

صاحب امتیاز:
جامعه حسابداران رسمی ایران

مدیر مسئول:
مهدی کرباسیان

شورای سیاست گذاری:
سیدمحمد رضا بنی فاطمی کاشی
یحیی حساس یگانه
رحمت الله صادقیان
حجت الله صیدی
سیدمحمد علوی

زیر نظر هیأت تحریریه

همکاران تحریریه:
مژده کدخدایی
علی سالم

امور اجرایی:
سمیرا آرین نژاد

طراح و صفحه آرا:
علی قاصدی

لیتوگرافی و چاپ:
ایران مصور



شماره چهل و یک | بهار ۱۳۹۷
انتشار: خرداد ۹۷

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

نشریه‌ی حسابداری 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 سپهبد
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.facebook.com/iacpainfo)

مقر

گذار به IFRS: کارنامه‌ی دوساله
رحمت‌اله صادقیان

۴



تربون آزاد



دشواری‌ها و موانع تهیه‌ی صورت‌های مالی طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)
سید محمد باقرآبادی، دانیال محبوب

۶



میزگرد ارزیابی موانع پیاده‌سازی IFRS در شرکت‌های ایرانی
الهام حمیدی، ناصر رزاق، مهدی سوادلو، سعید محمد علیزاده، ناصر محامی

۱۰



چالش‌های اجرای IFRS از منظر مدیران مالی
گفت‌وگو با حمید دیانت‌پی و سعید زاغری

۲۹



حسابری



هزینه‌یابی کیفیت خدمات حسابرسی
محمد حسین ودیعی نوقابی - بهزاد کاردان - عبدالله آزاد

۳۲



تغییرات استانداردهای حسابرسی
مهدی بیرانوند - سید محمد باقرآبادی

۴۵



کاربرد طیف تردید حرفه‌ای در حسابرسی: تهدیدها و عوامل کاهنده‌ی
حمید محمدی - الهه زمان

۵۳





حسابری



جبر فرهنگی و خودانتظامی حرفه‌ای حسابداری

اقتباس: جواد رضازاده - افشین نخبه فلاح - امیرهادی معنوی مقدم

۶۰



تبیین مفهوم کیفیت سود

وحید منتی

۶۶



دور دنیا



دور دنیا

ترجمه و تدوین: مژده کدخدایی

۷۳



اطلاع‌رسانی



دید و بازدید نروزی حسابداران رسمی برگزار شد

اسامی قبول شدگان پس از بازبینی در آزمون انتخاب حسابدار رسمی سال ۱۳۹۶ اعلام شد

۸۴



نرخ مبنای تعیین حق الزحمه‌ی ارائه‌ی خدمات حسابرسی سال ۱۳۹۷ اعلام شد

تغییر نماینده‌ی جامعه در سازمان بورس و اوراق بهادار

۸۶



فهرست مؤسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران

(بیست و دوم خردادماه ۱۳۹۷)

۸۸



رحمت‌اله صادقیان

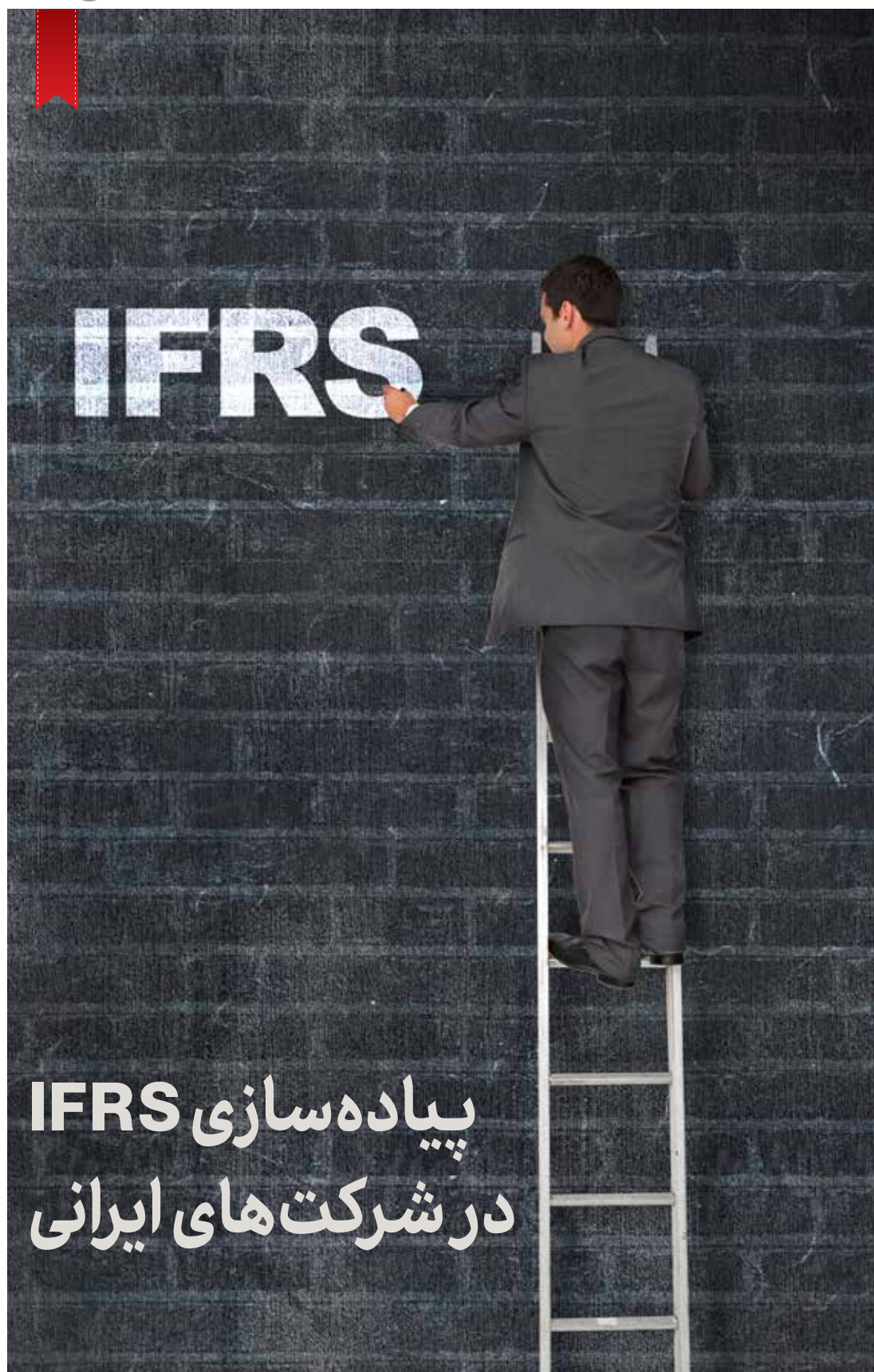
گذار به IFRS: کارنامه‌ی دوساله

سازمان بورس و اوراق بهادار، دو سال پیش‌تر، گروهی از ناشران اوراق بهادار را، برای دوره‌های مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۹۵ و بعد از آن به ارائه‌ی صورت‌های مالی خود بر مبنای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی موظف ساخت. بدین ترتیب، اکنون دو سال است که برخی از ناشران عضو سازمان بورس، موظف به گزارشگری مالی بر مبنای استانداردهای بین‌المللی هستند. چنان که می‌دانیم، گذار به استانداردهای بین‌المللی گام مهمی برای یکسان‌سازی و قابلیت مقایسه‌ی داده‌های مالی بنگاه‌های ایرانی با بنگاه‌های بین‌المللی و بنابراین امکان در هم‌آمیزی و تعامل اقتصادی با جهان و علاوه بر آن ارتقای شفافیت گزارشگری مالی در بنگاه‌های اقتصادی است.

اما، همچنان که تجربه‌ی این دو سال نشان داده است مجموعه‌ای از عوامل در سطوح ساختاری، مقرراتی - قانونی، نهادی، و جز آن، در عمل باعث شده، به‌رغم تلاش‌های ارزشمند انجام شده‌ی نهادهای ناظر، استانداردگذار و مجری، میزان تحقق برنامه‌ها کم‌تر از سطح پیش‌بینی شده باشد. یک عنصر کلیدی در این مورد مفهوم «ارزش منصفانه» در استانداردهای بین‌المللی و دشواری‌های مقرراتی و نهادی ما در انتقال از ارزش‌های مبتنی بر بهای تمام‌شده به ارزش‌های جاری و «منصفانه» است. در این میان، نابسندگی قوانین مالیاتی، عامل بازدارنده‌ی مهمی در تقویم و برآورد برخی از اقلام ترازنامه به ارزش منصفانه بوده است. علاوه بر آن، فقدان نظام حرفه‌ای «ارزش‌یابی» در کشور نیز، عامل نهادی مهمی بوده که برآورد ارزش‌های منصفانه را در عمل دشوارتر از آن‌چه تصور می‌رفت ساخته است. همچنین، نابرخورداری از استانداردهای ارزیابی و تولید داده‌های پایه برای ارزش‌یابی می‌تواند دشواری‌های دیگری در تقویم بر مبنای ارزش‌های منصفانه پدید آورد.

به همین ترتیب، به موازات ارتقای گزارشگری مالی در بنگاه‌ها برای گذار موفقیت‌آمیز به ifrs نیازمند ارتقای نظام حسابرسی و اعتباردهی کشور، چارچوب‌های نرم‌افزاری و پیش‌نیازهای آموزش حرفه‌ای نیز هستیم.

مشاهده می‌کنیم که استمرار موفقیت‌آمیز مسیر طی شده به سوی استانداردهای بین‌المللی نیازمند مجموعه‌ای از اقدامات و تلاش‌های هماهنگ در سطوح کلان و مقررات‌گذاری‌ها و نهادسازی‌هاست و با توجه به تجربه‌ی دو سال اخیر نیازمند برقراری یک ساختار نهادی منسجم برای پیگیری این امر در سطوح کلان و بازارهای مالی پول و سرمایه هستیم. ■



پیاده سازی IFRS در شرکت های ایرانی

دشواری‌ها و موانع تهیه‌ی صورت‌های مالی طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)

سید محمد باقر آبادی، دانیال محبوب

به‌رغم الزامات
پی‌درپی سازمان بورس
اوراق بهادار تهران مبنی
بر ارائه‌ی صورت‌های



مالی مطابق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی توسط شرکت‌ها و تاکیدات متوالی جامعه حرفه‌ای کشور، مشاهده می‌گردد در عمل شرکت‌ها قادر به ارائه‌ی صحیح و کامل صورت‌های مالی مذکور و انتشار عمومی آن (تا تاریخ تهیه این مقاله) نشده‌اند. در این بین بسیاری از شرکت‌ها یا صورت‌های مالی مطابق با استانداردهای بین‌المللی را تهیه نکرده‌اند و یا صورت‌های مالی که تهیه کرده‌اند کامل، جامع و در انطباق با تمامی الزامات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نیست و عمدتاً فقط شکل صورت‌های مالی را تغییر داده‌اند و در برخی موارد مانند مالیات‌های انتقالی یا طبقه‌بندی ابزارهای مالی تا حدودی تغییرات را اعمال کرده‌اند. در خصوص مشکلات مرتبط با عدم تهیه‌ی صورت‌های مالی منطبق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌توان سه حوزه را مورد بررسی قرار داد:

۱- مشکلات عمومی

۲- سختی‌های اجرا
۳- ابهامات گزارشگری حسابرسی
که در ادامه به بررسی هر یک از این
سه حوزه پرداخته می‌شود.

مشکلات عمومی

مشکلات عمومی مرتبط با تهیه‌ی صورت‌های مالی منطبق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را که عمدتاً معطوف به شرایط اقتصادی، اجتماعی و محیط اجرایی کشور ما است، می‌توان به موارد زیر تقسیم کرد:

۱- نظام آموزشی دانشگاه‌های کشور در پیوند مؤثر و کامل با نهادهایی همچون بازار سرمایه، پول و صنایع نیست و به دلیل ضعف ارتباطی و عدم انتقال نیازهای بخش‌های یادشده به دانشگاه‌ها، تغییری در سرفصل‌های آموزشی به‌عمل نیامده است. همچنین عدم نیاز و قطع ارتباط با بازارهای بین‌المللی در سنوات اخیر، منجر به آن شده که اقدام مؤثری برای آماده‌سازی و بسترسازی اجرا فراهم نشود. افزون بر آن، فقر شدید منابع تخصصی به زبان فارسی و محدودیت اغلب استفاده‌کنندگان در استفاده از منابع



انگلیسی از عوامل محدودکننده‌ی دیگر در آموزش و اجراست.

۲- اگرچه در مواردی استانداردهای ملی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی منطبق است ولیکن تفاوت‌های معنی‌دار در سطح مفاهیم کلی و برخی از استانداردهای حسابداری موجود است، که رفع آن نیاز به منابع کافی و غنی و نیروی متخصص دارد.

۳- فارغ از تفاوت‌های اساسی در مفاهیم موجود در نظام‌های اقتصادی کشور با نظام‌های بین‌المللی، استقرار استانداردهای بین‌المللی گزارشگری نیاز به تغییرات بنیادی در نظام‌های آموزشی، فناوری اطلاعات، سیستم‌های اطلاعاتی، نظام‌های ارزیابی و حسابرسی و هماهنگ‌سازی بخش‌های مختلف ذی‌ربط از جمله مهم‌ترین موارد سازمان امور مالیاتی دارد.

۴- عدم وجود تعداد کافی کارشناسان مالی توانمند در استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در سطح اجرایی و در شرکت‌های فعال در ایران.
۵- نبود فزونی منافع بر مخارج به‌طور عام به نحوی که تغییر گزارشگری شرکت‌ها از استانداردهای ملی به



استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نیازمند تغییرات فراوانی است که به نمونه‌هایی از آن‌ها در ردیف ۳ اشاره شد. این تغییرات نیازمند هزینه‌های فراوانی است، اما به دلیل قطع ارتباط با دنیای بیرون و نبود منافع حاصل از صورت‌های مالی تهیه شده مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (به‌طور خاص ارتباط با بازارهای بین‌المللی و جذب سرمایه‌گذار خارجی و یا تأمین مالی)، انگیزه برای این کار نزد شرکت‌های ایرانی فروکش کرده است.

۶- طبق مصوبه‌ی سازمان بورس، کلیه‌ی بانک‌ها، مؤسسات مالی و اعتباری، شرکت‌های بیمه و شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران که سرمایه‌ی ثبت‌شده‌ی آن‌ها ۱۰۰۰ میلیارد ریال و بیش‌تر است و دوره‌ی مالی آن‌ها از تاریخ یکم فروردین ۱۳۹۵ و بعد از آن شروع می‌شود، ملزم به ارائه‌ی صورت‌های مالی سالانه طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی هستند. تعداد شرکت‌هایی که طبق الزام فوق، ملزم به تهیه صورت‌های مالی مبتنی بر IFRS هستند، حدود ۷۷ شرکت است که به دلایل متعدد، تاکنون صورت‌های مالی هیچ‌کدام از این شرکت‌ها انتشار عمومی پیدا نکرده است. یکی از دلایل اصلی این موضوع را می‌توان عدم پیگیری سازمان بورس از طرق سازوکارهای قانونی دانست، و به نوعی فروکش نمودن شور و شوق اولیه سازمان بورس بیان کرد.

سختی‌های اجرا

سختی‌های اجرا در مرحله‌ی تهیه‌ی صورت‌های مالی گریبانگیر بسیاری از شرکت‌های مشمول شده است. این سختی‌ها عمدتاً به دلیل همان مشکلات عمومی ایجاد شده، و شرکت‌ها را در تنگنای تهیه‌ی اطلاعات کافی و صحیح قرار داده است. در ادامه به‌اختصار به

بررسی موارد و مشکلات موجود در فرایند تهیه‌ی صورت‌های مالی طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌پردازیم:

۱- برای همه‌ی موضوعات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، راهنمای به‌کارگیری جامع و کاملی وجود ندارد. برای مثال می‌توان به بهای تمام‌شده‌ی مفروض اشاره کرد. طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱، یکی از معافیت‌های اختیاری، بهای تمام‌شده‌ی مفروض است که به مبلغی اشاره دارد که در یک تاریخ معین، به‌عنوان جایگزین بهای تمام‌شده یا بهای تمام‌شده‌ی مستهلک شده مورد استفاده قرار می‌گیرد. یکی از موارد مهم که در ارائه‌ی صورت‌های مالی طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای نخستین بار باید مورد توجه قرار گیرد، استفاده از ارزش منصفانه

به‌عنوان بهای تمام‌شده‌ی مفروض در تهیه‌ی صورت‌های مالی مبتنی بر IFRS است. در حالیکه در راهنمای به‌کارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱، به نحوه‌ی حسابداری این موضوع و همچنین تفاوت آن با روش تجدید ارزیابی استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۶، اشاره‌ای نشده است. و همچنین به دلیل عدم وجود منابع دانشگاهی کافی در ایران در این‌خصوص ابهامات فراوانی وجود دارد

۲- در استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۹ تحت عنوان مزایای کارکنان، الزامات مربوط برای همه‌ی مزایا از جمله مزایای کوتاه‌مدت مطرح شده است. یعنی روش حسابداری مزایای پایان خدمت کارکنان نیز طبق استاندارد یاد شده همانند مزایای بازنشستگی است و باید با استفاده از تخصیص اکچوئری، تعهدات آن اندازه‌گیری شود.



در حالی که در استاندارد حسابداری شماره ۳۳ ملی، الزامات استاندارد تنها به مزایای بازنشستگی محدود شده است. با توجه به کمبود نیروی انسانی و تخصص در حرفه‌ی اکچوئری و عدم دسترسی شرکت‌های کوچک و متوسط به متخصص اکچوئری و همچنین هزینه‌بر بودن استفاده از این تخصص در محاسبه مزایای پایان خدمت کارکنان، این موضوع یکی از چالش‌های عمده محسوب می‌شود.

۳- تعریف سطوح مربوط به ارزیابی ارزش منصفانه در یادداشت‌های توضیحی که متأثر از اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه است به دلیل عدم دسترسی به اطلاعات قابل اتکا و امکان تفکیک دقیق سطوح سه‌گانه‌ی موردنظر در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۳ (IFRS13) برای بسیاری از شرکت‌ها چالش اساسی در برخورد با الزامات مربوط به ارزش‌های منصفانه است.

۴- مشکلات مرتبط با رعایت الزامات مربوط به گزارشگری برحسب قسمت‌ها (با توجه به این که اغلب شرکت‌های مشمول تهیه‌ی صورتهای مالی طبق استانداردهای بین‌المللی طبق الزامات IFRS08 مشمول گزارشگری آن می‌شوند و با توجه به مغفول بودن استاندارد مشابه ایرانی (استاندارد ۲۵) و نبود اطلاعات کافی برای تهیه‌ی گزارش‌های لازم در این زمینه)

۵- مشکلات مربوط به ارزش‌یابی مطالبات در صورتهای مالی. در این خصوص گفتنی است که مطالبات باید بر اساس بهای مستهلک‌شده و با استفاده از روش نرخ سود تضمین شده مؤثر مورد شناخت و اندازه‌گیری قرار گیرد. برای این منظور می‌بایست کاهش ارزش مطالبات با استفاده از الزامات مقرر در خصوص کاهش ارزش دارایی‌های مالی در استاندارد IAS39 با عنوان ابزارهای مالی مورد بررسی قرار بگیرد که بر این اساس کاهش ارزش

دارایی‌های مالی از جمله مطالبات باید بر اساس مازاد مبلغ دفتری (آخرین بهای تمام‌شده‌ی مستهلک شده) بر ارزش فعلی جریان‌های نقدی مورد انتظار از بابت مطالبات (با اعمال نرخ سود تضمین‌شده‌ی مؤثر) به دست آید. ۶- عدم وجود پایگاه‌های اطلاعاتی و واحدهای مدیریت ریسک فعال در شرکت‌های مشمول، برای رعایت و اجرای الزامات استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی IFRS07 در خصوص محاسبه، ارائه و افشای ریسک‌های بازار و ریسک‌های اعتباری و ریسک‌های نقدینگی و... در صورتهای مالی.

۷- با توجه به نوع دارایی‌های نامشهود شرکت‌ها و در برخی موارد، وجود دارایی‌های نامشهود با عمر مفید نامعین، رعایت الزامات استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸ (IAS38) در خصوص استهلاک دارایی‌های نامشهود

بسیار دشوار است. طبق الزامات IAS38 دارایی‌های نامشهود با عمر مفید نامعین مستهلک نمی‌شوند، ولی حداقل سالانه به منظور بررسی کاهش ارزش بازنگری می‌شوند، که در این خصوص محاسبه کاهش ارزش به دلیل ضعف در تأمین نیازهای اطلاعاتی در ایران با دشواری روبه‌رو است.

۸- در خصوص دارایی‌های ثابت مشکلاتی به شرح زیر موجود است:
- مشکلات مرتبط با بررسی کاهش ارزش و لزوم شناسایی زیان کاهش ارزش طبق الزامات IAS36.

- مشکلات مرتبط با دارایی‌های در دست تکمیل در خصوص اطلاعات مربوط به تسهیم هزینه‌های مالی (در صورت وجود تسهیلات مالی دریافتی در شرکت) به بهای تمام‌شده‌ی دارایی‌های در جریان تکمیل طبق الزامات IAS23.
- مشکلات مرتبط با تفکیک

دارایی‌های ثابت و سرمایه‌گذاری در املاک طبق الزامات IAS40

- معمولاً در شرکت‌ها، ارزش باقیمانده دارایی‌ها برای محاسبه استهلاک طبق الزامات IAS16 مورد برآورد و اندازه‌گیری قرار نگرفته است و برخلاف واقعیت موجود در خصوص دارایی‌ها در محیط ایران به‌تمامی صفر فرض شده است.

- طبق الزامات IAS16، مخارج غیر مستقیم مرتبط با رساندن دارایی به وضعیت قابل بهره‌برداری (برخلاف استاندارد ایران) قابل انتساب به بهای تمام‌شده دارایی نیست. لذا اصلاح حساب دارایی‌ها از سنوات قبل، از بابت این موضوع با دشواری روبه‌رو است.

- در شرکت‌های ایرانی بر خلاف الزامات IAS16، روش استهلاک دارایی‌ها بر اساس الگوی مصرف منافع دارایی‌ها برآورد نشده است. (مطابق رویه‌های عرف در ایران بر اساس مفاد قانون مالیات‌های مستقیم و به صورت ثابت عمل می‌شود) و اصلاح استهلاک انباشته و ارزش دفتری دارایی‌ها از این بابت با دشواری روبه‌رو است.

- در شرکت‌های ایرانی بر خلاف الزامات IAS16 عمر مفید دارایی‌ها به‌درستی برآورد و تجدید برآورد نشده است. (مطابق رویه‌های عرف در ایران بر اساس مفاد قانون مالیات‌های مستقیم و به صورت ثابت عمل می‌شود) به‌عنوان مثال وجود دارایی‌هایی که در فرایند استفاده قرار دارند، مؤید اشتباه در برآورد عمر مفید این نوع دارایی‌ها بوده است که شناسایی، اصلاح و تسری به گذشته آثار این موارد بسیار دشوار است.

۹- مشکلات مرتبط با تسهیلات ارزی دریافتی در خصوص تأمین الزامات IFRS07 بابت افشای اطلاعات مربوط به ریسک‌های نرخ ارز، ریسک‌های نقدینگی و تاریخ سررسید و...

۱۰- مشکلات مرتبط با بدهی‌های

بلندمدت در اجرای الزامات IAS37 در خصوص محاسبه ارزش فعلی با استفاده از نرخ تنزیل که باید نرخ قبل از مالیات باشد به صورتی که برآورد فعلی بازار از ارزش زمانی پول و ریسک‌های خاص آن بدهی باشد (گفتنی است که طبق استاندارد حسابداری ۴ ایران ارزش فعلی بدهی بلندمدت باید با نرخ بازده بدون ریسک باشد مثل نرخ سود سپرده سرمایه‌گذاری بلندمدت بانکی یا نرخ اوراق مشارکت دولتی محاسبه شود) تفاوت نرخ مورد استفاده برای محاسبه‌ی ارزش فعلی بدهی‌های بلندمدت می‌تواند موجب تفاوت در مبلغ قابل شناسایی بدهی گردد.

۱۱- در اغلب شرکت‌های ایرانی ارزش‌یابی موجودی‌ها از روش میانگین استفاده می‌شود. در حالی که طبق الزامات IAS02 واحد تجاری باید برای موجودی‌هایی که از نظر ماهیت یا کاربرد مشابه‌اند، فرض جریان هزینه مشابه جریان فیزیکی واقعی به کار گیرد، که در برخی از شرکت‌ها با توجه به موجودی‌های شرکت استفاده از روش FIFO مناسب‌تر می‌باشد، لذا اصلاح روش آثار مربوطه و تسری به گذشته آثار آن بسیار دشوار می‌باشد.

۱۲- مشکلات مرتبط با الزامات مربوط به افشای حقوق و مزایای مدیران طبق الزامات IAS24 که در اغلب موارد با مقاومت مدیران شرکت مواجه است.

ابهامات گزارشگری حسابرسی

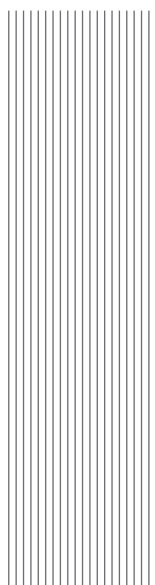
از بین شرکت‌های مشمول، شرکت‌هایی هستند که به الزام سازمان بورس عمل کرده‌اند و صورت‌های مالی خود را مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تهیه کرده‌اند. (چه تنها به صورت شکلی و چه به صورت کامل). مشکلی که برای این شرکت‌ها وجود دارد مربوط به گزارش حسابرسی این صورت‌های مالی است. استانداردهای گزارشگری بین‌المللی

نسبت به صورت‌های مالی (مجموعه استانداردهای ۷۰۰ حسابرسی)، که استانداردهای حسابرسی ملی ترجمه‌ی این استانداردها هستند، در سال ۲۰۱۵ تغییر کرد. این تغییرات توسط سازمان حسابرسی، مرجع تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی هنوز ترجمه و تصویب نشده است. با توجه به این توضیحات، در ارتباط با این که از کدام نسخه از استانداردهای حسابرسی برای گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی تهیه شده مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی استفاده شود، دو دیدگاه وجود دارد.

دیدگاه اول این است که با توجه به این که سازمان حسابرسی به‌عنوان مرجع تدوین استانداردها هنوز اقدام به ترجمه‌ی مجموعه استانداردهای ۷۰۰ حسابرسی نکرده، لذا نمی‌توان از مجموعه استانداردهای بین‌المللی حسابرسی ۷۰۰ برای گزارشگری استفاده کرد.

دیدگاه دوم این است که با توجه به این که صورت‌های مالی بر اساس استانداردهای حسابداری سال ۲۰۱۸ تهیه شده، لذا نمی‌توان از استانداردهای حسابرسی سال ۲۰۱۵ برای گزارشگری استفاده کرد.

فارغ از این که کدام دیدگاه صحیح است، این موضوع باعث شده که مؤسسات درگیر، دچار سردرگمی شده و گزارش‌های حسابرسی منتشر نگردد. شایسته است سازمان حسابرسی به‌عنوان مرجع تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی و همچنین سازمان بورس به‌عنوان نهاد ناظر شرکت‌های مشمول که این شرکت‌ها را ملزم به تهیه صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی کرده و همچنین جامعه حسابداران رسمی ایران به‌عنوان نهاد حامی حقوق حرفه‌ای اعضا در این ارتباط اقدام به شفاف‌سازی کنند. ■



میزگرد

ارزیابی موانع پیاده سازی IFRS در شرکت های ایرانی



ناصر محامی



سعید محمد علیزاده



مهدی سوادلو



ناصر رزاق



الهام حمیدی



شرکت کنندگان در میزگرد به ترتیب الفبا:

الهام حمیدی (عضو هیات علمی دانشگاه خاتم و کمیته ی تدوین استانداردهای حسابداری)،
ناصر رزاق (حسابدار رسمی و عضو هیأت مدیره ی جامعه ی حسابداران رسمی ایران)،
مهدی سوادلو (حسابدار رسمی و عضو شورای عالی جامعه ی حسابداران رسمی ایران)،
سعید محمد علیزاده (مدیر نظارت بر ناشران سازمان بورس و اوراق بهادار)، و
ناصر محامی (حسابدار رسمی و عضو پیشین هیأت مدیره ی جامعه ی حسابداران رسمی ایران).

براساس مصوبه ی هیأت مدیره ی سازمان بورس و اوراق بهادار، با توجه به مصوبه ی مجمع عمومی مورخ ۳۰ خردادماه سال ۱۳۹۱ سازمان حسابرسی، گروهی از ناشران ثبت شده نزد سازمان بورس، برای دوره های مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۹۵ و بعد از آن موظف به ارائه ی صورتهای مالی خود بر مبنای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی شده اند.

اینک در سال ۱۳۹۷ قرار داریم و ناشران مشمول گزارشگری مطابق ضوابط IFRS در تدارک تهیه ی دومین مجموعه صورتهای مالی بر مبنای این ضوابط هستند. از این رو، بررسی مشکلات و چالش های پیاده سازی این استانداردها در نخستین سال اجرا، برای گذار موفقیت آمیز از استانداردهای بومی به استانداردهای بین المللی ضروری است.

مهم ترین محورهای میزگرد حاضر مباحث موارد زیر است:

- ۱- با احتساب سال مالی منتهی به ۱۹ اسفندماه ۱۳۹۶، اکنون دو سال است که برخی از ناشران عضو سازمان بورس، موظف به گزارشگری با ضوابط IFRS هستند، کارنامه ی این دو سال به طور مختصر و فشرده چه بوده است؟ برداشت و تفسیر کلی شما از کارنامه ی این دو سال در مجموع چیست؟
- ۲- استانداردهای حسابداری بخشی از قوانین اقتصادی کشور هستند و اجرای آنها به کمیت و کیفیت سود، جابه جایی منافع از گروهی به گروه دیگر، تغییر وضعیت و چشم انداز و موقعیت بنگاه های اقتصادی منجر می شود. با توجه به این موضوع، آیا به منظور عملیاتی شدن این استانداردها

(به عنوان قوانین و ضوابط اقتصادی) در مورد نتایج اقتصادی و تأثیر این استانداردها در شرایط خاص موجود بر تصمیم گیری و رفتار بنگاه های اقتصادی، دولت، سرمایه گذاران و اعتباردهندگان و غیره، مطالعاتی که به نحوی ضرورت اجرای این استانداردها را توجیه کند انجام شده است؟



که کار آن‌ها تولید و تأمین اطلاعات پایه‌ای برای کار ارزیابی حرفه‌ای است نمی‌تواند در عمل به اعمال سلیقه‌های شخصی یا استفاده از معیارها و ضوابط نامعتبر و غیرهمسان در برآورد ارزش‌های منصفانه منجر و در نهایت به تحریف، عدم امکان اتکا به نتایج و هرج‌ومرج در گزارشگری مالی ختم شود؟

۶. نقش کمبود امکانات فنی و منابع اصلی در پیاده‌سازی مؤثر و گزارشگری با استانداردهای بین‌المللی را چه‌گونه تفسیر می‌کنید؟ مثلاً در حالی که استانداردهای IFRS9، IFRS15، IFRS17 در خصوص ابزارهای مالی و بیمه و درآمد تاکنون ترجمه‌ی رسمی نشده و در اختیار شرکت‌ها قرار نگرفته‌اند، شرکت‌ها و نهادهای مشمول گزارشگری و اجرای ضوابط IFRS چه باید بکنند؟ تکلیف شرکت‌ها چیست؟ چه‌گونه می‌توان بدون دست‌یابی به مأخذ معتبر فارسی انتظار موفقیت در پیاده‌سازی IFRS را داشت؟ نقش این قبیل مشکلات فنی، آموزشی، کمبود منابع و نظایر آن را در پیاده‌سازی

الهام حمیدی:
اجرای مناسب به IFRS سپری شدن یک دورهی زمانی احتیاج دارد تا شرکت‌ها بتوانند خودشان را با تغییرات تطبیق دهند

بین‌المللی از آسیب‌ها و سوءتفاهم‌های احتمالی مالیاتی در پیاده‌سازی (مؤثر) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری چه‌قدر است؟ ماهیت و خصوصیات مشکلات و نارسایی مقررات مالیاتی از چه نوعی هستند؟ آیا نارسایی در محتوای قوانین مالیاتی است؟ یا این که با برخی اصلاحات مالیاتی می‌توان موانع فوق را برطرف کرد؟

۵- گزارشگری بر مبنای ضوابط IFRS با توجه به چارچوب نظری و مفاهیم بنیادی آن و همچنین صراحت استانداردها، دارای یک مرحله‌ی اضافی نسبت به گزارشگری بر مبنای استانداردهای ملی حسابداری است و آن تقویم و برآورد برخی از اقلام ترازنامه به ارزش منصفانه است. پرسش این است که آیا فقدان نظام حرفه‌ای ارزیابی در کشور، مانع بزرگی برای انجام برآوردهای قابل اتکا از ارزش منصفانه و در نتیجه مانع مهمی برای پیاده‌سازی (مؤثر) استانداردهای بین‌المللی نیست؟ آیا فقدان استانداردهای ارزیابی و نبود انجمن‌های حرفه‌ای ارزیابی و نهادهایی

۳- نهادهای و شرکت‌های ثبت‌شده نزد بورس که مشمول مرحله‌ی اول گزارشگری با ضوابط IFRS شده‌اند در حدود ۷۰ و اندی هستند که قرار بود برای سال ۱۳۹۶ و بعد از آن دامنه‌ی شرکت‌های مشمول گزارشگری با استانداردهای بین‌المللی افزایش یابد ولی در عمل شرکت و نهاد جدیدی به فهرست اولیه اضافه نشده است. آیا وجود مشکلات و موانعی در اجرا و پیاده‌سازی IFRS است که منجر به دوراندیشی و احتیاط در اعلام فهرست جدیدی از شرکت‌های مشمول گزارشگری اجباری با استانداردهای بین‌المللی شده است؟ در صورت پاسخ مثبت، این مشکلات از چه جنسی هستند و آن‌ها را چه‌گونه طبقه‌بندی می‌کنید؟ آیا می‌توان این موانع را در دسته موانع ناشی از ضعف و عدم آمادگی شرکت‌ها و موانع و مشکلات ساختاری ناشی از عدم آمادگی در سطح کلان تقسیم کرد؟

۴- تأثیر نارسایی‌های قوانین مالیاتی و احتیاط شرکت‌های مشمول گزارشگری بر اساس استانداردهای



می‌کنید؟

۱۱. فرایند گزارشگری مالی نه با تهیهی صورتهای مالی که با اتمام عملیات حسابرسی و صدور گزارش حسابرِس مستقل خاتمه می‌یابد. با توجه به جایگاه کنونی گزارشهای حسابرسی مؤسسات حسابرسی ایرانی، تکلیف حسابرسی چیست؟ آیا سازوکار فعلی نظام حسابرسی می‌تواند این معضل را حل و فصل کند؟ یا این که به بازنگری و تغییر در مقررات حسابرسی در ایران داریم؟ این تجدیدنظر در چه زمینه‌هایی باید باشد و سمت‌گیری آن چه‌گونه باید باشد چه اقداماتی در این زمینه صورت گرفته یا قرار است صورت بگیرد؟

۱۲. باتوجه به پرسش‌های قبلی و موارد مطرح‌شده در خصوص لزوم تعدیلات و بازنگری در مقررات مالیاتی، لزوم ایجاد یا نوسازی نظام ارزیابی و تدوین استانداردها و ضوابط ارزیابی علمی و حرفه‌ای و همچنین ضرورت تغییر و ارتقای نظام حسابرسی کشور به‌منظور پاسخ به تغییرات فضای گزارشگری مالی از بازار داخلی به بازارهای جهانی به‌عنوان سه عامل

**الهام
اجرای این
استانداردها
به هر حال
هزینه دارد
و زمانبر
است؛ زیرا
برای مثال،
فرایندهای
حسابداری
و روش‌های
شناخت
درآمد باید
به‌روز شود.
همه موارد
یادشده،
قطعا مستلزم
برنامه‌ریزی
و مدیریت
مناسب است**

تشکیل شده است. از جمله وظایف این کمیته فراهم کردن زیرساخت‌ها و رفع موانع به‌کارگیری از جمله موانع تعیین ارزش منصفانه و مالیاتی می‌باشد. آیا این کمیته دارای اقتدار قانونی و اجرایی لازم برای رفع مشکلات و موانع مورد اشاره می‌باشد؟ در همین زمینه، دستاوردها و اقدامات عملی کمیتهی راهبری چیست؟

۹. از جمله وظایف کارگروه ارزش منصفانه که زیرنظر کمیتهی راهبری IFRS تشکیل شده، تدوین دستورالعمل‌های لازم در زمینهی ارزیابی و برآورد ارزش منصفانه و اعلام اشکال‌ها و موانع ارزیابی به کمیتهی راهبری است. حاصل کار این کارگروه در زمینه‌های یادشده چیست؟

۱۰. یکی دیگر از کارگروه‌های تشکیل‌شده زیرنظر کمیتهی راهبری IFRS، کارگروه آموزش است که از جمله وظایف آن ارائه‌ی برنامه‌های پیشنهادی برای آموزش IFRS در سطح حرفه و دانشگاه و انجام اقدامات عملی مربوط به آموزش استانداردهاست. میزان موفقیت و کامیابی کارگروه مزبور را در انجام وظایف پیش‌بینی شده چه‌گونه تفسیر

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری چه‌گونه ارزیابی می‌کنید؟

۷- براساس جدول زمان‌بندی تهیه‌شده توسط سازمان بورس، اقدامات مربوط به شروع و پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی از سه‌ماهه‌ی سوم سال ۱۳۹۴ با تشکیل کمیته‌ی فنی و تخصصی و تشکیل کمیته‌ی ارزش‌های منصفانه و گروه‌های کارشناسی آغاز شد و با ترجمه‌ی تخصصی استانداردها تا پایان بهار ۱۳۹۵ ادامه یافته و بالاخره در سه‌ماهه‌ی آخر سال ۱۳۹۵ با رفع موانع قانونی به‌کارگیری IFRS و آموزش استانداردهای بین‌المللی خاتمه می‌یافت؟ ارزیابی شما از این جدول و میزان تحقق برنامه‌ها چه به لحاظ کیفی و چه به لحاظ زمانی چیست؟ عمده‌ترین دلایل انحراف از برنامه کدام است؟

۸. کمیته‌ی راهبری IFRS در مردادماه سال ۱۳۹۴ برای برنامه‌ریزی، شناخت و رفع مسایل و چالش‌ها و اجرای مناسب پروژه‌های پیاده‌سازی IFRS با هدایت سازمان بورس و عضویت سازمان‌ها و نهادهای مختلف نظیر وزارت اقتصاد، سازمان امور مالیاتی، سازمان حسابرسی و جامعه‌ی حسابداران رسمی و دیگران



بر فهرست حساب‌ها، صورت‌های تطبیق مورد نیاز، منابع داده‌ها، نحوه جمع‌آوری داده‌ها و کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارش‌گیری مالی اثرگذار است و شما ناچارید برای همگامی با این تغییرات فناوری اطلاعات خود را به‌روز کنید. تأثیر بعدی پذیرش IFRS بر فعالیت‌های تجاری شرکت‌ها است؛ شرکت‌ها مجبور هستند معیارهای اندازه‌گیری فعالیت‌های تجاری و گزارش‌گیری مدیریت داخلی را مجدداً ارزیابی کنند و حتی ممکن است قراردادهای و توافقاتی آن‌ها تحت تأثیر گذار به IFRS قرار گیرد. مورد بعدی که از اهمیت بسیار زیادی برخوردار است بحث آموزش است. فرایند تغییر تنها از طریق آموزش امکان‌پذیر می‌شود. دوره‌های آموزشی باید برای کارکنان مالی و غیرمالی، اعضای هیأت‌مدیره و مدیران اجرایی شرکت‌ها برگزار شود تا بتوانند با درک صحیح اطلاعات مبتنی بر IFRS و علاقه‌مندی بیش‌تر، از اجرای این استانداردها حمایت کنند. عدم آشنایی

گزارش‌های مالی دریافتی مبتنی بر IFRS نشان می‌دهد تعداد شرکت‌های مشمول که این صورت‌های مالی را تهیه کرده‌اند زیاد نیست. بانک‌ها هم که علاقه‌مند به اجرای IFRS بودند، هنوز گزارش مالی مبتنی بر IFRS از آن‌ها ندیده‌ایم.

البته این موضوع هم مطرح است که اجرای مناسب IFRS، به سببی شدن یک دوره‌ی زمانی احتیاج دارد تا شرکت‌ها بتوانند خودشان را با تغییرات تطبیق دهند. تجربه‌ی دیگر کشورها نشان می‌دهد این دوره‌ی زمانی حدوداً دو تا سه سال می‌تواند به طول بینجامد.

