلی تدوین و ترویج استانداردهای حسابداری و همچنین رویه‌های عمل و آموزش شده است.

علی‌رغم کم‌رنگ شدن ظاهری نقش تئوری حسابداری، استدلال و بحث اصلی این مقاله این است که تئوری حسابداری تأثیر مهمی بر ایجاد چارچوب نظری داشته و در اکثر موارد، کار پژوهشگران و دانشگاهیان حسابداری، منبع اصلی این تأثیر بوده است. این مقاله مشارکت‌های چند تن از پژوهشگران برجسته و اثرگذار حسابداری همچون «چارلز اسپراگ»، «هنری رند هاتفیلد»، «ویلیام پتن»، «موریس مونیترز»، «جورج سورتز» و «رابرت اسپراوس» و همچنین برخی از افراد حرفه‌ای حسابداری که چشم‌انداز علمی را به تصویر کشیده‌اند نیز (همانند





۲۰۰۵). ایوانز (۲۰۰۵) نشان داد که تئوری حسابداری در آلمان عمدتاً از طریق تفسیرهای قانونی، قانون تجارت^{۱۱} آلمان (ADHGB) پدیدار شده است. قانون حسابداری آلمانی یکنواخت در سال ۱۸۶۱ ایجاد شد، زمانی که ADHGB شرکت‌ها را ملزم به نگهداری حساب‌ها و ارائه‌ی ترازنامه سالانه می‌نمود. باین‌حال، این قانون معیارهای اندازه‌گیری و شناخت را برای صورت‌های مالی مشخص نکرده بود و در نتیجه از زمین‌های یک بخش خاص از ADHGB که مشخص کرد دارایی‌ها و بدهی‌ها باید به ارزشی اندازه‌گیری شوند که در آن زمان کالا را تولید کرده‌اند، اختلافاتی ایجاد شد (ریچارد ۲۰۰۵، ۸۳۶). برخی از پژوهشگران حقوقی، این عبارت را این‌گونه تفسیر کردند که به این معنی است که دارایی‌ها باید به ارزش بازار اندازه‌گیری شوند که این امر، پرداخت سود سهام از محل سود تحقق‌نیافته ناشی از نگهداری را مجاز می‌نمود. در مورد ورشکستگی، این تفسیر ممکن است به این معنی باشد که اعتباردهندگان نسبت به سهامداران، متضرر می‌شوند. برای اصلاح این مشکل، در سال ۱۸۷۰، قانونی در زمینه‌ی شناخت و اندازه‌گیری ایجاد شد و از طریق محدود کردن پرداخت‌های سود سهام به میزان سودهای تحقق‌یافته، از حقوق اعتباردهندگان محافظت شد (همل و اشمیت ۲۰۱۳، ۳۳۳). وجود این‌گونه بحث‌ها پیرامون حمایت از حقوق اعتباردهندگان و تعیین مقدار مجاز پرداخت‌های سود سهام که پیامدهای مستقیم برای اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌ها و درآمد داشت، منجر به ایجاد دو رویکرد متفاوت تحت عناوین ایستا (دارایی-بدهی) و پویا (درآمد- هزینه) در اوایل قرن بیستم شد (اشمالنباخ، ۱۹۱۹). فرض اساسی رویکرد «دارایی- بدهی» این بود که هر واحد تجاری دارای عمر محدود و مشخص است؛ بنابراین، رویکرد



بحران‌های مالی در اواخر دهه ۱۹۲۰ شد. ایجاد کمیسیون بورس و اوراق بهادار^{۱۲} در سال ۱۹۳۴ منجر به تلاش‌هایی برای کاهش تنوع در رویه‌های عمل حسابداری و حرکت به سوی یکنواختی شد. نتیجه‌ی نهایی این تلاش‌ها، تدوین چارچوب نظری بود. (نگاره‌ی ۱)

محتوای فکری پیرامون بنیادهای (ریشه‌های) تئوری حسابداری

در بین سال‌های ۱۸۷۰ و ۱۹۱۰ تغییر مهمی در آموزش عالی آمریکا رخ داد. این دوره‌ای بود که مفهوم دانشگاه مدرن در ایالات متحده مطرح شد. یکی از تأثیرات مهم بر آموزش عالی آمریکا در این دوره، مدل ارائه‌شده توسط دانشگاه‌های آلمانی بود. تأثیر دانش‌پژوهی آلمانی در حوزه‌های گوناگون یادگیری، تأثیر عمده‌ای بر ایجاد و توسعه رشته‌های تحصیلی از جمله اقتصاد و حسابداری در ایالات متحده داشت (بریمن ۱۹۶۶).

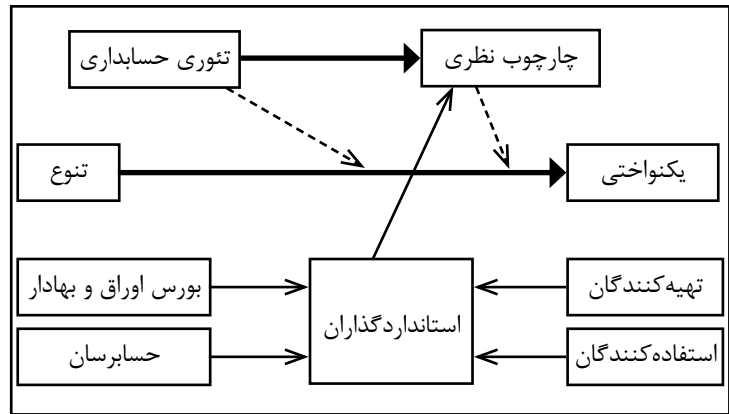
تأثیر تئوری حسابداری آلمانی

اواخر قرن ۱۹ و اوایل قرن ۲۰، دانشگاهیان آلمانی نقش برجسته‌ای را در پیشرفت تئوری حسابداری ایفا نمودند (ماتسیچ و کوپر ۲۰۰۳؛ ایوانز،

شده، والتون به این صورت اظهار نارضایتی کرد:

یکی از موارد تأسف‌آور در مورد حرفه‌ی حسابداری عدم وجود یک مقام یا دادگاه (حکم) عالی است که بتواند نظریاتی قاطع پیرامون مواردی که در مورد آن‌ها اختلاف نظر وجود دارد ارائه نموده و تصمیمی را ارائه کند که برای افراد حرفه‌ای اجباری باشد... در غیاب یک داور (حکم) در حرفه ما، هرکسی خود را قانون دانسته و نتیجه آن می‌شود که با توده‌های از نظرات متضاد در بسیاری از موضوعات که هر کدام ارزش خود را از شهرت و اعتبار فرد ارائه‌کننده‌ی آن گرفته‌اند و دارای درجه‌ی متقاعدکنندگی زیاد و کم هستند، مواجه خواهیم شد.

یکی از استدلال‌های اصلی این مقاله این است که تلاش برای کاهش تنوع (چندگانگی) در نحوه‌ی عمل حسابداری در نهایت منجر به ایجاد چارچوب نظری FASB شد. نگاره‌ی (۱) این استدلال را نشان دهد. در سال‌های اولیه‌ی قرن بیستم، یک موضوع مهم «پیکره‌ی بزرگی از تئوری حسابداری چندگانه»^{۱۳} در کنار طیف گسترده و متنوعی از رویه‌های عمل حسابداری وجود داشت که منجر به



نگاره ۱. تأثیر تئوری حسابداری بر چارچوب نظری

«دارایی- بدهی» مشخص کرد که در نظر گرفتن شکست احتمالی یک شرکت و انحلال آن ضروری است. طبق این مفهوم، «انحلال قانونی» مستلزم ارزیابی دارایی‌ها به ارزش آن‌ها در تاریخ ترانزنامه است. هدف، تعیین مقادیر لازم برای پرداخت بدهی‌ها در صورت ورشکستگی بود (ریچارد، ۲۰۰۵). گذار از رویکرد «دارایی- بدهی» به رویکرد «درآمد- هزینه» در تئوری حسابداری در اواخر قرن ۱۹ در آلمان تحت تأثیر فشارهای سهامدارانی بود که خواهان پرداخت قانونی سود سهام بودند. این تمایل، با نوسانات ارزش بازار دارایی‌ها سازگار نبود. برخلاف رویکرد «دارایی- بدهی»، رویکرد «درآمد- هزینه» در تئوری حسابداری، مبتنی بر شناخت دارایی‌ها و بدهی‌ها به بهای تمام‌شده تاریخی به همراه استهلاک این دارایی در طی زمان است (همل و اشمیت ۲۰۱۳، ۳۳۱). با توجه به این رویکرد، سود خالص از طریق «مقابل‌ه هزینه‌ها با درآمدها» مشخص می‌شود. این دیدگاه «درآمد- هزینه» تئوری حسابداری بعداً در بخش عمده‌ای از قرن بیستم، مبنای اصلی تئوری حسابداری در ایالات متحده آمریکا شد.

به‌طور خلاصه، در اواخر قرن ۱۹ و اوایل قرن ۲۰، تئوری حسابداری آلمانی با رویه‌ی عمل حسابداری و قانون مالیات درهم‌آمیخته شد. این تعامل بین تئوری و نحوه‌ی عمل به میزان کم‌تری

در ایالات متحده هم وجود داشت و در نتیجه منجر به بحث‌هایی در مورد اندازه‌گیری مناسب سود و سایر مسائل حسابداری شد.

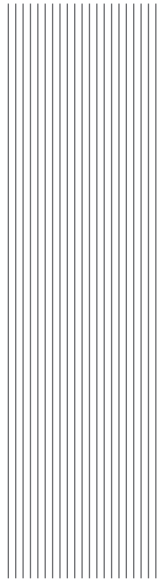
در جست‌وجوی مجموعه‌ای از اصول و مفاهیم مورد توافق برای حسابداری مالی

تأثیر دانش پژوهی آلمانی بر آموزش عالی ایالات متحده ممکن است پژوهشگران حسابداری آمریکایی را به‌سوی بهبود تئوری حسابداری خودشان هدایت کرده باشد. چارلز اسپراگ یکی از پژوهشگران اولیه‌ی حسابداری بود که به دنبال ایجاد مجموعه‌ای از اصول و مفاهیم برای حسابداری مالی بود. اسپراگ، یک سرباز جنگ داخلی و یک دانشمند همه‌چیزدان (فیلسوف) و مستعد بود. وی رئیس انجمن حسابداران نیویورک و «اتحادیه پس‌انداز بانکی»^{۱۲} در نیویورک بود. چارچوب نظری اسپراگ (۱۸۸۰) شامل یک رویکرد منطقی و قیاسی برای تئوری حسابداری بود که بین تئوری حسابداری و رویکردهای قیاسی ریاضیات و اقتصاد ارتباط برقرار کرده بود. معادله‌ی حسابداری اسپراگ (دارایی‌ها=بدهی‌ها+حقوق مالکانه) بعدها مبنایی برای تدریس حسابداری در ایالات متحده شد (پرویتز و مرینو، ۱۹۹۸، ۱۵۵) و همین‌طور بر بهبود بخش عناصر چارچوب نظری نیز

اثرگذار بود (FASB، ۱۹۸۵). پرویتز و مرینو (۱۹۹۸، ۲۱۰) معتقدند که تئوری مالکیت انفرادی حسابداری، پاسخی به تضاد اولیه‌ی بین تئوری اقتصادی نئوکلاسیک فردگرایانه (ناپیر، ۲۰۱۳) و ظهور شرکت‌های بزرگ بود که قدرت قیمت‌گذاری و انحصارگری را در اوایل قرن بیستم داشتند. هنری رند هاتفیلد دیگر پژوهشگر حسابداری بود که از تئوری مالکیت انفرادی دفاع کرد. هاتفیلد دارای دکترای اقتصاد سیاسی از دانشگاه شیکاگو در سال ۱۸۹۷ و تحت تأثیر مکتب اقتصادی نئوکلاسیک بود که توسط اقتصاددان بریتانیایی به نام آلفرد مارشال، توسعه یافته بود. نظریه پردازان مالکیت انفرادی همچون هاتفیلد، نظریه‌ی انباشت سود در شرکت برای رشد آتی را رد نموده و بر اندازه‌گیری صحیح سودهای دوره جاری که مبنای توزیع سود بین مالکان است، تمرکز کردند (پرویتز و مرینو ۱۹۹۸، ۲۱۰). جالب این‌جاست که با این‌حال، هاتفیلد با رویکرد «درآمد-هزینه» برای محاسبه‌ی سود مخالفت نمود. در عوض، او استدلال کرد که تعیین سود خالص، اساساً یک مسئله‌ی مرتبط با ارزشیابی دارایی است و تقریباً می‌توان گفت که او فرآیند کسب عایدات و مفاهیمی همچون درآمد و هزینه را نادیده گرفت (پرویتز و مرینو ۱۹۹۸، ۲۱۱). در نتیجه، هاتفیلد برای محاسبه سود، از رویکرد «دارایی-بدهی» حمایت نمود.

رویکرد بدیهیات^{۱۳} تئوری حسابداری

ویلیام پتن یکی از نخستین نظریه‌پردازان حسابداری بود که در کتابش تحت عنوان «تئوری حسابداری»، رویکرد بدیهیات را پیشنهاد نمود. با توجه به جست‌وجو برای مجموعه‌ای از اصول و مفاهیم و تحت تأثیر قرار گرفتن توسط مدل قیاسی و منطقی ارائه‌شده توسط تئوری حسابداری آلمانی و اقتصاددانان نئوکلاسیک، پتن (۱۹۲۲)



برای پیشرفت تئوری حسابداری به شیوه‌ای مشابه تلاش کرد تا به کمک رشته‌ی ریاضی همچون هندسه، آن را انجام دهد. بدین ترتیب، او با تعداد کمی از بدیهیات که مفروضات اساسی برای اصول و استانداردهای حسابداری را فراهم می‌نماید، آغاز کرد. پتن این مفروضات بدیهی را در فصل بیستم کتابش مطرح کرده است:

۱- واحد تجاری (صورت‌های مالی از دیدگاه یک واحد تجاری منحصر به فرد و قابل تشخیص که متمایز از مالکانش است).

۲- تداوم فعالیت (در صورت عدم وجود شواهد مغایر، فرض می‌شود که واحد تجاری تا آینده نامعلوم فعالیت داشته باشد).

۳- معادله‌ی ترازنامه (دارایی‌ها = ارزش ویژه)

۴- صورت دارایی‌ها و بدهی‌ها، انعکاس کامل وضعیت مالی است. (دارایی - بدهی = وضعیت مالی)

۵- ارزش واحد اندازه‌گیری در طول زمان ثابت است. (واحد پولی ثابت)

۶- بها = ارزش اولیه (بهای تمام‌شده تاریخی)

۷- بها مرتبط با محصول است (مقابله هزینه‌ها با درآمدها)

۸- بها برخلاف درآمد، تحمل می‌شود. (هزینه‌ها شامل سود نمی‌شوند).

۹- در داده‌ها توالی وجود دارد. (اولین خروجی از اولین ورودی - FIFO)

پتن (۱۹۲۲) علاوه بر رویکرد بدیهیات، از تئوری واحد اقتصادی نیز حمایت کرد (هدف حسابداری مالی، گزارش نتایج کلی واحد تجاری به تمام بخش‌ها و افراد ذینفع است). و با تئوری مالکیت انفرادی مخالفت نمود (حسابداری مالی باید به مالکان واحد تجاری توجه نماید). تمایز بین تئوری واحد اقتصادی و تئوری مالکیت انفرادی منجر به تفاوت‌های تکنیکی در محاسبه درآمد و سرقتی واحد تجاری شده است. تئوری واحد اقتصادی، در قرن

بیستم، توسط استانداردهاگذاران و افراد فعال در حرفه حسابداری رد شد. پتن (۱۹۲۲) همچنین یکی از حامیان اولیه مفهوم تطابق بود که به میزان زیادی به رویکرد «درآمد- هزینه» نزدیک است (پرویتز و مرینو، ۱۹۹۸؛ زف، ۱۹۹۹).

رویکرد اصول^{۱۴} تئوری حسابداری

برخلاف رویکرد بدیهیات پتن (۱۹۲۲) که شبیه یک رویکرد قیاسی و منطقی در ریاضیات و اقتصاد بود، لیتلتن یک رویکرد استقرایی را بر اساس رویه عمل حسابداری، برای تئوری حسابداری پیشنهاد داد. در این راستا، وی تأکید کرد که: «کار تئوری حسابداری، بررسی انتقادی اعتقادات و باورها به‌منظور روشن کردن و گسترش بهترین تجارب و توجه مستقیم به ریشه‌ها و پیامدهای کار حسابداری است.» (لیتلتن، ۱۹۲۹، ۱۳۲).

یکی از کمک‌های اصلی لیتلتن به تئوری حسابداری این بود که نشان داد هدف حسابداری مالی حساب دهی (پاسخ‌گویی) است و اگر ارزش‌های بازار در اندازه‌گیری‌های حسابداری استفاده شوند، دستیابی به این هدف دشوار خواهد بود. لیتلتن به زبان آلمانی مسلط بود و لذا با تئوری حسابداری آلمانی آشنا بود. به‌ویژه، او با بحث بین رویکردهای «درآمد-هزینه» و «دارایی- بدهی» که در آلمان اتفاق افتاده بود، آشنا بود (بیوندی، ۲۰۱۳). لیتلتن از شناخت دارایی‌ها و بدهی‌ها در صورت‌های مالی به بهای تمام‌شده تاریخی حمایت کرد و ارزش‌های بازار را رد کرد به این خاطر که او معتقد بود «ارزش» یک مفهوم ذهنی است که نمی‌تواند به‌طور قابل اتکایی اندازه‌گیری شود. او همچنین این ایده را که بهای نیروی کار ارزش را تعیین می‌کند، قبول نداشت (لیتلتن ۱۹۲۹، ۱۴۹). لیتلتن (۱۹۲۹، ۱۵۲-۱۵۰) استدلال کرد ارزش هر چیزی بازتابی از قیمت‌های آتی آن است:

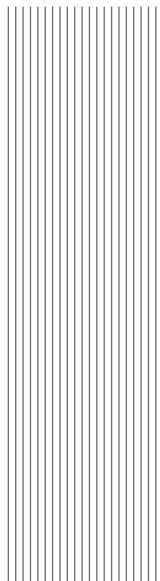
ارزش (value) یک برآورد ذهنی و اهمیت نسبی یک کالا است درحالی‌که

قیمت (price) مصالحه‌ای میان مقادیر برآوردی و مقادیر پولی که برای مبادله آن کالا پرداخت می‌شود، است. ارزش در ذهن هر فرد به‌صورت جداگانه وجود دارد بنابراین نمی‌توان آن را با عینیت اندازه‌گیری نمود. بیشترین استفاده از واژه «ارزش» در حسابداری مبتنی بر بها است؛ یعنی ارزش برای واحد تجاری مبتنی بر بها است (قیمت = بها به‌علاوه سود). درحالی‌که در حقیقت قیمت منهای بها با سود برابر خواهد بود (سود = قیمت منهای بها)... اگر بها مبنای مناسبی برای اندازه‌گیری کالاهای فروخته نشده باشد، آنگاه با استدلالی مشابه ارزش کالا بر مبنای آن باید ارائه شود. در ارائه‌ی میزان سرمایه‌گذاری انجام‌شده در کالا، بها کاملاً قابل قبول است اما این به معنای ارزش آن نیست. بها ثبت مخارج قابل بازیافت است نه ثبت ارزش. ارزش هر چیزی بازتابی از قیمت‌های آتی آن است.

حمایت لیتلتن (۱۹۲۹) از رویکرد «درآمد- هزینه» و اصل بهای تمام‌شده‌ی تاریخی در پیشرفت تئوری حسابداری قبل از ایجاد FASB، بسیار تأثیرگذار بود.

گذار به‌سوی یک‌نهاد استانداردگذار حسابداری

درحالی‌که تئوری حسابداری بنیان اصلی برای عمل و آموزش حسابداری مالی در ایالات‌متحده در طی بخش نخست قرن ۲۰ را فراهم نمود، هیچ توافقی بین افراد حرفه‌ای یا نظریه‌پردازان در رابطه با محتوای این تئوری وجود نداشت. حتی پس از سقوط بازار سهام و تهدید قوانین فدرال برای قانون‌گذاری بازارهای اوراق بهادار، افراد حرفه‌ای حسابداری در مقابل یکنواختی مقاومت کردند. برای رسیدگی به این موضوع، یک کمیته‌ی ویژه برای همکاری با بورس اوراق بهادار توسط انجمن حسابداران آمریکا^{۱۵} (AIA) باهدف تعامل با کمیته‌ی سهام بورس اوراق بهادار نیویورک طی





حسابداری (استانداردهای حسابداری)» تشکیل داد. نکته‌ی کلیدی که باید مورد توجه قرار گیرد این است که در دهه‌ی ۱۹۳۰، تنوع قابل توجهی هم در تئوری و هم در رویه عمل حسابداری وجود داشت. در حالی که پژوهشگران حسابداری سعی کردند از طریق توسعه‌ی مجموعه‌ی توافق شده‌ای از اصول و مفاهیم برای حسابداری مالی این تنوع را کم کنند، حرفه‌ی حسابداری خواستار آن بود که تنوع عمل حسابداری بر مبنای قضاوت حرفه‌ای حفظ شود. تنها پس از تصویب قوانین اوراق بهادار در دهه‌ی ۱۹۳۰، تلاش‌هایی برای کاهش تنوع رویه‌های عمل و حرکت به سوی یکنواختی انجام شد.

تأثیر قوانین بورس اوراق بهادار
قوانین اوراق بهادار فدرال در دهه‌ی ۱۹۳۰ یکی از ابتکارات مهم در قوانین تجارت و رویه‌های عمل حسابداری در تاریخ آمریکاست. قوانین اوراق بهادار مبتنی بر یک رویکرد نظارتی بود که به مقدار زیادی تحت تأثیر «فلیکس فرانک فورتر»^{۱۶} از دانشکده‌ی حقوق هاروارد بود (پاریس، ۱۹۷۰). این رویکرد نظارتی متمرکز بر نظارت فدرال بر شرکت‌های تجاری، به منظور بهبود ثبات اقتصادی بود. مطابق با این رویکرد نظارتی، تأکید بر همکاری با انجمن‌های مالی و تشویق به «خود اجرایی»^{۱۷} توسط نهادهای بخش خصوصی همچون حرفه‌ی حسابداری وجود داشت (بریمن، ۱۹۶۶ و پاریس، ۱۹۷۰). قانون اوراق بهادار ۱۹۳۳، شرکت‌های منتشرکننده‌ی اوراق بهادار را ملزم کرد که در رابطه با شرکت خود «اطلاعات صحیح و کامل» ارائه دهند. این قانون مشخص کرد که اوراق بهادار پیشنهادی برای فروش به عموم باید شامل صورت‌های مالی تهیه‌شده مطابق «اصول عمومی پذیرفته‌شده حسابداری» باشد و توسط یک حسابرس مستقل، حسابرسی شده باشد. این قانون، کمیسیون تجارت فدرال را مجاز کرد که



علاوه بر این، او بیش از ۱۰۰ مقاله در ژورنال‌های حرفه‌ای به چاپ رسانده بود و در واقع می‌توان گفت یکی از پژوهشگران برجسته حسابداری تلقی می‌شود. علی‌رغم عدم تمایل به کاهش تنوع در عمل حسابداری، یکی از نتایج توافق میان AIA و NYSE تهیه‌ی یک رساله تحت عنوان «حسابرسی حساب‌های شرکت» بود (AIA ۱۹۳۶). «جرج او. می» نویسنده اصلی این رساله بود. چیزی که در این رساله می‌توان دید این است که به میزان قابل توجهی، از تنوع در رویه‌های عمل حسابداری حمایت شده است: «بیش‌تر سرمایه‌گذاران امروزه می‌دانند که ترازنامه و حساب‌های سود و زیان به‌طور گسترده‌ای انعکاس قضاوت‌های فردی است و بدین ترتیب ارزش آن‌ها تا حد زیادی به صلاحیت و صداقت افراد قضاوت‌کننده بستگی دارد. اهمیت روش و به‌طور خاص ثبات رویه از سالی به سال دیگر، به‌هیچ‌عنوان به شکل یکسانی درک نخواهد شد.» (AIA, ۱۹۳۴, ۶).
با این وجود، رساله شامل پنج استاندارد خاص بود که اولین تلاش را برای ایجاد و تعریف «اصول عمومی پذیرفته‌شده حسابداری»^{۱۸} یا همان رویه‌های متداول

سال‌های ۱۹۳۱ تا ۱۹۳۳ شکل گرفت.

توافق بین بورس اوراق بهادار نیویورک^{۱۶} و انجمن حسابداری آمریکا

توافق بین بورس اوراق بهادار نیویورک و انجمن حسابداری آمریکا (AIA) زمانی شروع شد که جی. ام. هاکس، مدیر کمیته‌ی پذیرش سهام بورس اوراق بهادار نیویورک از AIA خواست که بیان کند که آیا حسابداران متقاضی مایل به بررسی صحت اصول حسابداری استفاده‌شده در گزارش‌های مالی هستند یا خیر؟ (پرویتز و مرینو ۱۹۹۸، ۲۷۸). کمیته‌ی AIA، تحت رهبری «جرج او. می»^{۱۷} به این سؤال و دیگر سؤالات NYSE پاسخ منفی داد که نشان‌دهنده‌ی این بود که «مسئولیت اصلی برای انتخاب اصول و حوزه و دامنه‌ی افشا باید بر عهده‌ی ارکان راهبری و مدیران شرکت باشد.» (AIA, ۱۹۳۱، ۲-۳)؛ بنابراین به‌طور واضح از تنوع (چندگانگی) در رویه عمل حسابداری حمایت کرد. «جرج او. می» یک حسابدار «آمریکایی- بریتانیایی» بود که بخش عمده‌ای از کارش به‌عنوان شریک موسسه‌ی حسابرسی پرایس واتر هاووس (PWC) فعالیت می‌کرد.



صورت سود و زیان لحاظ شوند. بیانیه‌ی آزمایشی همچنین حامی تئوری «واحد اقتصادی» بود که مورد توجه و علاقه پتن بود (انجمن حسابداری آمریکا، ۱۹۳۶). در پاسخ (واکنش) به بیانیه آزمایشی AAA، انجمن حسابداری آمریکا توسط سه فرد برجسته دانشگاهی؛ «توماس ساندر» از دانشگاه هاروارد، «هنری رند هانفیلد» از دانشگاه کالیفرنیا و «آندرهیل موور» از دانشگاه ییل، مطالعه‌ی را در زمینه‌ی رویه‌ی عمل حسابداری شکل داد (ساندر، هانفیلد، موور ۱۹۳۸). این نویسندگان، رویه‌های حسابداری شرکت‌های تجاری ایالات متحده را مورد بررسی قرار دادند. این رویکرد تضاد مستقیمی با رویکرد قانونی و منسجم ارائه شده توسط پتن و لیتلتن داشت (انجمن حسابداری آمریکا، ۱۹۳۶). به عبارت دیگر، اصول پذیرفته شده‌ی حسابداری باید آن‌هایی باشند که در عمل پذیرفته شده‌اند نه آن‌هایی که از لحاظ نظری، قانونی و منسجم هستند (پروتیز و مرنیو ۱۹۹۸، ۲۸۳).

ایجاد کمیته‌ی رویه‌های حسابداری^{۲۵} (CAP)

کمیته‌ی رویه‌های حسابداری در سال ۱۹۳۹، به عنوان اولین نهاد استانداردگذار در بخش خصوصی، در ایالات متحده ایجاد شد. CAP کمیته‌ای از انجمن حسابداری آمریکا (AIA) بود و اعضای اولیه آن شامل پتن و لیتلتن بودند. مقالات زیاد نگاشته شده توسط نظریه پردازان حسابداری بر کار این کمیته تأثیر گذاشت. اولین مقاله، مقاله ساندر و همکاران (۱۹۳۸) بود. دومین مورد «معرفی استانداردهای حسابداری شرکت‌ها» بود که در واقع یک نسخه بازنگری شده از بیانیه آزمایشی اصول حسابداری مؤثر بر گزارشات شرکت‌ها بود. در نتیجه، یکی از تصمیمات اولیه CAP تصمیم‌گیری در مورد این بود که آیا GAAP باید مبتنی بر چارچوب منطقی و منسجم باشد؟ مانند آنچه



نظریات رقیب در مورد GAAP

از آنجایی که SEC مجاز به تدوین اصول حسابداری بود، حرفه‌ی حسابداری و انجمن‌های دانشگاهی حسابداری، هر دو، گام‌هایی را برای تعریف حوزه GAAP برداشتند. یکی از اولین تلاش‌ها توسط انجمن حسابداری آمریکا^{۲۱} (AAA) صورت گرفت. کمیته‌ی اجرایی AAA که توسط ویلیام پتن و لیتلتن هدایت می‌شد، یک بیانیه‌ی آزمایشی اصول حسابداری مؤثر بر گزارشات شرکت^{۲۲} (به اختصار، بیانیه‌ی آزمایشی) را صادر کرد در که در سال ۱۹۲۶ در مجله‌ی «بررسی‌های حسابداری» منتشر شد (انجمن حسابداری آمریکا، ۱۹۳۶). این بیانیه آزمایشی سه بخش داشت: «بها و ارزش»، «اندازه‌گیری و سود» و «سرمایه و مازاد». اساساً، بیانیه‌ی آزمایشی از رویکرد «درآمد-هزینه» و اصل بهای تمام‌شده تاریخی برای اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌ها و اصل تطابق به عنوان مبنایی برای تعیین سود خالص طرفداری می‌کرد. همچنین برای اندازه‌گیری سود، بر رویکرد «همه‌شمول^{۲۳} یا جامعیت» یا «مازاد خالص^{۲۴}» تأکید داشت که در آن تمام اقلام غیرعادی و غیرتکراری باید در

روش‌های موجود برای تهیه‌ی حساب‌ها، ارزشیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها، تعیین استهلاک و تهی شدن، تفکیک سودهای مکرر از غیر مکرر، تفکیک سرمایه‌گذاری و سود عملیاتی و ارائه و تهیه حساب‌های سود را تجویز کند (پروتیز و مرنیو ۱۹۹۸، ۲۷۳). خشم عمومی در نتیجه‌ی فروپاشی وال استریت در سال ۱۹۲۹ و افشائات مربوط به سوء رفتارهای مالی، منجر به وضع قانون بورس و اوراق بهادار در سال ۱۹۳۴ شد که کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) را ایجاد کرد. SEC این اختیار را داشت که استانداردهای حسابداری لازم‌الاجرا برای شرکت‌ها، برای تهیه‌ی گزارش‌های مالی سالانه را تجویز کند. از همان آغاز کار، SEC قدرت استانداردگذاری در ایالات متحده را داشت، با این حال، روشن نبود که چگونه از این اختیار استفاده می‌کند. به عبارت دیگر، آیا SEC استانداردهای یکنواختی را برای تمام شرکت‌ها تجویز می‌کند که رویکرد موردها را قانون گذاران است یا این که رویکردی را اتخاذ خواهد کرد که طبق توافق میان AIA و NYSE به دست آمده است؟ (قضات و حرفه‌ای و تنوع در رویه‌های عمل حسابداری را مجاز می‌شمارد؟)

توسط پتن و لیتلتن پیشنهاد شده بود (انجمن حسابداری آمریکا، ۱۹۳۶) یا این که باید مبتنی بر اصول پذیرفته شده باشد؟ مثل رویکرد ساندر و همکاران (۱۹۳۸). ساختار اصلی CAP این اختلاف بین تئوری و عمل حسابداری را نشان می دهد. در نهایت این تصمیم گرفته شد که توسعه چارچوب نظری (مفهومی) برای تئوری حسابداری بسیار طولانی خواهد شد و در نتیجه انجمن حسابداری آمریکا، CAP را ایجاد کرد و اندازه کمیته مزبور را از هشت عضو به ۲۲ عضو افزایش داد. با این افزایش، تعداد اعضای جدیدی که تقریباً به طور انحصاری از حرفه حسابداری آمده بودند، افزایش یافت در نتیجه، تأثیر آراء نظریه پردازان حسابداری همچون پتن و لیتلتن کاهش یافت.

حرکت به سوی چارچوب نظری

زف^{۲۶} (۱۹۹۹ و ۱۹۸۴) بحثی را که طی دهه ۱۹۴۰ و ۱۹۵۰ میان SEC، رهبران شرکتهای حسابداری عمومی (مؤسسات حسابرسی) و دانشگاهیان خاص رخ داد، نشان داد. این بحث در رابطه با این بود که آیا تدوین استانداردهای حسابداری باید مبتنی بر مجموعه‌ای از اصول حسابداری منطقی و منسجم باشد؟ و این که این اصول چه چیزهایی می‌توانند باشند و این که آیا استانداردهای حسابداری باید انعکاسی از رویه‌ی عمل حسابداری باشد؟ رهبران مؤسسات حسابرسی در انتخاب بین تنوع در رویه‌های عمل حسابداری و یکنواختی باهم اختلاف نظر داشتند (زف، ۱۹۸۴، ۴۵۸-۴۵۹). برای برطرف کردن این تضادها، انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) «کمیته‌ی مخصوص برنامه‌ی پژوهش^{۲۷}» تشکیل داد که از تهیه‌کنندگان صورتهای مالی، حسابرسان، افراد دانشگاهی و حسابدار ارشد SEC تشکیل شده بود. در گزارشی که در سال ۱۹۵۸ منتشر شد، کمیته‌ی مزبور پیشنهاد داد که

هیأت تدوین اصول حسابداری^{۲۸} (APB) جایگزین CAP شود و یک بخش تحقیق برای حمایت از کار APB ایجاد شود. کمیته‌ی مزبور، سه سطح از تئوری حسابداری را معرفی کرد: بدیهیات، اصول و قواعد^{۲۹}. کمیته بیان کرد که بدیهیات باید تعدادشان کم باشد و باید به‌طور منطقی منجر به اصول و قواعد شوند. بدیهیات باید از محیط اقتصادی و سیاسی که واحد تجاری در آن فعالیت می‌کند منتج شود. هدف بخش پژوهش، تعیین بدیهیات و اصول بود (زف، ۱۹۹۹). وقتی که APB و بخش پژوهش در سال ۱۹۵۹ ایجاد شدند، موریس مونیتر پروفیسور حسابداری دانشگاه کالیفرنیا، برکلی، به‌عنوان رئیس پژوهش‌های حسابداری انتخاب شد. در این جایگاه، او نویسنده پژوهش‌های حسابداری^{۳۰} شماره ۱ (ARS1) تحت عنوان «بدیهیات بنیادی حسابداری» بود. این سند، سه سطح از بدیهیات را توصیف نمود:

گروه الف: بدیهیات سیاسی و اقتصادی

این گروه مبتنی بر محیط اقتصادی و سیاسی است که حسابداری در آن فعالیت می‌کند. آن‌ها نشان‌دهنده‌ی توصیفی از ابعاد محیطی هستند که مربوط به حسابداری است.

• الف-۱) کمیته: داده‌های کمی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی سودمند هستند. به‌بیان دیگر، داده‌های کمی در انتخاب بین بدیل‌ها به تصمیم‌گیرنده کمک می‌کند بنابراین اقدامات به‌درستی به پیامدها مربوط می‌شوند.

• الف-۲) مبادله: بسیاری از کالاها و خدماتی که تولید می‌شوند از طریق مبادله توزیع می‌شوند و به‌طور مستقیم توسط تولیدکنندگان مصرف نمی‌شوند.

• الف-۳) نهادها (واحد تجاری): فعالیت اقتصادی توسط واحدها و نهادهای خاص انجام می‌شود. هر گزارش فعالیت باید به‌طور واضح یک

واحد یا نهاد درگیر را معرفی کند.

• الف-۴) دوره زمانی: فعالیت اقتصادی در طی دوره‌های زمانی معین رخ می‌دهد، هر گزارش عملکرد باید مدت‌زمان مربوطه را مشخص کند.

• الف-۵) واحد اندازه‌گیری: پول یک وجه مشترک برای اندازه‌گیری کالا و خدمات و سرمایه است. هر گزارشی باید به‌طور واضح واحد پولی مورد استفاده را مشخص کند.

گروه ب: بدیهیات حسابداری

این گروه متمرکز بر حوزه‌ی حسابداری است. این بدیهیات مبنایی برای ایجاد اصول حسابداری شکل می‌دهد.

• ب-۱) صورتهای مالی (مربوط به الف-۱): نتایج فرایندهای حسابداری در یک مجموعه اساسی از صورتهای مالی نشان می‌دهد که باهم ارتباط دارند و مبتنی بر داده‌های مشابه هستند.

• ب-۲) قیمت‌های بازار (مربوط به الف-۲): داده‌های حسابداری مبتنی بر قیمت‌های گذشته، حال و مبادلات آینده هستند که در واقع اتفاق افتاده‌اند یا انتظار می‌رود که رخ دهند.

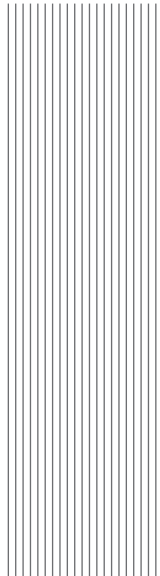
• ب-۳) نهادها یا واحد تجاری (مربوط به الف-۳): نتایج فرایندهای حسابداری برای نهادها واحدهای خاص نمایش داده می‌شود.

• ب-۴) آزمایشی بودن^{۳۱} (مربوط به الف-۴): نتایج عملیات مربوط به یک دوره‌ی کوتاه‌مدت غیرقطعی (آزمایشی) هستند، چراکه تخصیص در گذشته حال و آینده ضروری است.

گروه ج: بدیهیات الزام آور

گروه سوم بدیهیات به‌طور اساسی با دو گروه قبل متفاوت است. این بدیهیات بیانیه‌های توصیفی نیستند، بلکه بیانیه‌های دستوری هستند.

• ج-۱) تداوم فعالیت: در صورت عدم وجود شواهد مغایر، واحد تجاری باید به فعالیت خود ادامه دهد. در صورت وجود شواهدی از عمر محدود، واحد، نباید به‌عنوان واحدی که تداوم فعالیت دارد



نگریسته شود.

• ج-۲) عینیت (بی‌طرفی): تغییرات در دارایی‌ها و بدهی‌ها و اثرات ناشی از آن بر درآمدها و هزینه‌ها، عایدات انباشته و نظایر آن‌ها، نباید قبل از زمانی که بتوان آن را به‌طور عینی اندازه‌گیری کرد در حساب‌ها ثبت و شناسایی شود.

• ج-۳) ثبات: رویه‌های استفاده شده در حسابداری باید برای اندازه‌گیری موقعیت و اقداماتش مناسب باشند و در دوره‌های بعدی هم مورد استفاده قرار گیرند.

• ج-۴) واحد ثابت: گزارش‌های حسابداری باید بر مبنای واحد اندازه‌گیری ثابت، باشند.

• ج-۵) افشا: گزارشات حسابداری باید آنچه را که برای همراه‌کننده نبودن آن‌ها لازم است، افشا کنند.

بسیاری از این بدیهیات در رساله پتن (۱۹۲۲) نیز بودند و به‌طور کلی در مورد آن‌ها بحث‌وجدلی وجود ندارد. این بدیهیات از رویکرد خاصی («درآمد-هزینه» در مقابل «دارایی-بدهی» یا تئوری مالکانه در مقابل تئوری واحد اقتصادی) طرفداری نمی‌کنند و یا آن‌ها را نفی نمی‌نمایند. صرفاً ممکن است بدیهیات ارائه‌شده در بخش «ج-۲» که در مورد «عینیت» است، از اصل بهای تمام‌شده‌ی تاریخی، طرفداری کند. در ادامه‌ی پژوهش‌های حسابداری شماره‌ی ۱ (ARS) (مونیتزر، ۱۹۶۱) رابرت اسپراوس استاد دانشگاه حسابداری دانشگاه استنفورد به‌عنوان همکار مونیتزر در انجام پژوهش‌های حسابداری شماره ۳ با عنوان «بیانیه‌ی آزمایشی اصول گسترده‌ی حسابداری برای واحدهای تجاری» (اسپراوس و مونیتزر، ۱۹۶۲) اضافه شد. در گزارش مزبور (شماره ۳) بر اصل شناخت درآمد تأکید شده است و بر گسترش به‌کارگیری ارزش‌های بازار تأکید شد که بلافاصله به بحث‌وجدل انجامید. نهایتاً رویکرد نظری اسپراوس و مونیتزر (۱۹۶۲) توسط هر دو جامعه

حرفه حسابداری و SEC موردپذیرش قرار نگررفت (رد شد). در نتیجه، فعالیت‌های APB به‌سرعت همانند شیوه‌های CAP شد؛ بنابراین APB تمرکز خود را به انتشار عقایدی که به مسائل عمل پاسخ می‌داد، اختصاص داد و نه بر اساس نظریات خود در قالب مجموعه اصول منسجم و منطقی.

بیانیه‌ی تئوری بنیادی حسابداری^{۳۲}

شکست بخش پژوهشی AICPA در تولید یک مجموعه منسجم از اصول حسابداری مالی، انجمن حسابداری آمریکا را به تشکیل کمیته‌ای برای توسعه‌ی مجموعه‌ی منسجمی از اصول وادار کرد. این موضوع منجر به انتشار بیانیه‌ی تئوری بنیادی حسابداری در سال ۱۹۶۶ شد. یکی از نویسندگان اصلی ASOBAT جورج سورتز، استاد حسابداری دانشگاه شیکاگو یک نظریه‌پرداز شناخته‌شده حسابداری بود. در ASOBAT، حسابداری مالی به این صورت تعریف شد: «فرایند شناخت، اندازه‌گیری و مخابره‌ی اطلاعات اقتصادی که امکان انجام قضاوت‌ها و اتخاذ تصمیمات توسط استفاده‌کنندگان این اطلاعات را فراهم می‌آورد». برخلاف رویکرد تاریخی که توسط اغلب تئوری‌های پیشین حسابداری اتخاذشده بود، ASOBAT رویکرد «استفاده‌کننده‌گرا»^{۳۳} را پیشنهاد داد که یعنی هدف اصلی حسابداری مالی تهیه اطلاعات سودمند برای تصمیم‌گیری است (انجمن حسابداری آمریکا، ۱۹۶۶، ۲۳). علاوه بر رویکرد استفاده‌کننده‌گرا، ASOBAT همچنین چهار ویژگی کیفیت بنیادی اطلاعات حسابداری را معرفی کرد: «مربوط بودن»، «قابلیت تأیید»، «نداشتن سوئی» و «کمی بودن» (انجمن حسابداری آمریکا، ۱۹۶۶، ۸). «کمی بودن» در بند الف-۱ ARS شماره‌ی ۱ گنجانده‌شده بود و «قابلیت تأیید» و «نداشتن سوئی» مشابه پیش‌فرض ج-۲

بودند که توسط مونیتزر پیشنهادشده بود. در ARS1 «مربوط بودن» یک ایده‌ی جدید بود که باهدف سودمندی در تصمیم، مطابقت داشت.

کمیته‌ی ویت و کمیته‌ی تروبلاد

در سال ۱۹۷۱ انجمن حسابداران رسمی آمریکا دو کمیته‌ی ویژه را ایجاد کرد. اولی «گروه مطالعه در مورد تدوین اصول حسابداری» (کمیته‌ی ویت) بود. این کمیته، تشکیل هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) را به‌عنوان یک نهاد استانداردگذار مستقل به‌جای APB توصیه کرد. دومین کمیته «گروه مطالعه در مورد اهداف صورت‌های مالی» (کمیته‌ی تروبلاد) بود. در سال ۱۹۷۳ کمیته‌ی تروبلاد گزارشی تحت عنوان اهداف صورت‌های مالی منتشر کرد. این سند حامی دیدگاه‌های ASOBAT بود که می‌گفت هدف اصلی گزارشگری مالی باید سودمندی در تصمیم‌گیری باشد (انجمن حسابداری آمریکا، ۱۹۶۶، ۱). این تأکید بر سودمندی در تصمیم، به‌طور خاص سودمندی در تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، مبنای اصلی چارچوب نظری FASB شد (زف ۱۹۹۹، ۱۰۳).