پذیرش IFRS فراتر از اجرای صرف استانداردهای حسابداری است و اگر بخواهیم بگوییم IFRS کدام حوزه‌ها را درگیر کرده است، می‌توانیم این حوزه‌ها را به چهار قسمت تقسیم کنیم که البته ما در هر چهار حوزه با چالش‌هایی مواجه هستیم. یک قسمت، مباحث حسابداری و گزارش‌گیری مالی و مالیاتی است که البته فعلاً در حوزه مالیاتی به خاطر پذیرش این استانداردها در سطح صورت‌های مالی تلفیقی مشکل خاصی نداریم. در مورد شرکت‌های مشمول اجرای IFRS که واحد تجاری فرعی ندارند، قاعداً باید اخذ مالیات از آن‌ها بر مبنای دفاتر قانونی باشد که مبتنی بر استانداردهای حسابداری ایران است و این موضوع باید مورد توجه قرار گیرد که IFRS فقط برای گزارش‌گیری مالی مورد استفاده قرار گرفته است. حوزه بعدی، تأثیر IFRS بر سیستم‌ها، فناوری و فرایندها است؛ خوشبختانه مبنای تدوین استانداردهای حسابداری ملی، استانداردهای بین‌المللی حسابداری بوده است؛ اما اجرای همزمان چندین استاندارد جدید از جمله ابزارهای مالی، مالیات بر درآمد، و درآمد حاصل از قرارداد با مشتریان و البته تغییرات مستمر و پیوسته در این استانداردها،

ساختاری و بنیادی پروژه‌ی پیاده‌سازی IFRS، که تغییر و تحول و ارتقای هیچ‌کدام نه فقط در حیطه‌ی اختیار، اقتدار و صلاحیت‌های قانونی سازمان بورس و سازمان حسابرسی نیست بلکه بعضی از آن‌ها در سطحی فراتر از صلاحیت‌های دولت (نظیر اصلاح قانون مالیاتی) قرار دارند، آیا می‌توان نتیجه گرفت اساساً قبول و پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی، پروژه‌ای ملی در سطح نهادها و مراجع تصمیم‌ساز و تصمیم‌گیر کلان نظیر مجلس و دولت بوده و برای رفع معضلات بنیادی آن نیز بایستی از همین سطح اقدام کرد؟

ح‌پژ

ضمن تشکر از همکاران ارجمندی که در جلسه حضور پیدا کرده‌اند، درخواست می‌کنیم هریک از حاضران نخست دیدگاه‌های خود را درباره‌ی مسایل محوری بحث مطرح کنند و در دور دوم باتوجه به مجموعه مباحث مطرح‌شده توضیحات تکمیلی، نقدها و ارزیابی‌ها ارائه شود.

◀ الهام حمیدی:

در حال حاضر دو سال است که از اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گیری مالی در ایران می‌گذرد و تهیه‌ی این صورت‌های مالی در سطح تلفیقی برای شرکت‌های تعیین‌شده توسط سازمان بورس و اوراق بهادار تهران الزامی شده است. این که شرکت‌ها فعلاً در سطح تلفیقی صورت‌های مالی مبتنی بر IFRS را تهیه می‌کنند، موجب شده است فعلاً برخی از چالش‌های قانونی که در آینده با آن‌ها روبرو خواهیم شد، کم‌تر باشد؛ برای مثال در حال حاضر از نظر مالیاتی به بن‌بست نخورده‌ایم؛ چون صورت‌های مالی تلفیقی مبنای اخذ مالیات نیست. اما



فناوری اطلاعات، فرایندهای درون‌سازمانی، فقدان نیروی انسانی متخصص هم برای تهیه و هم برای حسابرسی و نظارت بر آن‌ها و هزینه‌هایی که این گذار دارد، به نظر می‌رسد بهتر بود نهادهای ناظر یا نهادهایی که مجموعه‌ها را به گذار به IFRS الزامی کرده‌اند پیشاپیش بخشی از این چالش‌ها را در نظر می‌گرفتند. آقای سعید محمد علیزاده شما با توجه به حوزه مسئولیت‌تان عملکرد را چه‌گونه ارزیابی می‌کنید؟

◀ **سعید محمد علیزاده:**

امیدوارم در این میزگرد بتوانیم در راستای عملکرد و پیشرفت هر چه بهتر پیاده‌سازی IFRS در کشور همفکری خوبی داشته باشیم چون می‌دانیم پیاده‌سازی این استانداردها در حال حاضر جزو ضروریات است. با توجه به پیچیدگی‌هایی که در روابط اقتصادی کشورها به‌وجود آمده و لزوم افزایش قابلیت مقایسه‌ی صورت‌های مالی قطعاً ما هم باید گزارشگری مالی مشابه سایر کشورهای دنیا داشته باشیم. همه به اهمیت این موضوع پی برده‌اند و خوشبختانه این فرایند از سال ۱۳۸۹ آغاز شده است. این موضوع جزو وظایف و اختیارات سازمان حسابرسی بود و در مجمع سازمان حسابرسی تصویب شد. سازمان حسابرسی یک بخش از آن را تفویض کرد و این اختیار به سازمان بورس داده شد. اجرای آن در فاز اولیه حتی برای ناشران ثبت شده نزد سازمان بورس اجباری نبود. به خاطر اختیاری بودن استقبال زیادی از آن نشد و نهایتاً منجر به این شد که ما در سازمان بورس در آبان‌ماه ۱۳۹۵ طی ابلاغیه‌ای الزام بکارگیری IFRS را اعلام کردیم و دامنه‌ی شمول آن را بانک‌ها، بیمه‌ها و ناشرانی که سرمایه‌ی بالای هزار میلیارد

کافی با استانداردها و عدم درک ضرورت اهمیت پیاده‌سازی IFRS از جمله دلایل روند تقریباً کند اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است. با توجه به موارد گفته‌شده، بدیهی است اجرای این استانداردها به هر حال هزینه دارد و زمانبر است؛ زیرا برای مثال، فرایندهای حسابداری و روش‌های شناخت درآمد باید به‌روز شود. همه موارد یادشده، قطعاً مستلزم برنامه‌ریزی و مدیریت مناسب است.

ح.ب.ن

بحث‌های خانم دکتر حمیدی اشاره به این مطلب بود که چون تهیه صورت‌های مالی IFRS فعلاً در سطح تلفیقی الزامی است می‌توان قدری از فاصله‌ی عملکرد و برنامه اغماض کرد. اما با توجه به سلسله چالش‌هایی مثل گزارشگری مالی، حسابرسی مالیاتی،

تومان داشتند قرار دادیم. من کمی مشکلاتی را که خانم دکتر حمیدی به آن اشاره کردند تکمیل می‌کنم. ما در ابلاغیه‌ای که دادیم بحث تلفیق را مطرح نکردیم بلکه کلیه شرکت‌هایی که ملزم به تهیه صورت‌های مالی خود طبق IFRS شده‌اند صرف نظر از این که طبق استانداردهای حسابداری ملزم به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی باشند یا نباشند، ملزم به تهیه دو مجموعه صورت‌های مالی طبق IFRS و استانداردهای حسابداری ملی هستند. یکی از چالش‌های مهم بحث مالیات‌ها است که خوشبختانه لایحه‌ی اصلاحی پیشنهادی برای حل این موضوع به هیأت دولت رسیده است. لایحه‌ای که به بحث ارزش‌های منصفانه می‌پردازد مشکل انعکاس ارزش‌های منصفانه در صورت‌های IFRS را به نحوی منتفی می‌کند. پی‌گیری ما در این زمینه جدی بوده و و نهایتاً لایحه از طریق وزارت اقتصاد به هیأت دولت رسیده است. متن آن از این قرار است: «افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی کلیه‌ی دارایی‌های اشخاص حقوقی و همچنین ارزیابی دارایی‌ها به ارزش‌های منصفانه یا ارزش‌های جاری، با رعایت استانداردهای حسابداری ملی یا بین‌المللی گزارشگری مالی که توسط مراجع ذیربط الزامی شده یا می‌شود، مشمول پرداخت مالیات بر درآمد نیست. هزینه کاهش ارزش بهای آن و یا هزینه استهلاک ناشی از تجدید ارزیابی نیز به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نمی‌شود. در زمان فروش یا معاوضه دارایی‌های مذکور، مابه‌التفاوت قیمت فروش و مبلغ دفتری بدون اعمال آثار ناشی از تجدید ارزیابی یا ارزیابی صورت گرفته به شرح فوق، به استثنای دارایی‌هایی که مالیات آن‌ها بر اساس مقررات این قانون، حسب مورد بر اساس نرخ جداگانه یا به صورت مقطوع محاسبه می‌شود، در محاسبه درآمد مشمول مالیات منظور



می‌شود.

بانک‌ها، بیمه‌ها و شرکت‌های با دارایی بالای هزار میلیارد تومان آن‌چنان صورت تلفیقی ندارند. چهار شرکتی که خانم دکتر حمیدی به آن اشاره کردند به اطلاع سازمان بورس رسیده است. شرکت‌هایی هم هستند که همین الان در حال طی کردن فرایندهای نهایی برای تهیه صورت‌های مالی هستند. جهت استحضار همین دیروز ما یک نامه پیرو زدیم که شرکت‌هایی را که کار را به‌کندی انجام می‌دهند به صورت جدی وارد کار کنیم. امیدوارم بحث با قوت ادامه پیدا خواهد کرد. این ماده واحده که باید استاندارد ۱۵ را هم پوشش می‌دهد چون مشکل استاندارد ۱۵ هم از سال ۱۳۹۲ همین ماده واحده است و اگر عملیاتی شود استاندارد ۱۵ را هم پوشش می‌دهد. البته در بحث IFRS، تلفیقی و اصلی نداریم و فقط یک صورت مالی تهیه می‌شود.

بحث بعدی که گزارشگری مالی را به‌خصوص در بازار سرمایه به‌شدت تحت تأثیر قرار می‌دهد بحث ارزش‌گذاری یا ارزش‌یابان هستند که در واقع در بازار سرمایه کم‌ضربه

زده‌اند. البته این موضوع صرفاً به خاطر IFRS نیست. یکی از انتقادهایی که به ما به عنوان مجری وارد می‌شد این بود که ارزش‌یابان، صورت‌های مالی را گمراه‌کننده می‌کنند. این بحث الان هم وجود دارد و با اجرای IFRS فقط ممکن است کمی پررنگ‌تر شود. می‌دانید که الان هم در تجدید ارزیابی دارایی‌ها و در مبادلات درون‌گروهی با همین بحث روبه‌رو هستیم. در ماده ۴۳ قانون بازار این اختیار به سازمان بورس داده شده که در خصوص ارزیابان می‌تواند ورود پیدا کند. نهادهای نظارتی و حاکمیتی باید در خصوص نحوه‌ی شکل‌گیری تشکلهای ارزیاب و ارزش‌گذار تصمیم‌گیری کنند.

حب‌پژ

تأکید شما بیش‌تر در مورد مشکل مالیاتی بود که امیدواریم برطرف شود.

◀ **مهدی سوادلو:**

به نظر من بیش از این که صورت‌های مالی بر اساس IFRS موجب شفافیت بیش‌تر شود، قابلیت مقایسه را فراهم

**سعید محمد
علیزاده:
یکی از
انتقادهایی
که به ما
به عنوان
مجری وارد
می‌شد این
بود که
ارزش‌یابان،
صورت‌های
مالی را
گمراه‌کننده
می‌کنند.
این بحث
الان هم
وجود دارد
و با اجرای
فقط IFRS
ممکن
است کمی
پررنگ‌تر
شود**

می‌کند و این موضوع به سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی برای اتخاذ تصمیمات آگاهانه‌ی اقتصادی کمک می‌کند. برای مثال ما استفاده از ارزش‌های جاری را در استاندارد حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها داریم ولی اجرای آن اختیاری است در حالی که در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تعیین ارزش منصفانه الزام دارد.

یکی از موضوعات مهم شرکت‌هایی که می‌خواهند صورت‌های مالی بر مبنای IFRS تهیه و ارائه کنند تعیین ارزش منصفانه‌ی دارایی‌ها و بدهی‌هاست. به دلیل شرایط اقتصادی و عدم وجود بازار کار، وضعیت تورمی، فقدان کارشناسان تخصصی در زمینه‌ی هر صنعت به اندازه‌ی کافی به‌ویژه در حوزه‌هایی چون صنعت بیمه و بانک، ابزارهای مالی نظیر صکوک و قراردادهای آینده، کار ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها پیچیده‌تر می‌شود. به‌هرحال طیف گسترده‌ای از ذی‌نفعان و استفاده‌کنندگان بالفعل و بالقوه وجود دارند که می‌خواهند از صورت‌های مالی تهیه‌شده براساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی استفاده کنند،



انجام داده است، لکن لازم است همه‌ی جوانب کار به طور دقیق کارشناسی شود و موانع قانونی برطرف شود تا شرکت‌ها ابهام مالیاتی نداشته باشند و لازم است شرکت‌ها و سهام‌داران آنان از عدم وجود ضرری در پیاده‌سازی IFRS بر دارایی‌های‌شان اطمینان خاطر داشته باشند. به عبارت دیگر قوانین اصلاحی تفکیک سازمان امور مالیاتی را در رسیدگی مالیاتی به حساب‌های اینگونه شرکت‌ها کاملاً مشخص کرده باشد.

«ناصر رزاق»:

قبل از این که ببینیم IFRS اصلاً خوب است یا بد، باید چارچوب‌ها را بررسی کنیم. یک بحث که مطرح می‌شود بحث سرمایه‌گذاری خارجی است. ما الان در شرایط خاص بعد از برجام هستیم. بنابراین فکر نمی‌کنم با اجرای IFRS اتفاق خاصی در این حوزه بیفتد چون علاوه بر بحث شفافیت اطلاعات در گزارشگری مالی، شفافیت امنیت اجتماعی و امنیت سرمایه‌گذاری، میران فساد و اطمینان از بازده و بازگشت سرمایه‌گذاری نیز مطرح است. امنیت

مهدی سوادلو:
لازم است سازمان بورس با استفاده از امکانات حرفه‌ی حسابرسی کشور برای آموزش هیأت‌مدیره، شرکت‌های بورسی، مدیران مالی و کادرهای ارشد بخش مالی شرکت‌ها اقدام کند و کارگروه‌های آموزش برگزار کند

حسابرسی داریم، عمدتاً تأکیدشان برای برگزاری کارگروه‌های عملی آموزش تهیه صورت‌های مالی بر مبنای IFRS است که می‌بایستی به این موضوع توجه بیشتری شود. کار دیگری که در حال حاضر می‌تواند به آموزش عملی کمک کند، برگزاری دوره‌های آموزشی که در آن صورت‌های مالی چند شرکتی که در سال گذشته صورت‌های مالی بر مبنای IFRS ارائه و منتشر کرده‌اند با حضور تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی مذکور و کسانی است که به نوعی با تهیه‌ی صورت‌های مالی آنان درگیر بوده‌اند که خود یک انتقال تجربه‌ی عملی خواهد بود.

یکی از چالش‌های جدی دیگر در موضوع پیاده‌سازی IFRS، عدم هماهنگی قانون مالیات‌های مستقیم با روح حاکم بر استانداردهای بین‌المللی در کاربرد ارزش منصفانه و تجدید ارزیابی دارایی‌ها فارغ از مقررات ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره‌ی قانون بودجه است. هرچند راجع به بحث ارزش منصفانه و نگرانی‌های مالیاتی در خصوص ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها، سازمان بورس اقدامات خوبی را

لذا نقش مهم سازمان بورس به‌عنوان نهاد ناظر بازار سرمایه، هیأت مدیره شرکت‌ها به‌عنوان تهیه‌کنندگان و ارائه‌کنندگان صورت‌های مالی و حساب‌برسان به‌عنوان کسانی که نسبت به صورت‌های مالی اظهارنظر می‌کنند و موجب اعتباردهی بیش‌تر به صورت‌های مالی می‌شوند، آشکار می‌شود. افزون بر این‌ها نقش ارزیابان نیز برجسته می‌گردد.

در این زمینه لازم است سازمان بورس با استفاده از امکانات حرفه‌ی حسابرسی کشور برای آموزش هیأت‌مدیره، شرکت‌های بورسی، مدیران مالی و کادرهای ارشد بخش مالی شرکت‌ها اقدام کند و کارگروه‌های آموزش برگزار کند تا علاوه بر آشنایی و آموزش، وجوه اختلاف و تفاوت‌های اساسی صورت‌های مالی بر اساس IFRS و استانداردهای ملی مشخص گردد و نیز مزایای تهیه صورت‌های مالی بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری نیز تبیین شود. در مبحث آموزش به حساب‌برسان و حساب‌داران رسمی خوشبختانه کلاس‌های آموزشی مناسبی برگزار شده است که البته بیش‌تر جنبه‌ی تئوری داشته است و با ارتباطی که با موسسات



از استانداردها ما هیچ تجربه‌ای نداریم. مثلاً ابزارهای مالی را در ایران کسی کار نکرده است. در بحث ارزش‌های منصفانه که این‌قدر مطرح می‌کنیم پایه‌ها به طور اساسی خراب است یعنی ما نه ارزیاب استاندارد داریم، نه استانداردهای ارزیابی، نه گزارشگری ارزیابی استاندارد، و نه آیین رفتار حرفه‌ای ارزیابی. خوب هیچی نداریم و می‌خواهیم موضوعی را اجرایی کنیم. اصلاً نشدنی است. ارزیابی در حالت فعلی هیچ پایه‌ای ندارد و اصلاً نمی‌شود روی آن قسم خورد. اگر قرار است من از ارزش‌های منصفانه استفاده کنم چه‌گونه باید عمل کنم؟ ما باید در دوره‌ی گذار یک برنامه (CPM) داشته باشیم که بگوییم ظرف سه سال یا پنج سال قرار است این کارها را انجام دهیم و مشخص و شفاف به همه اعلام کنیم. آموزش در چه زمینه‌ای و به چه کسانی قرار است داده شود؟ استاندارد ارزیابی را قرار است چه کنیم؟ به چه صورت و در چه زمانی؟ تهیه‌ی صورت‌های مالی چگونه است؟ و... همه‌ی این موارد باید مطرح شود و کمیته‌های مشترکی از سازمان حسابرسی، جامعه‌ی حسابداران، بورس و همه‌ی نهادهای ذی‌ربط تشکیل شود و در این چارچوب جلو برود تا به هدف مشترک و مورد نظر برسیم.

✦ ناصر محامی:

به عنوان یک گزارش فشرده و یک تفسیر کلی از نتایج دو سال اول اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بایستی عرض بکنم که هدف اصلی از پذیرش IFRS این است که نوع گزارشگری مالی ما با دنیا یکی شود و ما بتوانیم وارد بازارهای مالی جهانی بشویم و بتوانیم با فرض نبود مشکلات دیگر که جناب ناصر رزاق هم به آن‌ها اشاره کردند، برای صنایع و شرکت‌های مان منابع مالی و سرمایه بدست آوریم چرا که، بخشی از مشکلات ما همیشه مساله تأمین سرمایه بوده است. خوب

سرمایه‌گذاری شرایط خاص خود را می‌طلبد، عدم تصدی‌گری و دخالت دولت در برخی امور را می‌طلبد، تغییر نرخ بهره و نرخ ارز دست دولت است و از بازار تبعیت نمی‌کند و ...

اگر هدف‌مان سرمایه‌گذاری خارجی باشد و بخواهیم گزارشگری مالی بر مبنای IFRS داشته باشیم با این شرایط فکر نمی‌کنم هر چه هم تلاش کنیم به نتیجه برسیم. اما به هر حال گفته‌ایم دلایل و مزایایی دارد از جمله سرمایه‌گذاری خارجی پس وارزش شویم. کسی هم مخالفتی ندارد و باید به سمت استانداردهای بین‌المللی برویم. ظاهراً دیدگاه جامعه‌ی حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی نیز از ابتدا همین بوده است. وقتی استانداردهای ملی را ملاحظه می‌کنیم مبنای هم‌اکنون استانداردهای بین‌المللی بوده یعنی به نظرم فکر خوبی شده که مبنای استانداردهای بین‌المللی گذاشته‌اند. ولی در ادامه به دنبالش نرفته‌اند. هر تغییری که در استانداردهای بین‌المللی اتفاق می‌افتد در استانداردهای ملی ما هم باید اتفاق بیفتد تجدید نظر در استانداردها باید بلافاصله اتفاق بیافتد نه با تاخیر قابل ملاحظه. ترجمه‌ها باید بلافاصله بیاید. تا وقتی من به‌عنوان حسابرس اطلاعات پایه را نداشته باشم بر مبنای چه چیزی می‌خواهم شروع کنم؟

ما در سال ۱۳۹۵ بحث IFRS را به‌طور جدی شروع کردیم ولی به نظر می‌رسد برنامه مدونی از A تا Z نداشته‌ایم. برنامه‌ریزی دوران گذار باید کاملاً مدون باشد. همان‌طور که آقای سوادلو فرمودند آموزش داده شده، کلاس‌های متعدد برگزار شده و ترجمه‌های استاندارد‌های بین‌المللی و تفاسیر مربوطه اواخر سال قبل از طریق سازمان حسابرسی منتشر شده، ولی دوره‌های کارگاهی مناسب که من حسابدار بتوانم مطلع شوم و تجربه کنم تاکنون نداشته‌ایم. در مورد برخی

قدم اول ایجاد زبان مشترک است که با گزارشگری مالی بر مبنای یکسان حاصل می‌شود. البته با فرض این‌که بقیه‌ی مسائلی که اشاره شد مثل امنیت سرمایه، شفافیت و ثبات اقتصادی و سیاسی و ... حل شود. از سال ۱۳۹۵ که گزارشگری بر این مبنای و بر اساس یک چارچوب مشخص از طرف سازمان بورس (و البته سازمان حسابرسی) الزامی شد مطابق شواهد و اطلاعات فعلی، عملاً تنها چهار شرکت این کار را کرده‌اند. سال ۱۳۹۵ حدود ۷۸ شرکت ملزم به ارائه‌ی اطلاعات مالی براساس IFRS بودند سال ۱۳۹۶ چیزی به فهرست آن‌ها اضافه نشد و الان هم که در ۱۳۹۷ هستیم لیست همان لیست اولیه است. آقای سعید محمد علیزاده هم فرمودند احتمالاً مشکلاتی وجود داشته که هم نتوانستیم تعداد شرکت‌ها را زیاد کنیم و هم به گزارش‌هایی که بر مبنای IFRS تهیه می‌شود دسترسی داشته باشیم. بنابراین به نظر من این پروژه به مشکل



برخورده است. مشکلات این پروژه را از نظر متدولوژی تحلیل باید به دو سطح تقسیم کرد. یکی مشکلاتی که در سطح میکرو و خرد وجود دارد مثل مسأله‌ی آموزش در بخش کارکنان واحدها و همینطور مؤسسات حسابرسی، داشتن یا نداشتن یا کمبود ابزارهایی که برای کار لازم است مثل نرم‌افزارهای مختلف و ... یکی هم مشکلات ماکرو و کلان است که مربوط به سطح اجرا و شرکت‌ها نیست و همان‌طور که برخی دوستان هم اشاره کردند مسائلی است که از حوزه‌ی اختیار و نفوذ شرکت‌ها به کلی خارج است. مثل نگرانی‌های مالیاتی و نگرانی‌های ناشی از تحریف صورت‌های مالی به خاطر نداشتن استانداردهای ارزیابی و نظام حرفه‌ای ارزیابی. از این رو همه‌ی این مسائل دست به دست هم داده تا پروژه‌ای که از سال ۱۳۹۵ اجرای آن را کلید زدیم نتواند به موفقیت لازم دست پیدا کند.

دوستان مسأله را از زوایای مختلف بررسی کردند و نظر کارشناسی خود را گفتند که چرا به‌طور نسبی میزان موفقیت و گذار به IFRS کافی نبوده و بسیار کم‌تر از سطح انتظاری بوده که دست‌کم در برنامه‌های اولیه پیش‌بینی شده بود. محیط کلان نامساعد، مسائل خاص مالیاتی، مسائل مربوط به ارزش‌یابی و در کنار آن‌ها مسائل آموزشی و فناوری، نیروی کار ماهر و ... مورد تأکید قرار گرفت. در قسمت دوم هم اگر نگاه‌های انتقادی نسبت به نظرات کارشناسی سایر حاضران دارید اعلام بفرمایید و هم راه‌کارهای برون‌رفت از مشکلات کنونی را توضیح دهید. اگر موافقیم که گذار به IFRS لازم است، این گذار باید از چه مسیری طی شود که بیش‌ترین بازدهی و کمترین هزینه را داشته باشد و درس‌های ناکامی نسبی یکی دو سال گذشته هم در آن لحاظ شود؟

◀ الهام حمیدی:

این سؤال مطرح شد که چرا IFRS باعث شفافیت می‌شود. مأموریت IFRS، گزارشگری طبق استانداردهای بین‌المللی و ایجاد پل ارتباطی با سایر نقاط دنیا است. IFRS قابلیت مقایسه را افزایش می‌دهد و اگر درست اجرا شود قطعاً باعث شفافیت بیش‌تری می‌شود. من مثالی خدمت شما عرض می‌کنم؛ استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۸ با عنوان قسمت‌های عملیاتی، استاندارد خاصی است و گزارشگری درون‌سازمانی

را مبنای گزارشگری طبق IFRS قرار می‌دهد و به این ترتیب نگرش مدیریت شرکت و اطلاعات مورد استفاده او در اتخاذ تصمیمات، به بیرون از شرکت انتقال پیدا می‌کند یا استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۷ با عنوان ابزارهای مالی: افشا، بحث افشای ریسک‌ها را مطرح کرده است. به‌طور کلی، تمرکز استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر ریسک و عدم اطمینان است و گزارشگری مالی مبتنی بر IFRS، باید اثر مثبت بر مدیریت فعال ریسک داشته باشد. بنابراین IFRS اگر خوب اجرا شود قطعاً اطلاعات سودمندی در اختیار استفاده‌کننده قرار می‌دهد. ضمن این‌که این استانداردها مبتنی بر اصول هستند و این ویژگی را دارند که دائماً با تغییراتی که در محیط اقتصادی رخ می‌دهد به‌روز می‌شوند و تغییر می‌کنند و به دلیل تأکید آن‌ها بر رجحان محتوا بر شکل، این توانایی را دارند که معاملات پیچیده‌ی امروز را به‌خوبی منعکس کنند. امروزه معامله‌هایی انجام می‌شود که شکل معامله کاملاً با محتوایش متفاوت است؛ برای مثال شکل معامله فروش است اما محتوای تأمین مالی دارد. این استانداردها در گزارشگری کاملاً بر محتوای معاملات تأکید می‌کنند. این تأکید و این رویکرد باعث می‌شود که به‌درستی رویدادهای واقع‌شده را گزارش کنید.

موضوع دیگری که دوستان به آن اشاره فرمودند، در خصوص بازنگری در استانداردهای حسابداری ایران است. یکی از پروژه‌هایی که سازمان حسابرسی آن را پیش می‌برد، کاهش فاصله‌ی استانداردهای حسابداری ملی و بین‌المللی است. در همین راستا، پیش‌نویس ۷ استاندارد حسابداری توسط سازمان حسابرسی برای نظرخواهی منتشر شده است که نظرخواهی ۶ استاندارد به اتمام رسیده و نظرات گردآوری و اعمال شده است. همچنین، راهنماهای بکارگیری



استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی که توسط سازمان حسابرسی به منظور کمک به به‌کارگیری IFRS منتشر می‌شود، از جمله مطالب آموزشی موجود در این زمینه است.

در خصوص راهکارهای برون‌رفت از این شرایط نکته‌ای که وجود دارد این است که شرکت‌ها باید استانداردهای حسابداری ملی را به‌طور دقیق با استانداردهای بین‌المللی مقایسه کنند تا به‌طور کامل پی ببرند که چه رویه‌هایی قرار است تغییر کند. وقتی درک شود که چه چیزی قرار است تغییر کند، بهتر می‌توان برای آن برنامه‌ریزی کرد. اگر کسانی که در رأس شرکت‌ها هستند پی به اهمیت این استانداردها ببرند، قطعاً برای آن برنامه‌ریزی می‌کنند و این امر مستلزم آموزش است.

◀ سعید محمد علیزاده:

من چند نکته‌ی تکمیلی در ادامه‌ی صحبت دوستان عرض می‌کنم. یک بحث را آقای رزاق مطرح فرمودند که عقب بودن ترجمه‌ها بود. از ما هم پرسیده می‌شود که چرا برخی استانداردها ترجمه نشده است. من تاریخ اجرای

استانداردها را همراه خود آورده‌ام. IFRS شماره ۹ از ۲۰۱۸/۱/۱ قرار است اجرایی شود که می‌شود صورت‌های مالی ۱۳۹۷ ما. یعنی تقریباً یک سال بعد قرار است گزارش شود. IFRS شماره ۱۵ از ۲۰۱۸/۱/۱، IFRS شماره ۱۷ از ۲۰۲۱/۱/۱ و IFRS شماره ۱۶ از ۲۰۱۹/۱/۱ اجرایی می‌شوند. لذا ترجمه همه‌ی استانداردهایی که الان باید در گزارشگری مالی ما استفاده شود وجود دارد و زحماتش را سازمان حسابرسی کشیده است. من برمی‌گردم به بحث بعدی که بحث آموزش است. در برخی نکات موافق بحث دوستانم و در جاهایی اختلاف‌نظر دارم. ما IFRS را تبدیل به غولی کرده‌ایم که همه از آن می‌ترسیم ولی در واقعیت امر این قدر هم پیچیده نیست. چون مبنای استانداردهای فعلی ما استانداردهای بین‌المللی است. باز برمی‌گردیم به مالیات و ارزش منصفانه که واقعاً موضوعات مهمی هستند و باید به آن‌ها پرداخت. در بحث آموزش ما ناشران را هم در نظر گرفتیم و دعوت شدند و آموزش‌هایی ارائه شد و رضایت نسبی هم وجود داشت. اگر سایت سازمان را مطالعه کنید بسیاری

ناصر محامی:
مسائلی است که از حوزه‌ی اختیار و نفوذ شرکت‌ها به‌کلّی خارج است. مثل نگرانی‌های مالیاتی و نگرانی‌های ناشی از تحریف صورت‌های مالی به‌خاطر نداشتن استانداردهای ارزیابی و نظام حرفه‌ای ارزیابی

از نگرانی‌ها برطرف می‌شود. صورت‌های مالی نمونه طبق IFRS، مقایسه استانداردهای حسابداری ملی با IFRS در راستای کمک به شرکت‌ها و حساب‌رسان در اجرای IFRS و صورت‌های مالی نمونه برای شرکت‌های پذیرنده IFRS برای نخستین بار در کمیته‌ی استانداردها و آموزش سازمان بورس تهیه و در حال حاضر روی سایت سازمان بورس وجود دارد (ifrs.seo.ir) برخی واقعاً استفاده کرده‌اند و به ما هم بازخورد داده‌اند. ولی بعضی نگاه هم نکرده‌اند. به نظر من در آموزش فقط بحث ترس وجود دارد و گرنه آموزش به حد کافی برای حساب‌رسان و حسابداران وجود دارد. از باب آموزش آن‌چنان عقب نیستیم.

موافق نیستم که پروژه شکست خورده و با کلمه‌ی شکست موافق نیست. ناشران از برنامه یک مقدار عقب‌تر هستند ولی الان در مورد بسیاری از ناشران پروژه تعریف شده و در انتهای آن هستند و این‌طور نیست که بگوییم تعداد فقط همین چهار شرکت هستند. الان بالای ۲۰ شرکت کار را تقریباً به جای خوبی رسانده‌اند و فقط به گزارشگری منتج نشده است. ما



هم در سازمان به جد پی گیر هستیم. در سازمان حسابرسی هم کمیته‌ی عالی با حضور مسئولان سازمان بورس و سازمان حسابرسی تشکیل شده و مشخص شده از باب تکنیکی و فنی هر جا لازم شد ما به سازمان حسابرسی ارجاع دهیم و هر جا لازم باشد مساعدت کنند. پس پروژه شکست نخورده و فقط عقب‌تر از زمان‌بندی است. از نظر مالیاتی هم که آن نگرانی وجود داشت به جای خوبی رسیدیم و لایحه به هیأت دولت رسیده است.

در بحث کمیته‌ها، به جز کمیته‌ی عالی سه کمیته تشکیل شده بود. یکی کمیته‌ی فنی و تخصصی، یکی کمیته‌ی آموزش و یکی کمیته‌ی ارزش‌های منصفانه. ذی‌نفعان اگر به سایت سازمان مراجعه کنند همه‌ی این موارد ملاحظه می‌کنند و نظرات‌شان را هم می‌توانند اعلام کنند و ما هم در سازمان بورس پی‌گیر موضوع هستیم. کار این کمیته‌ها در قالب کمیته استانداردها و آموزش سازمان پیگیری شد و منجر به تهیه صورت‌های مالی نمونه طبق IFRS و مقایسه استانداردهای حسابداری ملی با بین‌المللی شد. موضوع دیگری که

دوستان مطرح کردند بحث عدم توانایی شرکت‌هاست. این مورد در کمیته‌ها مطرح شد. وقتی می‌گوییم بیمه و بانک نهاد تخصصی هستند انتظار داریم تیم مالی آن‌ها هم واقعاً متخصص باشد. ناشری که بالای هزار میلیارد تومان دارایی‌اش است مشخص است که واقعاً باید دارای گروه مالی متخصص باشد و انتظار داریم ضعف نداشته باشد. خوشبختانه شرکت‌هایی که با آن‌ها ارتباط داشتیم پرسنل خوبی داشتند.

◀ مهدی سوادلو:

در مورد بحث شفافیت مثالی می‌زنم، ما در صورت‌های مالی نمونه یا در حساب‌های دریافتنی می‌گوییم مثلاً اطلاعات مربوط به ریسک وجود ندارد، خب در صورت‌های مالی نمونه بگذاریم، اتفاقی که نمی‌افتد و ایرادی ندارد. حساب‌های دریافتنی را بر حسب مبالغ طبقه‌بندی نکنیم، باز هم اتفاقی نمی‌افتد. راجع به بحث آموزش هم عرض کردم که کمبود در بخش کارگاه‌های آموزشی بوده است. در بحث تئوری خوب بوده ولی اتفاقاً باید کارگاه‌هایی بگذاریم که نگرانی

مهدی سوادلو:
انجام و اجرای تعیین ارزش منصفانه کار ساده‌ای نیست بیش‌تر به خاطر شرایط تورمی که در کشور وجود دارد. فارغ از مشکلات دیگر همین یکی کافی است و مشکل بزرگی است و باید فکری به حال آن کنیم. من فکر می‌کنم لازم است حتماً یک برنامه‌ریزی دقیق انجام شود. الزام بورس هم خیلی خوب است ولی در کنارش کمک سازمان بورس به ناشران و انتقال این بحث لازم است که بالاخره حرکت به این سمت

همه از بین برود. الان ما در مؤسسات حسابرسی هم که صحبت می‌کنیم خیلی از حسابداران رسمی می‌گویند در کلاس‌ها هم شرکت کرده‌ایم و تئوری‌ها را خوب یاد گرفته‌ایم ولی حتماً لازم است که کارگاه‌های آموزشی برگزار شود که هم حسابداران رسمی و هم بخش‌های اجرایی کار آموزش ببینند. راجع به بحث ارزش منصفانه و نگرانی‌های مالیاتی بالاخره تعامل سازمان بورس با بخش‌های مختلف دولت مثل سازمان مالیاتی و کانون کارشناسان در خور توجه بوده است. انجمن تخصصی تعیین ارزش منصفانه تشکیل شد و افراد کارشناسی در آن حاضر بودند. انجام و اجرای تعیین ارزش منصفانه کار ساده‌ای نیست بیش‌تر به خاطر شرایط تورمی که در کشور وجود دارد. فارغ از مشکلات دیگر همین یکی کافی است و مشکل بزرگی است و باید فکری به حال آن کنیم. من فکر می‌کنم لازم است حتماً یک برنامه‌ریزی دقیق انجام شود. الزام بورس هم خیلی خوب است ولی در کنارش کمک سازمان بورس به ناشران و انتقال این بحث لازم است که بالاخره حرکت به این سمت



آخر سازمان بورس و اوراق بهادار مطرح شده که ملاک مجامع، صورت‌های مالی تهیه شده بر مبنای استاندارد های ملی است، حال ولی اگر هر دو صورت مالی انتشار عمومی پیدا کند هر ذی‌نفعی که به سایت مراجعه کند با دو گزارش روبرو می‌شود که برای من کمی جای سؤال دارد که قرار است کدام صورت مالی ملاک قرار گیرد. آثاری بر EPS چه خواهد بود؟ مشخص نیست. به نظرم قضیه باید از ابعاد گوناگون مالی، حقوقی، فنی و قانونی آسیب‌شناسی شود و بعد بر مبنای آن تصمیم بگیریم. اکثر حسابرس‌ها و حسابداران و مدیران ما در کشور با بحث فناوری اطلاعات بیگانه‌اند. IFRS مستلزم استفاده از فناوری اطلاعات به نحو مناسب است و ما عملاً در آن ایراد داریم. مثلاً با استفاده از ابزار اکسل به نظر می‌رسد با مشکل مواجه شویم. بحث تأثیر مداخلات دولت هم مطرح است که فکر می‌کنم در گزارشگری مالی بی‌اثر

که همه‌ی دوستان اشاره کردند و من نمی‌دانم چه‌گونه قرار است حل شود. بحث استانداردهای ارزیابی بسیار مهم است. ما اصلاً باید ارزیاب‌های استاندارد داشته باشیم و استانداردهای ارزیابی و گزارش استاندارد ارزیابی داشته باشیم. تسلط حسابرسان و حسابداران و مدیران شرکت‌ها هم کم است. نرم‌افزارهای مناسب برای به کارگیری IFRS هم در حال حاضر نداریم.

قبول دارم که ترجمه‌ها انجام شده و در سال ۹۶ منتشر شده‌اند ولی زمان لازم را برای به کارگیری باید در اختیار داشته باشیم، خود IFRS پس از انتشار یک استاندارد مدت زیادی، مثلاً چند سال زمان برای لازم‌الاجرا شدن آن پیش‌بینی می‌کند، به نظرم ما هم که استفاده‌کننده هستیم پس از ترجمه کامل استانداردها لازم است زمان مناسب جهت اجرایی شدن آن در نظر بگیریم نه این که قبل از هر گونه ترجمه استاندارد و آشنایی کامل استفاده‌کنندگان و ذی‌نفعان ابلاغ و اجبار داشته باشیم. در حال حاضر آیا تعریف مشخصی از شرکت‌های کوچک و متوسط داریم؟ آیا در خصوص شرکت‌های کوچک و متوسط *small*ها ترجمه شده‌اند؟ زیرساخت‌های لازم باید در شرکت‌های مشمول دیده شود. آموزش تئوری و کارگاهی واقعاً هر دو لازم است. این‌ها هم مشکلات است و هم راهکارهای برون‌رفت. بحثی که آقای سعیدمحمد علیزاده در مورد دو صورت مالی فرمودند به نظر من یک چالش اساسی به وجود می‌آورد. نا مشخص بودن برخورد ذی‌نفعان در رابطه با تفاوت‌های موجود در گزارشگری مالی بر مبنای استانداردهای ملی و IFRS چه‌گونه حل می‌شود و قرار است کدام یک را در نظر بگیریم؟ چون ظاهراً قرار است هر دو انتشار عمومی پیدا کند. اگر قرار است انتشار عمومی پیدا کند دو صورت مالی متفاوت داریم. کدام یک ملاک عمل است؟ در ابلاغیه‌ی

برای شما هم منافع دارد و شما را به بازارهای بین‌المللی هدایت می‌کند. هر دو لازم است و فقط الزام کافی نیست.

◀ سعید محمد علیزاده:

بحثی که در اجرا دیده شده ارایه همزمان دو مجموعه صورت مالی تا مقطعی است که فعلاً مشخص نشده است. اگر تحریفی اتفاق افتاده باشد یا اندازه‌گیری‌ها و بحث‌های ارزیابی مشکل داشته باشد هرچند در بازار سرمایه مؤثر است ولی تا حدی مؤثر است و موازی بودن دو مجموعه صورت مالی تا مدتی بخشی از نگرانی را از بین می‌برد. بحث بعدی این است که وقتی کار یک نفر در معرض دید عموم قرار گرفت خودبه‌خود بازخورد می‌گیرد. همین الان مثلاً حسابرسی صورت‌های مالی تلفیقی ما چه‌قدر قابلیت اتکا دارد؟ هنوز هم ضعف‌هایی در این زمینه داریم. در بحث تهیه صورت جریان وجوه نقد هم ضعف‌هایی دیده می‌شود. خود کارشناسان وقتی ارزیابی‌هایشان می‌آید و بازخورد از بازار و اقتصاد و کارشناسان مالی و اقتصادی می‌گیرند با احتیاط بیشتر کار می‌کنند و بهبود ساختار و استاندارد کردن آن بیش‌تر اتفاق می‌افتد. این حس در سازمان هم وجود دارد. همین که اطلاعات کم‌کم بیاید و متولیان امر بازخوردها را بگیرند نوعی اصلاح عملکرد اتفاق می‌افتد. بخشی از نگرانی بعد از این که اطلاعات شرکت‌های فعلی روی کدال افشا شود از بین می‌رود به شرط این که نگرانی مالیاتی را پوشش دهیم.

◀ ناصر رزاق:

بحث راهکار و برون‌رفت مطرح شد. به نظرم اول باید مشکلات را بگوییم بعد راهکارهای برون‌رفت را ذکر کنیم. مسائل دیگری هم مطرح است که باید در مورد آن‌ها فکر شود. مهم‌ترین مسأله همان بحث ارزش‌های منصفانه است



نیست. در تبدیل اطلاعات از سیستم فعلی به IFRS با چالش مواجه می‌شویم و شاهد مقاومت شرکت‌ها در برابر IFRS حداقل از نظر افشا در گزارشگری مالی خواهیم بود. همین الان در خصوص افشاء و شفافیت مشکلات خاصی داریم. به همین دلیل فکر می‌کنم در بحث ایجاد شفافیت نتوانیم راحت با شرکت‌ها کنار بیاییم. بحث اجرا و تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت هم مطرح است. طبیعتاً ارزش‌های منصفانه‌ای هم که استفاده می‌شود غیرقابل اتکا است.

در بحث ریسک و سایر شفافیت‌ها قطعاً با مشکل مواجه می‌شویم و کار به این سادگی نیست. منابع فارسی نداریم و همه هم تسلط به زبان انگلیسی ندارند. در مورد شرکت‌های فرعی مرتبط با ۷۸ شرکتی که قرار است صورت‌های مالی بر مبنای IFRS تهیه کنند حدوداً ۵۰۰-۴۰۰ شرکت فرعی وجود دارد. به نظر من اگر قرار است فقط گزارشگری کنیم و دفاتر مهم نیست باز هم صورت‌های

مالی شرکت‌های فرعی هم عیناً باید به در چارچوب IFRS در بیایند. بنابراین ما با ۷۸ شرکت مواجه نیستیم و حدود ۷۰۰ تا ۸۰۰ شرکت را مشمول کرده‌ایم که مسأله‌ساز است، ضمن این که برای هر شرکت تنظیم اطلاعات مقایسه‌ای و وجود اطلاعات قابل اتکاء در این مورد، هم بایستی مد نظر قرار گیرد. چالش‌های مالیاتی را هم داریم. مثلاً در بحث تفاوت‌های موقتی و دائمی مالیات‌ها و IAS12 به دلیل عدم آشنایی کارشناسان مالیاتی با موضوعات استاندارد مزبور مشکل خواهیم داشت برای مثال طبق IAS12 ممکن است به دلیل درآمد مالیات انتقالی، در سال جاری به جای هزینه مالیات، درآمد مالیات داشته باشیم که قبول چنین موضوعی از نظر کارشناسان مالیاتی بعید به نظر می‌رسد. اگر IAS12 مصوب هم بشود و قانون وجود نداشته باشد دوباره سرنوشت استاندارد حسابداری ۱۵ را پیدا می‌کند. در بحث استهلاک، تجدید ارزیابی دارایی و بدهی‌های انتقالی مالیاتی، زبان ناشی از مالیات، سودهای افزایش سرمایه‌گذاری‌ها، ارزش‌های باقیمانده و... هم احتمالاً مشکل خواهیم داشت. ابتدا باید این مسائل را از جنبه‌های فنی، مالی، اقتصادی، حقوقی و ... مورد آسیب‌شناسی قرار دهیم و بعد بر مبنای آسیب‌شناسی CPM بگذاریم و بگوییم در یک دوره سه یا پنج ساله این را به نتیجه می‌رسانیم و بعد صورت‌های مالی تهیه شده بر مبنای IFRS را انتشار عمومی دهیم. به نظر من انتشار عمومی در حال حاضر کار خطرناکی است.

پیشنهاد مشخص من در خصوص اجرایی شدن مناسب IFRS در ایران عبارت است از:
- آسیب‌شناسی موضوع از لحاظ قانونی، حقوقی، فنی، مالی، اقتصادی و ... و تدوین نقشه راه با توجه به آسیب‌شناسی انجام شده،
- ایجاد کمیته‌ای متشکل از همه‌ی

نهادهای ذی‌ربط و تشکیل کارگروه‌های مرتبط،

- توجه به اصلاح قوانین و مقررات قبل از اجرایی شدن موضوع،
- ایجاد زیر ساخت‌های فناوری اطلاعات و سیستم‌های مرتبط،
- توجه به دوران گذار مناسب مثلاً ۳ یا ۵ ساله،

- در نظر گرفتن طرح‌های تشویقی در صورت استفاده و اجرای IFRS در دوران گذار، به جای اجبار،

- تهیه‌ی صورت‌های مالی بر مبنای IFRS در دوران گذار به صورت درون سازمانی و آزمایشی و حسابرسی آن و ارائه‌ی به ارگان‌های ذی‌ربط از جمله سازمان بورس و اوراق بهادار و عدم انتشار عمومی آن، همچنین عدم تصریح این که صورت‌های مالی طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تهیه شده است.

- ارزیابی صورت‌های مالی تهیه شده بر مبنای IFRS و کیفیت حسابرسی انجام شده و بررسی مشکلات موجود و راهکارهای رفع آن،

- آموزش کارگاهی لازم با توجه به آسیب‌شناسی انجام شده و صورت‌های مالی حسابرسی شده تهیه شده در دوران گذار علاوه بر آموزش‌های معمول، و
- ترجمه‌ی استانداردها و تجدیدنظر آن‌ها قبل از لازم‌الاجرا شدن، به منظور داشتن زمان لازم برای آموزش و آشنایی استفاده‌کنندگان.

◀ ناصر محامی:

من با آقای رزاق موافق هستم که اول مشکلات و ناکامی‌ها مطرح شود و بعد بیاییم در مورد راهکارهای برون‌رفت بحث کنیم. از نظر روش شناسی هم، این نگاه صحیح است. به نظر بنده رویکرد و چگونگی ورود ما به مبحث قبول IFRS از روز اول از فقدان نگاه همه‌جانبه در رنج بود. متأسفانه ما کلاً در بررسی و قبول یا رد بسیاری از موضوعات دچار



خطای ترکیب هستیم به این معنا که مطالعات خودمان را در سطح میکرو متمرکز می‌کنیم و اگر در سطح میکرو جواب داد گمان می‌کنیم کار تمام است و ادامه می‌دهیم. در حالی که این کافی نیست و ما نیازمند تحلیل‌های کلان و ماکرو هستیم. در این مورد می‌توان مثال‌های متعددی زد که در جاهای دیگری آن‌ها را مطرح کرده‌ام. از همان مصاحبه‌ها و بیانیه‌ها و مصوبات روزهای اول کاملاً مشخص بود که برداشت متولیات امر از استاندارد حسابداری یک برداشت فنی است و عنایت زیادی به کانتکست و الزامات ساختاری مورد نیاز برای پیاده‌سازی موفق و موثر IFRS نیست یا دستکم گرفته می‌شود. در حالی که استانداردهای حسابداری بخشی از قوانین اقتصادی کشور هستند و با قبول یا تعدیل یا منسوخ کردن آن‌ها، به جابه‌جایی ثروت بین گروه‌های مختلف منتهی می‌شوند و موجب تغییر در تصمیمات اقتصادی می‌شوند. بنابراین شایسته نگاه جامع‌تری هستند یعنی استانداردهای حسابداری یک سری دستورالعمل‌های فنی نیستند، برعکس، فراتر از دستورالعمل، مقررات

اقتصادی هستند و تدوین و قبول و پیاده‌سازی آن‌ها نیازمند مطالعات و ملاحظات بسیار فراتری از ملاحظات فنی و تصمیم‌گیری در سطح مثلاً کمیته تدوین استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسی است که حتی یک عضو اقتصاددان یا حقوق‌دان در بین آن‌ها (البته در حد اطلاع بنده) نیست. برای پی بردن به اهمیت مساله به خود بنیاد IFRS نگاه کنید، می‌بینید در رأس این بنیاد نه یک حسابدار که یک سیاستمدار و دیپلمات اقتصادی نشسته است. آقای هانس هوگر رت به‌عنوان رئیس بنیاد IFRS یک سیاستمدار مطلع از امور اقتصادی است، عضو کابینه هلند و وزیر اقتصاد و بعداً مسئولیت وزارت امور رفاه و سلامت را هم به عهده داشته، تحصیل کرده تاریخ و روابط بین‌الملل و دارای تجارب و مسئولیت‌های بسیار عمده در حوزه بانکداری بین‌المللی بوده و یک صاحب نظر در امور اقتصادی است. آقای مایکل پرادا، رئیس هیأت امنای بنیاد IFRS یک حقوق‌دان برجسته در زمینه‌ی بورس و دارای مسئولیت‌های دولتی بسیار عالی در همین زمینه‌ها در کشور فرانسه بوده است. در حالی که

ناصر رزاقی:
در بحث ریسک و سایر شفافیت‌ها قطعاً با مشکل مواجه می‌شویم و کار به این سادگی نیست

در مقابل، در ایران سالیان سال است که مسئولیت تدوین استانداردهای حسابداری بر عهده حسابداران و حسابرسان (عموماً کارکنان سازمان حسابرسی) عضو کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری است. علت این تفاوت در چیست؟ تفاوت در این است که آن‌ها نگاهشان به استانداردهای حسابداری نگاه حداقلی و در حد ضوابط فنی گزارشگری مالی نیست، در نتیجه می‌توانند تحلیل عمیق‌تری از استاندارد حسابداری به‌عنوان قانون اقتصادی داشته باشند و از این پلاتفرم به ساختار مورد نیاز برای پیاده‌سازی استاندارد نگاه بکنند و نگاهشان به ساختار و بستر مناسب اجرای استاندارد بسیار جامع و همه‌جانبه باشد و لذا در موقع اجرا به دشواری و غافلگیری فلج‌کننده برخورد نکنند. همین تفاوت رویکرد است که باعث میشود ما اهمیت زیادی به ساختار و بستر مناسب مورد نیاز اجرای IFRS ندهیم و دو سال پس از صدور فرمان اجرا، ببینیم که از ۷۸ شرکت اصلی و سیصد، چهار صد شرکت فرعی و وابسته تنها چهار شرکت موفق به گزارشگری بر مبنای این ضوابط شده‌اند. ما در باب



ناصر محامی:
برای پیاده کردن IFRS ما به سه ساختار پایه‌ای نیاز داریم. ما هم در نظام مالیاتی، هم در نظام ارزیابی و هم در نظام حسابرسی نیازمند زیر ساخت‌های لازم هستیم

شد. نظام مالیاتی ما با افزودن یکی، دو بند به قانون مالیات‌های مستقیم بهبود نمی‌یابد چون نظام مالیاتی ما ماهیتی دارد که در اساس، شرکت‌ها را به تحریف صورت‌های مالی تشویق می‌کند زیرا مبنای دریافت مالیات، اخذ مالیات نقدی از سود تعهدی ابراز شده است یعنی قانون مالیاتی، شرکت‌ها را در موقعیتی قرار می‌دهد که بایستی cash (وجه نقد) فراوان برای پرداخت مالیات در زمان ابراز فراهم آورند که عموماً همیشه و خصوصاً در شرایط رکود دسترسی به نقد قابل توجه دارای محدودیت زیاد است، فارغ از مواردی که مثلاً هزینه را بر می‌گردانند و نرخ مؤثر را از ۲۵ به ۴۵ تا ۵۰ درصد و بیش‌تر حتی می‌رسانند همین قضیه عامل اصلی تشویق تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی به تحریف سودهای مالی است خصوصاً در زمانی که دسترسی‌ها به وجه نقد کم است. مثلاً شما یک شرکت خودروسازی را در نظر بگیرید. می‌آیند ماشین‌شان را پنج‌ساله می‌فروشند ولی با توجه به استانداردهای حسابداری درآمد را

فرمول (طبق کتاب‌ها) می‌رسیم و یک عدد را بر یک عدد دیگر تقسیم می‌کنند و یک ارزشی حاصل می‌شود. این که کار پیچیده‌ای نیست، این‌جا مسأله‌ای اصلی اعتبار آن داده‌هاست که در صورت کسر و در مخرج کسر و در آن فرمول کتابی قرار می‌گیرد یعنی فقط برای این که داده‌های مصرف شده در فرمول‌ها معتبر باشند، جوامع حرفه‌ای ارزیابی و بانک‌های اطلاعاتی تشکیل شده و آیین رفتار حرفه‌ای تدوین شده و لاغیر ... اگر دوستان موافق باشند بنده ذیلاً به تعدادی از این مشکلات کلان که عدم توجه کافی و روش شناسانه به آن‌ها موجب کندی و توقف در پیاده‌سازی IFRS شده مختصراً اشاره می‌کنم:

الان برای پیاده کردن IFRS ما به سه ساختار پایه‌ای نیاز داریم. ما هم در نظام مالیاتی، هم در نظام ارزیابی و هم در نظام حسابرسی نیازمند زیرساخت‌های لازم هستیم. در مورد نظام مالیاتی من نگرانی خیلی زیادی دارم و این نگرانی با توضیحاتی که آقای سعید محمد علیزاده دادند تشدید

استانداردها و از جمله IFRS به‌طور کلی فاقد پارادایم مشخصی هستیم که بر اساس آن پارادایم IFRS را تحلیل کنیم و این پروژه را جلو ببریم. از نظر من پروژه‌ی IFRS یک پروژه ملی است و برای پیشبرد IFRS اتوریته‌ی قانونی و حقوقی سازمان بورس و سازمان حسابرسی ایداً کفایت نمی‌کند و نخواهد کرد و به همین دلیل هم مشکلات بنیادی در زمینه مسائل مالیاتی و ارزیابی حل نشده باقی مانده‌اند. در بحث میزگرد امروز عموماً به جز برخی اشارات به مسائل کلان، بیش‌تر در باب مسائل میکرو و جزئی صحبت شد که ما روی این بعد، مناقشه‌ی خیلی کمی داریم، بلکه این استانداردها باکیفیت هستند، خیلی کمک می‌کنند و ... در این زمینه مناقشه نداریم. منتها مسأله، اعتبار داده‌هایی است که در نظام جدید گزارشگری مالی مورد استفاده قرار خواهند گرفت که اگر معتبر و قابل اتکا نباشند گزارش‌های مالی قابل اطمینان و مناسب برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی نخواهند بود. مثلاً در کار ارزیابی به یک



به مسأله‌ی ارزش‌های منصفانه می‌رسیم. تفاوتی که در فرایند اجرایی تهیه‌ی صورت‌های مالی در استانداردهای ملی ما و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی وجود دارد این است که یک مرحله‌ی چهارم به فرایند تهیه‌ی صورت‌های مالی اضافه می‌شود. اگر بگوییم این فرایند عبارت است از جمع‌آوری اطلاعات بر مبنای نظام بهای تمام‌شده، ثبت و طبقه‌بندی آن‌ها و بعد گزارشگری مالی، این فرایند وقتی به IFRS می‌رسد یک مرحله به آن اضافه می‌شود یعنی تبدیل بخشی از اطلاعات مالی به ارزش‌های منصفانه. به‌عنوان مثال باید نهادها و موسسات تخصصی در کشور داشته باشیم که کار آن‌ها تهیه‌ی اطلاعات پایه‌ای معتبر، علمی و واقع بینانه مورد نیاز ارزیابان باشد، اطلاعاتی نظیر نرخ‌های بهره، بازده، تنزیل، هزینه سرمایه، تورم، رشد، انواع ریسک‌ها و ... تا این که این اطلاعات برود و در اختیار ارزیابان قرار بگیرد تا کارشان را درست انجام بدهند. بنابراین تا زمانی که جامعه‌ی حرفه‌ای ارزیابی، استانداردهای ارزیابی، آیین رفتار حرفه‌ای ارزیابی، ارزیابان دارای صلاحیت و ابزارهایی که آن‌ها را حمایت می‌کند نداشته باشیم صورت‌های مالی در معرض تحریف است و این دقیقاً خلاف روح و هدف گزارشگری مالی است. هدف گزارشگری مالی شفافیت است و وضعیت فعلی نظام ارزیابی ما، کاملاً برعکس اهداف گزارشگری مالی، شفافیت را کلاً نابود می‌کند. مسأله این نیست که آیا IFRS خوب است یا بد است. من کاملاً با صحبت‌های خانم دکتر حمیدی موافق هستم ولی باید بتوانیم داده‌های معتبر تولید کنیم. زمانی که ما این نظامات را نداریم صورت‌های مالی‌مان کاملاً در معرض تحریف است، هم از باب مالیات که تمایل به تحریف در آن وجود دارد و هم از باب ارزیابی که کاملاً با تحریف

کامل شناسایی می‌کنند چون استاندارد اجازه‌ی این کار را به آن‌ها می‌دهد. برای این درآمد که وجه نقد کمی در مقابلش وجود دارد باید ببینند مالیات را کامل به‌شکل نقد بپردازند. خب معلوم است که با دشواری مواجه می‌شوند و تمایل پیدا می‌کنند به تحریف صورت‌های مالی برای این که گرفتاری مالیاتی کمتری در زمان اظهار مالیات داشته باشند از اینرو در کشور ما تقریباً همه‌ی شرکت‌ها در گزارش حسابرسی بند مالیاتی دارند. از سوی دیگر بعید است شما بتوانید در بازارهای بین‌المللی مثل بورس هنگ‌کنگ یا استانبول یا فرانکفورت صورت‌های مالی با بند مشروط پیدا کنید. اگر ما گزارش حسابرسی شرکت‌های خارجی را می‌بینیم که بدون بند شرط و clean هستند به این خاطر نیست که حسابداران آن‌ها خیلی قوی‌تر از حسابداران ما هستند مسأله این است که در آن‌جا استاندارد حسابداری قانون است و اگر فلان مدیر آن را نقض کند گرفتاری پیدا می‌کند و مورد پرسش قرار می‌گیرد. مگر می‌شود استاندارد حسابداری (قانون) را نقض کرد؟ بنابراین ما نمی‌توانیم صورت‌های مالی شرکت‌های مان را با بند مشروط به بورس بفرستیم. باید فکری برای تهیه صورت‌های مالی که همیشه به لحاظ نگرانی‌های مالیاتی مورد تحریف قرار می‌گیرند، بکنیم، مشکل ما با اصلاح دو تا ماده قانون مالیاتی حل نمی‌شود. نظام مالیاتی ما باید طوری باشد که اگر درآمد را تعهدی ابراز می‌کنیم مالیاتش به شکل نقدی نباشد. بگویند این قدر درآمد ابراز کرده‌ای، این قدرش نقدی بوده، مالیات آن بخش را نقدی و بقیه را بعد که وصول کردی می‌گیریم. خب این مسأله در حیطه‌ی اختیارات بورس نیست. بورس یا سازمان حسابرسی زورشان به این کار نمی‌رسد. این را می‌باید مجلس و دولت انجام دهند. پس موضوع اتوریته مهم است.

مواجهیم. خودتان می‌دانید که قانون انتقال اندوخته تجدید ارزیابی به سرمایه چقدر موجب تحریف‌های عظیم در صورت‌های مالی شده، شرکت‌هایی که در معرض نابودی بودند یک‌شبه با یک مشت کاغذ و اعداد و ارقامی که هیچ رویکرد علمی و حرفه‌ای آن‌ها را ساپورت نمی‌کند، احیا شدند. این مطلقاً خلاف روح گزارشگری مالی است پس بدون تعیین تکلیف نظام ارزیابی، اجرای IFRS ناخودآگاه مشارکت در تحریف صورت‌های مالی است. بنابراین باید از روز اول این مسائل مورد توجه قرار می‌گرفت و مطرح می‌شد. متأسفانه از روز اول فقط مطالعات میکرو یعنی بررسی‌های فنی و آموزشی IFRS انجام شد. مباحث تمام سمینارها و گردهم‌آیی‌ها همین بحث‌هایی است که الان مطرح کردند. IFRS خوب و قوی است و به درد ما می‌خورد اما هیچ کس به این توجه نکرده که آیا ما می‌توانیم اطلاعات مورد نیاز این نظام را تهیه



استانداردهای حسابداری از مقوله‌ی قوانین اقتصادی‌اند و استانداردهای حسابرسی از مقوله‌ی ضوابط مهندسی. از روز اول اگر به ترکیب نهاد تدوین استانداردهای ما نگاه کنید، هیچ اقتصاددانی آن‌جا نبوده است. این اشکال به اقتصاددانان هم برمی‌گردد. شما به نوشته‌های اقتصاددانان نگاه کنید هیچ کدام‌شان کاری به استانداردهای حسابداری ندارند و به این حوزه‌ی اساساً وارد نمی‌شوند.

می‌دانید که در سازمان بورس کارگروه ارزش منصفانه تشکیل شده (از چند سال قبل) و قرار بوده کارگروه ارزش منصفانه، مشکلات ارزیابی را رفع کند ولی تاکنون دو جلسه بیشتر نداشته است چون خودشان می‌دانستند متوقف است و نمی‌تواند جلو برود. یا کمیته‌ی راهبری IFRS در بورس را نگاه کنید. این کمیته قرار بوده چه کارهایی انجام دهد؟ کسانی که این کمیته را تعیین کردند توجه‌شان به این نبوده که این قضیه فراتر از تئوریه بورس است. از جمله وظایف این کمیته فراهم کردن زیرساخت‌ها و رفع موانع به کارگیری ازجمله موانع تعیین ارزش منصفانه بوده است. خب هیچ کدام از این‌ها انجام نشده است چرا؟ چون توان و تئوریه قانونی برای رفع موانع ساختاری اجرای IFRS را ندارند. بنابراین اگر نگوییم شکست، ناکامی وجود داشته و قابل توجه هم بوده است.

◀ سعید محمد علیزاده:

خواهش من از همه‌ی ذی‌نفعان این است که برای مشکلات راه‌حل هم در اجرای مسیر بدهند. در برخی موارد مقررات هم وجود دارد ولی شاید درست اجرا نمی‌شود. کانون کارشناسان رسمی یک نهاد قانونی است که از دهه‌ی ۱۳۴۰ قانون برای آن وجود دارد و مرجعی است که قابل استناد است. در حال حاضر نیز صورت‌های مالی ما

که حسابرسی و اعتباربخشی و منتشر می‌شود بر پایه‌ی همان ارزیابی‌ها است.

◀ ناصر محامی:

همه‌ی تقصیرات سمت کانون کارشناسان و ارزیابان نیست. یک سمت بزرگ‌تری هم دارد و آن حسابرسان هستند. استاندارد ۵۴۰ در مورد برآوردها خیلی واضح تکلیف حسابرسان را روشن کرده است. گفته وقتی شما با یک برآورد مواجه‌شید از جمله برآورد ارزش منصفانه باید اولاً اعتبار مفروضاتی را که برآورد بر اساس آن انجام شده ثابت کنید و ثانیاً صحت متدولوژی‌ای را که بر اساس آن برآوردها انجام شده بررسی کنید و سوم، ببینید از داده‌های معتبری در این متدولوژی استفاده شده یا خیر. همه‌ی این موارد را حسابرسان ده‌ها سال است زیر پا گذاشته‌اند. به محض اینکه مهر و امضای کارشناس رسمی را دیده‌اند گفته‌اند بسیار خب می‌پذیریم در حالی که باید رسیدگی می‌کردند بر اساس کدام مفروضات معتبر و با کدام متدولوژی درست، این ارزیابی را انجام داده‌اند و چه داده‌های معتبری را مورد استفاده قرار داده‌اند. یعنی هر سه جزء را باید بررسی می‌کردند. اگر حسابرسان این کار را می‌کردند شاید ما خیلی زودتر به وضعیت مناسب در نظام ارزیابی می‌رسیدیم.

◀ سعید محمد علیزاده:

در خصوص ارزیابی به ارزش‌های منصفانه، مشکل وجود دارد ولی در اجرای IFRS وزنش کمی پررنگ‌تر می‌شود نه اینکه مشکل جدیدی باشد. دو کارگروه ارزش منصفانه تشکیل شده و یکی با توجه به نیاز تشکیل می‌شود. در مورد بحث کلان هم در کارگروه عالی که تشکیل شد از وزارت اقتصاد و سازمان مالیاتی بودند. آن‌ها باید مسائل کلان را در نظر بگیرند. قانون‌گذار وزن زیادی به استانداردها داده و در اجرا

کنیم؟ وقتی نتوانیم اطلاعات مورد نیاز این نظام را به نحو قابل اتکا تهیه کنیم، از مقصد دور می‌شویم، ضربیه‌ی شدید می‌خوریم و مجدداً باید از نو شروع کنیم. بنابراین به نظر من موضوع در مرحله نخست باید کاملاً آسیب‌شناسی شود.

من اصرار ندارم که این پروژه را شکست خورده بنامم، همین که کلید خورده و الان این بحث‌ها را می‌کنیم خوب است. یک روز در این کشور هیچ کس صحبت از استاندارد ارزیابی نمی‌کرد ولی الان همه در مورد آن صحبت می‌کنند. در سطح میکرو کارها خوب انجام شده اما از روز اول با متدولوژی ناقصی کار را شروع کردیم و بر مبنای ساده گرفتن یک مسأله‌ی پیچیده به این سمت آمدیم. ما همیشه با مسأله‌ی استانداردها برخورد تقلیلی داشتیم. مسأله استاندارد های حسابداری با استانداردهای حسابرسی کاملاً متفاوت است.



مبنای IFRS یا بر چه مبنای دیگری ندارد و مشکل ساز خواهد شد.

◀ سعید محمد علیزاده:

من باز برمی گردم به لایحه‌ای که در هیأت دولت رفته است. ارزیابی‌های شامل نیست. سؤال پیش می‌آید کدام ارزیابی‌ها؟ آیا حساب‌های دریافتی هم ارزیابی است؟

◀ الهام حمیدی:

استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد در تناقض با قانون مالیات‌ها نیست. در حال حاضر شرکت‌ها اصول حسابداری تعهدی را برای همه‌ی هزینه‌ها رعایت می‌کنند به جز مالیات که بر مبنای نقدی در صورت‌های مالی انعکاس می‌یابد. استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۲ گزارشگری مالی را اصلاح می‌کند تا شما هزینه‌ی مالیات را بر مبنای تعهدی حساب کنید؛ اما مالیاتی که باید پرداخت شود، بر اساس قوانین مالیاتی مشخص می‌شود.

◀ ناصر محامی:

به‌عنوان جمع‌بندی عرض می‌کنم

ناصر رزاق:
زیان‌های مالیاتی که می‌توانیم بعداً به درآمد منتقل کنیم، دارایی‌های مالیاتی، بدهی‌های مالیاتی و تفاوت‌هایی که ایجاد می‌شود می‌توانند مشکل ساز باشند

◀ الهام حمیدی:

شما به IAS12 اشاره کردید. مشکل آن چیست؟

◀ ناصر رزاق:

فکر نمی‌کنم سازمان مالیاتی تفاوت‌های مالیاتی را به این راحتی بپذیرد. بحث فنی است که قبلاً مطرح کردم.

◀ الهام حمیدی:

استاندارد حسابداری ۱۲ با قانون مالیات‌ها هیچ تداخلی ندارد. هدف این استاندارد تمایز بین گزارشگری مالی و گزارشگری مالیاتی است.

◀ ناصر رزاق:

زیان‌های مالیاتی که می‌توانیم بعداً به درآمد منتقل کنیم، دارایی‌های مالیاتی، بدهی‌های مالیاتی و تفاوت‌هایی که ایجاد می‌شود می‌توانند مشکل ساز باشند. حتی دو صورت مالی بر مبنای استانداردهای ملی و IFRS که کنار هم می‌گذاریم اگر اختلافی وجود داشته باشد و سازمان مالیاتی احساس درآمد اضافی کند کاری به این که درآمد بر مبنای دفتر بوده یا بر

مشکل وجود دارد. این به خاطر نگاه سنتی جامعه است. قانون بازار ماده ۴۲ و ۴۳ به صراحت می‌گوید صورت‌های مالی باید طبق استانداردهای حسابداری و حسابرسی که سازمان بورس ابلاغ می‌کند، باشد. استنباط من این است که ما در اجرا مشکل داریم.

◀ مهدی سوادلو:

من بحث آقای محامی را کمی تکمیل کنم. در بحث بازار کارا باید کشورهایی را که شرایط بازارشان مثل ماست در نظر بگیریم نه آن‌هایی که بازار کارا و اقتصاد آزاد دارند. باید چند کشور را پیدا کنیم که وضعیت بازارشان مثل ماست. الان بحث تعیین ارزش منصفانه مطرح است. یک بحث ناگفته می‌ماند و آن هم این است که اقتصاد ما شبیه اقتصاد کشور آلمان نیست مثلاً در حوزه مسکن ما چه قدر اطلاعات راجع به قیمت‌ها داریم؟ چه قدر این اطلاعات قابل استناد است؟ بنابراین باید کشورهایی را پیدا کنیم که مشابه ما هستند یعنی شرایط تورمی ما را دارند و کارایی بازار کالایشان هم شبیه ما است و IFRS را اجرا کرده‌اند.



که قانون مالیات‌های مستقیم به‌خاطر روح مستتر در آن، مستعد تشویق تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی به تحریف صورت‌های مالی است، این معضل با افزودن چند بند مالیاتی قابل حل نیست. فردا استاندارد عوض می‌شود و یک مورد جدید می‌آید، با آن چه کنیم؟ روح قانون را باید بتوانید عوض کنید. روح قانون مالیات‌های ما از سال ۱۳۴۵ که ما با آن قانون آشناییم بر مبنای تشویق تهیه‌کننده‌ی اظهارنامه‌ی مالیاتی به تحریف صورت‌های مالی از باب کم‌تر نشان دادن درآمدش و بیش‌تر نشان دادن هزینه‌اش بنا شده. نظام ارزیابی و تعیین ارزش منصفانه به‌شکل بنیادی نیازمند تغییر و تبدیل از یک سازمان سنتی و بوروکراتیک به یک نظام حرفه‌ای و مدرن ارزیابی با تمام مشخصات آن است تا بتواند اطلاعات منطقی و قابل اتکا تولید بکند و گرنه صورت‌های مالی مستعد تحریف خواهند بود. از سوی دیگر رویکردی که صاحبان سهام و مدیران و مقامات دولتی و قانون‌گذاران ما به استانداردهای حسابداری دارند

با کشورهای دنیا تفاوت دارد. ما اگر می‌خواهیم در مجامع بین‌المللی حضور پیدا کنیم باید با کانسپت آن‌ها پیش برویم. ما نمی‌توانیم تلقی متفاوتی از آن چه اقتصاد جهانی از صورت‌های مالی و استاندارد حسابداری دارد، داشته باشیم. ما اگر از اقتصاد جهانی فاصله نگرفته بودیم، اگر ارتباطمان به صورت سیستماتیک با بازارهای مالی قطع نبود، الان این مشکلات را نداشتیم از این‌روست که طرز فکر مدیران و حسابرسان و مسئولان ما کاملاً با نوع بین‌المللی آن متفاوت است. مشکلات اصلی ما این است که سازمان بورس و سازمان حسابداری و حتی دولت باید برای تغییر روح قانون مالیات‌های مستقیم تلاش کنند. اگر بپذیریم که اجرای IFRS یک پروژه‌ی ملی است و نیازمند حمایت مراجع تصمیم‌ساز و تصمیم‌گیر است باید این مسائل را به عرصه‌ی عمومی بیاوریم و در سمینارها، سایت‌ها و روزنامه‌ها بحث کنیم تا زمینه‌ی روانی لازم برای این که بتوانیم تأثیرگذار باشیم ایجاد شود. ما

ناصر محامی: مشکلات اصلی ما این است که سازمان بورس و سازمان حسابداری و حتی دولت باید برای تغییر روح قانون مالیات‌های مستقیم تلاش کنند

در فرصت این میزگرد نتوانستیم نظام حسابداری را هم مورد بحث قرار دهیم. نظام حسابداری ما در وضع فعلی، اساساً قادر نیست طبق IFRS کار کند. برای این که مؤسسات حسابداری ما مطابق مدل وطنی هستند نه مدل بین‌المللی. ما نه می‌توانیم با مؤسسات حسابداری خارجی شریک شویم و نه می‌توانیم به‌جز خدماتی مختصر، خدماتی غیر از حسابداری رسمی ارائه کنیم. اگر بخواهیم در عرصه‌ی جهانی کار کنیم و گزارش‌های ما معتبر باشد باید نظام حسابداری خودمان را تغییر دهیم یعنی این هم باید بخشی از برنامه‌ی ما باشد. شما بهتر می‌دانید که فرایند گزارشگری مالی با تهیه صورت‌های مالی تمام نمی‌شود بلکه با صدور گزارش حسابداری تمام می‌شود. وقتی گزارش بهترین مؤسسه‌ی حسابداری ما را نمی‌پذیرند ما چه باید کنیم؟ پس در هر سه زمینه‌ی نظام مالیاتی، نظام حسابداری و نظام ارزیابی باید بازبینی اساسی انجام دهیم. ■

چالش‌های اجرای IFRS

از منظر مدیران مالی

گفت‌وگو با حمید دیانت‌پی و سعید زاغری

اطلاعات مندرج در آن‌ها شود.

چالش‌های ناشی از محیط حقوقی: قوانین مالیاتی مهم‌ترین دغدغه و چالش قانونی و مقرراتی بر سر راه اجرای استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی در ایران است.

چالش‌های ناشی از محیط کسب‌وکار: استانداردهای حسابداری و حسابرسی در محیط کسب‌وکار ایران موضوعی ملی و عمومی محسوب نمی‌شود. عموم مردم با این موضوع ناآشنا هستند و مدیران بنگاه‌های اقتصادی، مشاوران حقوقی، قضات و وکلای دادگستری شناخت کافی نسبت به این استانداردها ندارند و نیاز به آموزش‌های مرتبط است.

البته برای مرتفع کردن چالش‌های اصلی پیاده‌سازی IFRS در ایران، هماهنگی بین نهادهای هم‌چون سازمان امور مالیاتی، سازمان حسابرسی، سازمان بورس و جامعه حسابداران رسمی ایران و تعیین دقیق مسئولیت‌های هر یک از این سازمان‌ها در فراهم کردن امکان پذیرش و به

◀ **حمید دیانت‌پی:**

چالش‌های اصلی پیاده‌سازی IFRS در ایران را می‌توان به سه دسته طبقه‌بندی کنیم، چالش‌های ناشی از محیط اقتصادی، محیط حقوقی و محیط کسب‌وکار.

چالش‌های ناشی از محیط اقتصادی: اقتصاد ایران، تا حد زیادی متکی به درآمد نفت و به تبع آن متکی به وضعیت مالی دولت است. بخش مهمی از اقتصاد کشور در انحصار نهادهای بخش عمومی است و بنابراین اقتصاد رقابتی نیست. تورم مزمن و کاهش مستمر قدرت خرید پول ملی به موضوع عادی کشور تبدیل شده و نرخ بهره و نرخ ارز تابع بازار نبوده و از تصمیم‌های دستوری دولت تبعیت می‌کنند. بر هیچ‌کس پوشیده نیست که هر یک از متغیرهای بالا بر واحد سنجش عناصر صورت‌های مالی یعنی پول (ریال)، تاثیر جبران‌ناپذیری دارد. در نهایت موضوع یاد شده موجب تحریف مقایسه‌پذیری صورت‌های مالی شرکت‌های ایرانی و نامربوط بودن

پرسش‌هایمان در مورد دلایل ناکامی نسبی در گذار به استانداردهای

بین‌المللی گزارشگری مالی با دو نفر از متخصصان ارشد مالی که درگیر امور اجرایی‌اند مطرح کردیم. در ادامه پاسخ‌های مکتوب سعید زاغری، مدیر مالی بانک پارسیان و حمید دیانت‌پی، مدیر مالی بیمه‌ی کارآفرین به پرسش‌های نشریه‌ی حسابدار رسمی می‌خوانیم.

سؤال ۱: اگر بخواهید گزارش فشرده‌ای از چالش‌ها، مشکلات و دغدغه‌هایی که در طول این یکی دو سال تلاش برای پیاده‌سازی IFRS با آن‌ها مواجه بوده‌اید ارائه دهید، به چه چیزهایی اشاره می‌کنید؟ از نظر شما به صورت خیلی خلاصه مشکلات اجرا و پیاده‌سازی IFRS در سطح واحدهای اقتصادی کدام‌اند و آن‌ها را چه‌گونه طبقه‌بندی می‌کنید؟



سعید زاغری

کارگیری استانداردهای بین‌المللی، آموزش‌های کاربردی و اطلاع‌رسانی در خصوص استانداردهای بین‌المللی بخش جدایی‌ناپذیر اجرای صحیح استانداردهای بین‌المللی گزارشگری است. در هر صورت حل مسائل علمی همواره بر شناخت جامع استوار است و ساده‌انگاری مسائل، کم‌توجهی به برخی موانع و تقدم ذهنیت بر شناخت جامع، روش حل مسائل نبوده و کشور را دچار بحران خواهد کرد.

◀ سعید زاغری:

در صنعت بانکداری مهم‌ترین چالش اجرای استانداردهای ۹ و ۱۳ است. در طی دو سال اخیر بحث اصلی در شبکه‌ی بانکی بر سر چگونگی اجرای این دو استاندارد بوده است. ضمن آن که ملاحظات قانون بانکداری بدون ربا نیز باید مدنظر باشد.

سؤال ۲: مسائل و مشکلات مالیاتی و نگرانی از ضرر و زیان مالیاتی در پیاده‌سازی ضوابط IFRS در شرکت و نهاد تحت مسئولیت شما چه تأثیری در پیاده‌سازی استانداردها داشته است؟

◀ حمید دیانت‌پی:

همان‌طور که عنوان شد، یکی از پررنگ‌ترین چالش‌های پیاده‌سازی IFRS در ایران، قوانین مالیاتی است. سازمان امور مالیاتی، سازمان حسابرسی، سازمان بورس و جامعه حسابداران رسمی ایران که همه آن‌ها به‌نوعی بخشی از وزارت اقتصاد و دارایی‌اند، تا کنون مواضع مشترک خود را اعلان نکرده‌اند. نحوه‌ی برخورد سازمان امور مالیاتی با صورت‌های مالی منطبق بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به‌خصوص استاندارد بین‌المللی مالیات بردآمد و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی مربوط به ارزش منصفانه مشخص نیست، این مهم مسکوت مانده است.

◀ سعید زاغری:

با توجه به رویه مورد عمل سازمان امور مالیاتی و برگشت سلیقه‌ای اقلام هزینه‌ای قطعاً شرکت‌ها تا مشخص نشدن دیدگاه رسمی سازمان امور مالیاتی در اجرای کامل IFRS تعلل خواهند داشت.

سؤال ۳: در زمینه‌ی IFRS 13 که مستقیماً با برآورد ارزش منصفانه مربوط است و همچنین استانداردهای ۷ و ۹ با استانداردهای بین‌المللی ۳۲ و ۳۹ که حجم قابل توجهی از اطلاعات مربوطه به ارزش منصفانه را ایجاد می‌کنند با چه موانعی روبرو هستید و برای رفع و رجوع آن‌ها چه کرده‌اید؟ با عنایت به فقدان حرفه‌ای ارزیابی،

استانداردهای ارزیابی و سازمان‌ها و نهادهای فراهم‌کننده‌ی اطلاعات بنیادی ارزیابی همانند انواع نرخ‌های تورم، رشد، بازده، ریسک و ... با چه چالش‌هایی در تخمین ارزش منصفانه مواجه هستید و فقدان این ابزارها چه تأثیری بر کیفیت گزارشگری بر مبنای IFRS داشته‌اند؟

◀ حمید دیانت‌پی:

در ایران کارشناسان عضو کانون کارشناسان رسمی دادگستری یا قوه قضائیه به‌طور عام کار ارزش‌گذاری (برآورد ارزش متعارف) را انجام می‌دهند. بهتر است بدانیم تاکنون هیچ استاندارد یا رهنمون مدونی از سوی نهاد یاد شده در خصوص نحوه ارزش‌گذاری اقلام منتشر نشده و اعضای این کانون سال‌های سال است تنها با تکیه بر تجربیات و آزمون و خطا به برآورد ارزش متعارف می‌پردازند. این درحالی‌ست که اگر در برآورد ارزش متعارف، مفروضات و مبانی قابل‌اتکا با تکیه بر یکسری استانداردهای قابل قبول و مدون استفاده نگردد، بی‌شک نتیجه‌ی آن انحراف در ارزش‌گذاری خواهد بود. با این تفاسیر آیا امکان استقرار و پیاده‌سازی صحیح IFRS مطابق با نظرات نهاد بین‌المللی استاندارد گذار خواهد بود؟

◀ سعید زاغری:

قطعاً اجرای استاندارد ۱۳ مقدماتی چون ساز و کار قابل اتکاء در استانداردهای ارزیابی و اجرایی ارزیابان دارد. عدم حصول این دو مهم سبب می‌گردد در ارائه‌ی تصویر منصفانه از بنگاه‌های اقتصادی نتوان نقطه‌ی متمرکز و قابل‌اتکا در مقام مقایسه را در دست داشت. این دو مهم به‌خصوص در صنعت بانکداری با توجه به حجم عظیم ارزیابی‌های مورد نیاز چالش‌های اساسی را به همراه خواهد داشت.



حمید دیانت‌پی

خواهد بود. پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران موضوعی جدید و کارآمد محسوب می‌گردد، که اگر بسترهای آن بدرستی فراهم نگردد به معضلی ناکارآمد و بدخیم تبدیل خواهد شد.