ظهور چارچوب نظری

رابرت اسپروس که همکار مونیتزر در نوشتن ASR3 بود، یکی از اعضای اصلی در زمان تشکیل آن در سال ۱۹۷۳ بود و در ایجاد چارچوب نظری FASB نقش مهمی را ایفا نمود (زف ۱۹۹۹، ۱۰۳). در این راستا در ژوئن ۱۹۷۴، FASB یک یادداشت نظرخواهی^{۳۴} با تمرکز بر اهداف گزارشگری مالی بر اساس توصیه‌های جورج سورتز در ASOBAT و گزارش کمیته‌ی تروبلاد صادر کرد (FASB، ۱۹۷۴). در ادامه، در سال ۱۹۷۶، «نتایج آزمایشی اهداف صورت‌های مالی واحدهای تجاری» و «عناصر صورت‌های مالی و اندازه‌گیری آن‌ها»



وجود دارد که در نهایت منجر به عددی برای عایدات می‌شود که یک مقدار باقی‌مانده است و در واقع معادل تغییر در ارزش خالص دارایی‌ها خواهد بود. در مقابل، رویکرد «درآمد-هزینه» اولویت را به اندازه‌گیری مستقیم و شناخت درآمدها و هزینه‌ها می‌دهد و بدین ترتیب ترازنامه به‌عنوان باقی‌مانده‌ای از صورت سود و زیان می‌شود. بر خلاف دفاع همیشگی رویکرد «درآمد-هزینه» از حسابداری بهای تمام‌شده‌ی تاریخی، هم SEC و هم FASB این رویکرد را رد کرده و آن را در استاندارد‌گذاری مناسب نمی‌دانند. دلیل ارائه‌شده برای این عدم پذیرش مبنی بر این استدلال تئوری حسابداری بود که ثروت اقتصادی باید در آغاز و پایان هر دوره برای تعیین سود خالص اندازه‌گیری شود که همان رویکرد هیکسی در اندازه‌گیری سود است (SEC، ۲۰۰۳). با اتخاذ این رویکرد، تدوین‌کنندگان استاندارد متکی بر استدلال‌های حاصل از تئوری حسابداری اوایل قرن بیستم بودند که قبلاً توسط هانفیلد و پتن و همچنین توسط اسپراوس و مونیتز ارائه گردیده بود. آنچه توسط FASB نادیده گرفته شده بود این بود که لیتلتن هم در دهه ۱۹۲۰ به چنین رویکرد پرداخته بود و آن را رد کرد زیرا اندازه‌گیری «ارزش» یک مفهوم ذهنی است که نمی‌تواند به‌طور قابل اتکایی تعیین شود (لیتلتن، ۱۹۲۹، ۱۵۲-۱۵۰). در واقع، FASB به‌جای «قابلیت اتکا»، اولویت را به «مربوط بودن» داده است. «قابلیت اتکا» در چارچوب نظری به حداقل رسید و «بیان صادقانه» جایگزین آن شد که مسلماً با آن یکسان نیست؛ بنابراین می‌توان دید که چارچوب نظری و بحث‌های پیرامون بازنگری در آن، به‌طور اجتناب‌ناپذیری (به‌ناچار) به بحث در تئوری حسابداری که در بخش اول قرن بیستم مطرح بود، بازمی‌گردد. جدول ۱ چشم‌انداز و دیدگاه پژوهشگران و دانش‌گهیان حسابداری را که در بخش‌های قبلی این مقاله بحث

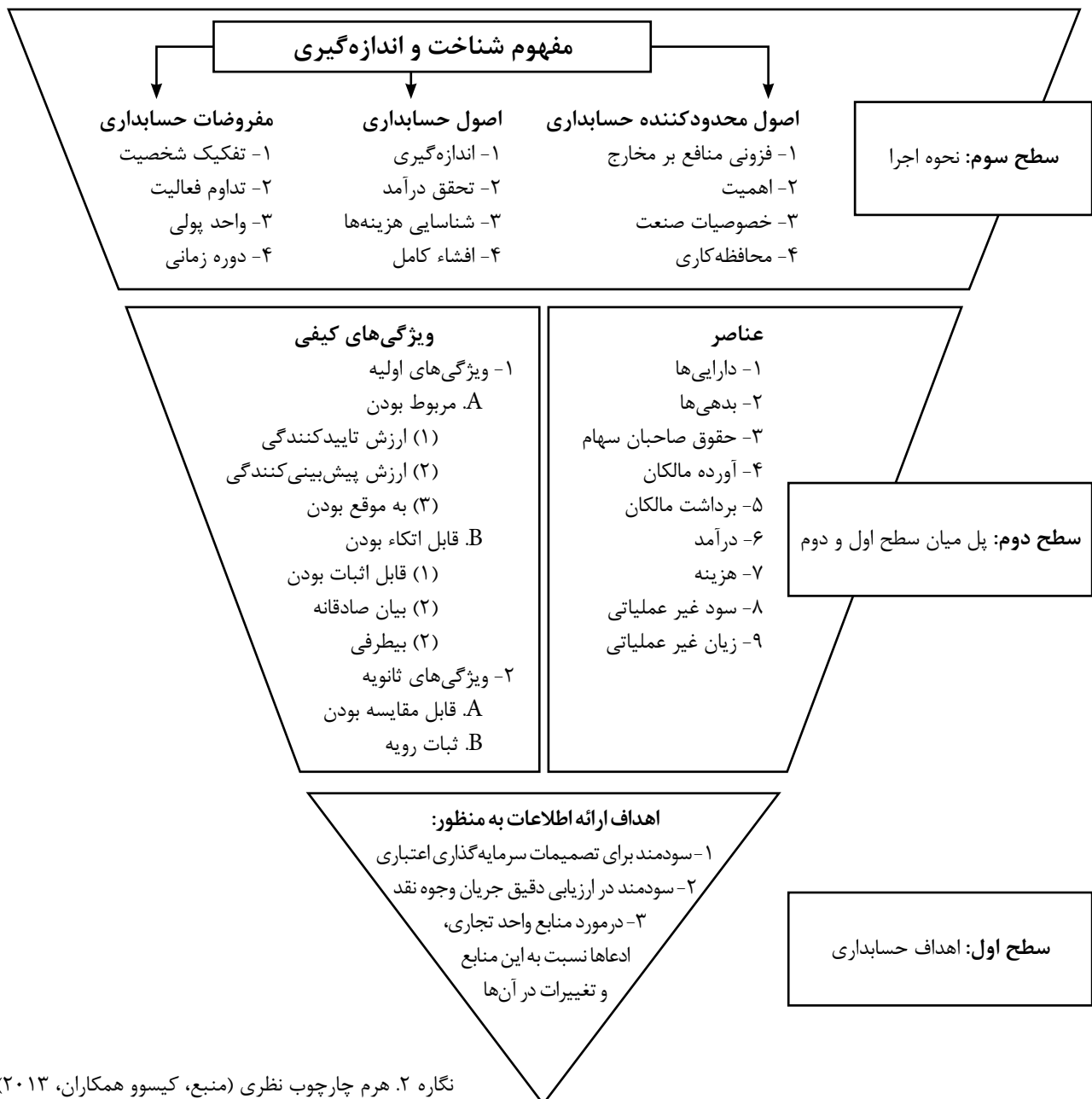


توسط پتن و مونیتز توسعه یافته بود. علاوه بر این ویژگی‌های کیفی که در ذیل بخش «قابلیت اتکا» آمده، مربوط به رویکرد بدیهیات هستند. ویژگی کیفی «مربوط بودن» مرتبط با رویکرد سودمندی در تصمیم است که در گزارش کمیته‌ی تروبولد و ASOBAT نشان داده شد.

بحث

شکست پژوهش‌های حسابداری شماره‌ی ۳ (ARS3) انجمن حسابداران رسمی آمریکا (نوشته‌شده توسط اسپراوس و مونیتز، ۱۹۶۲) برای ایجاد یک رویکرد جدید برای تئوری حسابداری، در نهایت منجر به انتشار هشت بیانیه مفهومی حسابداری مالی توسط FASB شد که چارچوب نظری گزارشگری مالی را در ایالات متحده‌ی امروزی تشکیل می‌دهد. علی‌رغم فقدان آشکار اتکا بر تئوری حسابداری پیشین در بیانیه‌های مفهومی حسابداری مالی، آشکار است که کار نظریه‌پردازان حسابداری پیشین، در شکل‌گیری چارچوب نظری تأثیر داشته است. برای مثال طبق رویکرد «دارایی-بدهی»، اندازه‌گیری ارزش بازار دارایی‌ها و بدهی‌ها در آغاز و پایان دوره مالی

(a, ۱۹۷۶, FASB) ارائه شد. نتایج آزمایشی اهداف صورت‌های مالی واحدهای تجاری FASB شامل بخشی در رابطه با تفاوت بین رویکرد «دارایی-بدهی» و رویکرد قدیمی «درآمد-هزینه» (مربوط به مونوگراف پتن و لیتلتن) بود (b, ۱۹۷۶, FASB). طبق رویکرد «دارایی-بدهی» که در نهایت هیأت به آن علاقه‌مند شد، تعریف عایدات به تعریف دارایی‌ها و بدهی‌ها بستگی داشت؛ بنابراین هدف ارائه‌ی ترازنامه به‌طور عمده به‌منظور اندازه‌گیری درآمدها، هزینه‌ها و عایدات بود. (زف ۱۹۹۹، ۱۰۴). در نتیجه، FASB، هشت بیانیه مفهومی حسابداری مالی^{۳۵} را صادر کرد. شش بیانیه از این بیانیه‌های مفهومی بین سال‌های ۱۹۷۸ و ۱۹۸۵ منتشر شد و پروژه اصلی چارچوب نظری را تشکیل دادند. یکی از این شش بیانیه در رابطه با واحدهای غیرانتفاعی است و دیگری (بیانیه‌ی شماره ۶) جایگزین بیانیه‌ی شماره‌ی ۳ شد. بیانیه شماره ۸ در سال ۲۰۱۰ منتشر شد و بازنگری و جایگزینی برای بیانیه‌های شماره ۱ و ۲ شد. در کل چارچوب نظری را می‌توان در نگاره‌ی ۲ نشان داد. در بالای نمودار، مفروضات، اصول و محدودیت‌ها مستقیماً مربوط به رویکرد بدیهیات هستند که



نگاره ۲. هرم چارچوب نظری (منبع، کیسو همکاران، ۲۰۱۳)

برای اندازه‌گیری سود دوره‌ای چیست؟ تعریف دارایی، بدهی، ارزش ویژه، درآمد و هزینه چیست و این اقلام چگونه باید اندازه‌گیری شوند؟ پاسخ به این سؤالات اغلب از طریق تمایل به ایجاد مجموعه توافقی شده‌ای از مفاهیم و اصول برای گزارشگری مالی و همچنین به دلیل وجود انگیزه‌های سیاسی برای دستیابی به یکنواختی در رویه‌های عمل حسابداری، ارائه گردید. در این مقاله،

نتیجه‌گیری

هدف این مقاله بررسی تأثیر تئوری حسابداری بر چارچوب نظری FASB بود. تئوری حسابداری در طی بخش اول قرن بیستم متمرکز بر پاسخ‌گویی به سؤالات ناشی از رویه‌های عمل حسابداری بود همچون: هدف حسابداری مالی چیست؟ صورت‌های مالی با چه دیدگاهی باید تهیه شوند؟ بهترین راه

شد خلاصه می‌کند و ایده‌های آن‌ها را در رابطه با ابعاد رویکردهای استقرایی و قیاسی برای توسعه و پیشرفت تئوری حسابداری، رویکرد «درآمد- هزینه» در مقابل رویکرد «دارایی- بدهی» و «بهای تمام‌شده‌ی تاریخی» در مقابل «ارزش منصفانه» در کنار هم قرار می‌دهد. جدول ۱ همچنین دیدگاه خاص مرتبط با هر یک از نظریه‌پردازان حسابداری را نشان می‌دهد.

جدول ۱- نظریه پردازان حسابداری و نظرات آن‌ها

قیاسی	استقرایی	رویکرد تئوری حسابداری
<ul style="list-style-type: none"> • رویکرد «دارایی-بدهی» برای اندازه‌گیری سود • اندازه‌گیری ارزش بازار خالص دارایی‌ها در ابتدا و پایان دوره 	<ul style="list-style-type: none"> • رویکرد «درآمد-هزینه» برای اندازه‌گیری سود • اندازه‌گیری بهای تمام‌شده‌ی تاریخی دارایی‌ها و مقابله‌ی هزینه‌ها با درآمدها 	<p>مفاهیم کلیدی</p>
<ul style="list-style-type: none"> • اسپراگ (تئوری مالکیت انفرادی) • هاتفیلد (تئوری مالکیت انفرادی) • پتن (تئوری واحد اقتصادی) • مونیتیز (بدیهیات بنیادی) • اسپراوس (ارزش‌های بازار) • سورتز (سودمندی در تصمیم) 	<ul style="list-style-type: none"> • لیتلتن (اصول ناشی از رویه‌های عمل) • ساندر، هاتفیلد و موور (اصول ناشی از رویه‌های عمل) • جورج او. می (تنوع در رویه‌های عمل، بر اساس قضاوت حرفه‌ای) 	<p>نظریه پردازان کلیدی</p>

این‌که یک عمل عینی و بی‌طرفانه است، به شکل‌گیری روابط اقتصادی و اجتماعی کمک می‌کند (هینز ۱۹۸۸). رویه‌های عمل و استانداردهای حسابداری، بر رفتار واحدهای تجاری، دولت‌ها و افراد تأثیر می‌گذارند؛ بنابراین مهم است که بدانیم چگونه فرایند استانداردگذاری بر پایه‌ی تئوری حسابداری در دوران اولیه و در دوره‌های بعدی مبتنی بر چارچوب نظری، تکامل و توسعه یافته است. ■

«هنری رند هاتفیلد»، «ویلیام پتن»، «جرج او. می»، «لیتلتن»، «موریس مونیتیز»، «جورج سورتز» و «رابرت اسپراوس» عامل اصلی این تأثیرگذاری بود. چارچوب نظری اغلب به‌عنوان خروجی یک فرایند تکنوکراتیک به شمار می‌رود اما تأثیر نظریه‌پردازان حسابداری بر چارچوب نظری آشکار است. اهمیت بررسی تئوری حسابداری بر چارچوب نظری بر این فرض استوار است که حسابداری مالی جدای از

تکامل حسابداری مالی از دوره‌ی اولیه آن‌که در آن تئوری حسابداری نقش مهمی را در رویه‌ی عمل و آموزش حسابداری داشت تا دوره‌های اخیر که در آن تأثیر تئوری حسابداری رو به کاهش داشته، مورد بررسی قرار گرفته است. بحث و استدلال اصلی این مقاله این است که در طول زمان، تئوری حسابداری تأثیر مهمی بر چارچوب نظری داشته و کار نظریه‌پردازان حسابداری همچون «چارلز اسپراگ»،

منابع:

Baker, C.R.(2017). The Influence of Accounting Theory on the FASB Conceptual Framework. ACCOUNTING HISTORIANS JOURNAL, Vol. 44, No. 2, December, pp. 124-109.

پی‌نویس‌ها:

- 18- Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)
- 19- Felix Frankfurter
- 20- self enforcement
- 21- American Accounting Association (AAA)
- 22- Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports
- 23- all-inclusive
- 24- Clean surplus
- 25- Committee on Accounting Procedures (CAP)
- 26- zeff
- 27- Special Committee on Research Program
- 28- Accounting Principles Board (APB)
- 29- Rules.
- 30- Accounting Research Study (ARS)
- 31- Tentativeness
- 32- A Statement of Basic Accounting Theory (ASOBAT)
- 33- user perspective
- 34- Discussion memorandum
- 35- Statements of Financial Accounting Concepts (SFACs)

- ۱- حسابداری رسمی و دکترای حسابداری، دانشگاه مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران (نویسنده مسئول: Vahid_menaty@yahoo.com).
- ۲- کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، ایران.
- 3- Committee on Accounting Procedure (CAP)
- 4- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
- 5- Accounting Principles Board (APB)
- 6- Interstate Commerce Commission (ICC)
- 7- Betterment
- 8- Accountancy
- 9- significant body of diverse accounting theory
- 10- Securities and Exchange Commission (SEC)
- 11- Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch [ADHGB]
- 12- union dime saving bank
- 13- postulates
- 14- Principles
- 15- American Institute of Accountants (AIA)
- 16- New York Stock Exchange (NYSE)
- 17- George O. May

پیشنهادهای شورای بازار و رقابت بریتانیا برای اصلاحات حسابرسی سرانجام منتشر شد



شورای بازار و رقابت بریتانیا پیشنهادهای جدید خود برای اصلاحات حسابرسی را منتشر کرد. شورا معتقد است، اجرای این پیشنهاد به ایجاد یک سیستم مستقل تر و بهبود کیفیت حسابرسی ها خواهد انجامید. پس از رسوایی های حسابرسی نظیر کارلیین و کشف تقلب های مشابه، تقاضای گسترده ای برای ایجاد اصلاحات به وجود آمد، از این رو شورای بازار و رقابت تحقیقات و بازرسی بازار را از ماه اکتبر آغاز نمود. در این بررسی ها تعدادی از دلایل افت کیفیت حسابرسی ها به شرح ذیل مورد شناسایی قرار گرفت:

- ۱- شرکت ها خود حسابرسان را انتخاب می کنند، در نتیجه حسابرسی را برمی گزینند که به جای اجرای دقیق ترین بررسی ها، بیشترین سازگاری را با آنان داشته باشند.

- ۲- به دلیل آن که ۹۷ درصد از حسابرسی های شرکت های بزرگ توسط ۴ مؤسسه ی بزرگ حسابرسی جهان انجام می شود، گزینه ها برای انتخاب بسیار محدود است.

- ۳- تمرکز حسابرسان بر کیفیت حسابرسی ها تقلیل یافته است، چرا که ۷۵ درصد از درآمد ۴ مؤسسه ی بزرگ حسابرسی جهان از ارائه ی خدمات مشاوره و سایر خدمات، کسب می شود.

اما پیشنهادهای ارائه شده توسط شورای بازار و رقابت بریتانیا چیست؟

- ۱- تدوین و تصویب قانونی برای مجزا کردن حسابرسی از خدمات مشاوره ای؛ این موضوع به هیچ وجه برای لطمه زدن به ۴ مؤسسه ی بزرگ حسابرسی جهان نیست، بلکه به دلیل ماهیت بین المللی کسب و کار آنان و پیچیدگی فعالیت هایی است که انجام می دهند.

- ۲- اتخاذ رویه هایی برای افزایش قابل ملاحظه ی پاسخ گویی افرادی که در کمیته های حسابرسی حضور دارند.

- ۳- ایجاد یک رژیم حسابرسی مشترک که مؤسسات حسابرسی خارج از ۴ مؤسسه ی بزرگ حسابرسی جهان را قادر می سازد تا به ایفای نقش خود در حسابرسی بزرگ ترین شرکت های بورسی بریتانیا بپردازند. در هر حسابرسی، حداقل یک مؤسسه باید خارج از ۴ مؤسسه ی بزرگ حسابرسی جهان باشد تا رقابت تقویت شود.

نظر مؤسسات حسابرسی درباره ی اصلاحات پیشنهادی شورای بازار و رقابت چیست؟

اکثر مؤسسات در بازار حسابرسی بریتانیا از جمله ۴ مؤسسه ی بزرگ حسابرسی جهان، بیانیه هایی را نسبت به تغییراتی که گمان می کنند باید صورت گیرد، اعلام نمودند. دیلویت، کی پی ام جی و پرایس واترهایوس کوپرز همگی حمایت خود از پیشنهاد شورای بازار و رقابت مبنی بر جداسازی حسابرسی از سایر خدماتی را که مؤسسات می توانند ارائه دهند، اعلام کرده اند.

اندرو تاییر رئیس هیات مدیره ی شورای بازار و رقابت در این باره گفت، اکنون زمان رسیدگی به مشکلات عمیق بازار حسابرسی فرا رسیده است. بیش تر مردم ممکن است هرگز گزارش حسابرس درباره ی حساب های یک شرکت را نخوانند ولی ده ها میلیون نفر از همین مردم به حسابرسی های قوی و با کیفیت بالا وابسته هستند، زیرا اگر حساب های شرکت ها به نحو مناسب مورد بررسی قرار نگیرند، موقعیت های شغلی، بازنشستگی و سرمایه گذاری های مردم است که در معرض ریسک قرار می گیرد.

در آینده چه خواهد شد؟

گزارش منتشر شده توسط شورای بازار و رقابت اکنون به شکل مشورتی است، اما شورای بازار و رقابت قصد دارد تا زمان حل مشکلات بر روی اجرای این پیشنهادها پافشاری کند. این موضوع که آیا پیشنهادات قادر به حل مشکلات هستند یا خیر، به گذشت زمانی نه چندان دور نیاز دارد. اگر چه به نظر می رسد برای از بین رفتن مشکلات جدی تر، باید چندین سال بگذرد.

۱۸ دسامبر ۲۰۱۸، www.accountancyage.com

واکنش شدید شرکت های بزرگ بورسی نسبت به اصلاحات پیشنهادی شورای بازار و رقابت بریتانیا

در پی اعلام اصلاحات پیشنهادی بازار حسابرسی بریتانیا از سوی شورای بازار و رقابت مبنی بر الزام شرکت های پذیرفته شده ی بورسی در استفاده از دو گروه حسابرس برای بررسی حساب هایشان، شرکت های پذیرفته شده در بورس مخالفت شدید خود را نسبت به این نهاد ناظر، بیان کردند. به نقل از پایگاه اطلاع رسانی (اسکای نیوز)، ائتلاف این شرکت ها موسوم به گروه ۱۰۰، که شامل بزرگ ترین شرکت های سهامی عام بریتانیا هستند، درصدد تهیه ی پاسخ شدیدی به پیشنهاد مطرح شده از سوی شورای بازار و رقابت مبنی بر معرفی یک سیستم حسابرسی مشترک، هستند. ادعای گروه ۱۰۰ این است که تحت به کارگیری سیستم حسابرسی مشترک، هزینه های حسابرسی شرکت ها افزایش می یابد، بدون آن که اطمینانی از بهبود کیفیت حسابرسی ها وجود داشته باشد. طبق پیشنهاد جدید شورای بازار و رقابت، شرکت های بزرگ بورسی ملزم خواهند بود تا با هدف تقویت رقابت، حسابرس دوم را از خارج از ۴ مؤسسه ی بزرگ حسابرسی جهان یعنی دیلویت، کی پی ام جی، ارنست اند یانگ و پرایس واترهایوس کوپرز، انتخاب نمایند. این تصمیم، شرکت های بزرگی همچون بی پی، هلدینگ رولز رویس و مارکس اند اسپنسر را تحت تاثیر قرار خواهد داد. به نقل از یکی از مدیران مالی این شرکت ها، نتیجه ی این اصلاحات ممکن است

ناظر، بسیاری از تصمیمات نادرست و بی کیفیت را متوقف می کند یا آن ها را تحت بررسی دقیق قرار می دهد، پرسش این جاست که چه کسی به این نهاد ناظر حسابرسی بخش دولتی نظارت می کند. وی اشاره کرد، عده ای از وزرا می گویند باید مخارج بیش تری صرف دفاع ملی، مسکن و امنیت مرزها شود و این موضوع یعنی دیر یا زود مالیات بیش تری از مردم مطالبه خواهد شد، در شرایط سیاسی کنونی هر چیزی امکان دارد ولی پس از دریافت مالیات بیش تر باید این اطمینان وجود داشته باشد که آیا درآمدها به شکل منصفانه صرف می شوند.

انصاف کلمه ای کلیدی است، اما واژه ای است که حسابداران حرفه ای همیشه قادر به شناسایی آن نیستند. اقتصاد بخش دولتی باید تضمین شده باشد و برای ارتقای کارایی و اثربخشی به عنوان اهداف اصلی این بخش، باید انصاف را اضافه کنیم. به این ترتیب زمان آن فرارسیده است که حسابرسی بخش دولتی از پشت پرده خارج شود و به آن اختیار کافی داده شود، تا بتوان آن را با اهداف گسترده تر سیاست های دولت هماهنگ نمود. اداره ی حسابرسی ملی بریتانیا مسئولیت نظارت و بررسی کیفیت حسابرسی بخش دولتی در انگلستان و مسئولیت نظارت بر حسابرسی این بخش در اسکاتلند، ویلز و ایرلند شمالی را بر عهده دارد. این نهاد نسبت به کیفیت و جبران کمبودها، نظیر ریسک برون سپاری، عملکرد حسابرسی داخلی، ادغام حساب های بخش دولتی و اتوماسیون سازی کسب و کار بخش دولتی اطمینان می دهد. در گزارشی که سال گذشته انجمن حسابداران خبره ی انگلستان و ویلز منتشر نمود، در واقع میان آن چه حسابرسان بخش دولتی انجام می دهند و آن چه که انتظار می رود انجام شود، شکاف وجود دارد. پس از توقف فعالیت کمیسیون حسابرسی توسط دیوید کامرون، نظارت بر حسابرسی در بخش بهداشت و سلامت ضعیف شده و موجب بروز سردرگمی زیادی گردیده است و اعتماد عمومی نسبت به دولت به پایین تر حد رسیده است. از این رو، فشارهای زیادی بر نهاد ناظر حسابرسی بخش دولتی بریتانیا وارد شده است، که از اصلاح حسابرسی این بخش در آینده ای نزدیک خبر می دهد.

۷ فوریه ۲۰۱۹، www.accountancyage.com

جریمه ی شرکت آمریکایی هرتز توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا



کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا هلدینگ هرتز و شرکت تابعه ی آن را مبلغ ۱۶ میلیون دلار جریمه کرد، گفتنی است این مجازات به دلیل اشتباهات حسابداری این غول کرایه ی اتومبیل و اظهار نادرست درآمد

منفی باشد و موجب سردرگمی در مورد مسئولیت حسابرسان شود. وی اضافه کرد، اعضای گروه ۱۰۰ معتقدند، اجرای این طرح پیچیدگی را افزایش می دهد و چنین شرایطی نمی تواند به افزایش کیفیت یا رقابت منجر شود. آنان همچنین، اتخاذ تصمیمات کلیدی حسابرسی را زمان بر و پرهزینه توصیف می کنند که خود مانعی جدی بر سر اجرایی شدن این طرح است. گروه ۱۰۰ اعلام کرد که از مدل حسابرسی مشترک حمایت نمی کند و این مدل در حال حاضر مزیتی برای سهامداران ایجاد نمی کند. اگرچه تعدادی از شرکت های فرانسوی یک حسابرس را از ۴ مؤسسه ی بزرگ حسابرسی جهان و دیگر حسابرس را از مؤسسات کوچک تر به کار می گمارند، ولی هنوز مشخص نیست که آیا مؤسسات کوچک تر می توانند خود را به سطح ۴ مؤسسه ی بزرگ حسابرسی برسانند یا خیر. مدیران مالی شرکت های بزرگ چند ملیتی به ویژه در مورد هزینه های بالقوه ی مدل حسابرسی مشترک، نگران هستند، زیرا در حال حاضر خدمات موجود با ده ها میلیون پوند برای بزرگ ترین شرکت ها در حال اجرا است. گروه ۱۰۰ در صدد برآمده است تا ۲۱ ژانویه آخرین مهلت دریافت نظرات توسط شورای بازار و رقابت، پاسخ صریح خود را رسماً اعلام نماید.

۶ ژانویه ۲۰۱۹، news.sky.com

زمان اصلاح حسابرسی بخش دولتی بریتانیا فرارسیده است



چند ماهی است که از مطرح شدن گزارش انتقادی جان کینگمن یکی از نمایندگان مجلس، نسبت به عملکرد شورای گزارشگری مالی به عنوان نهاد ناظر حرفه ی حسابرسی بریتانیا می گذرد، با این که گزارش کینگمن حوزه ی حسابرسی شرکت های سهامی عام را در برمی گیرد ولی وی بر حسابرسی بخش دولتی نیز نیم نگاهی داشته است. مؤسسات حسابرسی هستند که در حوزه ی حسابرسی شرکت های خصوصی فعالیت می کنند و هم زمان به عنوان یکی از بازیگران اصلی حسابرسی شرکت های دولتی انگلستان نیز نقش ایفا می کنند. یافته های کینگمن حاکی از وجود شکاف های نگران کننده در عملکرد این حوزه است. اقدامات منفعلانه و ناامیدکننده ی سازمان های دولتی در حساب های درآمدی و سرمایه، پرچم های قرمز در حوزه ی عملکرد این بخش را برافراشته است، جایی که خبری از گزارش منافع عمومی مؤسسات حسابرسی وجود ندارد. در چنین شرایطی آیا کافی است بگوییم بخش دولتی متفاوت است و عملکرد اداره ی حسابرسی ملی را ارج بنهیم. اگرچه به نظر می رسد صداقت و جدیت اداره ی حسابرسی ملی و اثربخشی فعالیت این نهاد

شرکت استون مارتین در جست و جوی حسابرس جدید



مؤسسه‌ی حسابرسی کی پی ام جی یکی از ۴ مؤسسه‌ی بزرگ حسابرسی جهان، از سال ۲۰۰۷ تاکنون کار رسیدگی به حساب‌های شرکت تولید خودروهای لوکس مسابقه‌ای استون مارتین را بر عهده داشته است. اما از زمانی که وقوع رسوایی‌های بزرگی نظیر کارلین، نیاز به اصلاحات و تغییرات اساسی بازار حسابرسی را به وجود آورده و شورای بازار و رقابت بریتانیا تنها اندکی پیش از سال جدید میلادی بازرسی خود از صنعت حسابرسی را آغاز نموده است، این شرکت تصمیم گرفته تا مجدداً به کی پی ام جی پیشنهاد همکاری ندهد. از این رو، استون مارتین به برقراری تماس با چندین مؤسسه‌ی حسابرسی مبادرت ورزیده ولی تاکنون نتوانسته مؤسسه‌ی هدف خود را انتخاب نماید. بر اساس یافته‌های شورای بازار و رقابت بریتانیا، افت کیفیت حسابرسی‌ها در چند سال اخیر چندین دلیل داشته است که اهم آن‌ها عبارت است از: اختیار شرکت‌ها در انتخاب حسابرس، که موجب شده است تا آن‌ها به دنبال مؤسسه‌ای باشند که بیشترین سازگاری را با شرایط و فرهنگ آن‌ها داشته باشد و این موضوع یعنی صرف نظر کردن از مؤسسه‌ای که بررسی‌های سخت‌تری را به عمل می‌آورند. این گزارش همچنین به مسئله‌ی محدودیت در انتخاب حسابرس اشاره کرده و از سهم ۹۷ درصدی حسابرسی شرکت‌های بزرگ بورسی که متعلق به ۴ مؤسسه‌ی بزرگ حسابرسی جهان است، خبر می‌دهد. از سوی دیگر به دلیل آن که ۷۵ درصد از درآمد این ۴ مؤسسه از محل خدمات غیر حسابرسی و مشاوره است، احتمال کاهش در کیفیت رسیدگی‌های این ۴ مؤسسه زیاد است. تغییراتی که در این گزارش پیشنهاد شده، شامل مجزا کردن خدمات حسابرسی از خدمات مشاوره، انجام اقداماتی برای افزایش پاسخ‌گویی افرادی است که در کمیته‌های حسابرسی مؤسسات دارای سمت هستند و در نهایت ایجاد یک رژیم حسابرسی مشترک به این معناست که مؤسسات خارج از ۴ مؤسسه‌ی بزرگ حسابرسی جهان می‌توانند در حسابرسی بزرگ‌ترین شرکت‌های بریتانیایی نقش داشته باشند، همانند آن چه در سیستم حسابرسی کشور فرانسه وجود دارد. اکنون این تردید حرفه‌ای وجود دارد که آیا مؤسسات حسابرسی کوچک‌تر به اندازه‌ی کافی برای اجرای حسابرسی‌هایی که در صنایع بزرگ و شرکت‌های چندملیتی نیاز است، مجهز هستند. به

مشمول مالیات است. بر اساس اظهارات کمیسیون بورس و اوراق بهادار، بخشی از اظهار نادرست درآمد مشمول مالیات این شرکت، اشتباهات عددی مربوط به دفاتر برخی از واحدهای این شرکت بین تاریخ فوریه‌ی ۲۰۱۲ تا تاریخ مارس ۲۰۱۴ بوده است، و بخشی دیگری از اشتباهات در حساب‌های مختلفی است که مربوط به برآوردهای مدیریت بوده است. به عنوان نمونه، کمیسیون بورس و اوراق بهادار بیان می‌کند که شرکت کرایه‌ی اتومبیل هرگز به طور منظم مبالغی را برای پوشش خساراتی که در طول کرایه‌ی اتومبیل از جانب اشخاص ثالث رخ می‌دهد، پوشش می‌دهد و حساب ذخیره‌ای را نیز برای پوشش مبالغ غیرقابل وصول ناشی از جبران خسارات بالقوه برآورد می‌کند، پوشش خسارات اشخاص ثالث، موجب شده است برای چندین سال هزینه‌ی مطالبات مشکوک الوصول کم‌تر برآورد شود و در نتیجه درآمد مشمول مالیات شرکت کم‌تر از واقع گزارش شده است. این موضوع حاکی از نامناسب بودن روش‌های برآورد حسابداری شرکت، ناکافی بودن مبلغ حساب ذخیره و استفاده از روش حذف مستقیم مطالبات است. کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا علت روش‌های برآورد نادرست این شرکت را تحت فشار بودن از سوی محیط گزارشگری مالی مطرح کرده است، تاکید کمیسیون به طور خاص بر بودجه‌های داخلی، برنامه‌ریزی تجاری و روش‌های برآوردهای نامناسب درآمد است. کمیسیون این حقیقت را افشا کرده است که حتی در هنگام مشخص شدن افشای ناکافی اطلاعات این شرکت در کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا نیز، این فشارها وجود داشته است. به عنوان یک نمونه‌ی دیگر، شرکت هرگز با توجه به عملیات منظم خود می‌تواند مدت زمانی را که طول می‌کشد تا اتومبیل برکنار و سپس جایگزین شود، برآورد نماید، به این ترتیب دوره‌ی نگهداری برنامه‌ریزی شده یکی از متغیرهایی است که در فرمول استهلاک گیری اتومبیل‌های این شرکت به عنوان دارایی به کار می‌رود، از این رو بر دیگر جنبه‌های کسب و کار این شرکت همچون هزینه‌های نگهداری اثر می‌گذارد.

در سال ۲۰۱۳، شرکت هرگز تصمیم گرفت تا دوره‌ی نگهداری بخش قابل ملاحظه‌ای از اتومبیل‌های ناوگان کرایه‌ای خود در ایالات متحده را افزایش دهد اما کمیسیون معتقد است، این تصمیم و تاثیر آن بر دیگر زوایای واحد تجاری به اندازه‌ی کافی برای سرمایه‌گذاران افشا نشده است. در جولای ۲۰۱۵، شرکت هرگز نتایج عملکرد مالی خود برای دوره‌های مالی ۲۰۱۲، ۲۰۱۳ و دوره‌های قبلی را که شامل برخی داده‌های حسابرسی نشده‌ی مربوط به سال ۲۰۱۱ بود، تجدید ارائه نمود. این شرکت در ابتدای سال ۲۰۱۴، با پی بردن به ۱۷ مورد از اشتباهات حسابداری با اهمیت در سطح واحدهای تجاری وابسته به خود، درآمد مشمول مالیات خود را که قبلاً ۲۳۵ میلیون دلار گزارش شده بود، کاهش داد. هرگز بدون انکار یا پذیرش جریمه‌ی اعلام شده توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا، با پرداخت ۱۶ میلیون دلار جریمه موافقت کرده است، همچنین هلدینگ هرگز اعلام کرد که کلیه‌ی اعضای هیات‌مدیره و مدیریت ارشد شرکت هرگز تغییر و با اعضای جدید جایگزین شده‌اند.

۲ ژانویه ۲۰۱۹، www.accountingtoday.com

نقل از پایگاه اطلاع‌رسانی (اکانتنتسی ایچ)، جست‌وجوی استون مارتین برای حسابرس جدید به دلیل حاکمیت شرکتی است و هیچ ارتباطی با ناراضی‌های این شرکت از قابلیت‌های حسابرسی مؤسسه کی پی ام جی ندارد. این شرکت پس از افت ۳۰ درصدی در عرضه اولیه عمومی سهام اش، به شکل گسترده‌ای درگیر انتخاب و جایگزین نمودن مؤسسه‌ی حسابرسی جدید شده است. به نظر می‌رسد سال ۲۰۱۹ آغاز پر تلاطمی داشته باشد، چراکه شرکت ارتباطات بین‌المللی وادفون نیز تصمیم گرفته است تا به دلیل یکسری تضاد منافع بالقوه، از حسابرس خود پرایس واترهاوس کوپرز، جدا شود.

۳ ژانویه ۲۰۱۹، www.accountancyage.com

که سوابق آن‌ها به شکل درست ثبت نشده است، منجر به کاهش قابل ملاحظه‌ی درآمدشان خواهد شد، این گروه معمولاً نیروهای کاری هستند که به شکل هفتگی حقوق و دستمزد خود را دریافت می‌کنند و باید هر چه سریع‌تر اطلاعات خود را در حساب کاربری شخصی خود در سامانه‌ی جدید تکمیل و به‌روزرسانی نمایند. درباره‌ی آن دسته از افرادی که حقوق خود را به شکل ماهیانه دریافت می‌کنند، هنوز تا پایان ماه ژانویه برای اطمینان از صحت ثبت اطلاعاتشان فرصت باقی است. دولت سهم درآمد ناشی از مدرنیزه نمودن سیستم پرداخت‌ها در بودجه را ۵۰ میلیون یورو برآورد کرده است. بنابراین، توصیه‌ی انجمن حسابداران خبره‌ی ایرلند به کارفرمایان این است که از به‌روز نگاه داشتن اطلاعات کارکنان‌شان اطمینان حاصل کنند.

۴ ژانویه ۲۰۱۹، www.accaglobal.com

هشدار انجمن حسابداران خبره‌ی ایرلند به نیروهای کار ایرلندی



انجمن حسابداران خبره‌ی ایرلند به آن دسته از نیروهای کاری که در کشور ایرلند، حقوق و دستمزد خود را به شکل هفتگی دریافت می‌کنند، هشدار داد که به دلیل استقرار سیستم پرداخت جدید دولت این کشور، به زودی تفاوت‌های قابل ملاحظه‌ای در حقوق و دستمزد خود مشاهده خواهند کرد. انجمن حسابداران خبره‌ی ایرلند اعلام کرد که حدود ۱۲۰ هزار نفر نیروی کار که اطلاعات مربوط به سوابق کاری‌شان به درستی در سیستم آن‌لاین گزارشگری زمان کار واقعی دولت ثبت نشده است، ممکن است در سیستم پرداخت جدید دولت ایرلند تحت تاثیر قرار بگیرند و مالیات بر دستمزد این افراد بر مبنای ۵۱ درصد محاسبه خواهد شد. این موضوع یک شوک بزرگ برای بسیاری از نیروهای کار فعال در ایرلند خواهد بود، چراکه درآمد ناخالص آن‌ها نصف شده و نیم دیگر نیز مشمول مالیات بر درآمد مضاعف می‌شود. انجمن حسابداران خبره‌ی ایرلند تنها راه حل این مسئله را اصلاح و به‌روزرسانی اطلاعات نیروهای کار در حساب کاربری شخصی‌شان بیان کرده است، البته پس از اجرای این طرح جدید چندین هفته طول می‌کشد تا تمام مبالغ مالیاتی که طی این مدت بیش‌تر از سوی کارفرمایان پرداخت شده است به آن‌ها عودت داده شود. این نهاد حرفه‌ای به کارفرمایان توصیه کرد تا از پرداخت مبالغ نامتعارف و اضافی همچون وام یا مساعده به نیروهای کار پرهیز کنند، چراکه در صورت مشاهده، مجبور به پرداخت جریمه خواهند شد. به نقل از رئیس هیات مدیره‌ی انجمن حسابداران خبره‌ی ایرلند، سیستم جدید آن‌لاین بوده و اطلاعات کارکنانی که پرداخت به آن‌ها صورت گرفته در هر لحظه از زمان مشخص است. اجرای این طرح برای آن گروه از افرادی

حق الزحمه‌ی ۱۵ میلیون پوندی مؤسسه‌ی دیلویت در جریان انحلال هلدینگ کامت، زیر ذره بین بازرسان انجمن حسابداران خبره‌ی انگلستان و ویلز



بر اساس بررسی‌های انجام شده توسط انجمن حسابداران خبره‌ی انگلستان و ویلز، مؤسسه‌ی حسابرسی و خدمات مشاوره‌ی دیلویت در جریان انحلال هلدینگ کامت ۱۵ میلیون پوند دریافت کرده است. به نقل از پایگاه اطلاع‌رسانی (اکانتنتسی ایچ)، خدمات حرفه‌ای که هلدینگ کامت برای انجام امور مربوط به انحلال و تصفیه این شرکت در سال ۲۰۱۲ پرداخت نموده، بالغ بر ۱۵ میلیون پوند بوده است. این مبلغ شامل ۱۰٫۲ میلیون پوند برای مدیریت امور تصفیه و ۵ میلیون پوند برای انجام عملیات تصفیه بوده است. علاوه بر این مبلغ، برای دریافت مشاوره از مؤسسه‌ی حسابرسی اپکپیتا، ۱٫۴ میلیون پوند پرداخت شده است. انجمن حسابداران خبره‌ی انگلستان و ویلز، بازرسی اخیر خود از دیلویت را به دلیل احتمال وجود تضاد منافع مدیران تصفیه، که قبلاً مشاوران هلدینگ کامت بوده‌اند، آغاز کرده است. گفتنی است، این بررسی ممکن است به طرح اتهام علیه دیلویت منتهی شود. یک مقام آگاه اعلام نمود، بر اساس تحقیقات به عمل آمده از جریان انحلال کامت، برای حصول نتیجه، اقدامات مدیران تصفیه منصوب شده به بررسی بیش‌تر نیاز دارد. کمیته‌ی بازرسی گزارش اخیر خود را به همراه تمام اسناد و شواهد جمع‌آوری

از کسب و کار، مهارت‌های کمی و آماری پیشرفته و توانایی رهبری و ارتباطات گروهی، در مدیریت ریسک واحدهای تجاری خود مشارکت کنند. بر اساس نظرسنجی به عمل آمده از بیش‌تر کسب و کارهای تجاری ایالات متحدهی آمریکا، توسط دانشگاه ایالتی کارولینای شمالی و انجمن حسابداران رسمی آمریکا در سال ۲۰۱۸، کم‌تر از ۲۰ درصد از سازمان‌ها استراتژی یا اهداف واحد تجاری خود را منوط بر فرآیندهای ریسک می‌دانند و ۶۹ درصد دیگر از سازمان‌ها به نداشتن یک فرآیند مدیریت ریسک کامل اذعان داشته‌اند، از این رو به این سازمان‌ها توصیه می‌شود مدیریت ریسک را در اولویت‌های بالای سازمان خود قرار دهند. مدیرعامل آیفک در بیانیه‌ای اعلام کرد، زمان فعلی برای کسب و کارها بسیار نامطمئن است، زیرا اقتصاد جهانی نوسانات شدید و تغییر سریعی را تجربه می‌کند. در چنین شرایطی، مدیریت ریسک صحیح برای سازمان‌ها با هدف اطمینان بخشی و دستیابی به موفقیت در بلندمدت، بسیار اهمیت دارد. در این میان حسابداران حرفه‌ای از جایگاه ویژه‌ای برای سازماندهی موثر کار خود از طریق مدیریت موثر ریسک واحدهای تجاری برخوردار هستند که موجب شناسایی بهتر ریسک‌ها و فرصت‌ها برای واحد تجاری خواهد شد. در این گزارش فدراسیون بین‌المللی حسابداران از مدیران مالی و دیگر توابع مالی واحدهای تجاری درخواست کرده است تا اطمینان حاصل نمایند، نه تنها مدیریت ریسک واحد تجاری در کانون توجه سازمان قرار گرفته باشد، بلکه حسابداران حرفه‌ای نیز از مهارت لازم برای تحقق ۳ استراتژی زیر برخوردار باشند:

- ۱- هم‌راستا نمودن مدیریت ریسک با ارزش آفرینی و حفظ ارزش
- ۲- ادراک و تصمیم‌گیری از طریق ارائه‌ی مدل ریسک و تجزیه و تحلیل، مدیریت داده‌ها و تشخیص میزان ریسک‌پذیری سازمان
- ۳- یکپارچگی و تقویت ارتباط درون سازمانی برای به اشتراک گذاری اطلاعات

۷ ژانویه ۲۰۱۹، www.accountingtoday.com

ارائه‌ی چارچوب افشای کیفیت حسابرسی توسط مرکز کیفیت حسابرسی



مرکز کیفیت حسابرسی، چارچوب جدیدی را برای کمک به مؤسسات حسابرسی در راستای ارتقا و نظارت بر کیفیت حسابرسی‌هایی که اجرا می‌کنند، منتشر نموده است. به نقل از پایگاه اطلاع‌رسانی (اکانتینگ تودی)، چارچوب افشای کیفیت حسابرسی با هدف کمک بیش‌تر به

شده در انجمن حسابداران خبره‌ی انگلستان و ولز ثبت کرده است. این انجمن گزارش را مورد بررسی قرار خواهد داد و سپس تصمیم می‌گیرد که آیا اتهامی متوجه دیلویت خواهد بود یا خیر. بر طبق آخرین اخبار، مؤسسه‌ی دیلویت نیز سال گذشته مبلغ ۱.۶ میلیون پوند برای دریافت مشاوره برای پیگیری‌های حقوقی این پرونده به یک مؤسسه‌ی حقوقی پرداخت نموده است. از سوی دیگر، ۹ ماه پیش از انحلال و تصفیه‌ی کامت، مدیر تصفیه‌ی مستقل جدیدی از مؤسسه‌ی مشاوره‌ی اف آر پی برای انجام امور مربوط به واگذاری این شرکت به شرکت تحصیل‌کننده‌ی کسا الکترونیکال، منصوب شده است. گام نخست اف آر پی بررسی اعتبار فرآیند فروش دارایی‌های کامت در جریان تحصیل این شرکت توسط کسا الکترونیکال است. ماجرای انحلال و تصفیه‌ی کامت به سال ۲۰۱۲ و کاهش شدید نقدینگی این شرکت پس از کریسمس آن سال، درحالی که این شرکت تلاش می‌کرد تا با فریب سرمایه‌گذاران ساده، سهام خود را به آنان بفروشد، باز می‌گردد. پس از سقوط این شرکت، ۷ هزار نفر شغل خود را از دست دادند و این شرکت مجبور به پرداخت ۵۰ میلیون پوند از مالیات‌های معوق گردید. اعتباردهنده‌ی اصلی این شرکت نیز حدود ۵۹ میلیون دلار پیش از انحلال دریافت نمود.