◀ سعید زاغری:

قطعاً تجربه کشورهای دیگر در اجرا را باید مد نظر داشت. کلیه کشورهای از زمان اخذ تصمیم و در اختیار داشتن استانداردها تا اجرای کامل و بخصوص در مورد استانداردهای کلیدی راهی طولانی را طی کرده‌اند که بخشی از آن حتی به روز آمدی تکنولوژی نیز قابلیت حل شدن نداشت و به دلیل تبعات و تأییدات اجتماعی مخارج زمان است. نمونه‌ی بارز آن تصویب استاندارد ۹ در سال ۲۰۱۴ و اجرای آن از ۲۰۱۸ است. بنابر این اجرای تدریجی و سازگار آن با سایر قوانین، گزینه‌ی مناسب‌تری است. ■

جنابعالی و همکاران را با چه مشکلات احتمالی یا چالش‌های اجرایی در گزارشگری مالی مواجه کرده است؟ برای غلبه بر مشکلات ناشی از فقدان منابع کافی به زبان فارسی که در عین حال مورد تأیید بنیاد IFRS نیز باشند چه کرده‌اید و اصولاً چه باید کرد؟

◀ حمید دیانت‌پی:

به نظر بنده، افراد حرفه‌ای خیلی در بند ترجمه مطالب نیستند و با قدرت موضوعات را از منابع رسمی و اصلی دنبال می‌کنند و عدم ترجمه استانداردها بهانه تراشی است.

◀ سعید زاغری:

آن چه مهم‌تر از جامعیت نسخ ترجمه شده است قابلیت فهم متون ترجمه شده و ارائه‌ی دستورالعمل‌ها و راهنمایی‌ها است نه متأسفانه اقدامی در این خصوص صورت نگرفته و این امر خود از دلایل برخورد سلیقه‌ای خواهد بود.

سؤال ۶: با عنایت به مجموعه‌ی مباحث بالا و مشکلات و چالش‌های که با آن‌ها درگیر بوده‌اید اولاً چشم‌انداز آتی در ارتباط با رفع موانع را چگونه می‌بینید؟ ثانیاً در صورت باقی ماندن مشکلات و عدم کسب توفیق کافی در حل و فصل مسائل اصلی همانند آموزش جامع، رفع موانع مربوط به تخمین قابل اتکا و سیستماتیک ارزش منصفانه و همین‌طور دغدغه‌های مالیاتی، آیا اصرار بر ادامه کار را به صلاح می‌دانید؟

◀ حمید دیانت‌پی:

اهداف بدون استراتژی صحیح، دست نیافتنی خواهند بود. تعریف دقیق هدف، نگرش، ماموریت، بدون برنامه‌ریزی و بسترسازی مناسب محکوم به شکست

سؤال ۴: آیا آموزش استانداردهای IFRS که در سال‌های گذشته عموماً محدود به همایش‌ها و دوره‌های کوتاه‌مدت بوده توانسته است نیازهای تخصصی کارکنان و مسئولان امور مالی را مرتفع نماید؟ با چه چالش‌هایی در ارتباط با آموزش استاندارد، برنامه‌های کاربردی و بسته‌های نرم‌افزاری خاص پیاده‌سازی و اجرای این استانداردها روبرو هستید؟

◀ حمید دیانت‌پی:

آموزش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران محدود به تئوری این استانداردها بوده و مصداق کاربردی و عملی برای آن وجود ندارد. در حال حاضر اهم استانداردهای یاد شده، توسط سازمان حسابرسی ترجمه و منتشر گردیده که کافی است متخصصین مالی و حسابداری نسبت به مطالعه‌ی آن اقدام نمایند. موضوع مهم اجرای این استانداردها و مصادیق عملیاتی به کارگیری ملموس این استانداردها در بنگاه‌های اقتصادی است. آیا حساب‌رسان، کارشناسان رسمی، کارشناسان سازمان بورس، کارشناسان نهادهای ناظر و سایر دست‌اندرکاران با آموزش چند ساعته تئوری استانداردها، بر موضوعات حجیم و پیچیده عنوان شده در آن مسلط خواهند شد؟

◀ سعید زاغری:

آن چه در قالب آموزشی ارائه شده است صرفاً ارائه متن استانداردها به صورت کلی بدون توجه به بخش‌های اقتصادی و صنایع مختلف بوده است. اندک آموزش‌های تخصصی صنایع نیز فاقد کیفیت و جامعیت بوده است.

سؤال ۵: آماده نبودن همه نسخ فارسی استانداردهای IFRS

هزینه‌یابی کیفیت خدمات حسابرسی

محمد حسین ودیعی نوقابی^۱، بهزاد کاردان^۲، عبدالله آزاد^۳

مقدمه

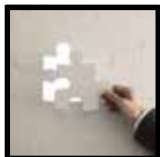
کیفیت حسابرسی یکی از موضوع‌های مهم در زمینه‌ی حسابرسی است. کیفیت حسابرسی یعنی سنجش و ارزیابی بازار از توانایی حسابرسی در کشف تحریفات بااهمیت و گزارش تحریفات کشف شده. کیفیت حسابرسی، بر توانایی حسابرس در کشف تحریفات و ارزیابی توانایی و استقلال حسابرس توسط بازار مبتنی است. کیفیت واقعی حسابرسی را نمی‌توان مشاهده و ارزیابی کرد؛ مگر بر بنیاد نتایج حسابرسی. اصطلاح کیفیت حسابرسی، در مباحث بین ذینفعان، در ارتباطات بین مقررات‌گذاران، تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی، مؤسسه‌های حسابرسی و دیگران و در پژوهش و سیاست‌گذاری کاربرد فراوان دارد (ایفک، ۲۰۱۵، ص ۴۰). کیفیت حسابرسی، به‌تنهایی یا با موضوعات دیگر، کانون تمرکز بیش‌تر پژوهش‌های منتشر شده در پنجاه سال گذشته است (دفوند و ژنگ، ۲۰۱۴، ص ۱۲). موضوع بیش‌تر مقاله‌ها و پژوهش‌های انجام شده، تعریف کیفیت حسابرسی، اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی و آزمون رابطه آن با سایر متغیرها بوده است. یکی از مسایل مهم درباره‌ی کیفیت حسابرسی که تاکنون مورد توجه جدی

استانداردهای حسابرسی، حسابرسان را ملزم به اجرای حسابرسی باکیفیت و طراحی و برقراری سیستم کنترل کیفیت کرده است. طراحی و برقراری سیستم کنترل کیفیت و انجام حسابرسی با کیفیت، نیازمند صرف منابع و هزینه‌ها است. پژوهش‌های زیادی درباره‌ی کیفیت حسابرسی انجام شده اما به هزینه‌های کیفیت، توجه زیادی نشده است. در این نوشتار، هزینه‌های کیفیت حسابرسی، بر بنیاد استانداردهای حسابرسی و ادبیات مربوط به هزینه‌یابی کیفیت توصیف شده است. نتایج مطالب مطرح شده نشان می‌دهد که استانداردهای حسابرسی، تاکید ویژه‌ای بر هزینه‌های پیش‌گیری و ارزیابی دارند تا هزینه‌های شکست درونی و برونی کمینه شود. اما، با توجه به این که در عمل، هزینه‌یابی کیفیت انجام نمی‌شود؛ نمی‌توان گفت که در عمل، هریک از اجزای هزینه‌های کیفیت چه سهمی در کل هزینه دارند. با توجه به الزامات استانداردها، قوانین و مقررات حسابرسی و نیاز حرفه به ارائه خدمات با کیفیت، هزینه‌یابی کیفیت در مؤسسه‌های حسابرسی مفید به نظر می‌رسد.

قرار نگرفته، هزینه‌های کیفیت حسابرسی است. **استانداردهای حسابرسی**^۴، مبنای مهمی را در پشتیبانی از کیفیت حسابرسی فراهم کرده است. به‌ویژه، استانداردهای منتشر شده توسط هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی^۵ و همچنین استانداردهای حسابرسی، خدمات اطمینان بخش و سایر خدمات مرتبط در ایران، اهداف را تبیین و کمیت‌های الزامات را مقرر کرده است (ایفک، ۲۰۱۵، ص ۴۰). طبق استانداردهای حسابرسی، استانداردهای مربوط به **کنترل کیفیت حسابرسی** (از این پس در این مقاله با نام استانداردهای کنترل کیفیت حسابرسی یاد می‌شود)، شامل موارد زیر است:

- استاندارد کنترل کیفیت ۱، با عنوان کنترل کیفیت در مؤسسات ارائه‌کننده‌ی خدمات حسابرسی، سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط، و
- استاندارد حسابرسی ۲۲۰، با عنوان کنترل کیفیت حسابرسی اطلاعات مالی تاریخی (کمیت‌های تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۶).

کیفیت، بخش جدانشدنی حسابرسی است و مؤسسه‌های حسابرسی هرگونه خدمتی که ارائه کنند؛ باید سیستم





کنترل کیفیت را در مؤسسه برقرار و اجرا کنند. طبق استانداردهای کنترل کیفیت حسابرسی، بررسی کنترل کیفیت کار عبارت است از فرایند طراحی شده برای ارزیابی بی طرفانه (پیش از صدور گزارش) قضاوت‌های عمده گروه کاری و نتایج به دست آمده برای تهیه گزارش. مؤسسه باید سیاست‌ها و روش‌هایی را برای الزامی کردن بررسی کنترل کیفیت کار برقرار کند. این گونه سیاست‌ها و روش‌ها باید شامل موارد زیر باشد:

الف. الزام به بررسی کنترل کیفیت کار در مورد همه‌ی حسابرسی‌های صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار.

ب. تعیین معیارهای لازم به منظور تشخیص ضرورت بررسی کنترل کیفیت کار، برای سایر حسابرسی‌ها و بررسی‌های اجمالی اطلاعات مالی تاریخی، سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط.

پ. الزام به بررسی کنترل کیفیت کار در مورد همه کارهایی که معیارهای تعیین‌شده طبق بند "ب" بالا در مورد آن‌ها مصداق دارد.

توجه به کیفیت حسابرسی، حفظ و بهبود آن و کنترل کیفیت، هزینه دارد. کیفیت از دیدگاه عملیاتی، فعالیتی است که موجب افزایش قابلیت‌های کارکردی و در برخی موارد ساختاری، در کالاهای و خدمات می‌گردد. این فعالیت به عنوان مجموعه‌ای از اقدامات در قالب وظایف تعریف‌شده، منابع سازمانی را مصرف می‌کند. مصرف منابع سازمانی نشان‌دهنده‌ی هزینه است. بنابراین، کیفیت با هزینه همراه است. کیفیت، عامل تعیین‌کننده در تصمیم‌گیری است و توجه به آن موجب می‌گردد که تصمیمات اقتصادی باشند. به عبارتی، صرف‌نظر کردن از کیفیت، اقتصادی نیست. کیفیت، یک مشخصه مجرد و ابزاری در کسب‌وکار نیست بلکه یک پارادایم و رویکرد نوین است که در قالب

یک تفکر مدیریتی به عنوان مدیریت کیفیت جامع مفهوم پیدا کرده و به بازار معرفی شده است (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۷). با توجه به الزام مؤسسه‌های حسابرسی به طراحی و اجرای سیستم کنترل کیفیت و نیاز حرفه به حفظ و ارتقای کیفیت، بررسی هزینه‌های کیفیت در مؤسسه‌های حسابرسی، لازم به نظر می‌رسد. در ادامه، پس از اشاره به هزینه‌یابی کیفیت در شرکت‌های تولیدی و خدماتی و بیان مطالبی درباره‌ی تعریف و مدل‌های هزینه‌یابی کیفیت، هزینه‌های کیفیت حسابرسی در قالب یکی از پرکاربردترین مدل‌های هزینه‌یابی کیفیت ارائه می‌شود.

هزینه‌یابی کیفیت در شرکت‌های تولیدی و خدماتی

پیشینه‌ی دانشگاهی و عملی نشان می‌دهد که رویکرد هزینه‌یابی کیفیت، در

شرکت‌های تولیدی نسبت به خدماتی، بیشتر استفاده و بررسی شده است. یکی از دلایل اصلی، وجود محصول مشهود^۶ در شرکت‌های تولیدی است که اندازه‌گیری نقایص، دوباره‌کاری‌ها و ضایعات و استانداردسازی یک مدل برای شرکت‌های گوناگون را نسبتاً ساده کرده است. در حالی که تعریف گروه‌های هزینه‌ای مشابه در شرکت‌های خدماتی بحث‌برانگیزتر است. خدمات، از جنبه‌های گوناگون با تولید متفاوت است. در مقایسه با تولیدات، بسیاری از جنبه‌های خدمات نامشهودند؛ یعنی نمی‌توان آن‌ها را انبار یا حمل کرد. نبود جنبه‌های اندازه‌گیری در دسترس، تفاوت اصلی است که موجب دشواری اندازه‌گیری کیفیت خدمات می‌شود (دوارت آرنز، ۲۰۱۴). پاراسورمن و همکاران (۱۹۸۴)، جنبه‌های کیفیت خدمات را به شرح جدول ۱ مطرح کرده‌اند.

جدول ۱: جنبه‌های کیفیت خدمات از دیدگاه پاراسورمن و همکاران	
مشهودات ^۷	شامل ظاهر فیزیکی امکانات، تجهیزات، کارکنان و ارتباطات مربوط به یک خدمت
اتکاپذیری خدمت ^۸	توانایی ارائه‌کننده‌ی خدمت برای اجرای مطمئن و دقیق خدمت تعیین‌شده
پاسخگویی ^۹	خواست ارائه‌کننده‌ی خدمت برای کمک‌رسانی و تلاش در ارائه خدمت
اطمینان بخشی ^{۱۰}	دانش و اخلاق کارکنان و توانایی آن‌ها برای ایجاد اعتماد و اطمینان
امپاتی ^{۱۱}	خواست مشتری برای دریافت توجه ویژه و اختصاصی از طرف مؤسسه ارائه‌کننده‌ی خدمت

شکست درونی تشکیل می‌دهد پورزند و همکاران (۱۳۸۹). نتایج بررسی تأثیر اجرای سیستم هزینه‌یابی کیفیت بر مدیریت هزینه در شرکت پالایش گاز فجر جم، نشان‌دهنده وجود همبستگی منفی بین هزینه‌های پیشگیری، ارزیابی و سود سازمان با هزینه‌های شکست درون‌سازمانی و برون‌سازمانی است که با افزایش کوشش‌ها به سمت فعالیت‌های پیشگیری و ارزیابی، هزینه‌های شکست درون‌سازمانی و برون‌سازمانی کاهش می‌یابد و با به‌کارگیری سیستم اطلاع‌رسانی و گزارشگری هزینه‌یابی کیفیت (جدول هزینه‌های کیفیت، گزارش نسبت‌ها و ...) مدیریت هزینه‌ها تسهیل خواهد شد (ایزدی نیا و کمالی، ۱۳۹۳).

در کشورهای دیگر، پژوهش‌هایی درباره‌ی هزینه‌یابی کیفیت انجام شده که نمازی (۱۳۹۲)، پیشینه‌ی بخش عمده‌ای از آن را در صفحات ۵۶۷ تا ۵۷۱ آورده‌اند. بیش‌تر پژوهش‌های مطرح‌شده، در شرکت‌های تولیدی انجام‌شده‌اند ولی پژوهش‌های اندکی نیز در خدمات انجام‌شده است. شناخته‌شده‌ترین پژوهش درباره‌ی هزینه‌های کیفیت خدمات، پژوهش کار (۱۹۹۲) است. کار، هزینه‌یابی کیفیت را در گروه بازاریابی ایالات‌متحد بکار برد و اثبات کرد که هزینه‌یابی کیفیت در خدمات نیز کاربردی است. چترپترو و موشیدز (۲۰۱۶) نیز هزینه‌یابی کیفیت را در سوپر مارکت‌های یونان بررسی کردند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان‌دهنده استفاده محدود سوپر مارکت‌ها از هزینه‌یابی کیفیت است. افزون بر این، هزینه‌های پیشگیری و ارزیابی، حدود ۸۳٪ هزینه‌های شکست است.

جامعه کیفیت آمریکا، به برخی از شرکت‌های خدماتی اشاره کرده که در آن هزینه‌یابی کیفیت با موفقیت به‌کار رفته است. این شرکت‌های خدماتی، در سه بخش بانک، آموزش و نرم‌افزار

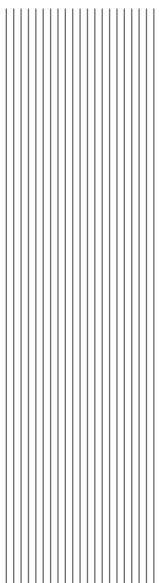


اجرای تکنیک‌های هزینه‌یابی کیفیت، عدم آموزش مناسب و کافی مفاهیم و روش‌های هزینه‌یابی کیفیت در دانشگاه‌ها و عدم سرمایه‌گذاری سازمان در تاسیسات و ماشین‌آلات پیشرفته، از موانع توسعه سیستم هزینه‌یابی کیفیت است (دارابی و فلاح نژاد، ۱۳۸۸).

با وجود کاربرد کم هزینه‌یابی کیفیت در ایران، چند پژوهش در این باره انجام شده است. نتایج پژوهش‌های انجام شده در ایران نشان می‌دهد که هزینه‌های کیفیت، سهم قابل‌توجهی را در فروش شرکت (طی یک سال مالی) داشته‌اند. هزینه‌ی شکست درونی یکی از عوامل موثر در افزایش هزینه خودروسازان کشور است و ۵۹ درصد از کل هزینه‌های کیفیت را در برمی‌گیرد؛ درحالی‌که هزینه‌ی پیشگیری تنها ۴ درصد از هزینه‌های کیفیت شرکت را تشکیل می‌دهد و کمترین هزینه‌ی کیفیت است (احتشام رایی، ۱۳۹۴). نتایج پژوهشی دیگر، نشان داده حدود پنجاه درصد هزینه‌های کیفیت صنایع خودروسازی را هزینه‌های

حسابرسی، یکی از خدمات اطمینان‌بخش است و آن‌چه در جدول ۱ آمده، در استانداردهای حسابرسی، دستورالعمل‌ها و عرف حسابرسی نیز مطرح شده است. برای نمونه، طبق استانداردهای کنترل کیفیت حسابرسی، مؤسسه باید پیش از پذیرش کار، برخورداری از صلاحیت، توانایی، زمان و منابع لازم برای انجام کار را بررسی کند و در صورت نبود شرایط مناسب، کار را نپذیرد. افزون بر این، استانداردهای حسابرسی، حسابرس را ملزم به رعایت آیین رفتار حرفه‌ای کرده‌اند.

با توجه به اهمیت هزینه‌یابی کیفیت، کاربرد آن در صنایع مختلف، موردتوجه پژوهش‌گران قرار گرفته است. برخی پژوهش‌ها، هزینه‌های کیفیت را در صنایع بررسی کرده‌اند. کاربرد هزینه‌یابی کیفیت، در ایران کم است. عدم آشنایی مدیریت سازمان با مفاهیم و روش‌های هزینه‌یابی کیفیت، عدم توانایی مدیریت سازمان برای ایجاد ساختار سازمانی مناسب جهت پشتیبانی و حمایت از



فعالیت داشته‌اند (کامپانلا، ۱۹۹۹). تاکنون، پژوهش درباره‌ی هزینه‌های کیفیت در حسابرسی انجام نشده است. با توجه به الزام نیاز حرفه به حفظ و ارتقای کیفیت، بررسی هزینه‌های کیفیت در مؤسسه‌های حسابرسی، لازم به نظر می‌رسد.

تعریف و مدل‌های هزینه‌های کیفیت

تعاریف گوناگونی برای هزینه‌ی کیفیت بیان شده است (لاری و اسلانی، ۲۰۱۳؛ ینگ، ۲۰۰۸؛ رودن و دیل، ۲۰۰۰؛ کامپانلا، ۱۹۹۹ و دیل و پلانکت، ۱۹۹۹). تفسیری که عمومیت بیش‌تری دارد عبارت است از هزینه تمام تلاش‌های یک شرکت برای تولید محصول یا ارائه‌ی خدماتی که الزامات و نیازهای ضروری مشتریان را برآورد. کرازبی هزینه کیفیت را «هزینه‌ی نبود انطباق، هزینه‌ی انجام نادرست کارها» تعریف کرده است (۱۹۷۹، ص ۱۷). جامعه‌ی کیفیت آمریکای کیفیت را این‌گونه تعریف کرده است: تمام ویژگی‌ها و مشخصه‌هایی که یک محصول یا خدمت طبق آن تولید یا ارائه شده تا مشتریان را در زمان خرید و دوره استفاده راضی کند (هورن گرن و همکاران، ۲۰۱۵، ۷۳۵).

درباره‌ی هزینه‌یابی کیفیت مدل‌های گوناگونی ارائه شده است. آیتی (۲۰۱۳)، مدل‌های مختلف را مطرح نموده که عبارتند از (۱) مدل جوران^{۱۲}، (۲) مدل لسر^{۱۳}، (۳) مدل پیش‌گیری، ارزیابی و شکست یا مدل کرازبی^{۱۴}، (۴) مدل هزینه‌ی کیفیت ضعیف هرینگتون^{۱۵}، (۵) مدل حسابداری هزینه‌های کیفیت گادفری و پاسواک^{۱۶}، (۶) مدل هزینه‌های فرایند^{۱۷}، (۷) مدل تجدیدنظر شده هزینه‌های کیفیت جوران^{۱۸}، (۸) مدل خدماتی کار^{۱۹}، (۹) مدل هزینه فرصت^{۲۰}، (۱۰) مدل هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت^{۲۱}، (۱۱) مدل هزینه‌ی کیفیت مبتنی بر سود میلر و موریس^{۲۲}، (۱۲) مدل بودجه

بندی سرمایه‌ای^{۲۳} و (۱۳) مدل بهبود مستمر^{۲۴} (دوارت آرنز، ۲۰۱۴). با وجود این، مدل‌های هزینه‌های کیفیت را می‌توان در چهار گروه به شرح جدول ۲، طبقه‌بندی کرد (نمازی، ۱۳۹۲، ۵۴۰).

هزینه‌های کیفیت حسابرسی با به‌کارگیری مدل پیشگیری، ارزیابی و شکست

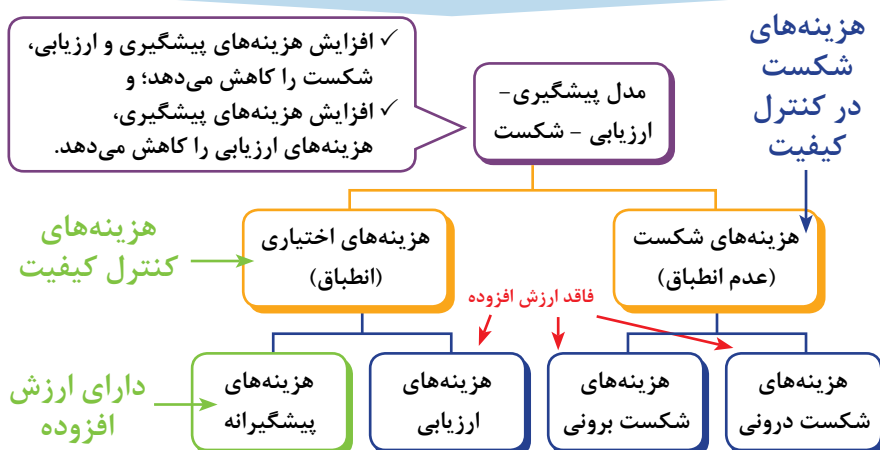
یکی از پرکاربردترین مدل‌های هزینه‌یابی کیفیت، مدل پیشگیری، ارزیابی و شکست (P-A-F)^{۲۵} است. ایده‌ی زیربنایی این مدل، از نیاز به سازمان‌دهی تمام هزینه‌های مربوط به

سیستم کیفیت و بازرسی محصولات (خدمات) و همچنین هزینه‌های شکست محصول (خدمت) در دستیابی به الزامات، نشأت می‌گیرد. جوران (۱۹۵۱) و فیگنباوم (۱۹۵۶ و ۱۹۹۱) مبنایی را برای سیستم هزینه کیفیت بنا نهادند (کامپانلا، ۱۹۹۹). طبق مدل آن‌ها، هزینه‌های کیفیت را چهار بخش اساسی است: هزینه‌های پیش‌گیری، هزینه‌های ارزیابی و هزینه‌های شکست درونی و برونی. خلاصه‌ی این مدل در نمودار ۱ آمده است. توصیف این چهار گروه هزینه و ارتباط آن با هزینه‌های کیفیت حسابرسی، در ادامه می‌آید.

جدول ۲: مدل‌های مختلف هزینه‌های کیفیت	
مدل‌ها	هزینه‌ها
پیشگیری - ارزیابی - شکست (PAF)	هزینه‌های پیشگیری + ارزیابی + شکست
کرازبی	هزینه‌های انطباق + عدم انطباق
هزینه‌های فرصت (نامشهود)	هزینه‌های پیشگیری + ارزیابی + شکست + فرصت
	هزینه‌های انطباق + عدم انطباق + فرصت
	هزینه مشهود + نامشهود
هزینه‌های فرایند	هزینه‌های انطباق + عدم انطباق
هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت	هزینه‌های دارای ارزش افزوده + هزینه‌های فاقد ارزش افزوده

نمودار ۱: خلاصه‌ی مدل پیشگیری، ارزیابی و شکست

مدل پیشگیری - ارزیابی - شکست یکی از مهم‌ترین مدل‌ها و اولین مدلی است که در هزینه‌یابی کیفیت توسط جوران و فیگنباوم ارائه شده و امروزه به مدل سنتی معروف است.



هزینه‌های پیش‌گیری

هزینه‌های پیش‌گیری^{۲۶}، هزینه فعالیت‌های پیش‌گیری کننده از رخداد ایرادات و خرابی‌ها در محصولات و خدمات هستند. تحمل این هزینه‌ها، موجب اطمینان از این می‌شود که فرایندها، محصولات و خدمات باکیفیت تولید و ارائه می‌کنند. به‌ویژه، این هزینه‌ها برای پیش‌گیری از کیفیت ضعیف محصولات و خدمات طراحی می‌شوند. اصلی‌ترین زیرگروه‌های این هزینه‌ها شامل طرح‌ریزی کیفیت، آموزش، طراحی و کنترل فرایندها، گزارش دهی و ارزیابی پیمانکاران فرعی است (نمازی، ۱۳۹۲، ص ۵۴۶ و چترپیترو و موشیدز، ۲۰۱۶، ص ۶۱۶). گروه‌های هزینه پیش‌گیری و ارتباط آن‌ها با کیفیت حسابرسی، با انجام تغییرات و افزودن هزینه‌های مشاوره به‌شرح زیر است:

۱. هزینه‌ی طرح‌ریزی کیفیت: شامل طرح جامع کیفیت، سیستم‌های اطلاعاتی کیفیت، تست‌های قابلیت برآوردن نیازها، تهیه، تکثیر و توزیع دستورالعمل‌ها، رویه‌ها و جزوات و مستندات مربوط به پیاده‌سازی طرح‌ها است. طبق استاندارد حسابرسی بخش ۱، مؤسسه‌های حسابرسی برای کسب اطمینان معقول از این‌که الزامات استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی رعایت می‌شود و گزارش‌ها، مناسب شرایط موجود، صادر می‌شود؛ باید سیستم کنترل کیفیت مناسبی را طراحی و برقرار کنند. ماهیت سیاست‌ها و روش‌های تعیین‌شده توسط هر یک از مؤسسه‌ها، به عوامل گوناگونی چون اندازه و ویژگی‌های عملیاتی مؤسسه بستگی دارد. سیستم کنترل کیفیت مؤسسه باید شامل سیاست‌ها و روش‌هایی باشد که هر یک از اجزای زیر را موردتوجه قرار دهد:

الف. مسئولیت‌های مدیریت درباره‌ی کیفیت در درون مؤسسه: مؤسسه باید

سیاست‌ها و روش‌هایی را برای ترویج فرهنگ درون‌سازمانی مبنی بر این‌که کیفیت، جزئی اساسی از اجرای کار است طراحی و برقرار کند. این‌گونه سیاست‌ها و روش‌ها باید مدیریت یا شرکای مؤسسه را ملزم به پذیرش مسئولیت نهایی سیستم کنترل کیفیت مؤسسه کند.

ب. الزامات اخلاقی: مؤسسه باید سیاست‌ها و روش‌هایی را برای کسب اطمینان معقول از رعایت الزامات اخلاقی مربوط توسط مؤسسه و کارکنان آن، و همچنین، رعایت الزامات مربوط به استقلال طبق آیین رفتار حرفه‌ای توسط مؤسسه، کارکنان آن و در موارد مقتضی، سایر افراد مربوط (شامل کارشناسان طرف قرارداد مؤسسه)، سیاست‌ها و روش‌های لازم را طراحی و برقرار کند.

پ. پذیرش و ادامه‌ی کار: مؤسسه باید سیاست‌ها و روش‌هایی را برای پذیرش و ادامه‌ی کار طراحی و برقرار کند تا اطمینان معقول حاصل شود که تنها پس از احراز شرایط زیر کار را می‌پذیرد یا ادامه می‌دهد:

الف. نبود اطلاعاتی حاکی از درستکار نبودن صاحب‌کار با توجه به ارزیابی‌های انجام‌شده.

ب. برخورداری از صلاحیت، توانایی، زمان و منابع لازم برای انجام کار.

پ. امکان رعایت الزامات اخلاقی. بررسی احراز شرایط یادشده، هزینه‌های کیفیت را به مؤسسه تحمیل می‌کند و در صورت نپذیرفتن کار به دلیل احراز نشدن این شرایط، هزینه‌ها بازیافت نخواهد شد.

ت. منابع انسانی: مؤسسه باید سیاست‌ها و روش‌هایی را طراحی و برقرار کند که از دسترسی به کارکنان کافی دارای توانایی، صلاحیت و پایبندی به اصول اخلاقی لازم برای انجام کار طبق الزامات استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی و امکان صدور گزارش مناسب شرایط موجود، اطمینانی معقول

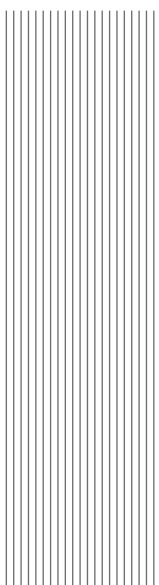
به دست آورد.

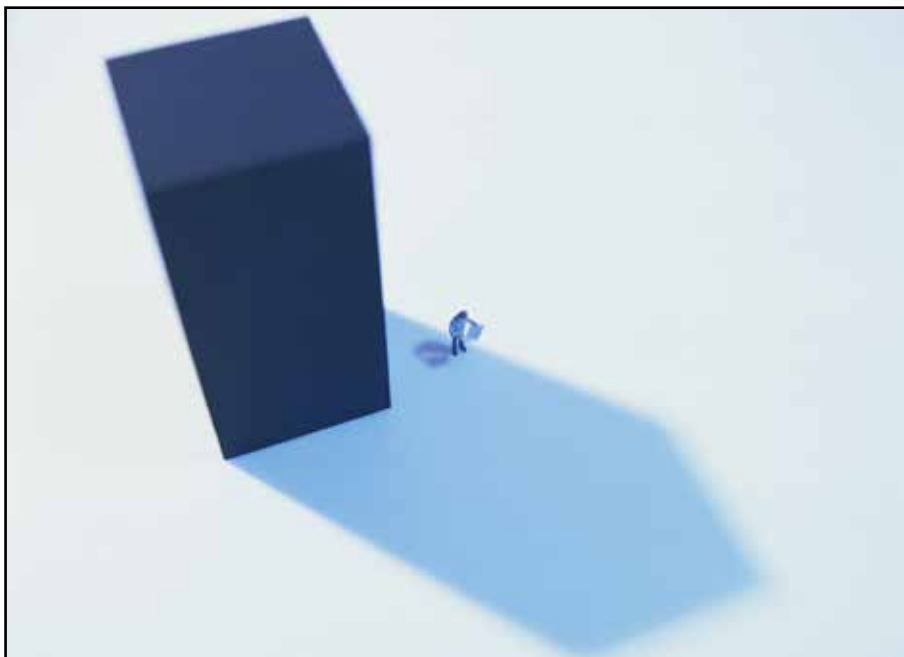
ث. اجرای کار: مؤسسه باید برای کسب اطمینان معقول از انجام کار طبق الزامات استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی و صدور گزارش‌های متناسب با شرایط موجود توسط مؤسسه، سیاست‌ها و روش‌های لازم را طراحی و برقرار کند.

ج. نظارت: مؤسسه به‌منظور کسب اطمینان معقول نسبت به مربوط بودن، کافی بودن و اثربخش بودن سیاست‌ها و روش‌های مرتبط با سیستم کنترل کیفیت و اجرای آن در عمل، باید سیاست‌ها و روش‌های لازم را طراحی و برقرار کند. این‌گونه سیاست‌ها و روش‌ها باید شامل بررسی و ارزیابی مستمر سیستم کنترل کیفیت مؤسسه باشد.

طراحی و برقراری سیستم کنترل، موجب هزینه‌های کیفیت برای مؤسسه‌های حسابرسی می‌شود.

۲. هزینه‌های آموزش و اطلاع‌رسانی: هزینه‌های جمع‌آوری نیازهای آموزشی، برنامه‌ریزی، آماده‌سازی و اجرای دوره‌های آموزشی موردنیاز برای حفظ یا ارتقای سطح کیفیت محصولات یا خدمات، در این زیرگروه قرار می‌گیرد (نمازی، ۱۳۹۲). طبق استاندارد حسابرسی ۱، مؤسسه باید فرهنگ کیفیت را ترویج کند که در آن، کار باکیفیت بالا مورد تأکید و تشویق قرار گیرد. یکی از روش‌های ترویج فرهنگ کیفیت و پیش‌نیاز اجرای حسابرسی باکیفیت، آموزش است. افزون براین، سیاست‌ها و روش‌های کنترل کیفیت باید مستند و به کارکنان مؤسسه اطلاع داده شود. در این‌گونه اطلاع‌رسانی، سیاست‌ها و روش‌های کنترل کیفیت و اهدافی که برای دستیابی به آن طراحی شده‌اند توصیف می‌شود و شامل این پیام است که هر فرد، مسئولیت شخصی در مورد کنترل کیفیت دارد و از وی انتظار می‌رود آن سیاست‌ها و روش‌ها را رعایت کند. افزون براین، مؤسسه برای بازخورد دریافتی از





کارکنان خود درباره‌ی سیستم کنترل کیفیت، اهمیت زیادی قایل می‌شود. از این رو، مؤسسه همواره کارکنان خود را به اعلام نظرات یا دغدغه‌های خود درباره‌ی موضوعات کنترل کیفیت تشویق می‌کند. آموزش کارکنان و اطلاع‌رسانی که در استانداردهای حسابرسی (به‌ویژه استانداردهای کنترل کیفیت)، آیین رفتار حرفه‌ای و متون حرفه‌ای و دانشگاهی بر آن تاکید شده، هزینه‌های مؤسسه‌های حسابرسی را افزایش می‌دهد.

۳. هزینه‌های طراحی و کنترل فرایندها: شامل هزینه فعالیت‌های مربوط به بررسی قابلیت‌ها و توانایی‌های فرایندها و بازرسی‌هایی است که در خط تولید شکل می‌گیرد. همچنین، فعالیت‌هایی که برای کسب اطمینان از صحت انجام فعالیت‌ها در فرایند تولید انجام می‌شود در این گروه قرار می‌گیرد (نمازی، ۱۳۹۲). در حسابرسی، مؤسسه باید مسئولیت هر کار را به یک مدیر مسئول کار واگذار کند. مؤسسه همچنین باید برای هر کار، کارکنان مناسب و دارای توانایی‌ها، صلاحیت و زمان لازم را تعیین کند تا کار طبق الزامات استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی، انجام شود و مؤسسه بتواند گزارش‌های متناسب با شرایط موجود را صادر کند.

۴. هزینه‌های گزارش‌دهی: گزارش‌دهی کیفیت، وضعیت کیفی محصول یا خدمت، فعالیت‌های بازرسی و آزمایش و سایر گزارش‌های موردنیاز مدیران میانی و ارشد شرکت، هزینه‌هایی دارد که در این زیرگروه قرار می‌گیرد (نمازی، ۱۳۹۲). طبق استاندارد حسابرسی ۱، مؤسسه باید حداقل سالی یکبار نتایج نظارت سیستم کنترل کیفیت خود را به مدیران مسئول کار و سایر ارکان ذیصلاح مؤسسه (شامل مدیرعامل و در موارد مقتضی، هیأت‌مدیره) اطلاع دهد و این اطلاع‌رسانی باید به‌گونه‌ای باشد

مناسب افرادی که حسابرسی گروه را انجام می‌دهند؛ از جمله حسابرسان بخش، درمجموع اطمینان حاصل کند. در مواردی که تیم حسابرسی گروه در نظر دارد برای حسابرسی اطلاعات مالی یک بخش از خدمات حسابرسان بخش استفاده کند؛ باید از موارد زیر شناخت کسب کند:

الف. آیا حسابرسان بخش از الزامات اخلاقی مربوط به حسابرسی گروه، به‌ویژه استقلال، شناخت کافی دارد و به آن پایبند است یا خیر،
ب. صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان بخش،

پ. آیا تیم حسابرسی گروه تا حدی که برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب لازم است، می‌تواند در کار حسابرسان بخش مشارکت کند یا خیر، و
ت. آیا حسابرسان بخش در محیط قانونمندی فعالیت می‌کند که در آن کار حسابرسان تحت نظارت مؤثری است یا خیر.

• ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی: طبق استاندارد حسابرسی ۶۱۰^{۲۹}، حسابرسان مستقل باید فعالیت‌های واحد حسابرسی داخلی و اثر آن را بر

که مؤسسه و افراد مزبور بتوانند طبق وظایف و مسئولیت‌های تعریف‌شده خود، اقدامات فوری و مناسب را انجام دهند. اطلاع‌رسانی باید شامل تبیین روش‌های نظارتی اجراشده، نتایج به‌دست‌آمده از روش‌های نظارتی و در موارد مربوط، توصیف نقایص سیستمی مکرر یا سایر نقایص بااهمیت و اقدامات به‌عمل‌آمده برای رفع یا اصلاح آن نقایص باشد.

۵. هزینه‌های ارزیابی پیمانکاران
فرعی: مؤسسه‌های حسابرسی، معمولاً در موارد ارزیابی حسابرسان بخش، کار حسابرسی داخلی و کارشناس، این‌گونه هزینه‌ها را متحمل می‌شوند.

• کار حسابرسان بخش: طبق استانداردهای حسابرسی ۶۰۰^{۲۷} و ۲۲۰^{۲۸}، مدیرمسئول حسابرسی گروه مسئول هدایت، سرپرستی و عملکرد حسابرسی گروه طبق الزامات استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی و ارزیابی مناسب بودن گزارش حسابرسان با توجه به شرایط موجود است. بنابراین، در گزارش حسابرسان نسبت به صورت‌های مالی گروه نباید به حسابرسان بخش اشاره شود. مدیرمسئول حسابرسی گروه ملزم است از صلاحیت و توانایی‌های





۶. هزینه‌های مشاوره: طبق استاندارد حسابرسی ۱، مشورت شامل گفتگو در سطح حرفه‌ای مناسب با افراد درون یا برون مؤسسه است که تخصص کافی را برای حل و فصل موضوعات پیچیده یا بحث‌انگیز دارند. مؤسسه حسابرسی، باید برای کسب اطمینانی معقول از موارد زیر، سیاست‌ها و روش‌های لازم را طراحی و برقرار کند:

الف. انجام مشورت مناسب درباره‌ی موضوعات پیچیده و بحث‌انگیز.

ب. دسترسی به منابع کافی برای انجام مشورت لازم.

پ. مستندسازی ماهیت و دامنه این‌گونه مشورت‌ها.

ت. مستندسازی نتایج حاصل از مشورت‌ها و به‌کارگیری آن.

مشاوره، به‌ویژه با افراد خارج از مؤسسه، موجب افزایش هزینه‌های کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی می‌شود.

هزینه‌های ارزیابی

هزینه‌های ارزیابی^{۳۲}، عبارت است از هزینه‌های اندازه‌گیری، ارزیابی و رسیدگی به محصولات و خدمات، برای اطمینان یافتن از این‌که کیفیت آن‌ها، تقاضای مشتریان را برآورده می‌کند (چترپیترو و موشیدز، ۲۰۱۶، ص ۶۱۶). اصلی‌ترین زیرگروه‌های این هزینه‌ها، بازرسی و آزمایش ورودی‌ها، بازرسی و آزمایش حین فرایند، بازرسی و آزمایش محصول نهایی، ممیزی کیفیت، کنترل تجهیزات بازرسی و اندازه‌گیری، تأمین مواد و خدمات و بررسی کیفی موجودی است (نمازی، ۱۳۹۲). گروه‌های هزینه ارزیابی و ارتباط آن‌ها با کیفیت حسابرسی، با انجام تغییرات و افزودن هزینه‌های مستندسازی، به شرح زیر است:

۱. بازرسی و آزمایش ورودی‌ها: این هزینه‌ها شامل هزینه انجام بازرسی و آزمایش مواد اولیه خریداری‌شده در هنگام ورود به شرکت است (نمازی،



و قابل‌قبولی را درباره‌ی مناسب بودن چنین کاری برای مقاصد حسابرسی، به دست آورد. حسابرس در برنامه‌ریزی برای استفاده از نتایج کار کارشناس باید صلاحیت حرفه‌ای و بی‌طرفی وی را ارزیابی کند. حسابرس باید شواهد کافی و قابل‌قبولی به دست آورد تا از کفایت دامنه فعالیت کارشناس برای مقاصد حسابرسی اطمینان یافته و کفایت کار کارشناس را به‌عنوان شواهد حسابرسی مربوط به سرفصل مورد رسیدگی از صورت‌های مالی ارزیابی کند. چنانچه نتایج کار کارشناس شواهد کافی و قابل‌قبول حسابرسی را فراهم نکند یا نتایج کار وی با سایر شواهد حسابرسی هماهنگی نداشته باشد؛ حسابرس باید موضوع را به‌گونه‌ای مناسب حل و فصل کند (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۶).