۷ ژانویه ۲۰۱۹، www.accountancyage.com

مدیریت ریسک واحد تجاری مهارتی ضروری برای حسابداران



بر اساس گزارش اخیر فدراسیون بین‌المللی حسابداران، در زمانی که فضای کسب و کارهای تجاری در هر لحظه از زمان به دلیل وجود عواملی همچون فناوری‌های جدید و بازارهای نوظهور در حال تغییر است، حسابداران ملزم به شناسایی اهمیت مدیریت ریسک واحد تجاری هستند. در این گزارش، که تحت عنوان فعال کردن نقش حسابداران در مدیریت مؤثر ریسک واحد تجاری، منتشر شده است از اعضای حرفه‌ی حسابداری خواسته شده تا نقش به‌سزای خود در کسب و کار را نه تنها برای کاهش ریسک، بلکه برای ترویج و تسهیل مدیریت موثر ریسک‌ها و فرصت‌ها در حمایت از ارزش آفرینی و حفظ ارزش، ایفا نمایند. طبق گزارش آیفک، متخصصان حرفه‌ی قادر هستند با درک عمیق خود

مؤسسات در توسعه‌ی گزارش کیفیت حسابرسی که سالیانه به اشکال مختلف توسط آن‌ها ارائه می‌شود، تدوین گردیده است. چارچوب افشای کیفیت حسابرسی می‌تواند به مؤسسات در تلاش آنان برای تعیین، ارزیابی و انتقال اطلاعات مفید به ذینفعان، و افزایش درک آنان از چگونگی پشتیبانی و نظارت بر کیفیت حسابرسی در سطح مؤسسه، کمک نماید. افشاسازی در مورد چگونگی نظارت مؤسسه بر کیفیت حسابرسی، می‌تواند شامل معیارهای ارزیابی و نظارت، به همراه ارائه‌ی اطلاعات مربوط به سرمایه‌گذاری مؤسسه بر افراد، منابع، فرایندها، سیاست‌ها و فناوری‌اش باشد. این چارچوب همچنین می‌تواند برای درک ذینفعان از میزان تلاش مؤسسه برای مدیریت ریسک‌های مختلف با هدف افزایش کیفیت حسابرسی‌ها مفید باشد. سیندی فورنلی رئیس هیات مدیره‌ی مرکز کیفیت حسابرسی در بیانیه‌ای اعلام کرد، چارچوب افشای کیفیت حسابرسی می‌تواند یکنواختی و قابلیت مقایسه را در طول زمان تسهیل نماید، شفافیت بیشتری را ایجاد کند و با اطلاع‌رسانی درباره‌ی چگونگی حفظ و بهبود کیفیت حسابرسی‌ها، اعتماد عموم را برانگیزد. گفتنی است چارچوب مذکور بر پایه‌ی ۳ اصل طراحی شده است:

۱- چارچوب افشای کیفیت حسابرسی، اختیاری و تفضیلی است به جای آن که توصیفی و همه شمول باشد.

۲- این چارچوب انعطاف پذیر است، به مؤسسات این امکان را می‌دهد تا اطلاعات مربوطه و معنادارتر در مورد کیفیت حسابرسی را، نشان دهند.

۳- چارچوب به افشای سیستم کنترل کیفیت در سطح مؤسسه مرتبط است. این چارچوب بر شش عنصر کیفیت حسابرسی و همچنین نمونه‌هایی از شاخص‌های کیفیت حسابرسی در سطح مؤسسه، به شرح زیر متمرکز است:

- ۱) رهبری، فرهنگ و ساختار حاکمیتی مؤسسه‌ی حسابرسی
- ۲) اخلاق و استقلال
- ۳) پذیرش و تدویم همکاری از سوی مشتری
- ۴) اعتقاد به مدیریت گروه
- ۵) تعهد به عملیات حسابرسی
- ۶) نظارت

لازم به ذکر است، این چارچوب بر مبنای تلاش‌های قبلی مرکز کیفیت حسابرسی و مؤسسات عضو آن و دیگر سازمان‌ها نظیر هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام با هدف توسعه‌ی شاخص‌های کیفیت حسابرسی شکل گرفته است.

۸ ژانویه ۲۰۱۹، www.accountingtoday.com

۱۰ ژانویه ۲۰۱۹، www.accountingtoday.com

توصیه‌های انجمن حسابداران رسمی آمریکا به واحدهای تجاری برای آغاز صحیح سال ۲۰۱۹



چند هفته‌ی آغازین سال جدید میلادی زمانی عالی برای اطمینان یافتن از این موضوع است که آیا واحد تجاری در شرایط خوبی قرار دارد یا خیر، همچنین زمان مناسبی برای برنامه‌ریزی در راستای رسیدن به

درآمد متخصصان حسابداری فعال در حوزه حسابرسی شرکت‌های سهامی عام همچنان در صدر

متخصصان حسابداری که در حوزه حسابرسی شرکت‌های سهامی عام مشغول به فعالیت هستند، باید از ورود به سال جدید بسیار خرسند باشند، زیرا متوسط حقوق و دستمزد آنان به دلیل رقابت سخت میان مؤسسات برای استخدام افراد متخصص و با استعداد، یک بار دیگر در سال ۲۰۱۹ افزایش می‌یابد. این افزایش با هدف جذب و حفظ برترین افراد حرفه‌ای در حوزه حسابداری و مالی صورت می‌پذیرد. رقابت در بازار

اهداف مالی آتی است. از این رو انجمن حسابداران رسمی آمریکا، چندین توصیه‌ی زیر را برای آغاز سال مالی جدید ارائه کرده‌اند.

۱- سال جدید، یک برنامه‌ی جدید:

یکی از پیشنهادات این است که سال را با یک برنامه‌ی تازه شروع کنید. ابتدا باید ترانزنامه‌ی خود را به روز کنید، زیرا با این کار نقطه‌ی شروع خود را متوجه می‌شوید. سپس اهداف را تعیین کنید، بدهی‌ها را کاهش دهید یا سرمایه‌گذاری را افزایش دهید. سپس، برنامه‌ای را برای دستیابی به اهداف تدوین نمایید. این کار ساده است، اما باید بدانید که در حال حاضر مشغول تعیین جایگاهی هستید که می‌خواهید در آن جا باشید.

۲- مخارج سال گذشته را برای بودجه‌ریزی سال ۲۰۱۹، بررسی نمایید: اوایل ماه ژانویه یک فرصت ایده آل برای بررسی هزینه‌های سال گذشته و ایجاد یک بودجه‌ی منطقی برای سال جاری است. سعی کنید مبلغی را برای هزینه‌های پیش‌بینی نشده‌ی سال آینده در بودجه‌ی خود در نظر بگیرید.

۳- بررسی حق اشتراک‌ها و موضوع تجدید پرداخت آن‌ها به صورت خودکار:

شروع سال جدید بهترین زمان برای بررسی تمام پرداخت‌های خودکار و حق اشتراک‌های موجود در گذشته است. برخی از هزینه‌ها مانند سرگرمی، عضویت در باشگاه یا اشتراک مجلات قدیمی ممکن است دیگر در بودجه، شیوه‌ی زندگی یا اولویت‌های سال جدید نباشد. پول‌های زیادی در مسیر پرداخت‌های کوچک حق اشتراک یا از طریق پرداخت‌های خودکار برنامه‌ریزی شده، به آسانی از دست می‌رود. بازبینی در این پرداخت‌ها می‌تواند بخشی از بهینه کردن برنامه‌ی مالی سال جدید باشد.

۴- خود را با قوانین مالیاتی جدید به‌روز نمایید:

در سال ۲۰۱۸ تغییرات مهمی در قانون مالیات بر درآمد اشخاص ایالات متحده‌ی آمریکا به وجود آمد. اطمینان حاصل نمایید که این تغییرات به خوبی درک شده‌اند و در برنامه‌ریزی مالی واحد تجاری در نظر گرفته شده‌اند.

۵- یک محاسبه‌ی اولیه برای مالیات سال ۲۰۱۸ انجام دهید:

قانون مالیات جدید احتمالاً تغییرات مهمی در فرصت‌های مالیاتی شما ایجاد کرده است. ممکن است نیاز به تعدیل پرداخت‌ها، تغییر دادن استراتژی کمک به مؤسسات خیریه، یا استفاده از دیگر روش‌های استهلاک‌گیری داشته باشید، که هرچه زودتر از آن‌ها مطلع باشید، تأثیر بیشتری بر روی وضعیت مالی شما خواهد داشت.

۶- بررسی طرح‌ها و مزایای بازنشستگی کارکنان:

آغاز سال جدید، زمان خوبی برای بررسی طرح‌ها و مزایای بازنشستگی کارکنان است. کارکنان تلاش می‌کنند تا درصد سهم خود از طرح‌ها و مزایای بازنشستگی را نسبت به سال ۲۰۱۸ افزایش دهند. افزایش معوقات به همراه افزایش حقوق، راهی آسان برای افزایش پس‌انداز بازنشستگی است. برای مثال، اگر حقوق و دستمزد ۴ درصد افزایش یابد و میزان سهم کارکنان از طرح‌ها و مزایای بازنشستگی ۲ درصد افزایش یابد، خالص حقوق پرداختی و پس‌انداز بازنشستگی هر دو بالاتر خواهد بود.

۷- ایجاد حساب پس‌انداز سلامت کارکنان:

یک حساب پس‌انداز پزشکی دارای مزایای مالیاتی است که در اختیار مالیات دهندگان ایالات متحده‌ی آمریکا قرار دارد. مالیات دهندگانی که در طرح تحول سلامت خانواده با حداقل پرداخت ۶۹۰۰ دلار مشارکت می‌کنند از یک‌سری معافیت‌های مالیاتی بهره‌مند خواهند شد. وجوه تخصیص یافته به حساب پس‌انداز سلامت، در زمان سپرده، مشمول مالیات بر درآمد فدرال نیست.

۸- توجه به بودجه‌ی تخصیص یافته‌ی فعلی

با افزایش نوسانات بازار در طول سال ۲۰۱۸، ممکن است طبقات مختلف دارایی‌های واحد تجاری از تعادل خارج شود. از ماه ژانویه به عنوان فرصتی برای تحلیل هرگونه تغییرات محتمل که ممکن است به دلیل عملکرد سال ۲۰۱۸ رخ بدهد، استفاده نمایید. تنوع بخشی برای مدیریت ریسک سبد سرمایه‌گذاری‌ها مهم است، از این رو متعادل سازی مجدد، ممکن است لازم باشد.

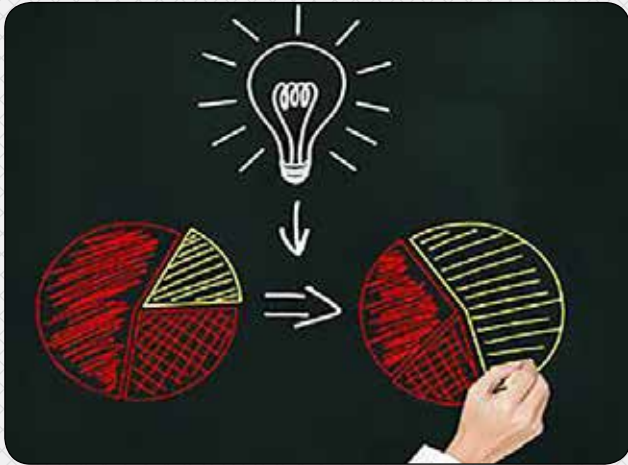
۱۰ ژانویه ۲۰۱۹، www.aicpa.org

دورکاری در صنعت حسابداری، چالش جدید مؤسسات حسابداری رسمی



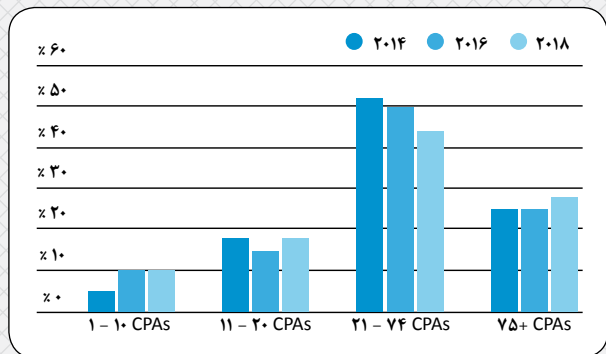
اداره‌ی نیروی کار و منابع انسانی ایالات متحده‌ی آمریکا در گزارشی که اخیراً منتشر کرده از رواج دورکاری در کسب و کارهای تجاری مختلف خبر داده است. به نقل از پایگاه اطلاع‌رسانی (اکانتینگ تودی)، این روند روبه‌رشد، رقابت سخت میان واحدهای تجاری را در شرایطی که محیط‌های کاری روز به روز در حال ارتقا هستند، تسهیل کرده است. طبق نظرسنجی اخیر اداره‌ی نیروی کار و منابع انسانی ۴۳ درصد از نیروهای کار آمریکایی حداقل بخشی از کار خود را به شکل دورکاری انجام می‌دهند، و این موضوع به دلیل حفظ کارکنان واحدهای تجاری، برای آن‌ها مزیت به همراه دارد. در شرایطی که صنایعی نظیر حسابداری، بانکداری، خدمات حقوقی و بیمه به شدت تحت کنترل اند، کسب و کارهای تجاری فعال در این حوزه‌ها به دلیل برخی مسائل مرتبط با قوانین و مقررات و سایر موانع، در تطابق خود با محیط‌های کاری انعطاف‌پذیر آهسته‌تر عمل کرده‌اند، اما اکنون استفاده از شیوه‌های کاری انعطاف‌پذیر در این حوزه‌ها نیز رایج شده است. به عنوان نمونه حسابداری خود بیش‌ترین میزان

انتشار آمار نتایج آخرین آزمون‌های صلاحیت حرفه‌ای انجمن حسابداران خبره



انجمن حسابداران خبره، آمار نتایج آخرین آزمون برگزار شده توسط این انجمن در ماه دسامبر ۲۰۱۸ را منتشر نمود. به نقل از پایگاه اطلاع رسانی (اکانتینگ تودی)، آزمون‌های حرفه‌ای استراتژیک که با هدف تمرکز بر مفاهیم آینده‌نگر طراحی شده‌اند، در نوبت آخر برگزاری خود یعنی دسامبر ۲۰۱۸ نتایج خوبی به همراه داشته است. آزمون‌های حرفه‌ای استراتژیک برای نخستین بار در سپتامبر ۲۰۱۸ و در دو حوزه‌ی رهبری استراتژیک و گزارشگری استراتژیک با تمرکز بر مهارت‌های رهبری و اصول گزارشگری مالی برگزار شد. این آزمون‌های جدید بر اساس بازخوردهای دریافت شده از کارفرمایان و با هدف افزایش مهارت‌های دانشجویان دوره‌های حسابدار خبره در فضای کسب‌وکارهای تجاری امروزه که هر لحظه در حال تغییر است، طراحی شده است. طبق آمار منتشر شده توسط انجمن حسابداران خبره، در آزمون دسامبر ۲۰۱۸ بیش از ۱۳۲ هزار دانشجو شرکت کردند که در نهایت از این تعداد ۵۴۷۰ دانشجو توانستند آخرین امتحان را پشت سر بگذارند و رسماً حسابدار خبره شوند. آمار قبولی‌های آزمون رهبری استراتژیک در دسامبر ۲۰۱۸، ۴۸ درصد و در آزمون گزارشگری استراتژیک ۴۷ درصد اعلام شده است. آمارهای قبولی آزمون رهبری استراتژیک نسبت به آزمون ماه سپتامبر (با ۴۵ درصد قبولی) ۳ درصد رشد داشته است، در حالی که آمار قبولی آزمون گزارشگری استراتژیک مشابه دوره‌ی قبلی خود است. آلن هاتفیلد مدیر بخش استراتژی و توسعه‌ی انجمن حسابداران خبره آمار قبولی ماه دسامبر را بسیار رضایت بخش توصیف کرد. وی همچنین اذعان نمود، تعداد داوطلبان برای شرکت در هر دو نوع آزمون جدید بیش از میزان داوطلبان آزمون ماه سپتامبر بوده است که این خبر بسیار عالی است. آمار قبولی سایر آزمون‌های صلاحیت حرفه‌ای تحت عنوان آزمون‌های اختیاری نیز نسبت به ماه سپتامبر رشد قابل توجهی داشته است. به عنوان نمونه، در آزمون مالیاتی پیشرفته ۴۰ درصد قبول شدند که این میزان نسبت به آزمون سپتامبر ۱۰ درصد افزایش یافته است، آمار قبولی‌های آزمون مدیریت مالی پیشرفته نیز از ۳۵ درصد به ۴۱

تغییر در جهت افزایش دیجیتالی سازی و انعطاف‌پذیری را داشته است. در حال حاضر، نقش‌های حسابداری یکی از رایج ترین خدماتی هستند که بر مبنای دور کاری ارائه می‌شوند. بر همین اساس، مؤسسات حسابداری از مزایای کار کردن مبتنی بر ابر شروع کرده‌اند و حسابداران توانستند برای انجام وظایف خود از رایانه، تبلت یا گوشی‌های هوشمند استفاده نمایند. فعالان حوزه‌ی حسابداری انتظار دارند این تغییر پارادایم به دلیل تلاقی با عوامل دیگر، به یک جریان گسترده در سال ۲۰۱۹ تبدیل شود. انجمن حسابداران رسمی آمریکا در گزارش خود تحت عنوان، "گزارش مزایای کارکنان در سال ۲۰۱۸" اذعان کرد، حدود ۸۰ درصد از کارکنان ترجیح می‌دهند از مزیت دور کاری و ساعات کاری انعطاف پذیر برخوردار باشند به جای آن‌که بدون این مزیت‌ها، ۳۰ درصد به حقوق ماهیانه‌ی آن‌ها افزوده شود. در گزارش مشابه دیگری، یافته‌ها حاکی از آن بود که وجود مزایایی که به تعادل کار و زندگی کمک می‌کند، همچون برخورداری از مرخصی با حقوق، ساعت کار انعطاف پذیر و دور کاری، در اولویت‌های کارکنان است. این ترجیحات سبب شده است تا مؤسسات حسابداری برای حفظ رقابت در استخدام کارکنان، در راستای انعطاف پذیر نمودن محل کار به شکل بی سابقه‌ای تلاش کنند. انعطاف پذیری محیط کار نتیجه‌ی مستقیم در دسترس بودن اینترنت پرسرعت در سراسر ایالات متحده است. در حالی که سهم افراد از فناوری بر اساس سن، درآمد، تحصیلات و یا منطقه جغرافیایی متفاوت است، اما اکنون اکثر جمعیت به اینترنت پر سرعت دسترسی دارند. علاوه بر این، طبق گزارش‌ها تقریباً ۴۰ درصد از آمریکایی‌هایی که سن ۱۸ تا ۴۹ سال دارند، بیش تر اوقات روز را آن‌لاین هستند. در صنعت حسابداری، دور کاری و استفاده از اینترنت پر سرعت به حسابداران، این اجازه را می‌دهد تا سطح بالایی از خدمات را به مشتریان خود ارائه دهند، به ویژه حسابداران رسمی قادر هستند در هر لحظه از زمان با مشتریان خود در ارتباط باشند و به شبکه‌ای یکپارچه از داده‌ها دسترسی داشته باشند. دور کاری فرصت‌های زیادی را در اختیار کارکنان قرار می‌دهد و عوامل استرس زایی که در نبود فناوری وجود دارد، از بین خواهد رفت. روشن است که کار از راه دور در حسابداری، یک روند رو به رشد را طی می‌کند و بعید به نظر می‌رسد این روند تحت فشارها متوقف شود. نمودار زیر، درصد مؤسسات حسابدار رسمی فعال در زمینه‌ی دور کاری را بر حسب اندازه‌ی مؤسسات در سال‌های ۲۰۱۴، ۲۰۱۶ و ۲۰۱۸ نشان داده است.