ارزیابی کار حسابرسان بخش، حسابرسان داخلی و کارشناس، هزینه‌های کیفیت را به مؤسسه‌های حسابرسی تحمیل می‌کند.

روش‌های حسابرسی مستقل، ارزیابی کند. حسابرس مستقل به‌تنهایی مسئول ارائه‌ی نظر درباره‌ی صورت‌های مالی و تعیین نوع و ماهیت، زمان‌بندی اجرا و حدود روش‌های حسابرسی است. اما، بخش‌های معینی از کار واحد حسابرسی داخلی می‌تواند مورد استفاده حسابرس مستقل نیز قرار گیرد. حسابرس مستقل در جریان برنامه‌ریزی حسابرسی باید از کار واحد حسابرسی داخلی در زمینه‌های خاصی که ظاهراً به حسابرسی مستقل صورت‌های مالی مربوط می‌شود؛ یک ارزیابی مقدماتی به عمل آورد. هنگامی که حسابرس مستقل می‌خواهد از نتایج برخی کارهای واحد حسابرسی داخلی استفاده کند باید این کارها را از لحاظ کفایت آن‌ها برای دستیابی به هدف‌های حسابرسی مستقل، مورد ارزیابی و آزمون قرار دهد.

• استفاده از نتایج کار کارشناس^{۳۰}: طبق استاندارد حسابرسی ۶۲۰^{۳۱}، چنانچه حسابرس بخواهد از نتایج کار کارشناس استفاده کند باید شواهد کافی

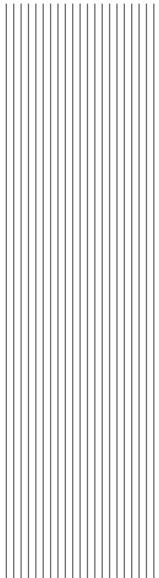
۱۳۹۲). ورودی اصلی مؤسسه‌های حسابرسی، کارکنان آن‌ها هستند. طبق استاندارد حسابرسی بخش ۱، فرایندهای استخدای مؤسسه باید دربرگیرنده روش‌هایی باشد که مؤسسه را در انتخاب افراد درستکار و مستعد برای ارتقای توانایی‌ها و صلاحیت، تا حد لازم جهت انجام کارهای مؤسسه، یاری کند. کارکنان مؤسسه‌های حسابرسی، پس از انجام ارزیابی‌های مناسب انتخاب می‌شوند.

۲. بازرسی و آزمایش حین فرایند: شامل هزینه‌ی فعالیت‌هایی است که به‌عنوان بازرسی و آزمایش حین فرایند انجام می‌شود؛ برای کسب اطمینان از این‌که تغییرات و فرایندهای انجام‌شده روی محصول، خروجی با مشخصات در نظر گرفته‌شده در فرایند و مطابق با نیازمندی‌های فعالیت‌های بعدی دارد (نمازی، ۱۳۹۲). طبق استاندارد حسابرسی بخش ۱، بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار، بررسی را به‌موقع و در مرحله‌ی مناسب از اجرای کار انجام می‌دهد تا موضوعات عمده بتواند در اسرع وقت و پیش از صدور گزارش، به‌گونه‌ای حل‌وفصل گردد که وی را متقاعد سازد. در مواردی که پیشنهادهای بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار، موردقبول مدیرمسئول کار قرار نگرفته و موضوع به‌نحوی که بررسی‌کننده متقاعد شود حل‌وفصل نشده است؛ از صدور گزارش خودداری می‌شود تا اینکه موضوع طبق روش‌های مؤسسه در برخورد با اختلاف‌نظر، حل‌وفصل شود. افزون بر این، معمولاً در حسابرسی کار هر یک از افراد، توسط رده‌های بالاتر هدایت، سرپرستی و بررسی می‌شود تا نسبت به انجام کار طبق استانداردهای حسابرسی اطمینان بدست آید.

۳. بازرسی و آزمایش محصول نهایی: شامل هزینه‌ی بازرسی و آزمایش‌هایی است که روی محصول یا

خدمت نهایی، برای تعیین پذیرش یا عدم پذیرش کالا یا خدمت نهایی تولید شده و تشخیص قابلیت ارائه‌ی محصول به مشتری انجام می‌شود (نمازی، ۱۳۹۲). طبق استاندارد حسابرسی بخش ۱، سیاست‌ها و روش‌های مؤسسه باید تکمیل بررسی کنترل کیفیت کار پیش از صدور گزارش را الزامی کند. بررسی کنترل کیفیت کار معمولاً دربرگیرنده مذاکره با مدیرمسئول کار، بررسی صورت‌های مالی یا سایر اطلاعات و گزارش مربوط، و به‌ویژه، ارزیابی مناسب بودن گزارش است. این بررسی همچنین دربرگیرنده بررسی کاربرگ‌های انتخاب‌شده درباره‌ی قضاوت‌های عمده‌ی به‌عمل‌آمده توسط گروه کاری و نتایج به‌دست‌آمده، است. میزان بررسی به پیچیدگی کار و خطر نامناسب بودن گزارش برای شرایط موجود، بستگی دارد. بررسی، مسئولیت مدیرمسئول کار را کاهش نمی‌دهد.

۴. ممیزی کیفیت: هزینه فعالیت‌های ممیزی محصول یا خدمت که برای کسب اطمینان از صحت انجام بازرسی و آزمون‌ها و همچنین کنترل انجام صحیح فرایند و مطابقت مشخصه‌های محصول از سوی بازرسان داخلی شرکت یا بازرسان خارجی انجام می‌شود (نمازی، ۱۳۹۲). طبق استاندارد حسابرسی بخش ۱، نظارت عبارت است از فرایند بررسی و ارزیابی مستمر سیستم کنترل کیفیت مؤسسه، شامل بازبینی متناوب موارد انتخابی از کارهای تکمیل‌شده، که برای قادر ساختن مؤسسه به کسب اطمینان معقول از اجرای اثربخش سیستم کنترل کیفیت آن، طراحی‌شده است. در استاندارد یادشده، بازبینی نیز این‌گونه تعریف‌شده است: روش‌های طراحی‌شده برای فراهم نمودن شواهدی از رعایت سیاست‌ها و روش‌های کنترل کیفیت مؤسسه توسط گروه کاری در ارتباط با کار تکمیل‌شده، مؤسسه به‌منظور کسب اطمینان معقول نسبت



به مربوط بودن، کافی بودن و اثربخش بودن سیاست‌ها و روش‌های مرتبط با سیستم کنترل کیفیت و اجرای آن در عمل، باید سیاست‌ها و روش‌های لازم را طراحی و برقرار کند. این‌گونه سیاست‌ها و روش‌ها باید شامل بررسی و ارزیابی مستمر سیستم کنترل کیفیت مؤسسه، شامل بازبینی ادواری نمونه‌هایی از کارهای تکمیل‌شده باشد. هدف از نظارت بر رعایت سیاست‌ها و روش‌های کنترل کیفیت، ارزیابی موارد زیر است: الف. رعایت الزامات استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی.

ب. مناسب بودن طراحی سیستم کنترل کیفیت و اثربخشی اجرای آن. پ. به‌کارگیری مناسب سیاست‌ها و روش‌های کنترل کیفیت مؤسسه به‌گونه‌ای که گزارش‌های صادره توسط مؤسسه یا مدیرمسئول کار، برای شرایط موجود مناسب باشد.

۵. کنترل تجهیزات بازرسی و اندازه‌گیری: شامل هزینه‌های مربوط به کنترل تجهیزات بازرسی و اندازه‌گیری و حفظ آن‌ها در شرایط مطلوب است. به‌گونه‌ای که بتوان به مقادیر اندازه‌گیری شده به‌وسیله این دستگاه‌ها اعتماد کرد و شامل هزینه‌های استهلاک، تدارک تجهیزات متناسب و کالیبراسیون آن‌ها می‌شود (نمازی، ۱۳۹۲). کنترل کیفیت حسابرسی، خدمتی است که تجهیزات بازرسی و اندازه‌گیری چندانی ندارد. معمولاً این‌گونه موارد، به سیستم‌ها و نرم‌افزارهای رایانه‌ای مورد استفاده در کنترل کیفیت، مربوط می‌شود.

۶. تأمین مواد و خدمات: هزینه‌های مربوط به تأمین مواد و خدمات موردنیاز برای انجام بازرسی و آزمایش‌ها در مراحل مختلف ورودی، تأمین فرایند و محصول یا خدمت نهایی است (نمازی، ۱۳۹۲). هزینه‌های مربوط به کنترل‌کننده‌ی کیفیت حسابرسی را می‌توان در این گروه قرار داد. طبق استاندارد حسابرسی بخش ۱، بررسی‌کننده کنترل

کیفیت کار عبارت است از شریک، فرد واجد شرایط دیگری در مؤسسه، فرد برون سازمانی واجد شرایط یا گروهی از این گونه افراد، باتجربه و اختیار کافی و مناسب برای ارزیابی بی طرفانه (پیش از صدور گزارش) قضاوت های عمده ای به عمل آمده توسط گروه کاری و نتایجی که برای تهیه گزارش به آن دست یافته اند. سیاست ها و روش های مؤسسه باید معیارهای لازم برای تعیین بررسی کنندگان کنترل کیفیت را مشخص نماید و واجد صلاحیت بودن آن ها را بر اساس موارد زیر تعیین کند: الف. شرایط فنی لازم برای ایفای مسئولیت، شامل تجربه و اختیار لازم؛ و ب. میزانی که می توان با بررسی کننده کنترل کیفیت کار مشورت کرد؛ بدون این که بی طرفی وی خدشه دار شود.

۷. بررسی کیفی موجودی: هزینه های بررسی کیفیت موجودی هایی که در انبار شرکت نگهداری می شوند تا نسبت به کیفیت مورد نیاز آن ها اطمینان حاصل کرد (نمازی، ۱۳۹۲). گرچه حسابرسی خدمتی اطمینان بخش است و موجودی مواد و کالا ندارد؛ بررسی کیفی نمونه ای کارهای تکمیل شده را می توان در این گروه هزینه جای داد. طبق استاندارد حسابرسی بخش ۱، نمونه ای از کارهای تکمیل شده، معمولاً به طور ادواری بازبینی می شود. کارهای انتخاب شده برای بازبینی شامل دست کم یک کار برای هر مدیرمسئول کار در هر دوره است که این دوره معمولاً بیش از سه سال نیست. روش سازمان دهی بازبینی ادواری، شامل زمان بندی انتخاب هر کار، به عوامل زیادی بستگی دارد.

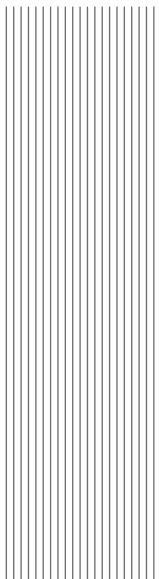
۸. مستندسازی: مؤسسه باید سیاست ها و روش های مستندسازی مناسب را برقرار کند تا شواهدی درباره ی کارکرد هر یک از اجزای سیستم کنترل کیفیت خود فراهم نماید. مؤسسه این مستندات را برای مدتی کافی که طی آن مجریان روش های نظارتی بتوانند

رعایت سیستم کنترل کیفیت مؤسسه را ارزیابی کنند یا دوره بلندمدت تری که طبق قانون و مقررات الزامی شده است؛ نگهداری می کند

هزینه های شکست درونی

هزینه های شکست درونی^{۳۳}، عبارت است از هزینه هایی که پیش از رسیدن محصول یا خدمات معیوب به مشتری یا صاحب کار رخ می دهد (چتریپترو و موشیدز، ۲۰۱۶، ص ۶۱۶). اصلی ترین زیرگروه های این هزینه ها دورریز یا اسقاط و تعمیر و دوباره کاری، تحلیل شکست، تعمیر و دوباره کاری اقلام معیوب دریافتی، بازرسی صد درصد، بازرسی و آزمایش مجدد و درجه بندی زیر سطح است (نمازی، ۱۳۹۲). گروه های هزینه ی شکست درونی و ارتباط آن ها با کیفیت حسابرسی، با انجام تغییرات به شرح زیر است:

۱. دورریز یا اسقاط و تعمیر و دوباره کاری: هزینه های مربوط به محصولات یا خدماتی که به دلیل عدم انطباق با مشخصه های تعیین شده، قابلیت ارائه به مشتریان را نداشته و امکان به کارگیری در محل ها و کاربردهای دیگر را ندارند و هزینه های محصولات یا خدماتی که به دلیل مطابقت نداشتن با مشخصه های مورد نیاز قابل استفاده نیستند و در برخی موارد با تکرار برخی فعالیت ها یا انجام فعالیت های تعمیراتی، انطباق حاصل کرده و قابل استفاده می شوند؛ در این زیرگروه قرار می گیرند (نمازی، ۱۳۹۲). فرایند حسابرسی به گونه ای است که معمولاً کار هر یک از افراد، توسط رده های بالاتر هدایت، سرپرستی و بررسی می شود و طبق استاندارد حسابرسی ۳۰۰^{۳۴}، حسابرس باید در مرحله ی برنامه ریزی، ماهیت، زمان بندی اجرا و میزان هدایت و سرپرستی اعضای تیم حسابرسی و بررسی کار آن ها را مشخص کند. این گونه بررسی ها و



همچنین بررسی های کنترل کننده کیفیت، معمولاً منجر به نگارش نکات معوق توسط بررسی کننده می شود. این نکات معوق، باید توسط رسیدگی کننده بررسی شود و در صورت نیاز، موضوع دوباره رسیدگی و کاربرگ مربوط، جایگزین یا تکمیل و اصلاح شود.

۲. تحلیل شکست: هزینه های مربوط به بررسی و تحلیل علل بروز ایراد در محصول و تدبیر راه حل های رفع و پیش گیری از تکرار آن ها در این زیرگروه قرار می گیرند (نمازی، ۱۳۹۲). طبق استاندارد حسابرسی ۱، مؤسسه باید آثار نقایص مشاهده شده در نتیجه فرایند نظارت را ارزیابی و نوع آن را با توجه به موارد زیر تعیین کند:

الف. مواردی که لزوماً نشان دهنده عدم کفایت سیستم کنترل کیفیت مؤسسه (برای فراهم نمودن اطمینان معقول نسبت به رعایت الزامات استانداردهای حرفه ای، قانونی و مقرراتی و همچنین مناسب بودن گزارش های صادره توسط مؤسسه با شرایط موجود) نیست.

ب. نقایص سیستمی، مکرر یا سایر نقایص بااهمیتی که مستلزم اقدام اصلاحی بی درنگ می باشد.

مؤسسه باید نقایص مشخص شده در نتیجه فرایند نظارت و پیشنهادهای تبدیلی مناسب را به مدیران مسئول کار و سایر کارکنان ذی ربط اطلاع دهد. ارزیابی مؤسسه از هر نوع نقص باید به پیشنهادهایی درباره ی یک یا چند مورد زیر بینجامد:

الف. انجام اقدام اصلاحی مناسب در ارتباط با یک کار خاص یا هر یک از کارکنان.

ب. اطلاع رسانی یافته ها به افراد مسئول آموزش و ارتقای حرفه ای.

پ. تغییرات سیاست ها و روش های کنترل کیفیت.

ت. اقدام انضباطی در مورد افرادی که سیاست ها و روش های مؤسسه را رعایت



نمی‌کنند، به‌ویژه آن‌هایی که مکرراً تخطی می‌کنند.

۳. تعمیر و دوباره‌کاری اقلام معیوب دریافتی: هزینه‌های مربوط به آماده‌سازی اقلام دریافتی از تأمین‌کنندگان مواد، که با شکل فعلی به علت عدم رعایت مشخصه‌های درخواستی از طرف تأمین‌کننده قابل‌استفاده نبوده و باید تعمیر شوند (نمازی، ۱۳۹۲). این هزینه‌ها را می‌توان به استفاده از کار حساب‌رسان بخش، کارشناسان و حساب‌رسان داخلی ربط داد. طبق استانداردهای حسابرسی مربوط، اگر نتایج کار آن‌ها شواهد کافی و مناسب فراهم نکند؛ حساب‌رسان باید موضوع را به‌گونه‌ای مناسب حل و فصل و در صورت لزوم روش‌های مورد نظر خود را اجرا کند.

۴. بازرسی صد درصد: در صورتی که کالای آماده‌شده برای ارسال به مشتری، دارای عیوب بیش از حد قابل‌قبول باشد؛ باید صد درصد بازرسی شود و اقلام معیوب آن تا دستیابی به حد قابل‌قبول جداسازی نشود (نمازی، ۱۳۹۲). حسابرسی، یک خدمت اطمینان‌بخش است و تمام کارهای حسابرسی، باید کیفیت لازم را داشته باشد. باوجوداین، استانداردهای کنترل کیفیت حسابرسی، بررسی کنترل کیفیت کار در مورد همه‌ی حسابرسی‌های صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار را الزامی کرده و کنترل کیفیت سایر شرکت‌ها نیز باید به‌گونه‌ای مناسب انجام شود.

۵. بازرسی و آزمایش مجدد: در صورتی که محصولی تعمیر یا دوباره‌کاری شود؛ نیازمند بازرسی و آزمایش به‌منظور اطمینان از قرار گرفتن در حدود قابل‌قبول است. هزینه مربوط باید از بازرسی و آزمایش‌هایی که در شرایط عادی تولید انجام می‌شوند تفکیک و به‌طور جداگانه محاسبه شود (نمازی، ۱۳۹۲). با توجه به مطالب مندرج در بند ۱ بالا، پس از رفع نکات

معوق، کاربرگ‌های تکمیل، اصلاح و جایگزین شده باید دوباره بررسی شود تا درباره‌ی درست و مناسب بودن آن‌ها اطمینان بدست آید.

۶. درجه‌بندی زیر سطح: هزینه‌ی ناشی از فروش محصولات با قیمتی پایین‌تر به دلیل مطابقت نداشتن مشخصه‌های آن‌ها با محصولات درجه بالاتر (باکیفیت بهتر) در این زیرگروه قرار می‌گیرند (نمازی، ۱۳۹۲). این هزینه را می‌توان با توجه به رده‌بندی کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی، با کیفیت حسابرسی ربط داد؛ اما با توجه به ماهیت رتبه‌بندی مؤسسه‌ها، باید در بخش هزینه‌های شکست برونی به آن اشاره شود.

هزینه‌های شکست برونی

هزینه‌های شکست برونی^{۳۵} عبارت است از هزینه‌هایی که پس از تحویل خدمات یا محصولات به صاحب‌کار (مشتری) رخ می‌دهد (چترپیترو و موشیدز، ۲۰۱۶، ص ۶۱۶). اصلی‌ترین زیرگروه‌های این هزینه‌ها، ضمانت، شکایت صاحب‌کاران (مشتریان)، برگشت محصول و تخفیف است (نمازی، ۱۳۹۲). گروه‌های هزینه شکست برونی

و ارتباط آن‌ها باکیفیت حسابرسی، با انجام تغییرات و افزودن هزینه‌های مربوط به رتبه‌ی پایین کیفیت، به شرح زیر است:

۱. شکایت: هزینه فعالیت‌هایی که برای پاسخگویی به مشتریان و جلب رضایت آن‌ها (شامل پرداخت خسارت) انجام می‌شود (نمازی، ۱۳۹۲). هزینه دعاوی حقوقی و شکایات، مهم‌ترین هزینه‌ی شکست برونی و شاید بتوان گفت مهم‌ترین هزینه‌ی کیفیت حسابرسی است. طبق استاندارد حسابرسی ۱، مؤسسه باید به‌منظور کسب اطمینان معقول از برخورد مناسب با شکایات و اتهامات زیر، سیاست‌ها و روش‌های لازم را طراحی و برقرار کند:

الف. شکایات و اتهامات در مورد اینکه کار انجام‌شده توسط مؤسسه، طبق الزامات استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی مربوط انجام نشده است؛ و

ب. اتهامات مربوط به عدم رعایت سیستم کنترل کیفیت مؤسسه.

شکایات و اتهامات ممکن است از درون یا برون مؤسسه مطرح شود. شکایات ممکن است توسط کارکنان مؤسسه، صاحب‌کاران یا سایر اشخاص



با کیفیت پایین‌تر به مشتری داده می‌شود (نمازی، ۱۳۹۲). این هزینه، در مورد خدمات حسابرسی، چندان مطرح نیست.

خلاصه هزینه‌های کیفیت حسابرسی، به‌صورت ترازنامه کیفیت در جدول ۳ آمده است. تفاوت بین هزینه‌های پیش‌گیری و ارزیابی با هزینه‌های شکست درونی و برونی، با توجه به این‌که معمولاً هزینه‌های شکست بالاتر است؛ به‌عنوان هزینه‌های کیفی قابل کنترل رخ داده، در ترازنامه کیفیت درج می‌شود. کاهش این هزینه در بلندمدت، نشانه اثربخشی هزینه‌یابی کیفیت است.

نتیجه‌گیری

استانداردها و مقررات حسابرسی، به‌ویژه استانداردهای ۱ و ۲۲۰ و آیین‌نامه نظارت حرفه‌ای، مؤسسه‌های حسابرسی و شاغلین انفرادی را ملزم به طراحی و برقراری سیستم کنترل کیفیت و اجرای حسابرسی با کیفیت نموده است. این الزام در پاسخ به نیاز حرفه ایجاد شده است. حسابرسی، خدمتی است اطمینان بخش که اعتبار آن، به شدت به کیفیت حسابرسی بستگی دارد.

گرچه به‌کارگیری فنون حسابداری مدیریت، به‌دردت در ادبیات حسابرسی مطرح شده، طراحی و برقراری سیستم کنترل کیفیت و اجرای حسابرسی با کیفیت هزینه‌هایی دارد که می‌توان آن را در چارچوب هزینه‌یابی کیفیت مطرح نمود. ادبیات موجود نشان می‌دهد که هزینه‌یابی کیفیت، بیشتر در مورد شرکت‌های تولیدی مطرح شده، اما شواهدی از کاربرد آن در شرکت‌های خدماتی نیز وجود دارد. در این نوشتار، هزینه‌های کیفیت حسابرسی، در چارچوب یکی از مدل‌های پرکاربرد هزینه‌یابی کیفیت، یعنی مدل پیشگیری، ارزیابی و شکست تشریح شد. طبق مدل یادشده هزینه‌های کیفیت شامل هزینه‌های پیشگیری،



می‌کند (مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران (۱۳۹۵). امتیاز نامناسب کنترل کیفیت و قرار گرفتن در گروه‌های پایین، هزینه‌های مشهود و نامشهودی را برای مؤسسه‌های حسابرسی خواهد داشت. برای نمونه، بسیاری از صاحب‌کاران، حسابرسی را به مؤسسه‌های دارای رتبه‌ی کیفیت پایین واگذار نمی‌کنند.

۳. ضمانت: هزینه‌های تعویض، تعمیر یا جایگزینی محصولاتی که در دوره‌ی گارانتی قرار دارند (نمازی، ۱۳۹۲). انتظار نمی‌رود که این هزینه، در مورد خدمات اطمینان بخش مطرح شود.

۴. برگشت محصول: در برگیرنده‌ی هزینه‌های تعویض، تعمیر یا جایگزینی محصولات معیوبی که عودت شده و گارانتی آن به پایان رسیده است (نمازی، ۱۳۹۲). این هزینه، در مورد خدمات حسابرسی مطرح نیست.

۵. تخفیف: کاهش قیمت یا سایر امتیازاتی که به‌دلیل پذیرش محصول

ثالث، مطرح و به اعضای گروه کاری یا سایر کارکنان مؤسسه اعلام گردد. مؤسسه با توجه به سیاست‌ها و روش‌های برقرارشده، شکایات و اتهامات را تحت سرپرستی یکی از شرکای مؤسسه که دارای تجربه و اختیار کافی و مناسب بوده و در کار موردنظر مشارکت نداشته است؛ بررسی و مستند می‌کند. این بررسی، در صورت ضرورت، شامل مشاوره حقوقی نیز خواهد بود. دعاوی حقوقی، می‌تواند هزینه‌های زیادی را به مؤسسه‌های حسابرسی تحمیل کند. راه پیش‌گیری از هزینه‌های دعاوی حقوقی، انجام حسابرسی با کیفیت است.

۲. رتبه‌ی پایین کیفیت: در اجرای ماده ۳۱ اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران و آیین‌نامه‌های مربوط (ازجمله آیین‌نامه نظارت حرفه‌ای و آیین‌نامه کارگروه کنترل کیفیت)، جامعه حسابداران رسمی ایران کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی را اجرا و بر اساس امتیاز مربوط، مؤسسه‌ها را در چهار گروه الف تا د گروه‌بندی

ارزیابی، شکست درونی و شکست برونی است. مؤسسه‌های حسابرسی، هر چقدر بیشتر برای پیش‌گیری از کیفیت پایین و ارزیابی کیفیت تلاش کنند؛ با شکست کمتری مواجه می‌شوند.

استانداردهای حسابرسی، حسابرسان را ملزم به طراحی و برقراری و نظارت بر سیستم کنترل کیفیت نموده‌اند که این موارد، هزینه‌های پیش‌گیری و ارزیابی را همراه دارد و حسابرسی با کیفیت را به بار می‌آورد. در نتیجه حسابرسی با کیفیت، هزینه‌های شکست درونی و برونی مربوط به کیفیت پایین، کاهش خواهد یافت. با وجود اهمیت کیفیت حسابرسی، هزینه‌های کیفیت به‌طور جداگانه شناسایی نمی‌شود و کیفیت بهایی نمی‌شود. شناسایی هزینه‌های کیفیت به تفکیک اجزای تشکیل دهنده آن، به شناسایی نقاط قوت و ضعف کیفیت و مدیریت هزینه‌های کیفیت، کمک می‌کند. نتایج پژوهش تای و همکاران (۲۰۱۱) درباره‌ی انگیزه‌های به‌کارگیری مدیریت هزینه‌های کیفیت، نشان داد که به‌کارگیری هزینه‌یابی کیفیت به کاهش هزینه‌های شکست شده است.

با توجه به مطالب مطرح شده، پیشنهادهای زیر می‌تواند موضوع پژوهش‌های حسابداری باشد:

• به‌کارگیری سایر فنون حسابداری مدیریت در حسابرسی

• اجرای الگوی هزینه‌یابی کیفیت در

یک مؤسسه حسابرسی و ارائه‌ی نتایج آن (مورد کاوی) ■

جدول ۳: ترازنامه‌ی هزینه‌های کیفیت حسابرسی

هزینه‌های شکست درونی	هزینه‌های پیشگیری:
• دورریز، اصلاح و دوباره‌کاری (جایگزینی و اصلاح کاربرگ‌های نامناسب) • تحلیل شکست (علل نقص در کیفیت و پیشنهادها) • تعمیر و دوباره‌کاری اقلام معیوب دریافتی (اجرای روش‌های لازم درباره‌ی کار حسابرسان بخش، حسابرسان داخلی و کارشناس) • بازرسی صد درصد (بررسی صد درصد کیفیت برخی کارهای حسابرسی) • بازرسی و آزمایش مجدد (بررسی مجدد کیفیت کاربرگ‌های جایگزین یا تکمیل و اصلاح شده)	• طراحی و برقراری سیستم کنترل کیفیت • آموزش و اطلاع‌رسانی • طراحی و کنترل فرایندها • گزارش‌دهی • ارزیابی پیمانکاران فرعی (حسابرسان بخش، حسابرسان داخلی و کارشناس) • مشاوره
هزینه‌های شکست برونی:	هزینه‌های ارزیابی:
• شکایات و اتهامات • رتبه‌ی پایین کیفیت (رتبه‌ی پایین مؤسسه از نظر کیفیت)	• بازرسی و آزمایش ورودی‌ها (ارزیابی کارکنان) • بازرسی و آزمایش حین فرایند (کنترل کیفیت طی انجام کار) • بازرسی و آزمایش محصول نهایی (کنترل کیفیت کار، پیش از صدور گزارش) • ممیزی کیفیت (نظارت بر سیستم کنترل کیفیت و بازبینی) • کنترل تجهیزات بازرسی و اندازه‌گیری • تأمین مواد و خدمات (هزینه‌های شخص یا گروه کنترل کننده کیفیت) • بررسی کیفی موجودی (نمونه کارهای تکمیل‌شده) • مستندسازی کنترل کیفیت
جمع هزینه‌های عدم انطباق	جمع هزینه‌های انطباق

منابع:

۱. احتشام رائی، رضا، ۱۳۹۴، "شناسایی و اولویت‌بندی عوامل موثر بر هزینه‌های کیفیت در فاز تولید انبوه محصولات خودروسازی (مطالعه موردی شرکت ایران‌خودرو و سایپا)"، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۱۴، ص ۷۵-۸۶.
۲. ایزدی نیا، ناصر و رضا کمالی، ۱۳۹۳، "بررسی تاثیر اجرای سیستم هزینه‌یابی کیفیت بر مدیریت هزینه در شرکت پالایش گاز فجر جم"، فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره ۲۲، صص ۳۶-۵۱.
۳. دارابی، رویا و علی فلاح نژاد، ۱۳۸۸، "ارزیابی موانع توسعه هزینه‌های کیفیت در صنعت محصولات شیمیایی"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، دوره ۱، شماره ۴، صص ۱۵۵-۱۸۴.
۴. رهنمای رودپشتی، فریدون، ۱۳۸۷، حسابداری مدیریت استراتژیک، انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی.
۵. کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۶، استانداردهای حسابرسی، خدمات اطمینان بخشی و سایر خدمات مرتبط، انتشارات سازمان حسابرسی.
۶. نمازی، محمد، ۱۳۹۲، حسابداری مدیریت، انتشارات سمت.
۷. مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۹۵، مجموعه قانون و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران، انتشارات جامعه حسابداران رسمی ایران.
8. Ayati, Ehsan, 2013, Quantitative Cost of Quality Model in

McGraw-Hill, New York, NY.

18. Horngren, Charles T. Srikant M. Datar, Madhav V. Rajan, 2015, Cost Accounting: A Managerial Emphasis, Fifteenth Edition, Pearson Education, Inc.

19. International Federation of Accountants (IFAC), 2015, Supplement to the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, And Related Services Pronouncements, Volume I.

20. Juran, J.M. 1951, Quality Control Handbook, 1st ed., McGraw Hill, New York, NY.

21. Lari, A. and Asllani, A. 2013, "Quality cost management support system: an effective tool for organisational performance improvement", Total Quality Management, Vol. 24 No. 4, pp 432-451.

22. Parasuraman, A., Zeithamel, V., and Berry, L, 1984, A Conceptual Model of Service Quality. Report No.84-106, Marketing Science Institute.

23. Roden, S. and Dale, B.G, 2000, "Understanding the language of quality costing", The TQM Magazine, Vol. 12 No. 3, pp. 179-185.

24. Tye, L.H., Halim, H.A. and Ramayah, T, 2011, "An exploratory study on cost of quality implementation in Malaysia: the case of Penang manufacturing firms", Total Quality Management and Business Excellence, Vol. 22 No. 11, pp. 1299-1315

25. Yang, C. 2008, "Improving the definition and quantification of quality costs", Total Quality Management, Vol. 19 No. 3, pp 175-191.

Manufacturing Supply Chain, Presented in partial fulfillment of the requirement For degree of Master of Applied Science (Quality Systems Engineering) at Concordia University, Montreal, Quebec, Canada.

9. Campanella, J. 1999, Principles of Quality Costs: Principles, Implementation and Use, 3rd ed, ASQ Quality Press, Milwaukee, WI.

10. Carr, Lawrence, P. 1992, "Applying cost of quality to a service business, Sloan Management Review, Volume 33, Issue 4.

11. Chatzipetrou, Evrikleia and Odysseas Moschidis, 2016, "Quality costing: a survey in Greek supermarkets using multiple correspondence analysis". International Journal of Quality & Reliability Management, Vol. 33 Iss: 5, pp 615 – 632.

12. Crosby, P.B, 1979, Quality is Free, McGraw Hill, New York, NY.

13. Dale, B. and Plunkett, J. (1999), Quality Costing, 3rd ed., Gower Press, Aldershot.

14. DeFond, Mark and Jieying Zhang, 2014, "A Review of Archival Auditing Research", Journal of Accounting and Economics, Volume 58, Issues 2–3, PP 275–326.

15. Duarte Arenas, Patricia, 2014, Quality costs analysis in the service sector: an empirical study of the Colombian banking system. Presented in partial fulfillment of the requirement For degree of Master of Applied Science (Quality Systems Engineering) at Concordia University, Montreal, Quebec, Canada.

16. Feigenbaum, A.V. 1956, "Total quality control", Harvard Business Review, Vol. 34 No. 6, pp 93-101.

17. Feigenbaum, A.V. 1991, Total Quality Control, 3rd ed.,

پی‌نویس‌ها:

17. Process cost model

18. Juran's revised COQ model

19. Carr's service model

20. Opportunity cost model

21. Activity Based Costing (ABC) Model

22. Miller and Morris profit based COQ model

23. Capital Budgeting model

24. Continuous improvement model

25. prevention-appraisal-failure (P-A-F) model

26. prevention costs

۲۷. ملاحظات خاص در حسابرسی صورت‌های مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)

۲۸. کنترل کیفیت حسابرسی اطلاعات مالی تاریخی (تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

۲۹. ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی

۳۰. کارشناس، به فرد یا مؤسسه‌ای اطلاق می‌شود که دارای مهارت، دانش و تجربه در زمینه‌ای خاص غیر از حسابداری و حسابرسی است.

۳۱. استفاده از نتایج کار کارشناس

32. appraisal costs

33. internal failure costs

۳۴. برنامه‌ریزی حسابرسی صورت‌های مالی

35. external failure costs

۱. دانشیار گروه حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد، ایمیل: mhvadeei@um.ac.ir

۲. استادیار گروه حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد، ایمیل: kardan@um.ac.ir

۳. دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد و حسابدار رسمی، ایمیل: azad.abdollah@stu.um.ac.ir و azad.abdollah@yahoo.com

۴. با توجه به تطابق استانداردهای حسابرسی، خدمات اطمینان‌بخش و سایر خدمات مرتبط ایران (منتشر شده توسط سازمان حسابرسی) یا استانداردهای بین‌المللی مربوط، از این به بعد در این مقاله تنها از اصطلاح استانداردهای حسابرسی، بدون اشاره به استانداردهای ایران یا استانداردهای بین‌المللی، استفاده شده است.

5. International Auditing and Assurance Standards Board

6. tangible product

7. Tangibles

8. Service reliability

9. Responsiveness

10. Assurance

11. Empathy

12. Juran's model

13. Lesser's model

14. PAF or Crosby model

15. Harrington's Poor Quality Cost (PQC) model

16. Godfrey-Pasewak accounting COQ

تغییرات

استانداردهای حسابرسی

مهدی بیرانوند، سید محمد باقر آبادی

حوزه‌ی گزارشگری نموده است که این استانداردهای جدید از تاریخ ۱۵ دسامبر ۲۰۱۶ (مقارن با ۲۵ آذر ۱۳۹۵) لازم الاجرا بوده است.^۲

◀ چه نیازی به تغییر در گزارشگری حسابرسی بوده است؟

نیازی اصلی به تغییر ناشی از ارتقای شفافیت در تهیه و ارائه و اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی و تسهیل استفاده از این صورت‌ها با توجه به درک بهتر استفاده‌کنندگان از قضاوت‌های حرفه‌ای با اهمیت صورت گرفته توسط حسابرسان در ارائه‌ی اظهارنظر حرفه‌ای که در ارتباط با حوزه‌هایی که مدیریت در تهیه صورت‌های مالی از قضاوت استفاده کرده است، می‌باشد. همچنین از دیگر موارد مؤثر در حرکت به سمت تغییر استانداردهای حسابرسی می‌توان به رسوایی‌های مالی، وقوع بحران مالی جهانی، پیچیده شدن محیط کسب و کار جهانی و افزایش پیچیدگی در استانداردهای گزارشگری مالی، تقاضای استفاده‌کنندگان (سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران مالی) برای دریافت اطلاعات بیش‌تر از حساب‌رسان و افزایش فشار از سوی مراجع حامی سرمایه‌گذاران (IOSCO، SEC) اشاره کرد.

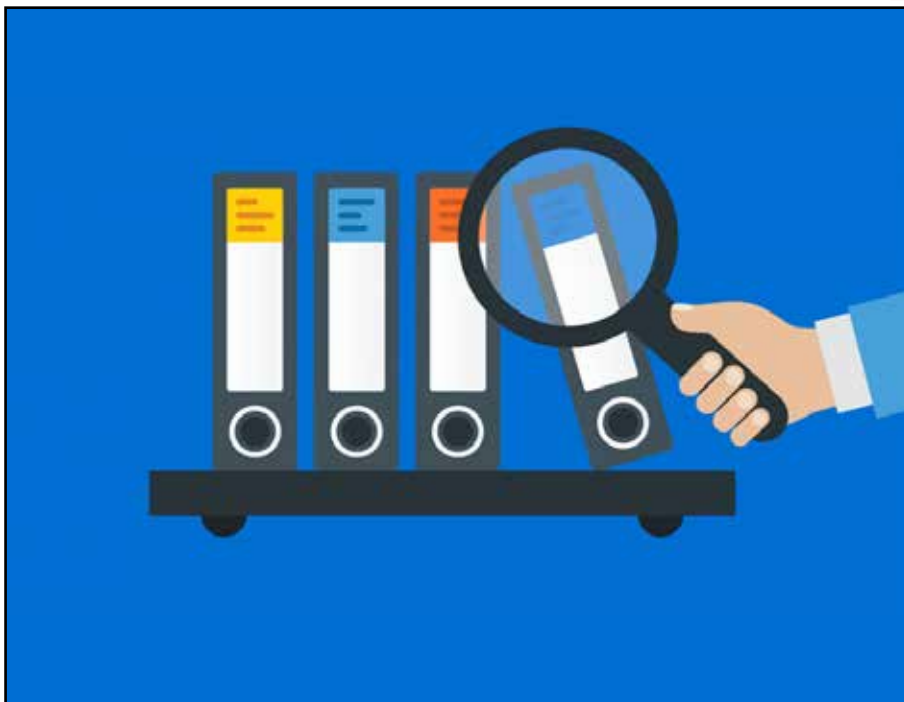


اصلی برقراری ارتباط با ذی‌نفعان یک بنگاه اقتصادی، گزارش حسابرسان است که معمولاً این گزارش در قالبی استاندارد به توصیف صورت‌های مالی حسابرسان شده، فرایند حسابرسان، مسئولیت‌های مدیریت و حسابرسان می‌پردازد و تا زمانی که از نظر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، اظهارنظر حسابرسان بر روی صورت‌های مالی دارای ارزش و بار اطلاعاتی است، تقاضا برای افزایش مربوط بودن و اطلاع‌رسانی بهتر گزارش‌های حسابرسان وجود خواهد داشت. براساس نظر خواهی بین‌المللی که توسط هیأت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسان و اعتبار بخشی^۱ صورت گرفت، نیاز استفاده‌کنندگان به افزایش کیفیت گزارش‌های حسابرسان منجر به تدوین استاندارد جدید گردید. گزارش حسابرسان مشخص می‌کند آیا صورت‌های مالی منصفانه ارائه شده‌اند و یا خیر؟ در نتیجه همواره احساس نیاز به ارتقای کیفیت گزارشگری از جانب استفاده‌کنندگان وجود داشته است. لذا در همین راستا از سال ۲۰۱۵ هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابرسان و اطمینان بخش اقدام به تدوین استانداردهای جدید و تجدید نظر استانداردهای قبلی حسابرسان در

مقدمه

بحث پرچالش این روزهای حرفه‌ی حسابرسان تغییرات صورت گرفته در استانداردهای حسابرسان است. آن‌چه از این تغییرات به نظر می‌رسد این است که روح کلی حاکم بر استانداردهای گزارشگری حسابرسان به سمت محتوای گزارش حسابرسان شرکت‌های بورسی چرخش داشته است که این امر به خصوص با تدوین استاندارد جدید برای گزارشگری درخصوص «موضوعات کلیدی حسابرسان» متبلور شده است. بحران‌های مالی، رسوایی‌های مالی، جهانی شدن، و پیچیدگی‌های روزافزون محیط تجاری باعث تأکید بر اهمیت گزارشگری قابل‌اتکا و با کیفیت شده است. محیط کنونی به اطلاعات بیش‌تر و کامل‌تر و البته قابل‌اتکا در مورد بنگاه‌های اقتصادی و فرایندهایی که از کیفیت گزارش‌های مالی پشتیبانی می‌کنند، نیاز دارد. سهام‌داران فعلی و سرمایه‌گذاران بالقوه و سایرین در تلاش هستند تا از طریق دستیابی به اطلاعات مربوط و قابل‌اتکا سطح ابهام را کاهش دهند. در این راستا گزارش حسابرسان به عنوان خروجی اصلی فرایند حسابرسان است (به عبارتی می‌توان گفت روش





«چه تغییراتی در استانداردهای گزارشگری رخ داده است؟»

تغییرات عمده‌ای که در نحوه‌ی و محتوای گزارشگری حسابرس صورت گرفته است می‌توان به صورت زیر دسته بندی کرد:

- افشای ریسک‌های کلیدی در زمینه‌های تجاری، عملیاتی و حسابرسی از دیدگاه حسابرس
- دیدگاه حسابرس درباره‌ی مفروضات کلیدی زیر بنایی قضاوت‌هایی که دارای تأثیر قابل ملاحظه بر صورت‌های مالی هستند و این که آیا این مفروضات شامل حداقل پیامدهای بالقوه هستند یا در انتهای طیف و حداکثر آن هستند.
- بررسی و اظهارنظر در خصوص روش‌ها و قضاوت‌هایی که در ارزش‌گذاری دارایی‌ها و بدهی‌ها اعمال شده است.