۱۴ ژانویه ۲۰۱۹، www.accountingtoday.com

آن است که افرادی از مؤسسه‌ی حسابرسی و مشاوره‌ی مدیریت کی پی ام جی برای بررسی تمامی گزینه‌های موجود به کار گمارده شده بودند تا شرکت بتواند علی‌رغم وجود تقلب‌ها، به فعالیت خود ادامه دهد، همین امر نگرانی قابل ملاحظه‌ای را برای ذینفعان این شرکت زنجیره‌ای معروف به وجود آورده است، و آن‌ها باید مدت زیادی را منتظر بمانند تا دقیقاً متوجه شوند چه اتفاقی رخ داده است. با مطرح شدن این تقلب‌ها، تمایل زیادی برای بررسی نقش مؤسسه‌ی حسابرسی گرنٹ تورنتون به عنوان حسابرس اسبق پاتیسیری والری در اذهان عمومی ایجاد شده است. با توجه به افشای حجم گسترده‌ای از تقلب‌ها و دستکاری‌های ترازنامه‌ی پاتیسیری والری، ثابت شده است که سیستم اطلاعات مدیریت این شرکت نیز دچار ضعف است. متأسفانه سیستم حسابداری این شرکت زنجیره‌ای بریتانیایی، آن‌چنان پیچیده شده است که امکان درک عملکرد این کسب و کار را بسیار دشوار کرده است. واقعیت این است که اگر سیستم اطلاعات مدیریت این شرکت به اندازه‌ی کافی قوی بود، افرادی که در این رسوایی بزرگ دخالتی نداشتند، قادر بودند این تقلب‌ها را به اطلاع همگان برسانند و این اشتباهات بسیار بزرگ، خیلی زودتر کشف می‌شد. برای جلوگیری از اشتباهات مشابه، شرکت‌ها باید همکاری بیش‌تر میان حسابداری مالی و حسابداری مدیریت را ارتقا دهند. واضح است هنگامی که آن‌ها شروع به تکمیل یک‌دیگر می‌کنند، درک کلی هیات مدیره از کسب و کار افزایش خواهد یافت.

۱۸ ژانویه ۲۰۱۹، www.accountancyage.com

مسائل مربوط به برخی از قوانین جدید کار، پیش روی مؤسسات حسابرسی ایالات متحده‌ی آمریکا



بزرگ‌ترین دارایی یک مؤسسه‌ی حسابرسی، کارکنان آن هستند اما همین کارکنان می‌توانند به یکی از بزرگ‌ترین ریسک‌های قانونی مؤسسه نیز تبدیل شوند. از آن‌جا که رعایت قوانین کار اغلب ساده نیست، حتی تلاش‌های کوچک در این زمینه می‌تواند در کاهش ریسک موثر باشد. در این نوشتار به چندین حوزه‌ی اصلی ریسک، که پیش روی مؤسسات حسابرسی در ایالات متحده‌ی آمریکا قرار دارد، پرداخته شده است که آن‌ها را قادر می‌سازد از فرصت‌های مناسب برای به حداقل رسانی این ریسک‌ها استفاده نمایند.

۱- در شرایطی که هر روز اخبار مربوط به آزار و اذیت، سوء استفاده

درصد افزایش یافته است. هانفیلد اشاره کرد، انجمن حسابداران خبره به سرمایه‌گذاری برای حمایت از آزمون‌های حرفه‌ای استراتژیک ادامه خواهد داد. این موضوع شامل سرمایه‌گذاری در منابع رهبری استراتژیک، مطالعه‌ی موردی نوآورانه و یکپارچه، و گزارشگری مالی استراتژیک با هدف تمرکز بر نیازهای ذینفعان در زمینه‌ی گزارشگری مالی است. وی بیان کرد، انجمن حسابداران خبره خود را نسبت به حمایت از دانشجویان برای ارائه‌ی دانش بهتر در فضای کار و برخورداری از مهارت‌های مورد انتظار کارفرمایان، متعهد می‌داند.

۱۴ ژانویه ۲۰۱۹، www.accountingtoday.com

حسابرسان قانونی، از تقلب گسترده در حساب‌های کافه قنادی زنجیره‌ای پاتیسیری والری پرده برداشتند



بررسی حسابرسان قانونی از کافه قنادی زنجیره‌ای محبوب پاتیسیری والری از دستکاری گسترده در حساب‌های این شرکت بریتانیایی خبر می‌دهد. به نقل از پایگاه اطلاع‌رسانی (اکانتنسی ایچ)، پس از بررسی دقیق حساب‌های کافه قنادی زنجیره‌ای پاتیسیری والری، وجود هزاران ثبت غلط در دفاتر کل این شرکت تایید شده است. خبر وجود اختلاف حساب‌های این شرکت چند ماه پس از فروپاشی این کافه قنادی زنجیره‌ای معروف منتشر شد. سخنگوی بورس لندن در این رابطه اذعان کرد، پس از بررسی‌های صورت گرفته از سوی حسابداران قانونی مشخص شد که میزان تحریف در حساب‌های این شرکت بسیار گسترده بوده است، و این تحریفات دستکاری‌های قابل ملاحظه‌ای در ترازنامه و حساب‌های سود و زیانی را در برمی‌گیرد. برخی منابع خبری از استخدام چند نفر از حسابداران کی پی ام جی برای دریافت مشاوره، در راستای نشان دادن ناتوانی در پرداخت بدهی‌ها، پرده برداشتند. گوین پیرسون، حسابدار رسمی و مقام ارشد تیم حسابرسی قانونی مسئول رسیدگی به پرونده‌ی پاتیسیری والری بیان کرد، بر اساس بررسی‌های به عمل آمده توسط تیم حسابرسی قانونی، با وجود این که دستکاری گسترده در دفاتر این شرکت بسیار واضح است ولی با گذشت حدود ۳ ماه بررسی، وضعیت دقیق هنوز مشخص نیست. وی با اشاره به بیش از هزاران ثبت غلط در دفاتر این شرکت، از مجموعه‌ای از تقلب‌های طولانی و پیچیده که به خوبی پنهان شده است، خبر داد. واقعیت این است که جریان‌های نقدی و سودآوری اعلام شده از سوی این شرکت احتمالاً از آن‌چه که در تاریخ ۱۲ اکتبر اعلام شده بود، کم‌تر است. این موضوع نشان می‌دهد که شرایط بسیار بدتر از میزان پیش‌بینی شده از سوی سرمایه‌گذاران و تصمیم‌آنان برای تزریق وجوه جدید به شرکت است. نکته‌ی جالب توجه

بررسی مجدد پرونده‌ی حسابرسی‌های کی پی ام جی از کاریلین طی سال‌های ۲۰۱۴ تا ۲۰۱۷



شورای گزارشگری مالی بریتانیا اعلام کرد، بررسی مجدد حسابرسی‌های کاریلین که توسط مؤسسه‌ی حسابرسی و خدمات مشاوره‌ی کی پی ام جی در سال‌های ۲۰۱۴ تا ۲۰۱۷ صورت گرفته است، آغاز شده است. با گذشت حدود یک سال از سقوط این شرکت بزرگ خدمات ساختمانی، هنوز پرسش‌های زیادی درباره‌ی تغییر شدید حساب‌های کاریلین بین تاریخ مارس ۲۰۱۷ تا سقوط آن در ماه جولای همان سال باقی مانده است. در نوامبر سال گذشته، شورای گزارشگری مالی بررسی پرونده‌ی حسابرسی‌های کی پی ام جی از کاریلین را با هدف ارزیابی کیفیت حسابرسی‌های انجام شده مربوط به سال ۲۰۱۶، آغاز نمود، اما بازرسی‌ها در مورد سقوط کاریلین همچنان ادامه دارد و توسط شورای گزارشگری مالی و دیگر نهادهای ناظر هدایت می‌شود. حوزه‌ی اصلی بررسی‌ها، بر عملکرد مالی کاریلین در قراردادهای بزرگ ساخت و ساز، تمرکز یافته است، و ابهامات زیادی در این زمینه وجود دارد که آیا اطلاعات مربوط به این قراردادها به نحو مناسب در صورت‌های مالی کاریلین گزارش شده است یا خیر. البته گفتنی است، دامنه‌ی بازرسی‌ها به حوزه‌هایی نظیر بدهی‌های صندوق بازنشستگی، سرقتی، افشای جریان نقدی و تداوم فعالیت نیز کشیده شده است. شورای گزارشگری مالی به تازگی جمع آوری اطلاعات و تجزیه و تحلیل مقادیر زیادی از اسنادی را که تحت حوزه‌ی های فوق قرار دارد، آغاز نموده است. مصاحبه با اعضای تیم حسابرسی کی پی ام جی و چند تن از مدیران اجرایی ارشد کاریلین انجام شده و قرار است مصاحبه‌های بیش‌تری در هفته‌های آتی صورت بگیرد. طولانی شدن بازرسی‌ها برای افراد زیادی سوال برانگیز شده است، که شورای گزارشگری مالی پیچیدگی پرونده را دلیل اصلی این موضوع اعلام نموده است. همچنین پیش‌بینی شده است، بازرسی‌ها حداقل تا پایان سال ۲۰۱۹ و شاید بیش‌تر از آن ادامه یابد. از سوی دیگر، حاشیه‌هایی پیرامون بازرسی‌های شورای گزارشگری مالی مبنی بر عدم برخورداری این نهاد ناظر از استانداردهای لازم برای بررسی به وجود آمده است. منتقدان اذعان می‌کنند گزارش‌های سالانه‌ی این شورا از ارزش واقعی برای خوانندگان آن برخوردار نبوده و قابل درک نیست. آن‌ها معتقدند، نهاد ناظر باید نسبت به ارتقای مفاهیم و

اقدامات تلافی‌جویانه در محیط‌های کاری در جرایم و رسانه‌ها منتشر می‌شود، از مؤسسات حسابرسی انتظار می‌رود تا از برآورده شدن سیاست‌ها و رویه‌های منع تبعیض جنسیتی، آزار و اذیت و اقدامات تلافی‌جویانه اطمینان حاصل نموده، و مؤسسه‌ی خود را با آخرین استانداردهای قانونی، به روز نمایند. از سوی دیگر، تمام مؤسسات باید در مورد نقض‌های احتمالی قوانین و موارد نقض حقوق بشر آموزش‌های لازم را بگذرانند.

۲- کاهش نابرابری‌هایی که در مبالغ پرداختی به کارکنان وجود دارد، از قوانین جدیدی است که اکنون توسط برخی ایالت‌های آمریکا در حال اجراست. بر همین اساس مؤسسات حسابرسی از این‌که حقوق، پاداش، یا هرگونه مزایای کارکنان در گذشته را ملاک تعیین حقوق و مزایای فعلی آن‌ها قرار دهند، منع شده‌اند. با اجرای این قانون دریافت هرگونه اطلاعات پیرامون حقوق و مزایای محل کار قبلی کارکنان در فرم استخدامی، ممنوع اعلام شده است. همچنین تیم مصاحبه‌کننده باید در زمینه‌ی پرسش‌های مجاز یا غیرمجاز در فرآیند مصاحبه آموزش ببینند. با اجرای این الزامات فرآیند استخدام نیروهای کار استانداردتر شده و ارزش بازار نیروی کار بدون اتکا بر سوابق پرداخت آن‌ها و بر اساس یک ساختار استاندارد جبران خدمات، تعیین می‌شود.

۳- با وجود این‌که فناوری موجب افزایش کارایی شده، اما ریسک‌هایی را نیز به همراه داشته است. به عنوان نمونه این پرسش به وجود می‌آید که آیا به کارکنان بابت اوقاتی که با استفاده از ایمیل یا شبکه‌های اجتماعی پاسخ‌گوی مشتریان مؤسسه هستند، پرداختی صورت می‌گیرد؟. براساس قوانین جدید کار در برخی ایالت‌های آمریکا، کارکنان باید بابت زمانی که صرف پاسخ دادن به ایمیل‌ها و تماس‌ها کاری در خارج از مؤسسه می‌کنند، حق الزحمه دریافت نمایند. به این ترتیب، باید سیاست‌هایی از سوی مؤسسات حسابرسی اتخاذ شود که این قبیل زمان‌ها نیز به دقت ثبت شده و پرداخت بابت آن انجام شود. همچنین باید در خصوص حفاظت از اطلاعات محرمانه در طول خدمت کارکنان به آنان آموزش کافی داده شود و از آن مهم‌تر در راستای حفاظت از اطلاعات محرمانه، باید در زمان جدایی کارکنان یا شرکای مؤسسه، دستورالعمل‌های لازم برای استفاده از شماره و تلفن‌های همراه شخصی تدوین شود.

۴- بر طبق برخی قوانین فدرال و ایالتی آمریکا، پرداخت اضافه‌کاری به حسابداران رسمی باید بر اساس طبقه‌بندی آن‌ها صورت بگیرد. این طبقه‌بندی به دو عامل بستگی دارد: نخست نحوه‌ی پرداخت حقوق ماهانه و سپس بر اساس وظایف محوله به آنان. از این رو ضروری است تا مؤسسات حسابرسی به شکل ادواری طبقه‌بندی کارکنان خود را بررسی نمایند تا واجدین دریافت اضافه‌کاری مشخص شوند.

۵- در برخی مؤسسات حسابرسی پس از رسیدن شرکا به سنی خاص، شرکایی که به طور فعال در مدیریت مؤسسه دخیل نیستند، به عنوان کارمند محسوب می‌شوند و به این ترتیب، تنزل پست شغلی آنان یک نوع تبعیض سنی برداشت می‌شود. به همین دلیل مؤسسات حسابرسی باید دقت نمایند که تمام شرکای فعال در مدیریت مؤسسه، همان شرکای دارای سرمایه باشند تا ادعای تبعیض سنی بر علیه آنان مطرح نشود.

۱۸ ژانویه ۲۰۱۹، www.accountingtoday.com

حسابرسی در بررسی ادعای این شرکت‌ها، با انتقادات زیادی مواجه شده است و به کمیته‌ای بی صلاح و فاقد اختیارات لازم برای نظارت بر صنعت حسابرسی، تشبیه شده است. کینگمن خطاب به نمایندگان مجلس گفت، بریتانیا به نهاد ناظری نیاز دارد که بتواند حساب‌برسان را تحت هدایت خود قرار دهد و توجه آنان را جلب نماید، در حال حاضر شورای گزارشگری مالی ابزارهای مورد نیاز برای انجام چنین کاری را در اختیار ندارد و به هیچ وجه نظارت کافی بر مؤسسات حسابرسی وجود ندارد، البته وی فرآیند انتخاب و به‌کارگیری بدنه‌ی جدید را کاری زمان‌بر توصیف نمود. گفتنی است برخی از نمایندگان صنعت حسابرسی در جلسه‌ی اخیر خود با کینگمن اذعان کردند، ریسک طرح اتهامات غیر منصفانه علیه حساب‌برسان در پی سقوط شرکت‌ها همواره حساب‌برسان را تهدید می‌کند. حساب‌برسان نخستین خط دفاعی و مدیریت اولین متهم است ولی نباید حساب‌برسان را مقصر تمام شکست‌ها دانست، اگرچه تاکنون قصورهای زیادی در کار آنان مشاهده شده است.

۲۳ ژانویه ۲۰۱۹، www.cityam.com

تشکیل کمیته‌ی کیفیت حسابرسی مستقل توسط ارنست اند یانگ آمریکا



در شرایطی که ۴ مؤسسه‌ی بزرگ حسابرسی جهان به تلاش خود برای ارتقای سطح کیفیت حسابرسی‌ها ادامه می‌دهند، مؤسسه‌ی حسابرسی و خدمات مشاوره‌ی مدیریت ارنست اند یانگ آمریکا کمیته‌ی کیفیت حسابرسی مستقل جدیدی را تشکیل داده است. ارنست اند یانگ ایالات متحده‌ی آمریکا اعلام کرد، این مؤسسه با هدف پاسخ به انتظارات استفاده‌کنندگان برون سازمانی نسبت به کیفیت حسابرسی‌ها، این کمیته را تشکیل داده تا کیفیت در تمام سطوح عملیاتی، استراتژیک و فرهنگ سازمانی این مؤسسه، نهادینه گردد. این کمیته متشکل از ۳ متخصص حرفه‌ای است که به طور منظم با فضای کار حسابرسی همچون سرمایه‌گذاران، مشتریان و تنظیم‌کنندگان بازار کار حسابرسی در ارتباط هستند. یکی از متخصصان از اعضای سابق هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام و دو نفر دیگر، روسای هیات مدیره و مدیرعامل بانک آمریکا و شرکت مشاوره و سرمایه‌گذاری ونگارد آمریکا هستند. استقلال ۴ مؤسسه‌ی بزرگ حسابرسی جهان طی چندین سال اخیر بحث داغی بوده است و در پی رسوایی‌هایی نظیر کاریلین افزایش چشم‌گیری نیز داشته است. بسیاری از متخصصان حرفه‌ی حسابرسی اذعان دارند،

قابل فهم بودن گزارش‌های سالانه، ملزم باشد و نسبت به نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران و صاحبان دارایی متعهد باشد، همچنین از تناسب و ارزش گزارش، اطمینان حاصل نماید. در مقابل، طرفداران شورای گزارشگری مالی به عنوان نهاد ناظر اذعان می‌کنند، به دلیل آن که قضاوت به عنوان یک عنصر بسیار قابل ملاحظه، اغلب در ارزش‌گذاری گردش مالی دخیل است، شورا بر گزارشگری مناسب قراردادهای در گزارش‌های سالانه‌ی خود تمرکز زیادی اختصاص داده است. همچنین ارزشیابی سرقفلی به دلیل وابستگی شدید آن به قضاوت یکی از حوزه‌های کلیدی است که با توجه به سقوط کاریلین، انتظار می‌رود شورای گزارشگری مالی توجه ویژه‌ای به بررسی این حوزه تخصیص دهد. لازم به ذکر است، در بسیاری از شرکت‌ها، به ویژه شرکت‌های بزرگ با قراردادهای دارای ارزش بالا و ساختار پیچیده‌ی دارایی‌ها و بدهی‌ها، قواعد خاصی برای قضاوت وجود دارد. بنابراین ضروری است تا آن گروه از حوزه‌هایی که به شدت به قضاوت بستگی دارند، مانند قراردادهای سرقفلی و تداوم فعالیت، تحت آزمون‌های دقیق حسابرسی قرار گیرند تا اطمینان حاصل شود حساب‌ها به شکل صحیح و عادلانه ارائه شده‌اند.

۲۲ ژانویه ۲۰۱۹، www.accountancyage.com

تقاضای نمایندگان مجلس برای خاتمه‌ی فعالیت شورای گزارشگری مالی فعلی بریتانیا به عنوان نهاد ناظر بازار حسابرسی



گروهی از نمایندگان مجلس خواستار اقدام سریع دولت برای جایگزینی و لغو فعالیت شورای گزارشگری مالی بریتانیا شدند. به نقل از پایگاه اطلاع‌رسانی (سیتی ای ام)، گروهی از نمایندگان مجلس با ریاست جان کینگمن، که اخیراً عملکرد این نهاد ناظر را مورد بررسی قرار داده‌اند، اقدام سریع دولت برای بازنگری اساسی در ارکان حاکمیتی شورای گزارشگری مالی را اقدامی ضروری خواندند. کینگمن از اعضای کمیته‌ی استراتژیک صنعت، انرژی و تجارت خواست تا هر چه سریع‌تر اعضای جدیدی را برای شورا انتخاب نمایند. کینگمن معتقد است، شورای گزارشگری مالی بریتانیا به رئیس هیات مدیره و اعضای جدید نیاز دارد. بر همین اساس وی پس از سقوط کاریلین، با حمایت دولت کارگروه جدیدی را برای جایگزینی بدنه‌ی حاکمیتی نهاد ناظر فعلی تشکیل داد. در طی چند سال اخیر، صنعت حسابرسی بریتانیا در پی سقوط برخی شرکت‌های بزرگ بریتانیایی و ارتباط آن‌ها با مسائل حسابداری و شکست مؤسسات

رسمی دشوار خواهد شد. سناتور فلدمن، یکی از سناتورهای جدید ایالتی حاضر در این جلسه اذعان داشت، حسابداران رسمی از نفوذ سیاسی قابل ملاحظه‌ای در آنابولیس برخوردار هستند، وی حرفه‌ی حسابرسی را دارای چنان اعتبار بالایی دانست که سایر حرفه‌ها فاقد آن هستند. اعضای انجمن حسابداران رسمی مریلند نیز نسبت به انجام اقدامات لازم از سوی قانون‌گذاران برای حمایت از سیستم صدور مجوز حسابدار رسمی ایالتی، ابراز امیدواری کردند. این انجمن همچنین امیدوار است، برخی از موانع موجود بر سر راه حرفه از میان برداشته شود. این موارد عبارت است:

- ۱- توقف مالیات بر ارائه‌ی خدمات حرفه‌ای
 - ۲- به حداقل رسانیدن تاثیر قوانین مالیاتی پیچیده، مانند برخی از معافیت‌های مالیاتی و قانون مالیات بر مشاغل
 - ۳- توقف قانون حفاظت از داده‌ها و حریم خصوصی
 - ۴- توقف مسائل متعدد مربوط به قانون کار و قوانین مربوط به عدم افشای قراردادها و قوانین غیر رقابتی
- علاوه بر این، انجمن حسابداران رسمی مریلند از آغاز به کار یک مرکز مرجع قانونی، برای ردیابی لایحه‌های قانونی که حرفه را تحت تأثیر قرار می‌دهد، خبر داد. گفتنی است، اعضای حرفه می‌توانند از این منبع برای پیگیری جریان پیشرفت لایحه‌های قانونی و ارتباط با قانون‌گذاران خود استفاده نمایند.
- ۲۵ ژانویه ۲۰۱۹، www.accountingtoday.com

توقف ارائه‌ی خدمات مشاوره‌ای به مشتریان خدمات حسابرسی توسط سه مؤسسه‌ی بزرگ حسابرسی جهان دیپلومیت هنوز تصمیم نگرفته است



سرانجام دو مؤسسه‌ی بزرگ حسابرسی و خدمات مشاوره‌ای ارنست اند یانگ و پرایس واترهایوس کوپرز ارائه‌ی خدمات مشاوره‌ای را به مشتریان خدمات حسابرسی خود متوقف کردند. به نقل از پایگاه اطلاع رسانی (لندن رویترز)، این اقدام پس از رسوایی‌های بزرگ حرفه‌ی حسابرسی، با هدف بازگرداندن اعتماد عمومی به حرفه صورت گرفته است. پرایس واترهایوس کوپرز و ارنست اند یانگ در جلسه‌ی اخیر خود با نهادهای نظارتی حرفه‌ی حسابرسی در بریتانیا اعلام نمودند، با پیوستن به مؤسسه‌ی حسابرسی کی پی ام جی در راستای توقف ارائه‌ی خدمات مشاوره به مشتریان

این مؤسسات برای ارتقای کیفیت حسابرسی‌هایی که انجام می‌دهند، باید مقوله‌ی استقلال را مورد بازنگری قرار بدهند. رئیس هیات مدیره و شریک ارنست اند یانگ ایالات متحده‌ی آمریکا بیان نمود، در ارنست اند یانگ دیدگاه‌های متفاوتی در جنبه‌های مختلف عملکرد مؤسسه وجود دارد، که از منظر بسیاری از رهبران کمیسیون اوراق بهادار و بورس آمریکا، برخورداری از این دیدگاه‌های مستقل و متنوع برای حمایت از کیفیت حسابرسی‌ها و منافع عمومی، لازم است. شنیده‌ها حاکی از این است که در پی ایجاد چنین کمیته‌ای در یکی از ۴ مؤسسه‌ی بزرگ حسابرسی ایالات متحده‌ی آمریکا، اقدامات مشابهی در سطح بریتانیا نیز با هدف ارتقای کیفیت حسابرسی‌ها در حال اجراست. گفتنی است، بسیاری از منتقدان بازار کار حسابرسی در بریتانیا معتقدند، نظارت شورای گزارشگری مالی بریتانیا بر حرفه‌ی حسابرسی باید لغو شود تا یک نهاد دارای اختیارات قانونی وابسته به دولت این مسئولیت را بر عهده بگیرد.

۲۴ ژانویه ۲۰۱۹، www.accountancyage.com

دیدار اعضای انجمن حسابداران رسمی مریلند با قانون‌گذاران ایالتی به مناسبت روز حسابدار رسمی



بیش از ۲۰۰ نفر از اعضای انجمن حسابداران رسمی مریلند ایالات متحده‌ی آمریکا به منظور بزرگداشت روز حسابدار رسمی در پایتخت این ایالت، شهر آنابولیس گرد هم آمدند. به نقل از پایگاه اطلاع رسانی (اکانتینگ تودی)، در این رویداد که با جلسه‌ی مجمع عمومی سالیانه‌ی این انجمن نیز همراه بود، جمعی از قانون‌گذاران ایالتی نیز حضور داشتند که سبب شد اعضای انجمن بتوانند به طور مستقیم با آن‌ها درباره‌ی مسائل مربوط به مشتریان و حرفه‌ی حسابرسی به بحث و تبادل نظر بپردازند. در این گردهمایی، که سه تن از سناتورهای جدید ایالتی و ۶۰ عضو جدید قانون‌گذاری محلی حضور داشتند، اعضای انجمن حسابداران رسمی مریلند توانستند با نمایندگان دولتی جدید، ارتباط برقرار نمایند. تام هوود، رئیس هیات‌مدیره‌ی انجمن حسابداران رسمی مریلند بیان کرد، پس از برگزاری انتخابات و تغییر قانون‌گذاران محلی، انجمن حسابداران رسمی مریلند باید خود را به قانون‌گذاران جدید معرفی نماید، در غیر این صورت حمایت از حرفه، صدور و دریافت گواهی‌نامه‌های حسابدار

سمت فناوری را تسهیل می‌کند. پشتیبانی از این تغییر نیازمند تغییر در ذهنیت به سوی یادگیری مستمر، یادگیری و به‌روزرسانی مهارت‌های جدید برای تقابل با پیچیدگی‌ها و انجام عملیات در محیط به سرعت در حال تغییر است. برخی نکات قابل توجه این گزارش عبارتند از:

۱- حدود ۶۱ درصد از متخصصان مالی انتظار دارند، بیش از ۲۰ درصد وظایف مالی در طول ۳ سال آینده اتوماسیون شود.

۲- تاکنون حرکت بیش از ۵۵ درصد از متخصصان مالی به سوی فرآیند اتوماسیون‌سازی مشاهده شده است.

این گزارش بر اساس مطالعه‌ی موردی بر روی بیش از ۵,۵۰۰ متخصص مالی در ۲۰۰۰ سازمان در ۱۵۰ کشور، توسط انجمن بین‌المللی حسابداران رسمی و با همکاری انجمن حسابداران مدیریت خبره انجام شده است. انجمن بین‌المللی حسابداران خبره معتقد است، پیشرفت‌های فناوری نظیر محاسبات ابری، اتوماسیون‌سازی فرآیند و هوش مصنوعی به شدت در حال تغییر دادن دنیای پیرامون ما و چگونگی هدایت کسب و کارهای تجاری است، این موضوع برای متخصصان مالی به معنای ضرورت حرکت آنان به سوی توسعه‌ی هوش دیجیتال، برای پاسخ دادن به تقاضاهای کسب و کارهای تجاری است. گفتنی است، یافته‌های تحقیقات تکمیلی که از ابتدای این ماه توسط انجمن بین‌المللی حسابداران رسمی، انجمن حسابداران مدیریت خبره و اوراکل انجام شده است، نشان می‌دهد حدود ۹۰ درصد از رهبران مالی اعتقاد دارند تیم‌های آنان از مهارت‌های کافی برای پشتیبانی از گذار سازمان به سمت فناوری و کمک به رشد بیش‌تر کسب و کارها و اتخاذ تصمیمات حاکمیتی بهتر، برخوردار نیستند. همچنین، کمک به متخصصان مالی برای گسترش مهارت‌ها و صلاحیت‌های حرفه‌ای آنان، آینده‌ی حرفه‌ای آن‌ها را تضمین می‌کند.

۳۱ ژانویه ۲۰۱۹، www.aicpa.org

حسابرسی، تضاد میان فروش خدمات حسابرسی و خدمات مشاوره پایان خواهد یافت. کی پی ام جی در ماه نوامبر سال گذشته رسماً توقف ارائه‌ی خدمات مشاوره به شرکت‌های بزرگ بورسی در بریتانیا را اعلام کرده بود. گفتنی است، این اقدام پس از سقوط کاریلین که کی پی ام جی حسابرسی آن را برعهده داشته است، انجام گرفت. از آن‌جا که بهای خدمات مشاوره بیش از خدمات حسابرسی است، مدیران شرکت‌ها نگران هستند، حساب‌رسان به دلیل پرسود بودن کار مشاوره، توجه کافی به کار حسابرسی اختصاص ندهند. کوین الیس رئیس هیات‌مدیره و شریک مؤسسه‌ی پرایس واتر هاوس کوپرز بریتانیا در جلسه‌ای با کمیته‌ی تجارت مجلس گفت، این مؤسسه انجام هرگونه خدمات غیر حسابرسی به مشتریان خدمات حسابرسی را ممنوع اعلام کرده است. وی معتقد است اگرچه این اقدام کیفیت حسابرسی را ارتقا نمی‌بخشد ولی این دستور در طول ۶ ماه آینده و درمورد تمام کارهای جدید اعمال خواهد شد. استیو وارلی رئیس هیات‌مدیره‌ی ارنست اند یانگ بریتانیا نیز پیروی خود از این حرکت را اعلام نمود، ضمن آن که این مؤسسه درباره‌ی ممنوعیت ارائه‌ی این خدمات با مشتریان خود مشورت کرده است. از سوی دیگر دیلویت بزرگ‌ترین مؤسسه‌ی حسابرسی جهان اعلام کرد می‌خواهد پیش از اتخاذ تصمیم برای ادامه یا توقف ارائه‌ی خدمات مشاوره به مشتریان بزرگ خدمات حسابرسی خود، نتیجه‌ی بسته‌ی نهایی اصلاحات بازار را که از سوی شورای بازار و رقابت بریتانیا پیشنهاد شده است، ملاحظه نماید. پیش از این شورای بازار و رقابت بریتانیا پیشنهاد تزیق مؤسسات حسابرسی جدید (به جز ۴ مؤسسه‌ی بزرگ حسابرسی جهان) را به بازار حسابرسی شرکت‌های پذیرفته در بورس مطرح نموده بود. دیوید اسپرول شریک و رئیس هیات‌مدیره‌ی دیلویت بریتانیا اذعان داشت، شورای بازار و رقابت در بررسی‌های خود هیچ‌گونه مشکلی در ارائه‌ی خدمات غیرحسابرسی پیدا نکرده است، به همین دلیل این مؤسسه تا مشخص شدن نتیجه‌ی بسته‌ی پیشنهادی این شورا منتظر می‌ماند.

۳۰ ژانویه ۲۰۱۹، www.euronews.com

حسابدار رسمی چه کسی است؟



در این مطلب قرار است به دو سوال حسابدار رسمی کیست و یک مؤسسه‌ی حسابدار رسمی، چه مؤسسه‌ای است، پاسخ داده شود. پاسخ به این دو سوال آن قدرها هم ساده نیست. بسیاری برای پاسخ دادن به

الزام متخصصان مالی برای تطابق با فناوری در طول ۳ سال آینده

گزارش جدید انجمن بین‌المللی حسابداران رسمی نشان می‌دهد، غالب متخصصان مالی آن‌گونه که شایسته است مهارت‌های فناورانه‌ی خود نظیر هوش مصنوعی، اتوماسیون‌سازی فرآیندها و دیگر فناوری‌های مرتبط با حرفه‌ی مالی را ارتقا نداده‌اند. بر اساس گزارش اخیر انجمن بین‌المللی حسابداران رسمی، بیش از ۵۰ درصد رهبران مالی در سراسر جهان بر این باور هستند که صلاحیت حرفه‌ای تیم‌های آن‌ها باید در سه سال آینده به طور قابل توجهی تغییر کند، زیرا فناوری‌های جدید از وظایف سنتی عبور می‌کند. کسب و کارها با تاکید بیش‌تر بر فرآیند ایجاد ارزش، بر اتوماسیون‌سازی وظایف تکراری تمرکز می‌کنند. برخورداری از تخصص در زمینه‌هایی همچون تجزیه و تحلیل داده‌ها، مدیریت ریسک‌های امنیت داده‌ها و مدل‌های تجاری، گذار از وظایف سنتی به

نگاهی دقیق‌تر بر اصلاحات پیشنهادی صنعت حسابداری بریتانیا



در جلسه‌ای که هفته‌ی گذشته پیرامون آینده‌ی حرفه‌ی حسابداری میان رهبران ارشد ۴ مؤسسه‌ی بزرگ حسابداری جهان و برخی مؤسسات رقیب برگزار شد، همگی بر موضوع بهبود کیفیت و افزایش درک مشتریان از کیفیت، تاکید داشتند، زیرا با بهبود کیفیت است که اعتماد عمومی به حساب‌های شرکت‌ها افزایش می‌یابد. بررسی دقیق‌تر پیشنهادات شورای بازار و رقابت برای اصلاح بازار حسابداری و همچنین بررسی نگاه‌های منتقدان نسبت به ادامه‌ی فعالیت شورای گزارشگری مالی به عنوان نهاد ناظر، از تغییرات قابل ملاحظه و اجتناب ناپذیر صنعت حسابداری بریتانیا خبر می‌دهد. همان‌طور که قبلاً نیز در خبرها شنیده شده است، در راس منتقدان ادامه‌ی فعالیت شورای گزارشگری مالی بریتانیا یکی از نمایندگان مجلس به نام کینگمن است که به اعتقاد وی، راهبری سازمانی صنعت حسابداری بریتانیا به یک تحول اساسی هم در حوزه‌ی فلسفه و هم در حوزه‌ی عمل نیاز دارد. تغییر راهبری سازمانی صنعت حسابداری و خارج کردن آن از دست افرادی که به مؤسسات وابسته هستند، آغازی برای یک تغییر قدرتمند است. از نگاه وی، اکنون فرصتی عالی برای طراحی یک نهاد حاکمیتی دارای اختیار، با هدف هدایت صنعت حسابداری به دور از چالش‌هایی که اکنون شورای گزارشگری مالی درگیر آن است، به‌وجود آمده است. دادن قدرت واقعی و یک بدنه‌ی قوی به نهاد ناظر جدید، برای مقابله با غفلت‌ها و سوءاستفاده‌ها باعث می‌شود تا تفاوت واقعی ایجاد شود. از سوی دیگر اصلاحات پیشنهادی شورای بازار و رقابت برای اصلاح بازار حسابداری دارای پیچیدگی‌های زیادی است که عملی بودن مفاهیم آن باید به دقت بررسی شود. به عنوان نمونه، در راس این پیشنهادات، حسابداری مشترک قرار دارد. اما ظرفیت مؤسسات حسابداری متوسط برای همکاری با ۴ مؤسسه‌ی بزرگ حسابداری جهان بر سر پروژه‌های حسابداری بزرگ در حاله‌ای از ابهام است و هیچ یک از ۴ مؤسسه‌ی بزرگ حسابداری جهان موافق حسابداری مشترک نیستند. همچنین شواهدی وجود ندارد که حسابداری مشترک لزوماً کیفیت حسابداری را بهبود ببخشد. یکی دیگر از پیشنهادات جالب این است که میزان مسئولیت کمیته‌های حسابداری برای اطمینان از کیفیت حسابداری‌ها بیشتر شود. اگر چه، این پیشنهاد

این سوال‌ها از عبارات اختصاری یا نقل قول از قوانین مربوطه استفاده می‌کنند. مطمئناً در قوانین ایالتی یا فدرال، تا حد نسبتاً زیادی به معنای حسابداری رسمی و مؤسسه‌ی حسابداری رسمی پرداخته شده است، به عنوان نمونه حسابداری رسمی فردی است که حق ارائه‌ی خدمات اطمینان بخشی را دارد و برای ارائه‌ی چنین خدماتی باید از سد آزمون دقیق حسابداری رسمی بگذرد تا به وی گواهی حسابداری رسمی اعطا شود. اما واقعیت این است که غالب حسابداران رسمی هرگز حسابداری یک شرکت سهامی عام را لمس نخواهند کرد و بیش‌تر زمان خود را صرف ارائه‌ی خدمات مالیاتی یا مشاوره می‌کنند. از این رو، حرفه می‌تواند نقش مهمی در تغییر شکل دادن آزمون حسابداری رسمی داشته باشد و خود را در دایره‌ی وسیع‌تری تعریف نماید. بر اساس آن چه که از قوانین استنباط می‌شود، حسابداران رسمی با ایفای نقش‌هایی همچون کارشناس امور مالیاتی و مشاور کسب و کار تجاری، دامنه‌ی فعالیت مؤسسه‌ی خود را بسیار بیش‌تر از تعریف معمولی حسابداری شرکت‌های سهامی عام، گسترش می‌دهند. حسابداران رسمی قادر هستند، تعریفی که از آنان و حرفه‌ی آن‌ها وجود دارد را تغییر دهند و آینده‌ی حرفه‌ی خود را تعیین نمایند. در شرایطی که بیش‌تر ظرفیت مؤسسات بزرگ حسابداری رسمی در سال ۲۰۱۸ صرف ارائه‌ی خدمات غیرحسابداری شده است، آینده‌ی حرفه بر اساس طیف گسترده‌ای از خدمات و مجموعه‌ای از مهارت‌های متفاوت شکل خواهد گرفت. مدیرعامل انجمن حسابداران رسمی آمریکا در گردهمایی اخیر این انجمن اذعان کرد، مهارت‌های فنی که اکنون حسابداران رسمی به داشتن آن‌ها می‌بالند، در آینده‌ی نزدیک دیگر جز اولویت‌ها نخواهد بود. وی گفت، من به این موضوع که همه‌ی حسابداران رسمی باید در اصول عمومی پذیرفته شده‌ی حسابداری خبره باشند، اعتقاد ندارم. برخی از آن‌ها باید در این زمینه خبره باشند ولی نه تمامی آنان. مدت زمان زیادی از ایجاد هسته‌ی اصلی خدمات حرفه‌ای، یعنی خدمات مالیاتی، مشاوره و حسابداری نمی‌گذرد، عمر این خدمات در ایالات متحده به یک قرن هم نمی‌رسد، پس این هسته می‌تواند تغییر کند و تعریف جدیدی از حرفه ارائه شود. در تعریف جدید، مهارت‌های نرم افزاری حسابداران جوان، توانایی تجزیه و تحلیل داده‌ها، توانایی آنان برای کار با ابزارهای مبتنی بر فناوری و ارائه‌ی خدمات دارای ارزش آفرینی گنجانیده می‌شود. مهارت‌هایی که مؤسسات حسابداری رسمی اکنون برای آغاز به کار در فضای جدید به دنبال آن‌ها هستند، دیگر به حسابداری ختم نمی‌شوند و این موضوع همان تغییری است که باید در آزمون حسابداری رسمی و در برنامه‌های آموزشی لحاظ شود. چنین فرآیندی، فرآیند اصلاح تعاریف گذشته نیست بلکه ارائه‌ی تعریفی جدید است که حرفه می‌تواند تحت این تعریف به موقعیت فوق‌العاده‌ی دست یابد. به این ترتیب بهتر است دو پرسش آغازین این مطلب را گونه‌ای دیگر مطرح نمود، به جای آن‌ها باید پرسید یک حسابداری رسمی و یک مؤسسه‌ی حسابداری رسمی چگونه باید باشد؟ پاسخ صحیح به این پرسش‌هاست که آینده‌ی حرفه را تعریف خواهد کرد.

۴ فوریه ۲۰۱۹، www.accountingtoday.com

رشته‌های مرتبط با حسابداری تغییر می‌دهند و تحصیلات خود را در این رشته به پایان می‌رسانند. میانگین نمرات متقاضیان باید حداقل ۳ از ۴ باشد و شهروند یا دارای اقامت دائم ایالات متحده‌ی آمریکا باشند.

کمک هزینه‌ی تحصیلی ۵ هزار دلاری جان ال کری، برای فارغ التحصیلان رشته‌های هنر یا رشته‌های غیر بازرگانی که به طور هم زمان در رشته‌ی حسابداری و دوره‌های حسابدار رسمی تحصیل می‌کنند. متقاضیان باید به عنوان دانشجوی تمام وقت ثبت نام کرده باشند و شهروند یا دارای اقامت دائم ایالات متحده‌ی آمریکا باشند.

کمک هزینه‌ی تحصیلی ۱۰ هزار دلاری رابرت هاف، به آن دسته از دانشجویان حسابداری تمام وقتی تعلق می‌گیرد که توانایی‌های بالقوه‌ای برای تبدیل شدن به یک رهبر در حرفه‌ی حسابدار رسمی را دارند. میانگین نمرات متقاضیان باید حداقل ۳ از ۴ باشد و شهروند یا دارای اقامت دائم ایالات متحده‌ی آمریکا باشند.

کمک هزینه‌ی تحصیلی ۳ تا ۵ هزار دلاری انجمن حسابداران رسمی آمریکا برای دانشجویان اقلیت، که در رشته‌ی حسابداری یا یک رشته‌ی مرتبط تحصیل می‌کنند. میانگین نمرات متقاضیان باید حداقل ۳ از ۴ باشد و شهروند یا دارای اقامت دائم ایالات متحده‌ی آمریکا باشند.

کمک هزینه‌ی تحصیلی جامعه‌ی زنان حسابداران رسمی نیز، بورس تحصیلی است که جدیداً توسط بنیاد انجمن حسابداران رسمی افزوده شده است. این بورس تحصیلی با هدف حمایت از زنان موفق در حرفه‌ی حسابداری، ایجاد شده است.

انجمن حسابداران رسمی آمریکا با اعلام این بورس‌های تحصیلی از تمام دانشجویان مستعد و دارای شرایط کافی دعوت می‌کند تا در طرح اعطای بورس تحصیلی این انجمن ثبت نام نمایند. گفتنی است، از زمان آغاز طرح اعطای بورس تحصیلی انجمن حسابداران رسمی آمریکا در سال ۲۰۱۱ تاکنون بیش از ۳ میلیون دلار کمک هزینه‌ی تحصیلی پرداخت شده است. ۸ فوریه ۲۰۱۹، www.aicpa.org

سقوط بیش از یک سوم بهای سهام شرکت پرداخت الکترونیک ای اجی آلمان



خبرها حاکی از سقوط بیش از یک سوم بهای سهام شرکت پرداخت الکترونیک ای اجی آلمان به دلیل تخلفات حسابداری در گزارش‌های مالی

امکان تنظیم بازار حسابرسی را به شکل مفیدتر فراهم می‌کند و موجب استحکام بیش‌تر شالوده‌ی کمیته‌های حسابرسی می‌شود، اما باید به این نکته توجه داشت که مسئولیت دادن بیش‌تر به اعضای کمیته‌ی حسابرسی به معنای تفویض اختیار بیش‌تر به اعضای غیر از هیات مدیره است و باید دارای یک‌سری محدودیت‌های عملی باشد. حسابرسی مدرن به طور فزاینده‌ای نیاز به مهارت‌های تخصصی در حسابرسی دارد، بنابراین شورای بازار و رقابت حق دارد تا به دنبال روش‌هایی برای حل تضاد منافع و مقابله با ریسک‌ها باشد. سازماندهی حسابرسی نیازمند حفظ یکپارچگی در سطوح میانی و عالی یک مؤسسه‌ی حسابرسی است، اما باید راهی را برای کسب تجربه در اختیار حسابداران جوان نیز قرار داد تا در تمام جنبه‌های کسب و کار مؤسسه تجربه‌ی لازم را به دست آورند. به طور کلی، اکنون لحظه‌ای بزرگ برای صنعت حسابرسی بریتانیا و فرصتی عالی برای تحقق پیشرفت‌ها در حال رقم خوردن است، اما همچون تمام تغییرات، ریسک نتایج پیش‌بینی نشده وجود دارد. بنابراین بسیار مهم است که عملیات به طور کامل مورد تفکر قرار گیرد. در غیر این صورت، صنعت حسابرسی در معرض ریسک قرار گرفتن در نقطه‌ای خواهد بود که بسیار بدتر از نقطه‌ی شروع است.