- بررسی و اظهارنظر در خصوص معاملات عمده‌ی غیر عادی

مزایای و معایب استانداردهای جدید گزارشگری حسابرسی

از جمله مزایای استفاده از استانداردهای جدید گزارشگری می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- ارتقای تعامل بین حسابرسان و ارکان راهبری شرکت و مدیریت در کاهش تردیدهای حرفه‌ای
- کمک به سرمایه‌گذاران برای اخذ تصمیمات آگاهانه و در نتیجه افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران
- کمک به تحلیلگران مالی برای مقایسه‌ی بهتر شرکت‌ها
- افزایش شفافیت و به تبع آن کاهش اصطکاک با مراجع قانون‌گذار
- تسهیل دسترسی شرکت‌ها به منابع مالی

- ارائه‌ی بینش و دیدگاه روشن و بهتری در خصوص نحوه‌ی مدیریت شرکت به تأمین‌کنندگان مالی شرکت
- حل مشکل اظهارنظر دو وجهی حسابرسی (رد یا پذیرش)
- انعکاس میزان تلاش و قضاوت ذاتی

موجود در عملیات حسابرسی (کاهش شکاف انتظارات از طریق ارائه‌ی بخش موضوعات کلیدی حسابرس)

- توانایی در انتقال یافته‌های حسابرس به استفاده‌کنندگان (از جمله امکان ارائه جزئیات تلاش حسابرس در برنامه ریزی و اجرای حسابرسی)
- تشریح کامل نقش حسابرس در ردیابی تقلب

- ارائه‌ی اطلاعات کافی در خصوص ارزیابی کیفیت حسابرسی به دلیل انعکاس قضاوت‌های زیادی که حسابرس در طول فرایند حسابرسی ملزم به اتخاذ آن‌ها بوده است

- جلب اعتماد بیش‌تر به گزارش‌ها و تمرکز مجدد بر مسائلی که باید گزارش شود و منجر به دقت عمل بیش‌تر حسابرس می‌شود

به عبارت بهتر استانداردهای جدید حسابرسی، حسابرسان را قادر خواهد ساخت تا به پرسش‌های زیر که توسط استفاده‌کنندگان مطرح می‌گردد پاسخ‌های بهتر و کامل‌تری ارائه کنند و در نهایت اعتماد عمومی به گزارش‌های حسابرسی افزایش پیدا کند:

- حسابرس برای حصول اطمینان از استقلال خود چه اقداماتی صورت داده است؟

- ریسک‌های کلیدی حسابرسی چه مواردی بوده‌اند و چرا؟
- چه اقدام‌هایی در این راستا در فرایند حسابرسی صورت گرفته‌اند؟
- معیارهای اندازه‌گیری اهمیت از چه قرار بوده‌اند؟

- اگر حسابرس از کار حسابرسان دیگر استفاده می‌کند برای اطمینان بالا بودن کیفیت کار آن‌ها چه کرده است؟ همچنین این تغییرات علاوه بر افزایش شفافیت و ارتقای ارزش اطلاع‌رسانی گزارش‌های حسابرسی، دارای منافع دیگری به شرح زیر نیز می‌باشد:

ارتقای ارتباطات: بین حسابرسان و سرمایه‌گذاران همانند ارتقای ارتباط بین حسابرسان و ارکان‌های راهبری شرکت (از طریق ارائه‌ی موضوعات کلیدی حسابرسی در گزارش‌های حسابرسی، سرمایه‌گذاران نیز همچون ارکان راهبری در جریان موارد مهم و با اهمیت در فرایند حسابرسی قرار می‌گیرند).
افزایش دقت نظر و توجه: توسط

مدیریت و ارکان راهبری شرکت در خصوص افشای کافی در صورت‌های مالی در خصوص موارد مورد اشاره حسابرسان در گزارش حسابرسی.

تجدید نظر حسابرسان: در خصوص موارد با اهمیت قابل گزارش که به شکل غیر مستقیم می‌تواند باعث افزایش تردید حرفه‌ای شود.

نکته‌ای قابل توجه این است که در کنار مزایای ذکر شده بابت استانداردهای جدید، لیکن معایبی نیز به این استانداردها و این تغییر وارد است از جمله این‌که این تغییر صورت گرفته موجب پیچیدگی و طولانی شدن افشاهای جدید در گزارش حسابرسان و ایجاد سردرگمی برای سرمایه‌گذاران و سایر کاربران صورت‌های مالی برای فهم و تحلیل این گزارش‌ها خواهد شد. همچنین انجام تمام الزامات استانداردهای جدید حسابرسی می‌تواند هزینه‌های سنگینی را به مؤسسات حسابرسی تحمیل کند و در نتیجه هزینه‌ی نهایی حسابرسی را برای واحدهای اقتصادی افزایش دهد. از طرفی افزایش مسئولیت حسابرسان به دلیل حیطه‌ی گسترده‌ی افشای موضوعات کلیدی حسابرسی می‌تواند چالش‌های بسیاری را پیش روی مؤسسات حسابرسی قرار بدهد.

آیا این استانداردهای جدید گزارشگری حسابرسانی موجب محدودیت و یا ارتقای مسئولیت می‌شود؟

این استانداردها موجب ارتقای مسئولیت‌پذیری مدیریت، کمیته حسابرسانی و هیأت مدیره به شرح زیر خواهد شد:

۱- افزایش ارتباطات شفاف با حسابرسان در خصوص کلیه‌ی موارد مهم در فرایند حسابرسانی

۲- حمایت از حسابرسان در اطلاع‌رسانی موارد مورد نیاز در گزارش حسابرسی



۳- ایجاد چالش در خصوص تکمیل موارد با اهمیتی که در گزارش حسابرسان درج می‌گردد.

۴- ایجاد چالش از طریق افزایش دسترسی افراد به موضوعات کلیدی حسابرسانی

حسابرسان با اجرای استانداردهای حسابرسانی جدید دیگر نمی‌توانند صرفاً بر گزارش مالی و تبعیت از استانداردهای حسابداری تمرکز داشته باشند و دیدگاهی تاریخی و گذشته‌نگر از یک سازمان ارائه کنند، بلکه باید متناسب با این تغییرات اطلاعات و بینش‌هایی در مورد موضوعات و مسائل موجود و همچنین نظر روشنی در مورد مسائل بحرانی ارائه دهند، تحلیل‌های عمیق‌تری انجام دهند و قادر به داده‌کاوی براساس فناوری‌های پیشرفته باشند، و در نتیجه می‌بایست مهارت‌های ارتباطی، مهارت‌های تفکر انتقادی و مهارت‌های فناوری خود را بهبود بخشند، همچنین اطلاعات ریسک‌ها، کنترل‌های داخلی و فرایندهای مهم را کسب و قدرت انتقال صریح و روشن آن به استفاده‌کنندگان را داشته باشند، از نمونه‌های بزرگ‌تر، فناوری‌های پیشرفته و ابزارهای نوآورانه شامل تحلیل داده‌ها و تکنیک‌های تحلیلی استفاده کنند. به طور کلی هدف نهایی این تغییرات در استانداردهای حسابرسانی این است که حسابرسان می‌باید آینده‌نگر باشند و آگاهی‌هایی در مورد چالش‌ها و فرصت‌های پیش رو ارائه دهند.

استانداردهای جدید گزارشگری حسابرسانی چه تأثیری بر شرکت‌ها خواهد داشت؟

موضوعات کلیدی حسابرسانی بخشی از موضوعات هستند که به اطلاع ارکان راهبری شرکت رسیده و با ایشان مورد بحث و مذاکره قرار می‌گیرد. بدیهی است که این امر موجب صرف زمان و انرژی و در نتیجه اضافه شدن هزینه‌ی

حسابرسانی برای شرکت‌ها خواهد شد. و از طرف دیگر با افزایش شفافیت، اقبال عمومی بازار به شرکت‌ها نیز افزایش خواهد یافت.

تغییرات اساسی صورت گرفته در خصوص گزارش‌های حسابرسانی

بعد از بحران مالی اتفاق افتاده و فشار افکار عمومی مبنی بر افزایش کیفیت و قدرت اطلاع‌رسانی گزارش‌های حسابرسانی، هیأت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسانی و اعتبار بخشی تصمیم به ایجاد تغییراتی در گزارش‌های حسابرسانی گرفت که مهم‌ترین این تغییرات عبارتند از:

- تغییرات اساسی در استاندارد ۷۰۰ در خصوص نحوه‌ی گزارشگری
- تغییرات اساسی در استاندارد حسابرسانی ۷۲۰ در خصوص مسئولیت‌های حسابرسان در رابطه با سایر اطلاعات
- تغییرات اساسی در استاندارد حسابرسانی ۵۷۰ در خصوص گزارشگری حسابرسان در ارتباط با تداوم فعالیت
- تغییرات اساسی در استاندارد حسابرسانی ۷۰۵ در خصوص اظهارنظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرسان مستقل
- ایجاد استاندارد جدید حسابرسانی ۷۰۱ در خصوص اطلاع‌رسانی موضوعات کلیدی حسابرسانی در گزارش حسابرسان مستقل
- همچنین تغییرات فوق موجب تجدید نظر در استانداردهای ۲۶۰ و ۷۰۶ در نتیجه تصویب استاندارد جدید ۷۰۱ و انجام اصلاحات در استانداردهای بین‌المللی حسابرسانی مرتبط ۲۱۰، ۲۲۰، ۲۳۰، ۵۱۰، ۵۴۰، ۵۸۰، ۶۰۰، ۷۱۰، ۸۰۰ و ۸۰۵ گردیده است

نحوه‌ی ارائه‌ی گزارش حسابرسان به طور کلی شکل گزارش حسابرسان به شرح نمایه‌ی یک نسبت به قبل دچار تغییر شده است: همان‌گونه که ملاحظه می‌شود اصلی‌ترین تفاوت در شکل ارائه‌ی

نمایه ی یک

شکل گزارش حسابرس قدیم

- مقدمه
- مسئولیت هیأت مدیره
- مسئولیت حسابرس
- مبانی اظهارنظر
- اظهارنظر
- تأکید بر مطلب خاص
- سایر بندهای توضیحی
- سایر الزامات قانونی و مقرراتی

شکل گزارش حسابرس تجدیدنظر شده

- اظهارنظر (بند مقدمه به همراه اظهارنظر ارائه می شود)
- مبانی اظهارنظر
- ابهام با اهمیت مربوط به تداوم فعالیت (در صورت وجود)
- تأکید بر مطلب خاص
- موضوعات کلیدی حسابرسی
- سایر بندهای توضیحی (یا هر عنوان مناسب دیگر)
- سایر اطلاعات
- مسئولیت مدیریت و ارکان راهبری درباره ی صورت های مالی
- مسئولیت حسابرس برای حسابرسی صورت های مالی
- سایر الزامات قانونی و مقرراتی

گزارش حسابرسی مربوط به تغییر محل ارائه ی اظهارنظر حسابرس است به نحوی که در استانداردهای جدید حسابرسی بند اظهارنظر همراه با بند مقدمه در ابتدای گزارش درج می گردد^۲. طبق استانداردهای قدیمی محل درج بند تأکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرس بلافاصله پس از بند اظهارنظر است، در حالی که تغییرات صورت گرفته در استانداردهای جدید مربوط به بندهای توضیحی^۴ و تأکید بر مطلب خاص^۵، با توجه به ماهیت اطلاعات ارائه شده و قضاوت حرفه ای حسابرس در مورد اهمیت چنین اطلاعاتی، می تواند بلافاصله بعد از مبانی اظهارنظر و یا این که قبل یا بعد از موضوعات کلیدی حسابرسی ارائه شود.^۶ همچنین طبق استانداردهای جدید پاراگراف مربوط به اجرای حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی و همچنین رعایت آیین رفتار حرفه ای باید در بخش مبانی اظهارنظر ارائه شود، حتی اگر نوع اظهارنظر تعدیل نشده باشد. تفاوت دیگر مربوط به اضافه شدن ارکان راهبری به بخش مربوط به مسئولیت های هیأت مدیره و همچنین تأکید بر مسئولیت هیأت مدیره در ارزیابی تداوم فعالیت است.

موضوعات کلیدی حسابرسی

استفاده کنندگان صورت های مالی

برای فهمیدن این که بیش ترین ریسک های صورت های مالی کجاست به حسابرس چشم دوخته اند، در استانداردهای جدید برای پاسخگویی به این نیاز استفاده کنندگان استاندارد ۷۰۱ با عنوان موضوعات کلیدی تصویب و لازم الاجرا گردید. موضوعات کلیدی حسابرسی عبارتند از موارد مهمی که بر اساس قضاوت حرفه ای حسابرس در فرایند حسابرسی صورت های مالی دوره جاری از جایگاه ویژه و با اهمیتی برخوردار هستند. موضوعات کلیدی حسابرسی از بین موارد با اهمیتی که به اطلاع ارکان راهبری شرکت رسیده است انتخاب می شود.

حسابرس در تعیین موضوعات کلیدی حسابرسی می باید حوزه های با خطر تحریف با اهمیت ارزیابی شده در سطح بالا یا خطرهای عمده و حوزه هایی در صورت های مالی که مستلزم قضاوت عمده مدیران اجرایی است و تأثیر بر حسابرسی معاملات یا رویدادهای عمده را که طی دوره رخ داده است در نظر بگیرد به این ترتیب، موضوعاتی که در تهیه ی شواهد حسابرسی کافی و مناسب و یا در اظهارنظر نسبت به صورت های مالی برای حسابرس چالش ایجاد می کند، در تعیین موضوعات کلیدی حسابرسی مربوط تلقی می شوند. حوزه های مورد توجهی عمده

حسابرس اغلب مربوط به حوزه های دارای پیچیدگی و قضاوت های عمده مدیریت در صورت های مالی است و بنابراین اغلب مستلزم قضاوت های مشکل یا پیچیده ی حسابرس هستند. این موضوع به نوبه ی خود، اغلب بر طرح کلی حسابرسی، تخصیص منابع و میزان تلاش های حسابرسی تأثیر می گذارد. این آثار ممکن است شامل، به عنوان مثال، میزان به کارگیری پرسنل ارشد در کار حسابرسی یا مشارکت کارشناس های رشته های مختلف در فرایند حسابرسی یا افراد متخصص در یک حوزه ی تخصصی حسابداری یا حسابرسی باشد، خواه در استخدام شرکت باشند یا نباشند. موارد و حوزه های بالقوه ای را که می تواند به عنوان موضوعات کلیدی حسابرسی مد نظر قرار گیرد می توان به طور خلاصه به شکل زیر ارائه نمود:

- حوزه های پیچیده مرتبط با شناسایی درآمد
- ذخایر و بدهی های احتمالی
- موارد با اهمیت مرتبط با مالیات عملکرد (وجود حوزه های قضایی با نرخ های مالیاتی متفاوت، دارایی های مالیات انتقالی و ...)
- ارزیابی کاهش ارزش
- ارزیابی در خصوص وجود یا عدم وجود کنترل های مناسب در سرفصل سرمایه گذاری ها
- سیستم های IT
- موارد با اهمیت موجود در صنعتی که شرکت در آن فعالیت می کند.
- نکته ی قابل توجه در تهیه و ارائه ی بخش موضوعات کلیدی توجه به این نکته است که موضوعات کلیدی حسابرسی جایگزینی برای موارد افشای ضروری در صورت های مالی و موضوعاتی که باعث تعدیل اظهارنظر می شود و همچنین جایگزینی برای ابهام با اهمیت در رابطه با تداوم فعالیت نیست، همچنین از طرف دیگر بندهای تأکید بر مطلب خاص^۷ و سایر بندهای

استانداردهای حسابرسی

خصوص موضوع تداوم فعالیت

تغییرات رخ داده در خصوص بحث تداوم فعالیت را می‌توان به سه دسته کلی به شرح زیر تقسیم کرد:

الف- الزامات جدید در خصوص نحوه‌ی توصیف مسئولیت‌های مدیریت و حسابرسی در گزارش حسابرسی

ب- الزام جدید برای حسابرسی برای ارزیابی کفایت افشای مربوط به تداوم فعالیت در موارد نزدیک بودن توقف فعالیت^۸

ج- تغییر شکل گزارشگری با اضافه شدن یک بخش جداگانه با عنوان «ابهام با اهمیت مربوط به تداوم فعالیت» در گزارش حسابرسی در شرایط خاص.

طبق استانداردهای حسابداری^۹ مدیریت مسئول ارزیابی توان ادامه فعالیت واحد تجاری در زمان تهیه‌ی صورت‌های مالی می‌باشد و طبق استانداردهای حسابرسی قبلی^{۱۰} حسابرسی تنها مسئول بررسی مناسب بودن استفاده مدیریت از فرض تداوم فعالیت در تهیه صورت‌های مالی و بررسی احتمال وجود ابهام‌های با اهمیت یا اساسی درباره‌ی توانایی



یک موضوع کلیدی تعیین شده است، و چه‌گونه به این موضوع در حسابرسی پرداخته شده است. از طرفی توجه به این نکته هم ضروری است که چنانچه حسابرسی بسته به واقعیت‌ها و شرایط واحد تجاری و انجام فرایند حسابرسی به این نتیجه برسد که هیچ موضوع کلیدی حسابرسی برای اطلاع‌رسانی وجود ندارد، یا تنها موضوعات کلیدی حسابرسی، موضوعاتی هستند که در بخش (های) مبانی اظهارنظر مشروط (مردود) یا ابهام بااهمیت مرتبط با تداوم فعالیت آمده است، باید یادداشتی را در این خصوص در بخش جداگانه‌ای از گزارش حسابرسی با عنوان «موضوعات کلیدی حسابرسی» قرار دهد. در این خصوص تنها یک استثنا وجود دارد، بدین نحو که طبق تغییرات صورت گرفته در استاندارد ۷۰۵، و الزامات جدید این استاندارد حسابرسی از اطلاع‌رسانی موضوعات کلیدی حسابرسی هنگام ارائه عدم اظهارنظر منع می‌شود مگر این که طبق قوانین یا مقررات ملزم شده باشد.

تغییرات گزارشگری حسابرسی در

توضیحی نمی‌توانند به عنوان جایگزین برای اطلاع‌رسانی موضوع تعیین شده به عنوان موضوع کلیدی حسابرسی قرار گیرند و باید به این نکته توجه ویژه داشت که موضوعات کلیدی باید مختص واحد تجاری باشد که مورد رسیدگی و حسابرسی قرار گرفته است. همچنین موضوعات کلیدی حسابرسی، نه دامنه‌ی حسابرسی و نه مسئولیت هیأت مدیره (ارکان راهبری) و مدیریت در رابطه با صورت‌های مالی را تغییر نمی‌دهد. در خصوص نحوه‌ی ارائه‌ی بخش موضوعات کلیدی حسابرسی باید توجه داشت که ترتیب ارائه‌ی هر یک از موضوعات کلیدی حسابرسی مستلزم اعمال قضاوت حرفه‌ای است. برای مثال، این اطلاعات ممکن است به ترتیب اهمیت نسبی یا بر مبنای قضاوت حسابرسی سازماندهی شوند، یا ممکن است در تطابق با نحوه‌ی افشا در صورت‌های مالی باشد. همچنین توصیف هر یک از موضوعات کلیدی حسابرسی باید با اشاره به موارد افشای مرتبط (در صورت وجود) در صورت‌های مالی باشد و باید عنوان شود که چرا این موضوع به عنوان



در موارد نزدیک بودن توقف فعالیت را بر عهده حسابرسان قرار می دهد بدین نحو که اگر شرایط و رویدادهایی که ممکن است موجب تردید قابل توجه در توانایی واحد تجاری برای تداوم فعالیت شوند (موارد نزدیک بودن توقف فعالیت) شناسایی گردند، حسابرس ضمن گردآوری شواهد حسابرسی (به عنوان مثال بررسی برنامه های مدیریت برای رفع این موارد) باید از موارد زیر اطمینان یابد:

- در صورت های مالی در خصوص این شرایط و رویدادها و برنامه های مدیریت برای مواجهه با آن افشای کافی صورت گرفته است.

- در گزارش حسابرس به وضوح اشاره شود که این شرایط و رویدادها می تواند بر توانایی تداوم فعالیت واحد تجاری تأثیر گذاشته و شاید قادر به بازیافت دارایی ها و تأمین تعهدات خود در جریان فعالیت های عادی تجاری نباشد. همچنین اگر شرایط و رویدادهایی که ممکن است موجب تردید قابل توجه در توانایی واحد تجاری برای تداوم فعالیت شوند شناسایی گردند اما بر اساس شواهد حسابرسی گردآوری شده (به

نظارت بر فرایند گزارشگری مالی واحد تجاری می باشند.

- اشاره به مسئولیت حسابرس در خصوص نتیجه گیری بابت استفاده مناسب از فرض تداوم فعالیت در تهیه صورت های مالی با استفاده از شواهد حسابرسی گردآوری شده^{۱۲}، به عنوان مثال:

اشاره به مناسب بودن استفاده از فرض تداوم فعالیت توسط مدیریت در تهیه صورت های مالی بر اساس شواهد حسابرسی گردآوری شده و اعلام وظیفه حسابرس در خصوص اطلاع رسانی در صورت وجود تردید قابل توجه در توانایی واحد تجاری برای تداوم فعالیت از طریق ایجاد بخش «ابهام با اهمیت مربوط به تداوم فعالیت» یا تعدیل گزارش حسابرس. همچنین اشاره به این که نتیجه گیری حسابرس بر اساس مستندات گردآوری شده تا تاریخ گزارش حسابرس می باشد. و شرایط و رویدادهای آتی ممکن است موجب توقف تداوم فعالیت واحد تجاری بشود. علاوه بر این استانداردهای جدید مسئولیت بیش تری مبنی بر ارزیابی کفایت افشای مربوط به تداوم فعالیت

ادامه ای فعالیت واحد مورد رسیدگی به عنوان یک واحد دایر است که نیاز به افشا در صورت های مالی دارد می باشد. اما بر اساس تغییراتی که در استانداردهای حسابرسی رخ داد، دامنه ای مسئولیت حسابرس در خصوص وضعیت تداوم فعالیت واحد تجاری مورد رسیدگی گسترده تر شده است به نحوی که حسابرس می بایست موارد زیر را در بخش های مربوط به «مسئولیت مدیریت و ارکان راهبری درباره ی صورت های مالی» و «مسئولیت حسابرس برای حسابرسی صورت های مالی» در گزارش حسابرس مورد اشاره قرار داد:

- اشاره به مسئولیت مدیریت و ارکان راهبری واحد تجاری برای ارزیابی توانایی تداوم فعالیت واحد تجاری و مناسب بودن استفاده از فرض تداوم فعالیت در تهیه صورت های مالی^{۱۱}، به عنوان مثال:

مدیریت مسئول ارزیابی توان واحد تجاری برای تداوم فعالیت، افشای موارد ضروری مرتبط با تداوم فعالیت و استفاده از فرض تداوم فعالیت می باشد. و ارکان راهبری واحد تجاری مسئول

عنوان مثال برنامه‌های مدیریت برای رفع این موارد) حسابرس چنان نتیجه‌گیری کند که ابهام با اهمیت وجود ندارد، در اینصورت حسابرس باید بررسی کند که بر اساس الزامات چهارچوب گزارشگری مالی (استانداردهای حسابداری مورد استفاده) در صورت‌های مالی افشای کافی^{۱۳} از بابت این صورت گرفته باشد. اما شاید بتوان گفت اصلی‌ترین تغییری که در خصوص تداوم فعالیت در استانداردهای حسابرسی صورت گرفته است اضافه شدن یک بخش جداگانه با عنوان «ابهام با اهمیت مربوط به تداوم فعالیت» در گزارش حسابرس در شرایط خاص می باشد. برای بررسی دقیق‌تر این تغییر به مقایسه نحوه‌ی گزارشگری در خصوص تداوم فعالیت طبق استانداردهای قبلی و جدید می‌پردازیم:

ابهام با اهمیت در خصوص تداوم فعالیت وجود دارد و افشای شده است طبق استانداردهای قبلی:

گزارش مقبول صادر و موضوع ابهام با اشاره به یادداشت مربوطه در صورت‌های مالی به عنوان بند تأکید بر مطلب خاص می‌آید.

طبق استانداردهای جدید:

گزارش مقبول صادر می‌شود و بخش مجزایی با عنوان «ابهام با اهمیت مرتبط با تداوم فعالیت» به گزارش اضافه می‌شود که باید:

۱- به یادداشتی که در صورت‌های مالی ابهام را توصیف می‌کند جلب توجه دهد.

۲- بیان دارد که این وقایع و شرایط ابهام با اهمیتی در خصوص توانایی واحد تجاری در تداوم فعالیت ایجاد می‌کند و اظهارنظر حسابرس از این بابت تعدیل نشده است. به عنوان مثال:

نظر مجمع عمومی را به یادداشت همراه صورت‌های مالی جلب می‌نماید که بیان می‌کند زیان انباشته شرکت برای دوره مالی منتهی به

معادل مبلغ ریال می‌باشد، همچنین میزان بدهی جاری شرکت در مقطع پایان سال به مبلغ ریال بیش از مجموع دارایی‌های آن است. این وقایع و رویدادها بیانگر وجود ابهام با اهمیتی است که می‌تواند تردیدی در توانایی واحد تجاری برای تداوم فعالیت ایجاد کند. اظهارنظر این مؤسسه در خصوص این موضوع تعدیل نشده است.

ابهام با اهمیت در خصوص تداوم فعالیت وجود دارد و افشای نشده است

طبق استانداردهای قبلی:

گزارش مشروط به دلیل تحریف عدم افشای صادر می‌شود و گزارش باید به‌روشنی بیانگر این واقعیت باشد که ابهامی با اهمیت وجود دارد که ممکن است درباره‌ی توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه‌ی فعالیت، تردیدی عمده ایجاد کند.

طبق استانداردهای جدید:

گزارش مشروط اگر برآورد حسابرس با اهمیت باشد و موضوع ابهام در صورت‌های مالی افشای کافی صورت نگرفته است و

گزارش مردود اگر برآورد حسابرس اساسی باشد و موضوع ابهام در صورت‌های مالی افشای نشده باشد.

ابهام اساسی در خصوص تداوم فعالیت وجود دارد

طبق استانداردهای قبلی و جدید صرف‌نظر از افشای یا عدم افشای در صورت‌های مالی گزارش عدم اظهارنظر صادر می‌گردد.

نحوه‌ی گزارشگری اگر فرض عدم تداوم فعالیت محرز باشد

طبق استانداردهای قبلی:

در این صورت دو حالت متصور است، اگر صورت‌های مالی با ارزش‌های جاری تهیه شده باشد گزارش مقبول با اشاره به مبنای مورد استفاده صادر می‌شود (طبق استاندارد بخش ۸۰۰) و اگر صورت‌های مالی با ارزش‌های تاریخی تهیه شده باشد و در صورتی که اختلاف

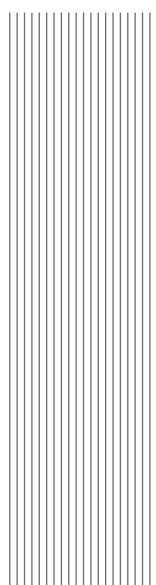
ارزش روز و دفتری دارایی‌ها با اهمیت باشد گزارش مشروط و در صورتی که اختلاف ارزش روز و دفتری دارایی‌ها اساسی باشد گزارش مردود صادر می‌گردد.

طبق استانداردهای جدید:

همچنان مطابق استانداردهای قدیمی اگر صورت‌های مالی با ارزش‌های جاری تهیه شده باشد گزارش مقبول با اشاره به مبنای مورد استفاده صادر می‌شود. ولیکن اگر صورت‌های مالی با ارزش‌های تاریخی تهیه شده باشد گزارش مردود صادر می‌گردد.

تغییرات گزارشگری حسابرس در خصوص مسئولیت‌های حسابرس در رابطه با «سایر اطلاعات»:

تجدید نظر صورت گرفته در خصوص استاندارد بخش ۷۲۰ با عنوان سایر اطلاعات^{۱۴} بیش‌تر با هدف شفاف‌سازی و افزایش مسئولیت‌های حسابرس نسبت به «سایر اطلاعات» و همچنین شفاف‌سازی بیش‌تر مفهوم «سایر اطلاعات» می‌باشد. در خصوص مستند سازی فرایند رسیدگی به سایر اطلاعات استانداردهای جدید مسئولیت‌های بیش‌تری بر دوش حسابرسان قرار می‌دهد. اما نکته قابل توجه این است که اظهارنظر حسابرس نسبت به صورت‌های مالی شامل «سایر اطلاعات» نمی‌شود و حسابرس نسبت به «سایر اطلاعات» هیچ اطمینانی ایجاد نمی‌کند^{۱۵}، در حقیقت حسابرس باید «سایر اطلاعات» را فقط بخواند^{۱۶} و مسئولیت تهیه و ارائه و صحت «سایر اطلاعات» به عهده‌ی مدیران و ارکان راهبری واحد تجاری است. اگر حسابرس به مغایرت‌های با اهمیتی بین سایر اطلاعات و صورت‌های مالی منتشر شده برخورد کند باید ضرورت اصلاح صورت‌های مالی و یا اطلاعات را بررسی کند و موضوع را به اطلاع ارکان راهبری واحد تجاری برساند. ■





پی‌نویس‌ها:

IAASB - ۱

۹- بند ۲۰ استاندارد حسابداری ایران شماره ۱ و بند ۲۵ استاندارد

بین‌المللی حسابداری شماره ۱

۱۰- بند ۸ استاندارد بخش ۵۷۰ قبلی

۱۱- قسمت b بند ۳۳ استاندارد بخش ۷۰۰ تجدید نظر شده

۱۲- بخش ۴ قسمت b بند ۳۸ استاندارد بخش ۷۰۰ تجدید نظر شده

۱۳- این افشاها می‌تواند بر اساس الزامات استانداردهای حسابداری مختلف (استاندارد ایران و یا استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی) متفاوت باشد به عنوان مثال ممکن است که این موارد به عنوان الزامات افشای مطرح باشند:

- شرایط یا رویدادهای اولیه

- ارزیابی مدیریت از میزان اهمیت این شرایط یا رویدادها در رابطه با توانایی واحد تجاری در تامین تعهدات خود

- برنامه‌های مدیریت برای کاهش تأثیر این شرایط و رویدادها

- قضاوت‌های عمده‌ی صورت گرفته توسط مدیریت در ارزیابی توانایی تداوم فعالیت واحد تجاری

۱۴- سایر اطلاعات عبارت است از اطلاعاتی که علاوه بر گزارش حسابر و صورت‌های مالی به عنوان یک مجموعه منتشر می‌شود.

۱۵- حسابر در مورد «سایر اطلاعات» ملزم به کسب شواهدی بیش‌تر از آن‌چه که برای اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی لازم است، نمی‌باشد.

۱۶- در استانداردها از واژه read استفاده شده است که دامنه‌ی محدودتری نسبت به مطالعه یا Study دارد.

۲- استاندارد جدید هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام در

آمریکا نیز به صورت مرحله ای از ۱۵ دسامبر ۲۰۱۷ اجرا شده است

۳- طبق نمونه‌های موجود در گزارش‌های حسابرسی صادر شده توسط مؤسسات حسابرسی معتبر بین‌المللی مشاهده می‌شود که تفاوتی بین ارائه‌ی اول بخش مقدمه یا اظهارنظر در بند اظهارنظر طبق استانداردهای جدید وجود ندارد.

۴- بند توضیحی که به موضوعی به جز موضوعات ارائه یا افشا شده در صورت‌های مالی اشاره دارد و به قضاوت حسابرس، برای درک استفاده‌کنندگان از حسابرسی، مسئولیت‌های حسابرس یا گزارش حسابرس سودمند است.

۵- بند توضیحی با هدف جلب توجه استفاده‌کنندگان به یک موضوع که علیرغم ارائه یا افشای مناسب در صورت‌های مالی، به قضاوت حسابرس برای درک صورت‌های مالی توسط استفاده‌کنندگان، اهمیت ویژه‌ای دارد.

۶- لازم به توجه است که ابهام با اهمیت درباره‌ی تداوم فعالیت (در صورت افشای مناسب) به صورت جداگانه در گزارش درج می‌شود، نه در قسمت تأکید بر مطلب خاص

۷- حسابر ممکن است برای تمایز بخش «تأکید بر مطلب خاص» از موضوعات مشخص شرح داده شده در بخش موضوعات کلیدی حسابرسی، به عنوان «تأکید بر مطلب خاص» متن دیگری نیز اضافه کند، برای مثال «تأکید بر مطلب خاص رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه»

Close Call - ۸

کاربرد طیف تردید حرفه‌ای در حسابرسی: تهدیدها و عوامل کاهنده

حمید محمدی^۱ - الهه زمان^۲

حسابرسان و نحوه‌ی مشارکت سایر ذینفعان برای بهبود تردید حرفه‌ای ارائه شده است. مطالب ارائه شده در این مقاله رهنمود عملی برای تردید حرفه‌ای نیست اما هدف آن تحریک تفکر و بحث بیش‌تر برای بهبود تردید حرفه‌ای در عمل و در نهایت افزایش کیفیت حسابرسی است.

تعریف و به‌کارگیری تردید حرفه‌ای

تردید حرفه‌ای در حسابرسی به نگرش‌هایی گفته می‌شود که سطحی از مراقبت و سخت‌کوشی را در متن استانداردهای حرفه‌ای الزامی می‌کند تا در فرایند گردآوری و ارزیابی شواهد، اعمال قضاوت حرفه‌ای و بررسی معاملات تجاری پیچیده مد نظر قرار گیرد. قابلیت اتکای گزارشگری مالی برای افزایش اطمینان سرمایه‌گذاران در بازارهای سرمایه از اهمیت زیادی برخوردار است. زنجیره‌ی گزارشگری مالی ذینفعان زیادی را در بر می‌گیرد که با ایفای مسئولیت‌های خود قابلیت اتکای گزارشگری مالی را افزایش می‌دهند. حسابرسان مستقل نقش مهمی در فرایند گزارشگری مالی ایفا می‌کنند. این کار از طریق ارائه‌ی



لازم است تعریف جامعی از تردید حرفه‌ای ارائه شود و نحوه به‌کارگیری و مستندسازی آن در شرایط مختلف بیان شده و چگونگی تأثیر ریسک‌ها بر تردید حرفه‌ای در سطوح ساختاری مختلف مشخص شود. همچنین ضروری است که تلاش‌ها و تمهیدات به‌کار رفته برای بهبود تردید حرفه‌ای بررسی شود تا اطمینان حاصل شود که راه‌حل‌های پیشنهادی جدید باعث بهبود تردید حرفه‌ای خواهد شد و منافع آن بیش از هزینه‌های مربوط است.

در این مقاله طیفی برای تردید حرفه‌ای ارائه شده که نشان می‌دهد کاربرد مناسب تردید حرفه‌ای به ویژگی‌های حساب و ادعای مورد رسیدگی بستگی دارد. در طیف مورد اشاره، سطوح ساختاری مختلف برای تردید حرفه‌ای و تهدیدهای مربوط در نظر گرفته شده است. به نظر می‌رسد تلاش برای کاهش تهدیدهای موثر بر تردید حرفه‌ای، وقتی اثربخشی بیش‌تری دارد که ماهیت این سطوح ساختاری در نظر گرفته شود. همچنین در ادامه مقاله تهدیدهای موثر بر تردید حرفه‌ای و عوامل کاهنده‌ی آن مورد بحث قرار گرفته است و ایده‌ها و توصیه‌هایی برای کاربرد اثربخش تردید حرفه‌ای توسط

مقدمه

تردید حرفه‌ای عنصر حیاتی برای کیفیت حسابرسی است. در حال حاضر پیچیدگی معاملات تجاری و استانداردهای حسابداری رو به افزایش است و عواملی مانند استانداردهای مبتنی بر اصول و استفاده گسترده از ارزش‌های منصفانه در اندازه‌گیری‌ها و برآوردهای ذهنی حسابداری، مدیریت را ملزم به اعمال قضاوت و دخالت بیش‌تر در برآوردها و حسابداری مبالغ بااهمیت گزارش شده در صورت‌های مالی می‌کند. با توجه به افزایش پیچیدگی و ذهنی بودن همراه با تاکید مستمر بر گزارشگری مالی قابل اتکا، مفهوم تردید حرفه‌ای در حرفه حسابرسی بیش از پیش مورد توجه قرار گرفته است.

براساس بند ۱۵ بخش ۲۰۰ استانداردهای حسابرسی، حسابرس باید حسابرسی را با تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند و مراقب وجود شرایطی باشد که ممکن است موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شود. اما تعاریف و دیدگاه‌های متنوعی در مورد تردید حرفه‌ای در ادبیات حسابرسی مطرح شده است. برای ایجاد درک مشترک از مفهوم تردید حرفه‌ای



اظهار نظر مستقل درباره‌ی ارائه منصفانه وضعیت مالی، نتایج عملیات و جریان های نقدی واحد مورد رسیدگی از تمام جنبه‌های با اهمیت طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط (استانداردهای حسابداری) انجام می‌شود. حسابرسان هنگام انجام حسابرسی صورتهای مالی به استانداردهای حرفه‌ای پایبند هستند. این استانداردها ایجاب می‌کند که سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای در اعمال قضاوت‌های حرفه‌ای آنان به کار گرفته شود. هر چند مسئولیت اعمال تردید حرفه‌ای تنها بر عهده حسابرسان صورتهای مالی نیست، در این مقاله تردید حرفه‌ای حسابرسان در اجرای حسابرسی صورتهای مالی مورد تاکید است. اگرچه مفهوم زیربنایی تردید حرفه‌ای نسبتاً ساده است، در مورد نحوه‌ی اعمال و مستندسازی آن توافق و رهنمود عملی وجود ندارد (گلور و پراویت، ۲۰۱۳).

دلایل اهمیت تردید حرفه‌ای

پیچیدگی معاملات تجاری و استانداردهای حسابداری رو به افزایش است. استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول، کاربرد وسیع ارزش‌های منصفانه و اندازه‌گیری‌ها و برآوردهای ذهنی حسابداری، مدیریت را ملزم به اعمال قضاوت و دخالت بیش‌تر در برآوردها و حسابداری مبالغ با اهمیت گزارش شده در صورتهای مالی می‌کند. با توجه به افزایش پیچیدگی و ذهنی بودن همراه با تاکید مستمر بر گزارشگری مالی قابل اتکا، عجیب نیست که توجه زیادی به مفهوم به‌کارگیری تردید حرفه‌ای توسط حسابرس و دیگران در زنجیره‌ی گزارشگری مالی وجود دارد. برخی ادعا کرده‌اند که عواملی مثل ارائه‌ی خدمات غیرحسابرسی یا تصدی بلندمدت حسابرس می‌تواند کیفیت حسابرسی را در طول زمان از طریق کاهش تردید حرفه‌ای کاهش دهد و به این موضوع

اشاره می‌کنند که در این شرایط ادعاهای مدیریت بدون بررسی بیش‌تر مورد پذیرش قرار می‌گیرد. این بحث پرسش‌های بیش‌تری را بوجود آورده که توجه بیش‌تری را به موضوع اعمال تردید حرفه‌ای توسط حسابرس جلب نموده است (هرت و همکاران، ۲۰۱۳). گزارش‌های بازرسی کنترل کیفیت انجام شده از موسسه‌های حسابرسی در جهان اغلب بر نگرانی درباره کاربرد تردید حرفه‌ای توسط حسابرسان تاکید می‌کند. تردید حرفه‌ای عنصر ضروری در حسابرسی صورتهای مالی است. اما تلاش‌ها و توصیه‌ها برای ارتقای تردید حرفه‌ای وقتی موثر است که درک مشترکی از مفهوم زیربنایی آن وجود داشته باشد. بحث درباره‌ی عوامل متعدد موثر بر تردید حرفه‌ای در سطوح ساختاری مختلف ضروری است. همچنین شناسایی معیارهایی که قبلاً برای بهبود تردید حرفه‌ای به کار رفته حائز اهمیت است. لذا توصیه‌ها و راه‌حلهایی که مفاهیم و عوامل موثر بر تردید حرفه‌ای را در نظر نمی‌گیرد نمی‌تواند به بهبود کیفیت حسابرسی کمک نماید. تردید حرفه‌ای برای قضاوت حرفه‌ای با کیفیت ضروری است، اما فقط یکی از عناصر لازم برای اعمال قضاوت حرفه‌ای مناسب توسط حسابرس است. برای مثال، تردید بدون داشتن تجربه حسابداری و حسابرسی در صنعت مورد نظر برای اعمال قضاوت حرفه‌ای با کیفیت، کافی نیست. با بررسی تعریف تردید حرفه‌ای در استانداردهای حسابرسی و ادبیات دانشگاهی، تعاریف مرتبط اما متفاوتی مشاهده می‌شود. به عنوان نمونه استانداردهای حسابرسی بین‌المللی و استانداردهای حسابرسی ایالات متحده بر ذهن پرسشگر و ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی تاکید می‌کنند. اما عبارت ذهن پرسشگر و ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی تاحدودی مبهم است و میزان پرسش و ارزیابی

نقادانه و نحوه تشریح و مستندسازی آن در شرایط مختلف با ریسک‌های مختلف در سطح حساب‌ها و ادعاها باید مشخص شود (گلور و پراویت، ۲۰۱۴).