۵ فوریه ۲۰۱۹، www.accountancyage.com

تنوع در کمک هزینه‌های تحصیلی اعلام شده از سوی انجمن حسابداران رسمی آمریکا



انجمن حسابداران رسمی آمریکا اعلام کرد که بیش از ۶۵۰ هزار دلار کمک هزینه‌ی تحصیلی را برای دانشجویان حسابداری در سال تحصیلی ۲۰۲۰-۲۰۲۱ در نظر گرفته است. اعلام کمک هزینه‌های تحصیلی بخشی از سیاست‌های این انجمن در راستای انعکاس تعهد خود برای حمایت از دانشجویان مقطع کارشناسی و فارغ التحصیلان رشته‌ی حسابداری است که برای ورود به حرفه‌ی حسابداری تلاش هستند. بر این اساس انجمن قصد دارد، در سال جاری به بیش از ۱۰۰ دانشجوی کارشناسی و در مرحله‌ی فارغ التحصیلی رشته‌ی حسابداری بورس تحصیلی ارائه نماید. این بورس‌های تحصیلی به شرح زیر است:

۵۰ هزار دلار کمک هزینه‌ی بنیاد انجمن حسابداران رسمی آمریکا برای دانشجویان سال دوم کالج که رشته‌ی خود را به حسابداری یا

مشتریان خدمات حسابرسی چگونه درباره‌ی حسابرسی فکر می‌کنند؟



در یک پژوهش جهانی از مشتریان خدمات حسابرسی درباره‌ی چگونگی تفکر آنان نسبت به حسابرسی پرسیده شد که برخی از پاسخ‌های دریافت شده جالب به نظر می‌رسد. در گزارش این پژوهش که توسط منبع تحقیقات جهانی انجام شده است، یک سوم مشتریان، فرآیند حسابرسی را به بخش‌های جداگانه تقسیم می‌کنند. در این نوع نگاه، فرصت‌های زیادی برای ورود مؤسسات غیر حسابرسی فناوری محور به بازار حسابرسی به وجود می‌آید. آن‌ها معتقدند، این تغییر یعنی حرکت مؤسسات حسابرسی به سوی فناوری، به حوزه‌های بیش‌تری در کارهای حسابرسی منجر خواهد شد. ۴۰ درصد از مشتریان، مؤسسه‌ی آی بی ام و ۱۸ درصد مؤسسه‌ی اکسنچر را دو مؤسسه‌ی پیشرو در فناوری توصیف کرده‌اند. ۵۲ درصد از مشتریان نیز معتقدند مؤسسه‌ی دیلیویت از جایگاه مناسبی برای ارائه‌ی خدمات مبتنی بر فناوری در حسابرسی‌های خود برخوردار است. این مقدار برای کی پی ام جی و ارنست اند یانگ به ترتیب ۲۲ و ۱۸ درصد است. گفتنی است، این نظرسنجی از مدیران عامل و مدیران مالی طیف گسترده‌ای از واحدهای تجاری انجام شده است که ۴۹ درصد از این واحدهای تجاری بیش از ۵۰۰۰ نفر کارمند دارند، ۳۹ درصد از آن‌ها در ۵ سال گذشته با حسابرس مشابه کار کرده‌اند و ۵۸ درصد از آنان توسط ۴ مؤسسه‌ی بزرگ حسابرسی جهان حسابرسی شده‌اند یا می‌شوند. رئیس منبع تحقیقات جهانی اذعان کرد، اگر فرض کنیم نیمی از فرآیند حسابرسی به فناوری نیاز دارد به افراد بیش‌تری که چگونگی کار با فناوری را می‌دانند، نیاز خواهد بود و در نتیجه حسابرسان کم‌تری تنها برای کنترل بخش‌هایی از فرآیند باقی می‌مانند. گزارش نشان می‌دهد که ۶۴ درصد مشتریان حسابرسی انتظار دارند که میزان اتکا به ارائه دهندگان خدمات مبتنی بر فناوری از بیرون سازمان در دهه‌ی آینده افزایش یابد، ۲۳ درصد گفتند که نیاز به ابزارهای نوآورانه‌ی جدید وجود دارد و ۳۶ درصد از این مشتریان گفته‌اند که نیاز به مهارت‌های تخصصی افزایش خواهد یافت. واضح است که این نوع طرز تفکر مشتریان، قواعد کار مؤسسات حسابرسی سنتی را به شکل قابل ملاحظه‌ای تغییر خواهد داد و فرصت‌های زیادی را برای ورود مؤسسات غیرحسابرسی به بازار کار حسابرسی فراهم خواهد کرد. برخی از مدیران مالی در این نظرسنجی بیان کرده‌اند، از حسابرسان خود انتظار دارند که ابزارهایی را در اختیار آنان بگذارند تا آن‌ها خود قادر به انجام تجزیه و تحلیل باشند.

۱۱ فوریه ۲۰۱۹، www.accountancyage.com

واحد سنگاپور این شرکت است. بر اساس گزارش اولیه‌ی یک مؤسسه‌ی حقوقی سنگاپوری، فهرستی از اتهامات بالقوه‌ی مالی شرکت ای جی، شامل بی‌نظمی‌های دفاتر، پولشویی و جعل اسناد در واحد آسیایی این شرکت پرداخت الکترونیک وجود دارد. اما این شرکت آلمانی ادعا می‌کند این گزارش بر اساس شواهد ناقص یا حتی جعلی تهیه شده است. مارکوس براون رئیس هیات مدیره‌ی این شرکت اذعان کرد، این مسئله به سرعت حل خواهد شد و یک بررسی دقیق‌تر توسط مؤسسه‌ی حقوقی دیگر، نشان خواهد داد که هیچ‌گونه سوءرفتار مالی رخ نداده است. اما گزارش ۳۱ صفحه‌ای تحقیقات اولیه‌ی مؤسسه‌ی حقوقی راجا اند تان نشان می‌دهد، اسناد زیادی وجود دارد که اتهامات فعالیت‌های غیرقانونی این شرکت را از توافقاتی پشت پرده تا اسناد و فاکتورهای جعل شده، ثابت می‌کند. شرکت ای جی ادعا می‌کند، یافته‌های این گزارش بر اساس اسناد مشکوکی ارائه شده است که احتمالاً قصد آسیب رساندن به این شرکت یا سود ناشی از فروش کوتاه‌مدت سهام ای جی را داشته است. بر طبق آخرین خبر منتشر شده توسط فایننشال تایمز در ۳۰ ژانویه، سهام این شرکت حدود ۹ میلیارد یورو (۱۰.۲ میلیارد دلار)، سقوط کرده است. از این رو براون معتقد است، تمام این کارها برای فشار بر قیمت سهام ای جی انجام شده است. دادستان‌های آلمان نیز کار بر روی پرونده‌ی احتمال دستکاری بازار را آغاز کردند، این پرونده در پاسخ به شکایت کیفری که پس از کاهش شدید قیمت سهام بر علیه شرکت مطرح شده، توسط ای جی ثبت شده است. اما مقامات رسمی از هیچ فردی به عنوان متهم نام نبردند و هیچ‌گونه دلیلی برای بازپرسی از هیچ‌یک از کارکنان ای جی در رابطه با اتهام تقلب حسابداری پیدا نکردند. شرکت آلمانی ای جی پس از انتشار گزارش راجا اند تان، یک مؤسسه‌ی حقوقی را برای بررسی‌های دقیق و کامل‌تر استخدام نموده است. براون معتقد است، در طی چند هفته‌ی آینده تخلفات شرکت و کارکنان مشخص خواهد شد. بازرسی‌های اولیه‌ی مؤسسه‌ی راجا اند تان از اقدامات آگاهانه‌ی ۳ نفر از کارکنان واحد سنگاپور ای جی برای توافقاتی پشت پرده‌ی قراردادهای این شرکت به ارزش ۳ میلیون یورو خبر می‌دهد. البته وکلای شرکت هرگونه ارتباط پشت پرده‌ی روابط تجاری رسمی را انکار می‌کنند. آن‌ها اذعان می‌کنند تا به امروز، هیچ‌ایمیلی از سوی طرف‌های مقابل قرارداد وجود ندارد که با توجه به ماهیت و اندازه‌ی معاملات، موجب شک و تردید در مورد اصالت آن‌ها شود. اما دلایل محکمی وجود دارد که قراردادهای فاکتورها ممکن است فریبنده باشند. گفتنی است، از زمانی که پرداخت‌های اینترنتی برای بازی‌های آن‌لاین یا خریدهای اینترنتی از دو دهه‌ی گذشته بسیار رواج یافته است، ای جی به عنوان یک شرکت توسعه دهنده‌ی نرم افزار و سیستم‌های پرداخت آن‌لاین حفاظت شده در مقابل تقلب شناخته می‌شود. سرمایه‌گذاران، این شرکت را به عنوان یکی از رهبران فناوری مالی توصیف کرده‌اند، که درآمد دو سال گذشته‌ی آن پس از تحویل حداقل ۱۸ شرکت در سال‌های اخیر، حدوداً دو برابر شده است. براون معتقد است در آینده‌ی نزدیک مشخص می‌شود، تمام این اتهامات بی‌اساس است.

۸ فوریه ۲۰۱۹، www.accountingtoday.com

برگزاری نشست مشترک با دبیر کمیسیون اقتصاد هیأت دولت در جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران

و حرفه‌ی حسابرسی و وضعیت سامانه‌های اطلاعاتی آن ارائه کرد و به پرسش‌های ارائه شده پاسخ داد.

دکتر علی نصیری اقدم، دبیر کمیسیون اقتصاد هیأت دولت نیز ضمن تشکر از اقدامات صورت گرفته در جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، آمادگی کمیسیون را برای ایجاد بسترهای قانونی و مقرراتی لازم به‌منظور توسعه‌ی حرفه‌ی حسابرسی و ارتقای شفافیت مالی اعلام کرد.

گفتنی است کمیسیون اقتصاد هیأت دولت متشکل از وزیران امور اقتصادی و دارایی، صنعت، معدن و تجارت، جهاد کشاورزی، تعاون، کار و رفاه اجتماعی، کشور، راه و شهرسازی، نفت، معاون برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس‌جمهور و رئیس کل بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران است.



به‌من ماه در جامعه حضور یافتند. طی نشستی که متعاقب حضور دبیر کمیسیون اقتصادی و هیأت همراه در محل جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران برگزار شد، دبیر کل جامعه گزارشی از وضعیت جاری جامعه

در راستای سلسله نشست‌های جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران با مراجع قانونی و ذی‌نفعان کلیدی، دکتر علی نصیری اقدم دبیر کمیسیون اقتصاد هیأت دولت و هیأت همراه به دعوت جامعه روز گذشته، دوشنبه یکم

نشست مشترک رئیس شورای عالی و دبیرکل جامعه با رئیس کل بانک مرکزی

گردید مسایل مربوط به ضابطه‌گذاری‌های بانک مرکزی در حوزه‌ی حسابرسی بانک‌ها، نحوه‌ی استعلام اصالت گزارش‌های حسابرسی به‌منظور پرداخت تسهیلات مالی در شبکه‌ی بانکی، و نیز نحوه‌ی همکاری مؤسسات حسابرسی با بانک مرکزی در امر نظارت بر بانک‌ها مورد بررسی قرار گرفت.

در این نشست در زمینه‌ی مقررات و ضابطه‌گذاری بانک مرکزی در حوزه‌ی حسابرسی مقرر شد قبل از موارد ابلاغی و اعمالی، نظرات جامعه اخذ و جامعه مورد مشورت قرار گیرد.

در خصوص استعلام اصالت گزارش‌های حسابرسی بابت پرداخت تسهیلات مالی توسط شبکه‌ی بانکی نیز مقرر شد استعلام برخط و الکترونیکی از کلیه‌ی مشمولین آیین‌نامه‌ی راهکارهای افزایش ضمانت اجرایی و تقویت حسابرسی اخذ شود.

همچنین در زمینه‌ی پیشنهاد مکتوب سال قبل جامعه در خصوص تقویت نظارت بانک مرکزی با استفاده از توانمندی‌های مؤسسات حسابرسی عضو جامعه، مقرر شد نظر بانک مرکزی اعلام و راهکارهای اجرایی آن عملیاتی شود.



پنج‌شنبه بیستم دی‌ماه نشست مشترک رئیس شورای عالی و دبیر کل جامعه با رئیس کل بانک مرکزی ایران برگزار شد.

به گزارش پایگاه اطلاع‌رسانی جامعه حسابداران رسمی ایران، در این نشست که با حضور عبدالناصر همتی، رئیس کل بانک مرکزی، رحمت‌اله صادقیان، رئیس شورای عالی و سعیدمحمد علوی دبیرکل جامعه برگزار

نشست مشترک رئیس شورای عالی و دبیرکل جامعه با معاونت نظارتی بانک مرکزی

مؤسسات حسابرسی مستقل فعال در نهادهای بازار پول، نحوه همکاری مؤسسات حسابرسی با بانک مرکزی در امر نظارت بر بانکها و سامانههای اطلاع‌رسانی جامعهی حسابداران رسمی ایران، مورد بحث قرار گرفت. در این نشست، در زمینهی مقررات و ضابطه‌گذاری بانک مرکزی در حوزهی حسابرسی مقرر شد، در چارچوب استانداردها و مقررات جاری این ضابطه‌گذاریها انجام شود و موارد مغایر با استانداردها اصلاح شود. در خصوص نظارت بر حسابرسان مستقل در نهادها، مؤسسات و بانکهای فعال در بازار پول مقرر شد کمیته‌ای با حضور نمایندهی جامعه به منظور بررسی موارد کلان حسابداری و حسابرسی تشکیل شود. در زمینهی پیشنهاد مکتوب سال قبل جامعه در خصوص تقویت نظارت بانک مرکزی با استفاده از توانمندیهای مؤسسات حسابرسی عضو جامعه، مقرر شد نظر معاونت نظارتی بانک مرکزی اعلام و راهکارهای اجرایی آن عملیاتی شود.

همچنین در زمینهی سامانههای اطلاع‌رسانی جامعهی حسابداران رسمی ایران مقرر شد نحوهی کارکرد این سامانهها در جلسه‌ای با معاونت نظارتی بانک مرکزی و کارشناسان مربوطه ارائه شود. گفتنی است این نشست در راستای سلسله نشستهای جامعه با مراجع قانونی و ذی‌نفعان کلیدی جامعه به منظور طرح متقابل دیدگاهها و ضرورت همگرایی نهادهای ناظر برگزار شده است.



یکشنبه هفتم بهمن‌ماه نشست مشترک رئیس شورای عالی و دبیرکل جامعه با معاونت نظارتی بانک مرکزی ایران برگزار شد.

به گزارش پایگاه اطلاع‌رسانی جامعه حسابداران رسمی ایران، در این نشست که با حضور فرهاد حنیفی، معاونت نظارتی بانک مرکزی، رحمت‌الله صادقیان، رئیس شورای عالی، سیدمحمد علوی دبیرکل جامعه و جمعی از مدیران و مشاوران بانک مرکزی برگزار شد مسایل مربوط به ضابطه‌گذاریهای بانک مرکزی در حوزهی حسابرسی بانکها و برخی مغایرتها با استانداردها و عرفهای جاری، مسایل مربوط به

مدیرعامل و رئیس هیات عامل سازمان حسابرسی منصوب شد



مخل و اصلاح آنها.

جامعهی حسابداران رسمی ایران ضمن تبریک و تهنیت به جناب آقای دکتر موسی بزرگ اصل برای ایشان در انجام وظایف محوله آرزوی موفقیت می‌نماید.

وزیر امور اقتصادی و دارایی طی حکمی دکتر موسی بزرگ اصل را به سمت مدیرعامل و رئیس هیات عامل سازمان حسابرسی منصوب کرد. به گزارش پایگاه اطلاع‌رسانی جامعهی حسابداران رسمی ایران به نقل از روابط عمومی وزارت امور اقتصادی و دارایی، در متن حکمی که از سوی دکتر فرهاد دژپسند صادر شده آمده است: نظر به تعهد، تخصص و تجارب ارزشمند جنابعالی، با استناد به مفاد (۱۲) و (۱۴) اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی و صورتجلسه مورخ ۳۰.۱۰.۱۳۹۷ مجمع عمومی عادی به طور فوق العاده سازمان مذکور، به موجب این حکم به عنوان "مدیر عامل و رییس هیات عامل سازمان حسابرسی" منصوب می‌شوید.

انتظار می‌رود موارد ذیل در اولویت برنامه‌های آن سازمان قرار گیرد: تمرکز سازمان بر وظایف حاکمیتی.

بازنگری و تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی. همکاری در بازنگری و اصلاح قوانین مادر مالی و اقتصادی. مشارکت در تنقیح قوانین مادر و شناسایی قوانین و مقررات منسوخ و

اسامی پذیرفته شدگان آزمون انتخاب حسابدار رسمی اعلام شد

پذیرفته شده و ۳۸۸ نفر مشروط شده‌ی آزمون حسابدار رسمی را اعلام کرد. گفتنی است در این آزمون ۳۰۴۳ نفر واجدان شرکت در آزمون سالانه‌ی حسابدار رسمی ثبت نام کرده بودند و این آزمون در تاریخ‌های یکم و دوم آذرماه در محل دانشکده‌ی مدیریت دانشگاه تهران برگزار شد.

هیأت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی اسامی پذیرفته شدگان و مشروط شدگان آزمون سال ۱۳۹۷ حسابدار رسمی را اعلام کرد. به گزارش پایگاه اطلاع‌رسانی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران به نقل از هیأت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی این هیأت اسامی ۱۱۰ نفر

ردیف	نام خانوادگی	نام
۲۵	جان نثاری	سیدامیر
۲۶	جعفری ابربکوه	مهدی
۲۷	جعفری انارکولی	محمد
۲۸	جعفری جهانگیر	مجید
۲۹	جهانشاد	ازیتا
۳۰	چراغی	سمیرا
۳۱	چگنی	محسن
۳۲	حسن پور	رضا
۳۳	حسن زاده قصاب	حسن
۳۴	حمید	هادی
۳۵	خسروانی	شهرام
۳۶	خنکا	عبدالخالق
۳۷	خوبان عنبران	همایون
۳۸	خوش اخلاق	نیما
۳۹	دادار	امیر
۴۰	دل پاک	سجاد
۴۱	رادفر	شراره
۴۲	راهی	زهره
۴۳	رستمی	محسن
۴۴	رمضانی اناويز	بهنام
۴۵	زارعی کبودان	حجت
۴۶	زمانی	مرتضی
۴۷	سختایی	فایزه
۴۸	سیدآبادی	مرتضی

ردیف	نام خانوادگی	نام
۱	ابراهیمی	ناصر
۲	احسانی امری	سیدحسین
۳	احمدیان	حامد
۴	اشرفی	مجید
۵	اشرفی	محمدکاظم
۶	اشکیل	محمد
۷	اصفهانی	معصومه
۸	افخمی	امید
۹	اقدام مزرعه	یعقوب
۱۰	الهامی	مهسا
۱۱	امامی نایینی	محمدرضا
۱۲	امان الهی	محمد
۱۳	انصاری	غلامرضا
۱۴	انعامی	سعید
۱۵	اورنگ نیا	احسان
۱۶	ببریان	کامبیز
۱۷	برفره	آناهیتا
۱۸	بیات	مرتضی
۱۹	پارسا	علی محمد
۲۰	پورصالحی	محمدباقر
۲۱	ترکمانی پری	مهری
۲۲	تقی آبادی	مهدی
۲۳	توسلی طبایی	سیدمحمد
۲۴	جامع نشین	امید

ردیف	نام خانوادگی	نام
۸۰	قنبری	مهرداد
۸۱	کارخانه	مهدی
۸۲	کاظمی کرباسدهی	جواد
۸۳	کریمی	حمید
۸۴	کریمی پویا	محمد رضا
۸۵	گنجی	مهران
۸۶	مافی	مصطفی
۸۷	مجدی فرد	عبدالرحمان
۸۸	محمدنژاد	امیرمسعود
۸۹	محمدی	محمد
۹۰	محمدی	عباس
۹۱	محمودی	تقی
۹۲	مردانی	حمیدرضا
۹۳	مسلمی بلگوری	میثم
۹۴	معینی زاده	محسن
۹۵	ملابابایی پلت کله	رامین
۹۶	منانی	سیدسعید
۹۷	منظرزاده تمام	هاشم
۹۸	مهاجری	عزت
۹۹	نادرزاده	فریبرز
۱۰۰	نادری نورعینی	محمد مهدی
۱۰۱	ناظمی	امین
۱۰۲	نصیری	صادق
۱۰۳	نوذری نیکابادی	علی
۱۰۴	نوربخش	مهسا
۱۰۵	هاتفی هلان	محمد
۱۰۶	هاشم زاده ببران	حمید
۱۰۷	وحیدنیا	رقیه
۱۰۸	ولی	الهام
۱۰۹	ولی خانی طرقی	الهه
۱۱۰	یعقوب پور	نفیسه

ردیف	نام خانوادگی	نام
۴۹	شاه قاسمی	مریم
۵۰	شاه نظری گرگابی	نوراله
۵۱	شقایقی	مهین
۵۲	شکوه منش	مجید
۵۳	شهبازی	محمد رضا
۵۴	شورورزی	محمد
۵۵	شوری	روح اله
۵۶	شوشتری	سیدمجتبی
۵۷	شیرانی	شاهین
۵۸	صادق زاده قوی فکر	سعید
۵۹	صادقی گوغری	مجتبی
۶۰	صالحی یزدی	حسن
۶۱	صفری	جواد
۶۲	صمدی	محمود
۶۳	ضیا	تقی
۶۴	عالیوندی دارانی	مریم
۶۵	عامری	راضیه
۶۶	عباشی	عبدالاحد
۶۷	عبدالملکی	خدیجه
۶۸	عبدلی	مجتبی
۶۹	عرشیان	مریم
۷۰	عیوضی	مهدی
۷۱	غفوری	مهدی
۷۲	غلامی	رجب
۷۳	فاتح گوش	حسین
۷۴	فتحی	الهه
۷۵	فروزان مهربان	سعیده
۷۶	فلاح	فرزانه
۷۷	قایمی	محمد حسین
۷۸	قدومی	علی
۷۹	قربانی	محمد