طیف تردید حرفه‌ای

وجود دیدگاه‌های مختلف و نبود رهنمود عملی شفاف، فرصت مناسبی برای حرفه، دانشگاه، تدوین‌کنندگان استانداردها و مراجع قانون‌گذار فراهم آورده است تا به توسعه نگرش جامع و عملی از تردید حرفه‌ای و رهنمودهای لازم در این باره کمک کنند. گلور و همکاران^۴ (۲۰۱۳) توصیه کردند به جای تمرکز روی هر دیدگاه خاص، بکارگیری تردید حرفه‌ای به عنوان یک طیف در کنار ریسک تحریف بااهمیت و عوامل دیگر مورد توجه قرار گیرد.

مفهوم تردید حرفه‌ای به عنوان یک طیف نیازمند ارزیابی اولیه از ریسک به‌طور دقیق و ارزیابی مجدد آن در طول حسابرسی است تا حسابرس اطمینان حاصل نماید که سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای برای گردآوری و ارزیابی شواهد حسابرسی به کار گرفته شده است. در شکل ۱ حدود روش‌های حسابرسی و مستندسازی ارزیابی اولیه‌ی ریسک در طیف تردید حرفه‌ای ارائه شده است. اگرچه طیف تردید حرفه‌ای اعتماد کامل تا تردید کامل را در بر می‌گیرد، با این حال تاکید می‌شود که به‌کارگیری تردید حرفه‌ای در هیچ شرایطی نباید در سطح اعتماد کامل باشد. استفاده از یک طیف به تعیین سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای با توجه به شرایط کمک می‌کند. اگرچه شکل ۱ نشان‌دهنده‌ی

سطوح مختلفی از تردید حرفه‌ای است، با این حال درجه‌بندی‌ها صرفاً میزان تردید را در داخل و میان هر محدوده نشان داده و این درجه‌بندی‌ها الزاماً در حالت‌های ذهنی متفاوت قرار نمی‌گیرد و به هم مرتبط هستند. برخی از عواملی که منجر به نگرش تردید بیش‌تر یا کمتر و در نتیجه نیاز به شواهد حسابرسی بیش‌تر یا کمتر می‌شود، در شکل ۱ ارائه شده است. این عوامل در اصل مبتنی بر ریسک و آسیب‌پذیری تحریف‌های با اهمیت و نشانه‌هایی هستند که شواهد حسابرسی فراهم می‌کنند. عوامل مؤثر بر نیاز به شواهد حسابرسی بیش‌تر، نشان می‌دهد که شرایطی مانند پیچیدگی معاملات تجاری، استفاده گسترده از ارزش‌های منصفانه و برآوردهای ذهنی و حرکت به سوی

شکل ۱: طیف تردید حرفه‌ای



*بیطرفانه: نگرش بیطرفانه یعنی حسابرس درستکاری مدیریت را رد نکرده اما نه به این معنا که در مورد آن تحقیق نکند.

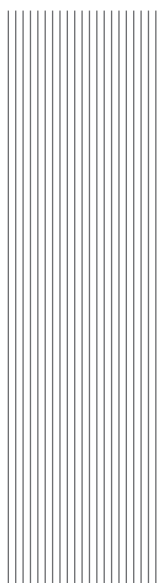
**تردید حرفه‌ای شامل محدوده‌ی اعتماد کامل نمی‌شود. در محدوده‌ی تردید کامل حسابرس با رویکرد تاکید بر رعایت قانون کار خود را انجام خواهد داد.

منبع: گلور و همکاران، ۲۰۱۳

استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول، همگی به افزایش کاربرد قضاوت حرفه‌ای توسط مدیریت کمک کرده و در نتیجه حساب‌رسان به تردید حرفه‌ای بیش‌تری نیاز دارند. همان‌طور که اشاره شد، عوامل ذکر شده در شکل ۱ نشان می‌دهد که طیف تردید حرفه‌ای بر راهبرد، روش‌ها و مستندسازی حساب‌رسی در مرحله بعد از ارزیابی اولیه‌ی ریسک هر حساب و ادعا طبق استانداردهای حساب‌رسی تاکید دارد. ارزیابی اولیه‌ی ریسک که به سطح مشخصی از تردید حرفه‌ای می‌انجامد، باید در طول انجام حساب‌رسی مورد بازنگری قرار گیرد و بر اساس شواهد حساب‌رسی کسب شده به چالش کشیده شود تا مشخص شود که ارزیابی انجام شده هنوز هم با توجه به شرایط مناسب است یا خیر.

همچنین، این طیف نشان می‌دهد در اجرای روش‌های ارزیابی ریسک، حساب‌رس به سمتی سوق داده خواهد شد که در مورد انجام کار حساب‌رسی اضافی تصمیم بگیرد که فراتر از روش‌های ارزیابی ریسک برای یک حساب یا ادعا ضروری است. به عنوان مثال، مانده حساب یک دارایی که به وضوح بی اهمیت باشد و هیچ‌گونه ریسک تحریف با اهمیتی را نشان ندهد، به کار حساب‌رسی اضافی فراتر از ارزیابی ریسک اولیه نیازی ندارد. حساب‌رسان به کفایت شواهد حساب‌رسی توجه دارند و شکل و ماهیت شواهد حساب‌رسی مختلف نیز از اهمیت زیادی برخوردار است. لازم به ذکر است که داشتن ذهن پرسشگر در سراسر طیف تردید حرفه‌ای مطرح است. به عنوان مثال، برای یک حساب یا ادعای بااهمیت که ریسک کمتری دارد، به‌کارگیری دیدگاه بیطرفانه در تعیین شواهد حساب‌رسی مورد نیاز مناسب است، اما بدان معنا نیست که حساب‌رس نسبت به علائمی هشیار نباشد که مربوط به مسایل بالقوه است و نیاز به گردآوری شواهد متقاعدکننده‌تری دارد. چهار محدوده مشخص شده در

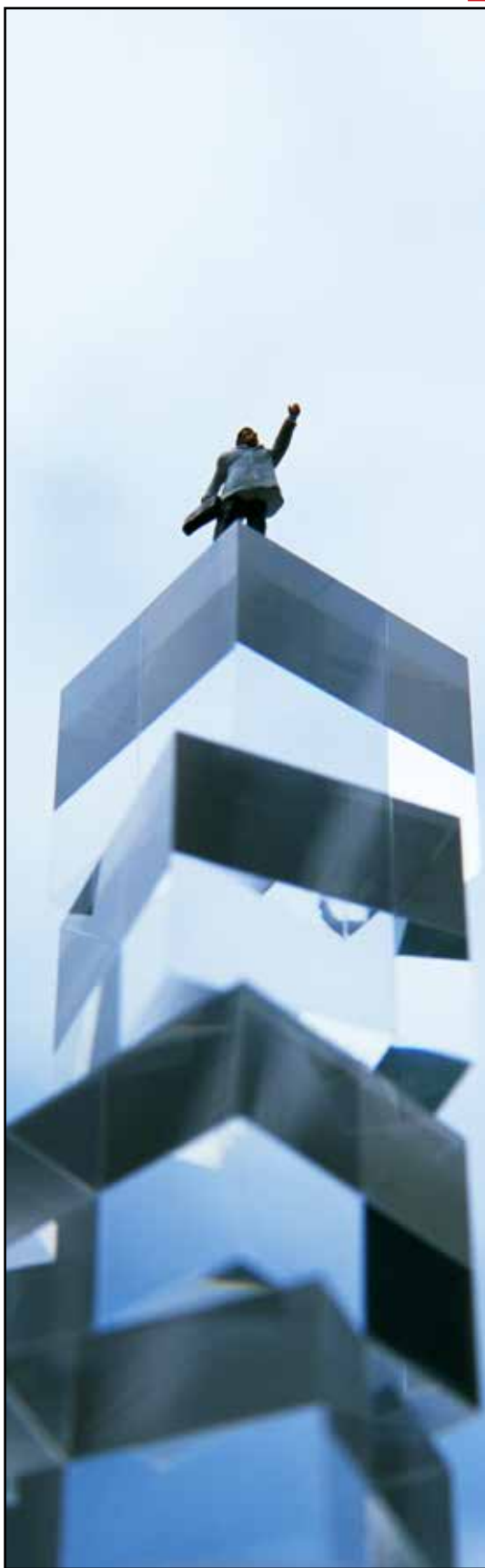
طیف، همپوشانی دارند و کاربرد دو محدوده‌ی میانی معمولاً در حساب‌رسی بیش‌تر مشاهده می‌شود. در حساب‌رسی صورت‌های مالی، محدوده‌های مورد اشاره به نسبت مساوی تسهیم نشده و دیدگاه بیطرفانه بخش بزرگ‌تری از طیف را پوشش داده است. به این معنا که بیش‌تر ادعاها در این حوزه قرار خواهد گرفت و محدوده‌ی قابل توجهی از ریسک تحت پوشش این نگرش خواهد بود. به عبارت دیگر، در محدوده‌ی بیطرفانه، سطح ریسک و شواهد حساب‌رسی از چپ به راست افزایش می‌یابد. با حرکت از سمت چپ به راست در طیف تردید حرفه‌ای میزان پرسشگری ذهن حساب‌رس افزایش می‌یابد. نشانه‌های این موضوع شامل تجدید نظر در ماهیت، زمانبندی یا حدود رسیدگی‌ها است. به عنوان نمونه، ممکن است حساب‌رس زمانبندی رسیدگی‌ها را در زمانی نزدیک‌تر به پایان دوره تعیین کند یا انواع روش‌های حساب‌رسی اضافی را برای کسب شواهد لازم ضروری تشخیص داده و حدود رسیدگی‌ها را افزایش دهد. نشانه‌ی دیگر این موضوع تمرکز بیش‌تر حساب‌رس بر شواهد نقض‌کننده است و در شرایطی که عوامل پر ریسک، مانند نشانه‌های تقلب وجود دارد، ممکن است حساب‌رس جست‌وجوی بیش‌تری برای کسب شواهد نقض‌کننده‌ی ادعاها، مدیریت انجام دهد. جستجو برای کسب شواهد نقض‌کننده شامل طراحی و اجرای روش‌های حساب‌رسی است که به طور ویژه به این پرسش پاسخ می‌دهد که "چه نوع شواهد حساب‌رسی در پشتیبانی از استدلال‌های نقض‌کننده وجود دارد؟" یا "چه شواهدی برای نقض برقراری مفروضات مدیریت وجود دارد؟" سمت راست طیف بیانگر تردید کامل است و نسبت به تردید احتمالی دیدگاه انتقادی بیش‌تری دارد. داشتن تردید کامل زمانی مناسب است که نتایج روش‌های حساب‌رسی بیانگر اشتباه



یا تقلب متعدد باشد که به احتمال زیاد منجر به تحریف‌های بااهمیت در صورت‌های مالی خواهد شد. بنابراین، زمانی که نتایج روش‌های حساب‌رسی، بیانگر اشتباه‌های متعدد منجر به تحریف بااهمیت باشد، حساب‌رس نسبت به وجود اشتباه‌های بیش‌تر هشیار خواهد بود یا درخصوص این موضوع از صاحبکار پرس و جو می‌کند. هنگامی که علایم واقعی تقلب یا تحریف بااهمیت وجود دارد، ممکن است حساب‌رس موضوع را با کمیته حساب‌رسی در میان گذاشته و در شرایط مقتضی، الزامات قوانین و مقررات مربوط را در نظر بگیرد. از سوی دیگر، داشتن تردید احتمالی زمانی مناسب است که عوامل ریسک بااهمیت وجود دارد یا احتمال وجود تحریف بااهمیت، زیاد است.

در صورت عدم کشف اشتباه، علایم هشدار دهنده یا سایر عوامل ریسک که بیانگر احتمال تحریف بااهمیت است، کاربرد مداوم تردید احتمالی در خصوص ادعاها می‌تواند به ایجاد هزینه‌های غیر ضروری بیانجامد که بر صاحبکار و در نهایت سرمایه‌گذاران تحمیل می‌شود. از سوی دیگر، استفاده بیش از حد از رویکرد بیطرفانه منجر به عدم کسب شواهد مناسب و کافی در حوزه‌هایی می‌شود که آسیب‌پذیری بیش‌تری در برابر تقلب یا تحریف بااهمیت دارند.

اگر موسسه‌های حساب‌رسی، تدوین‌کنندگان استانداردها، مراجع قانون‌گذار و بازرسان کنترل کیفیت، طیف تردید حرفه‌ای را بصورتی در روش‌ها و استانداردهای خود در نظر بگیرند که در این مقاله ذکر شد و رهنمودهای عملی لازم در این خصوص تهیه نمایند، آنگاه یکنواختی بیش‌تری در به‌کارگیری سطح مناسب تردید حرفه‌ای بوجود خواهد آمد. رهنمودهای عملی باید بیانگر تفاوت‌های به‌کارگیری تردید حرفه‌ای و تفاوت‌های مربوط به ماهیت و حدود شواهد حساب‌رسی و مستندسازی با



روش‌های احتمالی موثر بر کاربرد تردید حرفه‌ای مشارکت داشته باشند. این بررسی باید شامل کلیه زمینه‌هایی باشد که تردید حرفه‌ای در آن به کار می‌رود. در غیر این صورت، هزینه‌های مرتبط با راه‌حل‌های پیشنهادی ممکن است از منافع آن بیش‌تر باشد و این راه‌حل‌ها نه تنها عوامل ریشه‌ای واقعی را در نظر نمی‌گیرد بلکه در بهبود تردید حرفه‌ای حسابرس یا گروه حسابرسی سودمند نمی‌باشد و حتی ممکن است کیفیت حسابرسی را در کل کاهش دهد.

راه شناخت، ارزیابی، و بررسی مناسب عوامل موثر بر تردید حرفه‌ای، پذیرفتن این است که عوامل مذکور در سطوح مختلف ساختاری بر تشکیلات حرفه‌ای اثر می‌گذارند. سطوح ساختاری شامل: حسابرس، گروه حسابرسی، موسسه‌ی حسابرسی و حرفه‌ی حسابرسی به‌طور کلی است. بحث در مورد اقدامات موثر بر به‌کارگیری یکنواخت و مناسب تردید حرفه‌ای در فرایند گزارشگری مالی زمانی اثربخشی بیش‌تری دارد که زمینه‌ی هریک از سطوح ساختاری و ماهیت تردیدها و عوامل فعلی کاهنده‌ی آن را در همه‌ی سطوح در نظر گرفته شود. به عنوان مثال، تحقیقات، برخی از تهدیدهای مربوط به تردید حرفه‌ای را در سطح حسابرس نشان داده است. یعنی اگر تهدید برای اعمال تردید حرفه‌ای در سطح حسابرس وجود داشته باشد، آنگاه راه حل پیشنهادی در سطح حرفه یا موسسه‌ی حسابرسی ممکن است به طور موثر تهدید را کاهش ندهد، به عبارت دیگر راه حل پیشنهادی ممکن است در مساله‌ی هدف، مناسب نباشد (نلسون، ۲۰۰۹).

جدول شماره ۲ برخی از تهدیدهای مربوط به تردید حرفه‌ای را در سطوح مختلف ساختاری و برخی عوامل موجود برای بهبود و تشویق کاربرد یکنواخت و مناسب تردید حرفه‌ای را نشان می‌دهد.

توجه به سطح ریسک باشد. موضوع دیگر در تعریف تردید حرفه‌ای این است که آیا تردید حرفه‌ای اساساً شامل مجموعه‌ای از مهارت‌ها و رفتارها است یا دانش، تخصص و ویژگی‌های شخصیتی را نیز شامل می‌شود. اگرچه برخی از محققان بر مهارت و دیگر ویژگی‌های شخصیتی تأکید می‌کنند، تردید حرفه‌ای ترکیبی از ویژگی‌های شخصیتی، دانش و مهارت است. برخی از ویژگی‌های شخصیتی که به حسابرس در اعمال تردید حرفه‌ای مناسب کمک می‌کند شامل ذهن پرسشگر، توانایی تجزیه و تحلیل و ارزیابی نقادانه شواهد، توانایی حل مسئله، استدلال اخلاقی و معنوی، تمایل به جست‌وجو برای دانش، توانایی‌های مربوط به درک فردی، احساس استقلال و اعتماد مبتنی بر عزت نفس است. ادبیات موجود نشان می‌دهد که تردید شامل مهارت‌های اکتسابی است. بنابراین، اگرچه درک و ترویج ویژگی‌های شخصی محرک تردید در حسابرسان، از اهمیت زیادی برخوردار است، فرصت‌های زیادی برای توسعه و آموزش نگرش و مهارت‌ها با رویکرد منتقدانه برای حسابرسان با تجربه و تازه کار وجود دارد (گلور و پراویت، ۲۰۱۳).

تهدیدها و عوامل کاهنده آن، پیشنهادهایی برای اعمال موثر تردید حرفه‌ای

برخی مراجع قانون‌گذار بر این باورند که در صورت بکارگیری تردید حرفه‌ای در سطح مطلوب توسط حسابرسان، کاستی‌های شناسایی شده توسط آنان کمتر خواهد شد و با توسعه‌ی این باور، معیارهای قابل استفاده برای بهبود تردید حرفه‌ای حسابرسان را پیشنهاد کرده‌اند. قبل از بررسی این پیشنهادها، ذی‌نفعان باید زمانی را برای شناخت عوامل تأثیرگذار بر کاربرد تردید حرفه‌ای، شامل تهدیدها و معیارهای بالقوه فعلی در نظر بگیرند و در بررسی

جدول شماره ۲: تهدیدها و عوامل موجود برای بهبود تردید حرفه‌ای در سطح ساختاری

سطح حسابرس - مربوط به حسابرس در هر کار حسابرسی.
تهدیدها - برخی از تهدیدهای بالقوه تردید حرفه‌ای در سطح حسابرس عبارتند از: • دام‌ها و جانبداری‌ها در قضاوت، فقدان دانش و تخصص • فشار محدودیت زمانی، اولویت‌ها و انتظارات • شخصیت حسابرس، ویژگی‌های شخصی و فرهنگی • معیارهای عملکرد و پاداش و انگیزه‌هایی که تردید حرفه‌ای را تشویق نمی‌کند
عوامل کاهنده - برخی از معیارهای موجود برای بهبود کاربرد مناسب تردید حرفه‌ای در سطح حسابرس عبارتند از: • صدور مجوز حرفه‌ای و الزامات آموزش مستمر • نظارت، مشورت، بررسی، و بازرسی از کار و عملکردها • برنامه‌ریزی و برنامه‌های حسابرسی موثر، از جمله تدوین انتظارات • معیارهای عملکرد که برای کار با کیفیت بالا، پاداش در نظر می‌گیرد • الزامات استخدامی دقیق • رهبری موثر شریک کار • آموزش صلاحیت‌های مهم، قضاوت حرفه‌ای، و موضوعات دیگر
سطح گروه حسابرسی - مربوط به هر گروه حسابرسی که به یک صاحبکار اختصاص یافته است.
تهدیدها - برخی از تهدیدهای بالقوه تردید حرفه‌ای در سطح گروه حسابرسی عبارتند از: • اهداف توسعه خدمات و کسب و کار که تضاد منافع ایجاد می‌کند • مدیریت زمان، منابع محدود، استفاده ناکارآمد از متخصصان و کارشناسان • بازرسی نادرست (به عنوان مثال، الزامات اضافی و غیرضروری) • ترجیحات مدیریت و شریک، شیوه‌های رهبری به کار رفته که به اندازه کافی بر تردید حرفه‌ای تأکید نمی‌کنند. • مدل کارآموزی • ویژگی‌های صاحبکار (ساختار حاکمیت، فضای اخلاقی که هیأت‌مدیره بر سازمان جاری می‌کند) • آشنایی ناشی از رابطه‌ی طولانی با صاحبکار • جانبداری بالقوه ناشی از تصمیم‌های گروهی ناکارآمد
عوامل کاهنده - برخی از معیارهای موجود برای بهبود کاربرد مناسب تردید حرفه‌ای در سطح گروه حسابرسی عبارتند از: • برنامه‌ریزی با مشارکت مسئول کار • شناخت صنعت و تجربه‌ی کار با صاحبکار • جلسات طوفان فکری درباره‌ی جریان‌های تقلب • برنامه‌های بررسی عملکرد کیفیت داخلی • الزامی کردن مشورت حسابرسی • خط مشی‌های منابع انسانی و استقلال، از جمله محدودیت در ارائه‌ی خدمات غیر حسابرسی خاص و محدودیت در ارائه‌ی پاداش برای این نوع خدمات • توجه به اخلاق و رعایت خط قرمزها • الزامات چرخش شریک کار • بررسی کنترل کیفیت کار و برنامه‌های بازرسی برون سازمانی
سطح حرفه / موسسه حسابرسی - مربوط به حرفه‌ی حسابرسی مستقل؛ شامل موسسه‌های حسابرسی و محیط اقتصادی و نظارتی که در آن فعالیت می‌کنند.
تهدیدها - برخی از تهدیدهای بالقوه تردید حرفه‌ای در سطح حرفه و موسسه‌ی حسابرسی عبارتند از: • تضاد منافع ناشی از مدل پرداخت‌کننده / انتخاب‌کننده‌ی حسابرس • منابع ناکافی اختصاص داده شده به حسابرسی، یا رقابت برای حق الزحمه حسابرسی • مشوق‌های ایجاد شده توسط معیارهای عملکرد و پیامدهای محلی آن • وابستگی دفتر محلی به صاحبکار بزرگ • ماهیت و یا حجم خدمات غیر حسابرسی • تأکید بر بازرسی کار، به صورت ناهماهنگ با ریسک‌های حسابرسی مرتبط. • کمیته‌های حسابرسی که نقش نظارتی را درک نمی‌کنند و یا بیش از حد با مدیریت هم سطح شده‌اند

عوامل کاهنده - برخی از معیارهای موجود برای بهبود کاربرد مناسب تردید حرفه‌ای در سطح حرفه و موسسه‌ی حسابرسی عبارتند از (ممکن است باتوجه به سیستم قانونی متفاوت باشد):

- فضای اخلاقی که هیأت‌مدیره بر سازمان جاری می‌کند منجر به تشویق حسابرسی با کیفیت بالا و تردید حرفه‌ای می‌شود
- الزامات استقلال از جمله ممنوعیت ارائه‌ی خدمات غیر حسابرسی مشخص
- آزمون‌های صدور مجوز، تجربه، و الزامات آموزش مستمر
- استانداردهای حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای
- روش حسابرسی، قالب‌ها، ابزارها، و خط مشی‌ها، از جمله ارتباط بین ادعاها و روش‌های حسابرسی
- خط مشی‌ها و رویه‌های کنترل کیفیت، از جمله بازرسی‌های داخلی و همپیشگان و الزام به استقلال
- نظارت و بازرسی مستقل توسط مراجع قانونی و گزارشگری عمومی مناسب از نتایج بازرسی
- الزامی کردن مشورت حسابرسی
- تهدید به دادخواهی، تحریم و جریمه
- استانداردهای کنترل کیفیت، بررسی کیفیت و استقلال
- روابط الزامی با کمیته حسابرسی، انتخاب و انتصاب حسابرس توسط کمیته حسابرسی، و تصویب ارائه‌ی خدمات غیر حسابرسی توسط کمیته حسابرسی

توسط حسابرسان است. اما به دلیل نبود تعریف جامع و مشترک از تردید حرفه‌ای، در مورد نحوه اعمال تردید حرفه‌ای و مستندسازی آن توافق وجود ندارد. در این مقاله طیف تردید حرفه‌ای مطرح شده است که نشان می‌دهد در وضعیت‌های مختلف، میزان تردید اعمال شده توسط حسابرسان متفاوت است. همچنین در این مقاله تأکید شده است که به‌کارگیری تردید حرفه‌ای باید در سطوح ساختاری مختلف شامل شخص حسابرسان، گروه حسابرسان، موسسه‌ی حسابرسان و حرفه حسابرسان، در نظر گرفته شود. بنابراین تهدیدهای موثر بر تردید حرفه‌ای در سطوح ساختاری مختلف مورد بررسی قرار گرفته و بر این اساس عوامل کاهنده‌ی تهدیدها بیان و تشریح شده است. ■

مناسب تردید حرفه‌ای داشته باشند (به عنوان مثال، گرایش‌های ناکارآمد در تصمیم‌های گروهی، می‌تواند اثربخشی قضاوت گروهی را کاهش دهد، با این حال قضاوت‌های انجام شده در گروه به طور کلی کیفیت بالاتری نسبت به قضاوت‌های فردی دارد). (گلور و پراویت، ۲۰۱۴).

خلاصه

پیچیدگی معاملات تجاری و استانداردهای حسابداری رو به افزایش است و این موضوع مدیریت را ملزم به اعمال قضاوت و دخالت بیش‌تر در برآوردهای حسابداری منعکس در صورت‌های مالی می‌کند. لذا ارزیابی معقول بودن این قضاوت‌ها نیازمند اعمال سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای

هدف جدول ۲، تأکید بر تهدیدها، عوامل کاهش‌دهنده‌ی آنها و روش‌هایی به منظور بهبود به‌کارگیری تردید حرفه‌ای در سطوح ساختاری مختلف است و فهرست‌های ارائه شده در آن، لزوماً جامع نیستند؛ علاوه بر این، موارد ذکر شده در هر سطح ساختاری ممکن است به نوعی در سطوح دیگر گنجانده شده باشد یا ممکن است سطوح دیگر را تحت تأثیر قرار دهد. اگرچه به طور کلی، تهدیدها یا عوامل کاهنده‌ی یک سطح ساختاری که به دیگر سطوح مربوط است، تکرار نشده، تعدادی از عوامل که به طور خاصی در تمام سطوح بااهمیت هستند تکرار شده‌اند. همچنین برخی از عواملی که منجر به ایجاد تهدیدها می‌شوند، می‌توانند جنبه‌های مثبتی برای کاربرد

منابع:

Current Issues in Auditing, Volume 8, Issue 2, Pages 1-10.

4.Hurt, K. R., H. Brown-Liburd, C. E. Earley, and G.Krishnamoorthy.

2013. Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 32 (1): 45-97.

5.Nelson, M. W. 2009. A model and literature review of professional skepticism in auditing. Auditing: A Journal of Practice & Theory 28 (2): 1-34.

۱. کمیته فنی سازمان حسابرسان، استانداردهای حسابرسان، قابل دریافت از

www.audit.org.ir

2.Glover, S. M., and D. F. Prawitt. 2013. Enhancing Auditor Professional Skepticism. Available at: [http:// www.theaca. org/ docs/research/skepticismreport.pdf](http://www.theaca.org/docs/research/skepticismreport.pdf)

3.Glover Steven M. and Prawitt Douglas F. (2014). Enhancing Auditor Professional Skepticism: The Professional Skepticism Continuum.

پی‌نویس‌ها:

3.Hurt, K. R., H. Brown-Liburd, C. E. Earley, and G. Krishnamoorthy

4.Glover Steven M. and Prawitt Douglas F.

۱-حسابدار رسمی، کارشناس ارشد حسابداری

۲-کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه تهران

جبر فرهنگی

و خودانتظامی حرفه‌ای حسابداری

اقتباس: جواد رضازاده^۱، افشین نخبه فلاح^۲، امیرهادی معنوی مقدم^۳

مقدمه

نظارت بر تدوین استانداردهای حسابداری و همچنین نظارت بر حرفه‌ای حسابداری از دیدگاه بین‌المللی، راهی برای تضمین قابلیت اتکای صورت‌های مالی است (باکلی و وستون، ۱۹۸۰).^۴ اما نحوه‌ی نظارت از کشوری به کشور دیگر و با توجه به میزان خودانتظامی حرفه‌ای، تفاوت دارد (الهاشم، ۱۹۸۰؛ گری و همکاران، ۱۹۸۴). این تفاوت‌ها را می‌توان به فرهنگ نسبت داد. فرهنگ عبارت است از «مجموعه‌ی آداب و سنن اجتماعی و سبک زندگی اعضای جامعه از جمله روش مکرر اندیشیدن، احساس کردن و عمل کردن آن‌ها» (هریس، ۱۹۷۱: ۱۵). اندیشمندان حسابداری، فرهنگ را یکی از عوامل محیطی مهم می‌دانند که بر حسابداری کشورها تأثیر به‌سزایی دارد (مولر، ۱۹۶۷؛ نابز، ۱۹۸۳، ۱۹۸۴؛ هافستد، ۱۹۸۷؛ شرودر، ۱۹۸۷؛ بلکویی، ۱۹۸۴، ۱۹۸۵، ۱۹۸۸، ۱۹۸۹؛ پریرا و ماتیوس، ۱۹۸۸). در این مورد استدلال‌هایی از این دست هم مطرح شده است: (الف) ساختار حسابداری هر کشوری

را فرهنگ آن کشور تعیین می‌کند (ویولت، ۱۹۸۳) و (ب) تشدیت آرا در بین کشورها نسبت به روش‌های مناسب حسابداری، ریشه‌ی فرهنگی دارد نه فنی (هافستد، ۱۹۸۵). این بحث‌ها حاکی از وجود جبر فرهنگی در حسابداری است؛ به این معنی که فرهنگ هر کشوری نحوه‌ی تدوین استانداردها و ساز و کار انجمن‌های حسابداری را مشخص می‌کند. تحقیق حاضر از نظریه‌ی جبر فرهنگی برای بررسی تفاوت‌های مشاهده شده درباره‌ی خودانتظامی حرفه‌ای^۵ در سطح بین‌المللی استفاده می‌کند. به ویژه تأثیر چهار بُعد فرهنگی پیشنهاد شده از سوی هافستد (۱۹۸۳) به نام (الف) فردگرایی^۶ در مقابل جمع‌گرایی^۷، (ب) فاصله‌ی قدرت^۸، (ج) اجتناب از عدم اطمینان^۹ و (د) مردسالاری^{۱۰} در مقابل زن‌سالاری^{۱۱} را بر میزان خودانتظامی حرفه‌ای حسابداری در سطح بین‌المللی بررسی می‌کند.

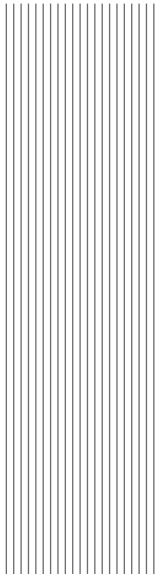
مبانی نظری و فرضیه‌ها

فرهنگ را می‌توان «برنامه‌ریزی ذهنی جمعی» تعریف کرد که اعضای

یک گروه یا منطقه یا ملت در آن با هم اشتراک دارند؛ اما با اعضای گروه‌ها یا مناطق یا ملل دیگر وجه اشتراک ندارد (هافستد، ۱۹۸۳: ۳۳۷). همان طور که اشاره شد هافستد در این مورد چهار بُعد فرهنگی را شناسایی کرد که جهت‌گیری فرهنگی هر کشور را نشان می‌دهد و ۵۰ درصد تفاوت‌های مشاهده شده در نظام‌های ارزشی کشورهای مختلف را تبیین می‌کند (هافستد، ۱۹۸۰، ۱۹۸۳). تعریف مختصر هر یک از این چهار بُعد به شرح زیر است.

«فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی» بُعدی است که میزان حفظ یکپارچگی و انسجام بین اعضای جامعه را نشان می‌دهد. فردگرایان تنها از خود و اعضای خانواده‌ی خود مراقبت می‌کنند؛ در حالی که جمع‌گرایان پیوند احساسی شدیدی با هم دارند و اعضای گروه یا جامعه‌ی جمع‌گرا انتظار دارند در ازای وفاداری بی‌چون و چرا، از آن‌ها محافظت شود.

«فاصله‌ی قدرت» به میزان توزیع برابر یا نابرابر قدرت در سازمان‌ها و نهادها اشاره دارد که از سوی اعضای جامعه پذیرفته شده است. برای مثال در جوامع دارای فاصله‌ی قدرت زیاد، مردم نسبت





به پذیرش نظم سلسله‌مراتبی تمایل دارند که هر کسی در آن جایگاه خاصی دارد و نیازی هم به توجیه این جایگاه نیست. در حالی که در جوامع دارای فاصله‌ی قدرت کم، مردم به تساوی قدرت علاقه دارند و متقاضی توجیه برای موارد نابرابری قدرت هستند. یکی از ویژگی‌های بعد فرهنگی فاصله‌ی قدرت، توجه به مسایل مدیریتی از قبیل ضرورت مشورت با زیردستان یا اعمال مدیریت پدرسالارانه است.

«اجتناب از عدم اطمینان» به میزان احساس تهدید یا خطر گفته می‌شود که افراد جامعه در مقابل اوضاع غیرمطمئن و ناشناخته دارند. به‌طور معمول این احساس از طریق فشار عصبی و اعلام نیاز به قابل پیش‌بینی بودن رویدادهای آتی و به عبارت بهتر از طریق احساس نیاز به قوانین و مقررات رسمی و غیر رسمی، اظهار می‌شود. به بیان دیگر اجتناب از عدم اطمینان به میزان تحمل ابهام اشاره دارد. در جوامعی که میزان اجتناب از عدم اطمینان شدید است، مردم از ابهام گریزانند و سعی می‌کنند به هر قیمتی که شده آن را کنترل کنند؛ اما در جوامعی که میزان اجتناب از عدم اطمینان پایین است، مردم ابهام را تحمل می‌کنند و زندگی در شرایط مبهم را می‌پذیرند.

«مردسالاری در مقابل زن‌سالاری» به نحوه‌ی تفکیک نقش اجتماعی افراد بر حسب جنسیت اشاره دارد. مردسالاری به موفقیت‌های مالی و مادی و جسارت اولویت قائل است. اما زن‌سالاری به داشتن روابط اجتماعی خوب، کمک به دیگران، مراقبت از ضعیفان، تأکید بر کیفیت زندگی و حفظ محیط زیست اهمیت می‌دهد. به‌طور خلاصه این بعد بیانگر تفاوت رفتار جسورانه و خشن با رفتار متواضع و عاطفی است. باید تأکید کرد این رفتارها با توجه به فرهنگ هر کشوری هم در مردان و هم در زنان می‌تواند ظهور بروز داشته باشد. طبق نظریه‌ی جبر فرهنگی این چهار

گروه‌ها در مقابل وفاداری بی‌چون و چرای اعضا از آن‌ها حمایت می‌کند. در جوامع فردگرا، احساس نیاز به حرفه‌ای‌گری و خودانتظامی حرفه‌ای کمتر است؛ زیرا افراد این جوامع ادعا دارند که می‌توانند از خودشان مراقبت کنند.

فرضیه‌ی دوم: هر چه در جامعه فاصله‌ی قدرت بیشتر باشد، میزان خودانتظامی حرفه‌ای در حسابداری کمتر می‌شود.

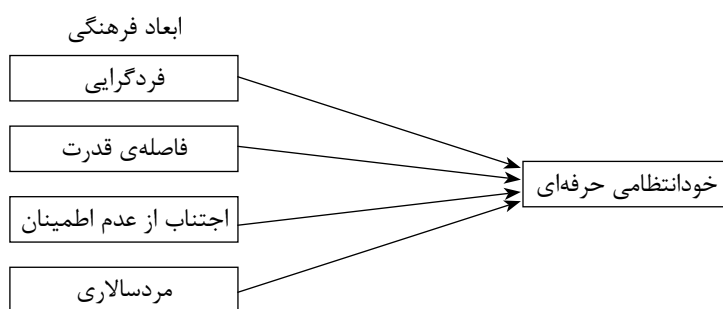
بعد فرهنگی میزان خودانتظامی حرفه‌ای حسابداری را در سطح بین‌المللی تعیین می‌کند که در نمودار ۱ نشان داده شده است.

در این مورد چهار فرضیه مطرح می‌شود:

فرضیه‌ی اول: هر چه فردگرایی در جامعه بیشتر باشد، خودانتظامی حرفه‌ای در حسابداری کمتر می‌شود.

عضویت در گروه‌های حرفه‌ای تا حدی از نیاز احساسی افراد حرفه‌ای به حضور در گروه‌های منسجم ناشی می‌شود؛ زیرا این

نمودار ۱: مدل خودانتظامی حرفه‌ای حسابداری



هر چه میزان فاصله‌ی قدرت در جامعه بیش‌تر باشد، میزان رعایت قوانین و مقررات رسمی هم در آن بیش‌تر می‌شود و در نتیجه میزان خودانتظامی حرفه‌ای در کل و خود انتظامی در حسابداری به‌طور خاص، کاهش می‌یابد. گری (۱۹۸۵) استدلال می‌کند میزان حرفه‌ای‌گری در حسابداری بر ماهیت نظارت بر سیستم حسابداری تأثیر دارد. حرفه‌ای‌گری در جامعه‌ای شکل می‌گیرد و رونق می‌یابد که در آن بر اعمال قضاوت حرفه‌ای فردی و حفظ خودانتظامی اولویت قائل باشند. از این رو، گری (۱۹۸۵) استدلال می‌آورد بین حرفه‌ای‌گری و اجتناب از عدم اطمینان، رابطه‌ی منفی وجود دارد.

فرضیه‌ی سوم: هر چه میزان اجتناب از عدم اطمینان در جامعه بیش‌تر باشد، خودانتظامی حرفه‌ای در حسابداری کمتر می‌شود.

هر چه میزان اجتناب از عدم اطمینان در جامعه بیش‌تر باشد، عدم تحمل ابهام ناشی از استقلال و خودمختاری حرفه‌ای و در نتیجه نیاز به کنترل حرفه از طریق قوانین و مقررات دولتی بیش‌تر است. خودانتظامی حرفه‌ای در کل و به ویژه در حسابداری در جوامع دارای اجتناب از عدم اطمینان پایین، رونق می‌یابد. زیرا این جوامع به اندازه کافی برای پذیرش ابهام ناشی از خودمختاری حرفه‌ای، انعطاف‌پذیری دارند و در این جوامع کنار آمدن و زندگی کردن با ابهام، پذیرفته شده است. هافستد (۱۹۸۷): ۸) استدلال می‌کند در کشورهایی که اجتناب از عدم اطمینان زیاد است، سیستم حسابداری ابزاری برای دستکاری ارقام و اطلاعات و در نتیجه ارائه تصویر مطلوب از اوضاع است. در این شرایط، خودانتظامی حرفه‌ای تضعیف می‌شود و استقلال حرفه‌ی حسابداری از بین می‌رود.

فرضیه‌ی چهارم: هر چه مردسالاری در جامعه بیش‌تر باشد، میزان خودانتظامی حرفه‌ای در حسابداری بیش‌تر می‌شود. ارجحیت قائل شدن به رقابت و موفقیت

مادی جزو شاخص‌های مهم جامعه‌ی مردسالار است؛ حرفه‌ها در جوامع مردسالار به حفظ حق انحصاری کسب و کار برای اعضای خود نیاز دارند. برای نیل به این هدف ضرورت دارد به ماهیت و کیفیت خدمات حرفه‌ای و به‌طور کلی به خودانتظامی حرفه‌ای هم اهمیت قائل شوند. تنها با حصول این شرایط است که اعضای حرفه می‌توانند تمهیدات نهادی مناسبی را فراهم کنند که برای کنترل انگیزه‌های خودخواهانه در مسیر موفقیت شغلی و کنترل انگیزه‌های نوع‌دوستانه در مسیر کمک به دیگران، ضرورت دارد. در نهایت این تمهیدات نهادی است که این انگیزه‌ها را به سمت رفتار شایسته‌ی حرفه‌ای، هدایت می‌کند (مرتون، ۱۹۸۲).

روش

کشورهای مورد مطالعه

در این مطالعه متغیر وابسته، امتیاز خودانتظامی حرفه‌ای کشورها و

متغیرهای مستقل هم چهار بُعد فرهنگی هافستد (۱۹۸۳) است. همان‌طور که اشاره شد این ابعاد، جهت‌گیری فرهنگی کشورها را نشان می‌دهد و عبارتند از: (الف) فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی، (ب) فاصله‌ی قدرت، (ج) اجتناب از عدم اطمینان و (د) مردسالاری در مقابل زن‌سالاری.

شرط انتخاب کشورها، دسترسی به اطلاعات مربوط به متغیرهای مستقل و وابسته است. ۲۸ کشور این شرط را داشت که در جدول یک نشان داده شده است.

اندازه‌گیری متغیرها

امتیاز خودانتظامی حرفه‌ای کشورها را یکی از مطالعات پیمایشی اخیر درباره‌ی اصول و فنون حسابداری و شرایط محیطی کشورها فراهم کرده است (گری، کمبل و شاو، ۱۹۸۴). بخش اول داده‌های گری و همکاران شامل پرسش‌هایی در مورد عوامل مؤثر

جدول ۱: امتیاز خودانتظامی حرفه‌ای کشورهای مورد مطالعه

کشور	امتیاز خودانتظامی حرفه‌ای	کشور	امتیاز خودانتظامی حرفه‌ای
آرژانتین	۲	تایلند	۳
آفریقای جنوبی	۲	دانمارک	۲
آلمان	۲	زامبیا	۳
آمریکا	۳	زیمبابوه	۳
اروگوئه	۱	ژاپن	۲
اسپانیا	۱	سوئیس	۳
استرالیا	۳	شیلی	۲
اندونزی	۲	فرانسه	۱
انگلستان	۳	فنلاند	۱
ایتالیا	۱	فیلیپین	۳
ایرلند	۳	کلمبیا	۲
برزیل	۱	مالزی	۲
بلژیک	۲	مکزیک	۳
پرتغال	۱	نیوزلند	۳





بر پیشرفت حسابداری کشورها است. آن‌ها میزان خودانتظامی حرفه‌ای را با طرح سؤال یک تعیین کرده‌اند:

در این مطالعه، سطوح مختلف پاسخ‌ها به صورت زیر امتیاز داده می‌شود:

دسته‌بندی	امتیاز خودانتظامی حرفه‌ای
۱. بالا	۳
۲. متوسط	۲
۳. پایین	۱

امتیاز خودانتظامی حرفه‌ای کشورهای مورد مطالعه در جدول ۱ نشان داده شده است. امتیاز متغیرهای مستقل «فردگرایی»، «فاصله قدرت»، «اجتناب از عدم اطمینان» و «مردسالاری» برای کشورهای مورد نظر از مطالعه‌ی هافستد (۱۹۸۳) درباره‌ی ابعاد فرهنگ ملی ۵۰ کشور و سه منطقه، استخراج و در جدول ۲ ارائه شده است.

بحث و نتیجه‌گیری

برای تعیین رابطه‌ی بین امتیاز خودانتظامی حرفه‌ای با ابعاد فرهنگی «فردگرایی»، «فاصله قدرت»، «اجتناب از عدم اطمینان» و «مردسالاری» از تحلیل رگرسیون چندگانه استفاده می‌شود. اما استفاده از متغیر وابسته ناپیوسته منجر به بروز سه مسأله می‌شود: نرمال نبودن جزء خطا، ثابت نبودن واریانس خطا و محدودیت تابع پاسخ. البته وقتی که جزء خطا نرمال نباشد با استفاده از روش حداقل

بیان شده است، میزان خودانتظامی حرفه‌ای با «اجتناب از عدم اطمینان» و «فردگرایی»، رابطه‌ی منفی و با «مردسالاری»، رابطه‌ی مثبت دارد. مدل رگرسیون هم معنادار است (زیرا آماره‌ی F در سطح $\alpha=0/01$ معنی‌دار است) و چهار متغیر مستقل ۵۱/۰۶ درصد تغییرات متغیر وابسته‌ی خودانتظامی حرفه‌ای را توضیح می‌دهد.

نتایج فوق نشان می‌دهد در سطح بین‌المللی، «فردگرایی» و «اجتناب از عدم اطمینان» بر میزان خودانتظامی حرفه‌ای در حسابداری تأثیر منفی و «مردسالاری» بر آن تأثیر مثبت دارد. در اصل، کشورهایی که افراد

مربعات می‌توان به تخمین‌های بدون تورش دست یافت و با این کار و تحت شرایط کلی، جزء خطا هم نرمال می‌شود (نیترو و واسرمن ۱۹۷۴). برای برطرف کردن دو مسأله‌ی دیگر از روش حداقل مربعات موزون استفاده شده است. جدول ۳ نتایج اجرای رگرسیون را نشان می‌دهد.

تأثیر متغیر مستقل «فاصله قدرت» معنادار نیست، ولی طبق انتظار علامت آن منفی است. سه متغیر مستقل «فردگرایی»، «اجتناب از عدم اطمینان» و «مردسالاری» معنادار هستند و علامت آن‌ها هم طبق انتظار، درست است. همان‌طور که در فرضیه‌ها

سوال یک

۳. پایین	۲. متوسط	۱. بالا	به نظر شما در سه مورد زیر، چقدر دولت سعی دارد میزان دخالت خود در حرفه‌ی حسابداری را به حداقل ممکن برساند؟ یا به بیان دیگر به نظر شما در سه مورد زیر، میزان اتکای دولت به خودانتظامی حرفه‌ی حسابداری چقدر است؟
			۱. تدوین استانداردهای حرفه‌ای
			۲. آموزش حسابداری
			۳. حفظ استاندارد بالایی از رفتار اخلاقی در حرفه

جدول ۲: امتیاز ابعاد فرهنگی کشورهای مورد مطالعه

کشور	امتیاز فردگرایی	امتیاز فاصله‌ی قدرت	امتیاز اجتناب از عدم اطمینان	امتیاز مردسالاری
آرژانتین	۴۶	۴۹	۸۶	۵۶
آفریقای جنوبی	۶۵	۴۹	۴۹	۶۳
آلمان	۶۷	۳۵	۶۵	۶۶
آمریکا	۹۱	۴۰	۴۶	۶۲
اروگوئه	۳۶	۶۱	۱۰۰	۳۸
اسپانیا	۵۱	۵۷	۸۶	۴۲
استرالیا	۹۰	۳۶	۵۱	۶۱
اندونزی	۱۴	۷۸	۴۸	۴۶
انگلستان	۸۹	۳۵	۳۵	۶۶
ایتالیا	۷۶	۵۰	۷۵	۷۰
ایرلند	۷۰	۲۸	۳۵	۶۸
برزیل	۳۸	۶۹	۷۶	۴۹
بلژیک	۷۵	۶۵	۹۴	۵۴
پرتغال	۲۷	۶۳	۱۰۴	۳۱
تایلند	۲۰	۶۴	۶۴	۳۴
دانمارک	۷۴	۱۸	۲۳	۱۶
زامبیا	۲۷	۶۴	۵۲	۴۱
زیمبابوه	۲۰	۷۷	۵۴	۴۶
ژاپن	۴۶	۵۴	۹۲	۹۵
سوئیس	۶۸	۳۴	۵۸	۷۰
شیلی	۲۳	۶۳	۸۶	۲۸
فرانسه	۷۱	۶۸	۸۶	۴۳
فنلاند	۶۳	۳۳	۵۹	۲۶
فیلیپین	۳۲	۹۴	۴۴	۶۴
کلمبیا	۱۳	۶۷	۸۰	۶۴
مالزی	۲۶	۱۰۴	۳۶	۵۰
مکزیک	۳۰	۸۱	۸۲	۶۹
نیوزلند	۷۹	۲۲	۴۹	۵۸

جدول ۳: نتایج رگرسیون

مستقل	عرض از مبدا	فردگرایی	فاصله‌ی قدرت	اجتناب از عدم اطمینان	مرد سالاری
ضریب	۳/۳۹۰۹	-۰/۰۲۱۵	-۰/۰۰۶۸	-۰/۰۲۰۶	۰/۰۱۸۸
آماره‌ی t	۵/۱۰*	-۲/۳۸**	-۰/۹۹	-۳/۹۴*	۲/۷۴*
R ²	٪ ۵۱/۰۶				
F	۶/۲۶*				
N	۲۸				

توجه: * معناداری در ۰/۰۱ α ** معناداری در ۰/۰۵ α

آن در روابط خود با دیگران جمع‌گرا هستند و ابهام را تحمل می‌کنند و رقابت و موفقیت‌های مادی را ترجیح می‌دهند، شرایط مناسب‌تری برای خودانتظامی حرفه‌ای دارند. این نتیجه، مهر تأییدی بر مقوله‌ی جبر فرهنگی در حسابداری است و به توضیح تفاوت میزان خودانتظامی حرفه‌ای در سطح بین‌المللی کمک می‌کند. در اصل، تفاوت‌های فرهنگی و به تبع آن میزان خودانتظامی حرفه‌ای از یک کشور به کشور دیگر قابل توجه است. بر اساس این شواهد و در این مرحله از توسعه‌ی خودانتظامی حرفه‌ای کشورهای مختلف، هیچ تضمینی برای موفقیت

ادعاهای جهان‌شمول نیست. یکی از پیامدهای این وضعیت، بروز دشواری‌ها در تلاش کشورها برای هماهنگ‌سازی اصول و رویه‌های حسابداری و حسابرسی و تسهیل مبادله‌ی خدمات حسابداری در سطح بین‌المللی است. البته جبر فرهنگی، پدیده‌ی ثابتی نیست. در بلندمدت، مردم صرف نظر از تفاوت‌های فرهنگی، ممکن است مجبور به پذیرش رفتارها و نگرش‌های صنعتی مانند عقل‌گرایی و عرفی‌گرایی و نگرانی‌های عصر ماشین شوند تا بتوانند از عهده‌ی رعایت الزامات صنعتی شدن بر آیند (کلی، واتلسی و ورتلی، ۱۹۸۷). این نکات در واقع ادعای فرضیه‌ی رقیبی

به نام «فرضیه‌ی همگرا»^{۱۲} است که ادعا می‌کند باورهای مدیریتی با مراحل توسعه‌ی صنعتی، همبستگی دارد (هاریسون و مایرز، ۱۹۵۹). در نتیجه‌ی این تغییرات می‌توان انتظار داشت در آینده با رسیدن کشورها به مرحله‌ی توسعه‌ی صنعتی مشابه، خودانتظامی حرفه‌ای حسابداری این کشورها هم به سمت همگرایی بیش‌تری حرکت کند. بررسی رابطه‌ی بین تغییر میزان خودانتظامی حرفه‌ای در حسابداری و تغییر مراحل توسعه‌ی صنعتی در سطح بین‌المللی و در نتیجه آزمون فرضیه‌ی جبر فرهنگی در مقابل فرضیه‌ی همگرایی، نیازمند پژوهش‌های بیش‌تری است. ■

منابع:

- Al-Hashim. A. 1980. "Regulation of Financial Accounting: An International Perspective." *International Journal of Accounting* Fall: -47 68.
- Belkaoui, A. 1984. *Public Policy and the Problems and Practices of Accounting*. Westport, Conn.: Greenwood Press.
- , 1985. *International Accounting*. Westport, Conn.: Greenwood Press.
- , 1988. *The New Environment in International Accounting*. Westport, Conn.: Quorum Books.
- , 1989. *International Accounting*. Westport, Conn.: Greenwood Press.
- Buckley, J. W. and J. P. Weston. 1980. *Regulation and the Accounting Profession*. Belmont, Calif.: Lifetime Learning Publications.
- Gray, S. J. 1985. "Cultural Influences and the International Classification of Accounting Systems." Paper presented at EIASM Workshop on "Accounting and Culture." Amsterdam, June.
- Gray, S. J., L. G. Campbell, and J. C. Shaw. 1984. *Information Disclosure and the Multinational Corporation*. Chichester: Wiley.
- Harbison, F. and C. A. Myers. 1959. *Management in the Industrial World*. New York: McGraw-Hill.
- Harris, M. 1971. *Culture, Man and Nature*. New York: Thomas Y. Crowell.
- Hofstede, G. 1980. *Culture's Consequences: International Differences in Work Related Values*. Beverly Hills, Calif.: Sage Publications.
- , 1983. "Dimensions of National Cultures in Fifty Countries and Three Regions." In J. B. Derogowski, S. Dziurawiec, and R. C. Annis (eds.), *Explications in Cross Cultural Psychology*. pp. -335 355. Lisse, The Netherlands: Soviets & Zeilinger.
- , 1985. "The Ritual Nature of Accounting Systems." Paper presented at EIASM Workshop on "Accounting and Culture," Amsterdam, June 7-5.
- , 1987. "The Cultural Context of Accounting." In Barry E. Cushing (ed.), *Accounting and Culture*, pp. 11-1. Sarasota, Fla.: American Accounting Association.
- Kelly, L., A. Whatley, and R. Worthley. 1987. "Assessing the Effects of Culture on Managerial Attitudes: A Three Culture Test." *Journal of International Business Studies* Summer: 31-17.
- Merton, R. K. 1982. *Socio/Research and the Practicing Professions*. Cambridge, Mass.: Abt Books.
- Mueller, G. G. 1967. *International Accounting*. New York: Macmillan.
- Neter, J. and W. Wasserman. 1974. *Applied Linear Statistical Models*. Homewood.
- Nobes, C. W. 1983. "A Judgmental International Classification of Financial Reporting Practices." *Journal of Business Finance and Accounting* Spring: 33-15.
- , 1984. *International Classification of Financial Reporting*, London: Croom Helm.
- Perera, M.H.B. and M. R. Mathews. 1987. "The Interrelationship of Culture and Accounting with Particular Reference to Social Accounting." Discussion Paper No. 59, Palmerston, N.Z.: Massey University, Department of Accounting and Finance.
- Schreuder, H. 1987. "Accounting Research. Practice and Culture: A European Perspective." In Barry E. Cushing (ed.), *Accounting and Culture*. pp. 22-12. Sarasota, Fla.: American Accounting Association.
- Violet, W. J. 1983. "The Development of International Accounting Standards: An Anthropological Perspective," *International Journal of Accounting, Education and Research* Spring: 13-1.

پی‌نویس‌ها:

- ۱- دکتری حسابداری و عضو هیأت علمی دانشگاه تربیت مدرس
- ۲- حسابدار رسمی و دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)
- ۳- کارشناس رسمی و دانشجوی دکتری
- ۴- این مقاله اقتباسی از کار بلکویی با مشخصات زیر است:
Belkaoui, A., 1989, "Cultural Determinism and Professional Self-Regulation in Accounting" *Research in Accounting Regulation* Vol.3, pp. 101-93.
- 5- Professional self-regulation
- 6- Individualism
- 7- Collectivism
- 8- Power distance
- 9- Uncertainty avoidance
- 10- Masculinity
- 11- Femininity
- 12- Convergence Hypothesis

تبیین مفهوم کیفیت سود

وحید منتی^۱

مقدمه

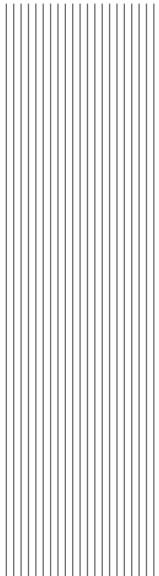
کیفیت واژه‌ای است که در مورد محصولات، خدمات و موضوعات مختلفی به کار می‌رود و همواره در گفتگوهای روزمره از آن بهره می‌گیریم. در امور تجاری و بازرگانی، مهندسی و تولید، کیفیت به معنای برتری و رجحان یک چیز می‌باشد. به عبارت ساده کیفیت یعنی تطبیق یک چیز با اهداف مورد انتظار آن. کیفیت یک موضوع ادراکی، شرطی و یک ویژگی ذهنی است که ممکن است توسط افراد مختلف متفاوت درک شود. مشتریان ممکن است بر ویژگی‌های کیفی کالاهای خاصی تکیه کنند که آن کالاهای را از کالاهای رقیب متمایز می‌سازد. واژه کیفیت علی‌رغم تکرار آن در مکالمات مکرر روزمره و نوشتارهای ما، مفاهیم متعددی را در بر می‌گیرد. گروهی با نگاه فلسفی به آن می‌نگرند و درک آن‌ها از کیفیت پدیده‌ای بی‌عیب و نقص است. عده دیگر با نگاهی فنی و تکنیکی به مقوله کیفیت نگاه می‌کنند و خدمات یا محصولات را از حیث تطابق ویژگی‌های آن با مشخصات فنی را ملاک قرار می‌دهند. برخی با نگاه ارزشی به کیفیت نگاه می‌کنند و قیمت کالا و خدمات را ملاک قرار می‌دهند. گروهی دیگر ویژگی‌های ساختاری را

شاخص کیفیت قرار می‌دهند، مثلاً طول عمر محصول یا استحکام و... را به عنوان کیفیت می‌دانند. این نگرش‌ها عمدتاً بر نوع محصول و خدمات تأکید دارند. از جنبه دیگر گروهی کیفیت را نگرشی مبتنی بر مصرف‌کننده و یا متکی به ذینفعان تعریف می‌کنند؛ یعنی کیفیت چیزی است که ارزش محصول یا خدمات را نزد ذینفعان (مشتریان) بالا ببرد. سازمان بین‌المللی استاندارد کیفیت (ISO) کیفیت را «مجموعه ویژگی‌ها و مشخصات یک محصول یا خدمت که بتواند نیازهای بیان‌شده و تلویحی را برآورده سازد» تعریف می‌نماید. از نگاه سیستمی کیفیت دربرگیرنده کیفیت ورودی‌ها، کیفیت فرایند، کیفیت خروجی‌ها و عوامل بستر آن است. با این توضیحات مختصر معلوم می‌شود که کیفیت دارای جنبه‌های مختلفی است و به زاویه دید استفاده‌کننده یا ارزیاب بستگی دارد. پس واژه کیفیت در مورد ابژه‌های مختلفی به کار می‌رود. یکی از این ابژه‌ها سود حسابداری است. سود حسابداری نیز به عنوان خروجی سیستم حسابداری از ورودی‌ها، فرایند و خروجی‌ها آن متأثر می‌باشد. گروه‌های مختلفی با اطلاعات و خروجی‌های نظام حسابداری سروکار دارند. هیأت‌مدیره، مدیران در تمام سطوح

سازمانی، کارکنان، سهامداران (بالقوه و بالفعل)، دولت، بانک‌ها، اعتباردهندگان، تأمین‌کنندگان، مشتریان، اتحادیه‌های کارگری و ... از جمله استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری هستند.

در طول ۱۰۰ سال گذشته، سود به عنوان مهم‌ترین رقم حسابداری مطرح بوده است. غالب استفاده‌کنندگان نگاه ویژه به سود حسابداری داشته و دارند. سود حسابداری را اغلب «خط آخر»^۲ نیز می‌نامند. استفاده‌کنندگان زیادی به این رقم آخر چشم دوخته‌اند. در مجامع عمومی سالانه صاحبان سهام، عمدتاً به سود حسابداری نظر می‌افکنند. بسیاری از سرمایه‌گذارانی که در بورس به مبادله می‌پردازند، عمدتاً به سود (سود هر سهم اعم از واقعی یا پیش‌بینی) نگاه ویژه‌ای دارند. اغلب مدیران در ارائه عملکرد خود، خط آخر (سود) را برجسته می‌نمایند. سود حسابداری به عنوان مهم‌ترین شاخص اندازه‌گیری عملکرد شرکت نیز تلقی می‌گردد.

همچنین در طول سال‌های گذشته در سراسر جهان، سود به عنوان سر تیترا اخبار شرکت‌ها در رسانه‌ها نیز مطرح بوده است. تبیین عام مفهوم «کیفیت سود»^۳ برای استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری کمتر تبیین شده است. در نظر است در این مقاله به اختصار





به تبیین جنبه‌های مختلف کیفیت سود پرداخته شود تا در نهایت معلوم گردد که سود باکیفیت چه مختصاتی دارد. قبل از پرداختن به واژه کیفیت سود، در ابتدا ماهیت سود حسابداری، کارکردهای آن و کیفیت اقلام حسابداری ارائه می‌گردد و در پایان کیفیت سود حسابداری و پیامدهای آن تبیین می‌شود.

کارکردهای سود حسابداری

سود شرکت در صورت «سود و زیان» که یکی از صورت‌های مالی اساسی است، ارائه می‌گردد. به‌طور کلی سود حسابداری از مقابله هزینه‌ها با درآمدها (کسر هزینه‌ها از درآمدها) حاصل می‌گردد. درآمدها و هزینه‌های شرکت نیز مطابق اصول و استانداردهای حسابداری (اصول عمومی پذیرفته‌شده حسابداری^۴) شناسایی و اندازه‌گیری می‌گردد پس می‌توان گفت که سود خالص یکی از خروجی‌های اصلی سیستم حسابداری است که دارای تعریف مستقل نبوده بلکه از برآیند درآمدها و هزینه‌های شرکت، حاصل می‌گردد. بررسی ادبیات و پژوهش‌های صورت گرفته در زمینه نظریه‌های حسابداری نشان می‌دهد که سود حسابداری دارای کارکردهای ذیل می‌باشد:

سود به‌عنوان معیار ارزیابی عملکرد. عمدتاً سود را معیار ارزیابی

عملکرد شرکت و مدیران آن می‌دانند. حتی در قانون تجارت و ادبیات نظری حسابداری، صورت سود و زیان را به‌عنوان کارنامه مدیران تلقی می‌نمایند. **سود به‌عنوان مبنایی برای پرداخت مالیات.** دولت بر مبنای سود شرکت‌ها، مالیات وضع می‌نماید. صرف‌نظر از پذیرش سود ابرازی شرکت توسط مقامات مالیاتی و رویه‌های آن، سود شرکت‌ها معیاری برای وضع مالیات توسط دولت تلقی می‌گردد.

سود به‌عنوان معیاری برای پیش‌بینی سودهای آتی. عمدتاً از سود حسابداری به‌عنوان معیاری برای پیش‌بینی سودهای آتی شرکت، استفاده می‌شود.

سود به‌عنوان معیاری از توان و قدرت شرکت. با عنایت به جریان سود، توان بلندمدت شرکت از طریق سود آن اندازه‌گیری می‌شود.

سود به‌عنوان معیاری از پیش‌بینی جریان‌های نقدی آتی. بر اساس استانداردهای گزارشگری مالی، مهم‌ترین کارکرد سود آن است که بتواند استفاده‌کنندگان را پیرامون برآورد مبلغ، ریسک و زمان‌بندی جریان‌های نقدی آتی شرکت یاری رساند.

سود به‌عنوان معیاری برای ارزش‌گذاری شرکت. با عنایت به توان

سود در پیش‌بینی سودها و جریان‌های نقدی آتی شرکت، غالب شیوه‌هایی که توسط تحلیل‌گران و ارزیابان برای برآورد و ارزش‌گذاری سهام شرکت‌ها به کار گرفته می‌شود، مبتنی بر سود حسابداری است.

تفکیک سود از سرمایه. گزارشگری سود باعث می‌شود تا جریان عایدات سرمایه از خود سرمایه تفکیک گردد و این موضوع به‌عنوان یکی از مهم‌ترین کارکردهای سود ذکر شده است.

کیفیت اقلام حسابداری

با توجه به آن‌که استفاده‌کنندگان گوناگونی از زوایای مختلفی به سود حسابداری می‌نگرند، بدیهی است که کیفیت سود حسابداری از جنبه‌های مختلفی برای آن‌ها مطرح است. می‌توان حدس زد که کیفیت سود حسابداری دارای زوایای مختلفی است. سود حسابداری حاصل «مقابله هزینه‌ها با درآمدهای شرکت» است و درآمدها و هزینه‌های شرکت به دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت گره‌خورده‌اند پس می‌توان گفت کیفیت سود به کیفیت درآمدها و هزینه‌ها که ناشی از تغییرات دارایی‌ها و بدهی‌ها هستند، بستگی دارد، لذا کیفیت سود به کیفیت اقلام حسابداری وابسته است. در حسابداری

به‌طور کلی ۵ گونه حساب وجود دارد:

۱- دارایی‌ها

۲- بدهی‌ها

۳- حقوق صاحبان سهام

۴- درآمدها

۵- هزینه‌ها

گونه‌های ۴ و ۵ را حتی می‌توان زیرمجموعه گونه سوم (حقوق صاحبان سهام) در نظر گرفت چراکه درآمدها و هزینه‌ها موجب افزایش و کاهش حقوق صاحبان سهام می‌گردند. لذا به‌طور ساده می‌توان گفت به‌استثنای مبادلات مالکانه (آورده جدید سهامداران، تقسیم سود و نظایر آن‌ها) درآمدها با افزایش

آن‌ها قضاوت و برآورد وجود دارد.

وجود قضاوت‌ها، رویه‌های مختلف و

به‌کارگیری برآورد برای شناسایی چهار

قلم مزبور (دارایی، بدهی، درآمد و

هزینه) موجب می‌شود سود حسابداری

از سود حقیقی^۵ فاصله بگیرد. در ذیل

به برخی از نمونه‌هایی حسابداری که

مستلزم به‌کارگیری رویه‌های مختلف یا

قضاوت و برآورد است، اشاره می‌گردد:

• به‌کارگیری رویه‌های مختلف

استهلاک (روش استهلاک، عمر مفید،

ارزش اسقاط)

• برآورد هزینه‌های آتی تکمیل پروژه

در برآورد پیشرفت کار جهت شناسایی

همچنین شاید به اعتقاد برخی،

استفاده از اصل بهای تمام‌شده تاریخی

در تحصیل دارایی‌های شرکت، به‌عنوان

مهم‌ترین محدودیت حسابداری تلقی

می‌گردد که موجب می‌شود هزینه‌های

استهلاک سنوات مالی آتی آن‌ها از

مبالغ جایگزینی (ارزش‌های منصفانه)

واقعی، فاصله قابل‌ملاحظه داشته باشد.

چنین برآوردها و رویه‌هایی، موجب

می‌گردد تا سیستم حسابداری سودی

را اندازه‌گیری و گزارش نماید که

ممکن است از سود حقیقی، انحراف

قابل‌ملاحظه داشته باشد. لذا اگر سود

حقیقی را معیار کیفیت سود بدانیم، هر



دارایی‌ها یا کاهش بدهی‌ها و هزینه‌ها با افزایش بدهی‌ها یا کاهش دارایی‌ها در ارتباط هستند. در حالت ساده می‌توان بیان داشت که با افزایش درآمد، دارایی‌ها (نقد یا حساب‌های دریافتنی) افزایش یا با شناسایی هزینه‌ها بدهی افزایش یا از محل دارایی‌ها تسویه می‌گردد. پیرامون شناسایی دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌ها، استانداردهای حسابداری مختلفی وجود دارد. به‌عنوان مثال پیرامون دارایی‌های ثابت (استاندارد حسابداری شماره ۱۱) استاندارد حسابداری مربوطه حکمرانی می‌کند. در این‌گونه استانداردها رویه‌های مختلفی وجود دارد که در خصوص به‌کارگیری

درآمدها (املاک و پیمانکاری)

• برآورد بدهی‌های مرتبط با

رویدادهای گذشته (تأمین اجتماعی،

دعای حقوقی و...)

• برآورد میزان اقلام لاوصول

حساب‌های دریافتنی (شناسایی هزینه

مطالبات مشکوک الوصول)

• برآورد ارزش منصفانه برخی از اقلام

دارایی به‌منظور شناسایی میزان کاهش

ارزش موردنیاز

• برآورد هزینه‌های تضمین

محصولات

• استفاده از فرض دوره مالی

(به‌عنوان مثال یک سال مالی) و لزوم

برآورد برخی از اقلام درآمد و هزینه

آن‌چه باعث انحراف از سود مزبور شود، کیفیت سود حسابداری را می‌کاهد.

کیفیت سود

بررسی ادبیات نشان می‌دهد که هیچ تعریف جهان‌شمولی برای کیفیت سود وجود ندارند و نمی‌توان سنجه یا نشانگر واحدی را برای کیفیت سود معرفی نمود یا نمی‌توان یک سنجه از سنجه‌های کیفیت سود را ارجح نسبت به سایر سنجه‌ها دانست.

دیچو و همکاران (۲۰۱۰) با مرور و بررسی حدود ۳۰۰ مقاله منتشرشده در حوزه‌ی کیفیت سود و طبقه‌بندی نمودن نتایج پژوهش‌های مزبور، نتایج

جالبی را ارائه می‌دهند. بررسی‌های آن‌ها نشان می‌دهد که کیفیت سود از زوایای مختلفی توسط پژوهشگران مورد مطالعه قرار گرفته است. برخی از پژوهشگران ویژگی‌های مختلف سود را به‌عنوان معیاری از کیفیت سود مورد بررسی قرار داده‌اند. سایر پژوهشگران ویژگی‌های شرکت را به‌عنوان معیار و سنجه کیفیت سود استفاده کرده‌اند. برخی از پژوهشگران دیگر نیز از خروجی‌ها به‌عنوان معیارهای کیفیت سود استفاده کرده‌اند. با عنایت به این توضیحات، کیفیت سود در قالب طبقات زیر مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد:

الف- ویژگی‌های سود

با عنایت به ویژگی‌های سود، معیارها، سنجه‌ها و پارامترهای مرتبط با ویژگی‌های سود به شرح ذیل به‌عنوان کیفیت سود معرفی شده‌اند:

• **پایداری (دوام یا قوام) سود.** انسان‌ها علی‌الاصول نوسان و تغییرات زیاد را دوست ندارند. عمدتاً انسان‌ها خواهان ثبات و پایداری هستند. طرفداران تیم‌های ورزشی، علی‌الاصول باشگاه‌ها یا ورزشکارانی که همواره در سطوح بالای آمادگی هستند را می‌پسندند. به همین دلیل ورزشکاران دارای نوسان، کمتر مورد اقبال عمومی قرار می‌گیرند. پایداری سود یعنی این‌که سود سال مالی گذشته بتواند سود سال‌های مالی آتی را پیش‌بینی نماید. لذا پایداری سود به‌عنوان یکی از جنبه‌های کیفیت سود مطرح است.

• **نوسان‌پذیری سود.** نوسان‌پذیری سود از طریق انحراف معیار سود چند سال گذشته (به‌عنوان مثال ۵ سال گذشته) اندازه‌گیری می‌شود. با عنایت به توضیحات ارائه‌شده در بند قبلی و تمایل انسان (استفاده‌کننده) به ثبات، سودهای باکیفیت دارای نوسان‌پذیری کمتری هستند. کم نوسان بودن سود، قابلیت پیش‌بینی آتی سود را افزایش می‌دهد. لذا سودهایی که جریان نوسان

پذیری کمتری دارند، باکیفیت‌تر تلقی می‌گردند.

• سطح محافظه‌کاری اعمال‌شده

در سود. در بطن اصول و استانداردهای حسابداری، اصل محافظه‌کاری نهفته است. اصول و استانداردهای حسابداری که در دنیا طی حدود ۱۵۰ سال گذشته تکامل یافته‌اند، محافظه‌کاری را به‌صورت یکی از میثاق‌های خود پذیرفته‌اند. پرهیز از دعوای حقوقی به‌منظور اجتناب از ارائه سودهای متورانه، اجتناب از تقسیم سودهای موهومی، تعدیل نگاه خوش‌بینانه مدیران از جانب حسابداران، اجتناب از دعوای حقوقی و مسائل قراردادی از مهم‌ترین دلایل به وجود آمدن محافظه‌کاری در حسابداری است. محافظه‌کاری به معانی مختلفی به کار می‌رود؛ اما عام‌ترین تعریف محافظه‌کاری در حسابداری عبارت است از: هزینه‌ها با درجه تأیید پذیری کمتر در مقایسه با درآمدها شناسایی می‌شوند؛ یعنی در مورد هزینه‌ها، حسابداری سهل‌تر عمل می‌کند و برای شناسایی درآمدها، حسابداری سخت‌گیرانه عمل می‌کند. با عنایت به آن‌که اگر سود حسابداری بر اساس محافظه‌کاری شناسایی نشده باشد، با احتمال فراوان در آینده (سنوات مالی آتی) برگشت می‌شود، لذا سودهایی که در آن درجه محافظه‌کاری بالاتری وجود دارد، باکیفیت‌تر تلقی می‌گردند.

• هموار بودن سود.

سودهای حسابداری که دارای جریان رشد همواری می‌باشند، به‌مراتب از سودهایی که دستخوش تغییر می‌شوند، باکیفیت‌تر تلقی می‌گردند. به‌عنوان مثال از نگاه استفاده‌کنندگان، شرکت الف که در سال‌های اول تا سوم به ترتیب ۱۰۰ میلیارد ریال، ۱۰۵ میلیارد ریال و ۱۱۰ میلیارد ریال سود گزارش می‌نماید به‌مراتب از شرکت ب که طی سال‌های مزبور به ترتیب ۱۰۰، ۷۰، ۱۵۰ میلیارد ریال سود گزارش می‌دهد، باکیفیت‌تر

ارزیابی می‌گردد.

• پایین بودن درجه مدیریت سود.

به دلیل آن‌که سود حسابداری از برآیند درآمدها و هزینه‌های شرکت حاصل می‌گردد و این درآمدها و هزینه‌ها بر اساس اصول و استانداردهای حسابداری که مستلزم برآورد و قضاوت‌های مختلفی است، شناسایی می‌گردند، پس مدیران به‌راحتی می‌توانند بخشی از سود حسابداری را مدیریت کنند. با عنایت به آن‌که هدف اصلی گزارشگری سود آن است که سود شرکت نماینده‌ای از سود واقعی آن باشد، مدیریت سود باعث گزارش سودی متفاوت از عملکرد واقعی می‌گردد، لذا سودهای مدیریت‌شده، دارای کیفیت پایین‌تری هستند.

• درجه انطباق سود حسابداری

با سود اقتصادی. هرچه سود حسابداری به سود اقتصادی نزدیک‌تر باشد، باکیفیت‌تر تلقی می‌گردد. سود حسابداری بر اساس اصول و استانداردهای حسابداری شناسایی می‌گردد. اصول حسابداری از جمله اصل بهای تمام‌شده تاریخی (ثبت اقلام دارایی به بهای زمان تحصیل و عدم امکان ثبت افزایش ارزش‌ها در اغلب اوقات) باعث می‌شود سود حسابداری متفاوت از سود اقتصادی باشد. سود اقتصادی از نگاه اقتصاددانان تفاوت ثروت یا رفاه (عمدتاً شامل ارزش روز خالص دارایی‌های شرکت) سهامداران در دو نقطه از زمان (یک سال مالی به‌عنوان نمونه) است. به دلیل محدودیت‌های حسابداری در اندازه‌گیری ارزش روز خالص دارایی‌ها یا رفاه مدنظر سهامداران، سود اقتصادی متفاوت از سود حسابداری است. به‌عنوان مثال بسیاری از سودهای گزارش‌شده شرکت‌های ایرانی به دلیل افزایش سطح عمومی قیمت‌ها مرتبط با سود نگهداری (تفاوت نرخ خرید مواد اولیه - تورم) موجودی‌های مواد و کالا حاصل می‌گردد که در صورت تعدیل آن، سود



حسابداری به مراتب کمتر خواهد بود. لذا هرچه سود حسابداری با سود اقتصادی منطبق تر باشد، کیفیت آن بالاتر است. در نظر نگرفتن هزینه های فرصت، عدم تعدیل تورم، استفاده از بهای تمام شده تاریخی، به کارگیری قضاوت و برآوردها در حسابداری، دشواری در اندازه گیری ارزش های منصفانه از جمله مهم ترین مواردی است که سود حسابداری را با محدودیت مواجه ساخته است.

• جریان نقدی عملیاتی سود.

همان گونه که می دانیم به دلیل آن که معاملات در حسابداری به صورت تعهدی ثبت و شناسایی می گردند (شامل معاملات نقدی و غیرنقدی)، لذا سود حسابداری به صورت تعهدی می باشد یعنی دربرگیرنده ی اقلام نقدی و غیر نقدی است. به عنوان نمونه شرکت فروش های نقد و نسبه را شناسایی می کند و همچنین بسیاری از هزینه های شرکت نقد یا نسبه (استهلاک، خرید نسبه مواد و خدمات) هستند. با عنایت به توضیحات مزبور، هرچه جریان نقد عملیاتی سود شرکت که در صورت جریان وجوه نقد پدیدار می گردد، بیش تر باشد، کیفیت سود شرکت بیش تر است.

• جزء عملیاتی (تکرارشونده)

سود. هرچند متأسفانه بسیاری از استفاده کنندگان صرفاً به خط آخر می نگرند اما فلسفه ی طبقه بندی صورت سود (زبان) به اقلام عملیاتی و غیرعملیاتی برای آگاهی و فهم استفاده کنندگان می باشد. اگر دو شرکت با سود خالص یکسان ۱۰۰ میلیارد ریال را بخواهیم با همدیگر مقایسه نماییم چاره ای جز پرداختن به اجزای سود آن شرکت ها نیست. شرکتی که حدود ۸۰ میلیارد ریال از سود مزبور را از محل فروش ساختمان خود تأمین نموده باشد، مسلماً دارای کیفیت سود پایین تری در مقایسه با شرکت دیگری است. لذا هرچقدر جز عملیاتی (تکرارشونده) سود بزرگ تر و جز غیرعملیاتی (غیر

تکرارشونده) آن کوچک تر باشد، سود باکیفیت تر است. چراکه بزرگ تر بودن جز عملیاتی سود، قدرت پیش بینی سودهای آتی را افزایش می دهد.

ب- ویژگی های شرکت

ویژگی های شرکت می تواند کیفیت سود حسابداری را تحت تأثیر قرار دهد. در زیر به اهم ویژگی های شرکت که در پژوهش های مختلف به عنوان نماینده ی از کیفیت سود استفاده شده است، اشاره می گردد:

• رویه های گزارشگری مالی

شرکت. رویه های گزارشگری مالی، سود حسابداری را تحت شعاع قرار می دهد چراکه درآمدها و هزینه های شرکت بر اساس رویه های مزبور شناسایی می گردند. به عنوان مثال شرکت های پیمانکاری (شامل سازندگان املاک) که از رویه «درصد پیشرفت کار» بهره می گیرند در مقایسه با شرکت ها تولیدی که درآمدهای آن ها از محل فروش محصولات تولیدی خود تحصیل می نمایند، دارای کیفیت کمتری است چراکه رویه درصد پیشرفت کار مبتنی بر برآورد مخارج آتی تکمیل پیمان ها است که مستلزم به کارگیری قضاوت های بیش تری است درحالی که فروش محصولات تولیدی با عینیت بیش تری قابل اندازه گیری است.

• کیفیت حسابرس مستقل

شرکت. بررسی ادبیات نشان می دهد که شرکت هایی که توسط مؤسسات حسابرسی باکیفیت حسابرسی می شوند، دارای کیفیت سود بالاتری هستند. تبیین اصلی آن چنین است که حسابرسان باکیفیت به دلیل اجرای حسابرسی مؤثر، نسبت به رعایت استانداردهای حسابداری در تهیه صورت های مالی اطمینان بیش تری ارائه نموده و لذا احتمال وجود تحریف بااهمیت در صورت های مالی شرکت حسابرسی شونده، کاهش می یابد. در پژوهش های صورت گرفته عمدتاً

مؤسسات حسابرسی بزرگ را نماینده ی از کیفیت حسابرسی تلقی نموده اند چراکه مؤسسات مزبور به دلیل توانایی مالی بیش تر قادر به جذب منابع انسانی با کیفیت بالاتر بوده و همچنین به دلیل آن که در پرتفوی خود شرکت های مختلفی را حسابرسی می نماید، نگرانی ترس از دست دادن برخی از مشتریان را نداشته لذا حسابرسی را با استقلال بالاتری انجام می دهد.

• کیفیت هیأت مدیره شرکت.

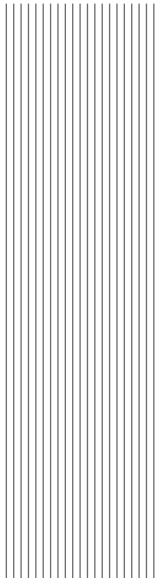
هیأت مدیره شرکت به عنوان قلب نظام راهبری (حاکمیت) شرکتی، عمل می کند. هیأت مدیره دارای دو وظیفه اصلی هدایت و نظارت می باشد. هیأت مدیره های مؤثر، نظارت بهتری بر امور شرکت به ویژه حوزه گزارشگری مالی آن اعمال نموده لذا پژوهشگران زیادی از کیفیت نظام راهبری شرکت به ویژه وجود هیأت مدیره اثربخش به عنوان نماینده کیفیت سود استفاده کرده اند. شایان ذکر است هیأت مدیره به کمک سازوکارهای خود از قبیل کمیته های هیأت مدیره به ویژه کمیته ی حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی اثربخش بر قابل اتکا بودن گزارشگری مالی، نظارت می نماید.

• انگیزه های مرتبط با بازار

سرمایه. شرکت های پذیرفته شده در بورس های مختلف، عموماً تحت نظارت های شدیدتری هستند که این نظارت ها باعث افزایش کیفیت سود آن ها می شود. از سوی دیگر، بعضاً به دلیل انگیزه های بازار سرمایه (انتشار سهام، پاسخگویی به سهامداران، دستیابی به بودجه ها و...) شرکت های پذیرفته شده در بورس انگیزه بیش تری برای تحریف سود (کاهش کیفیت سود) دارند.

• کیفیت حسابرسی داخلی و

کنترل های داخلی شرکت. حسابرسی داخلی و کنترل های داخلی به عنوان مکانیزم های درون سازمانی راهبری شرکتی تلقی می گردند. حسابرسی



داخلی جزئی از نظام کنترل داخلی و ناظر بر آن می‌باشد. اهداف کنترل‌های داخلی در سه دسته قابل طبقه‌بندی است که مهم‌ترین آن حصول اطمینان نسبت به قابلیت اتکای گزارشگری مالی است. لذا می‌توان گفت وجود واحد حسابرسی داخلی باکیفیت که بر کنترل‌های داخلی شرکت نظارت نموده و با ارائه خدمات اطمینان بخشی و مشاوره‌ای بسترهای لازم برای بهبود آن فراهم می‌آورد، نشانه‌ای از کیفیت سود می‌باشد.

• **سایر مکانیزم‌های راهبری شرکتی.** وجود سهامداران نهادی مؤثر از جمله دیگر سازوکارهای مؤثر راهبری

ج- خروجی‌ها

خروجی‌ها نیز می‌توانند کیفیت سود حسابداری را تحت تأثیر قرار دهد. در زیر به اهم ویژگی‌های نشانگرهای خروجی که در پژوهش‌های مختلف به‌عنوان نماینده‌ای از کیفیت سود استفاده شده است، اشاره می‌گردد:

• **تجدید ارائه اقلام صورت‌های مالی.** بر اساس استانداردهای حسابداری، اصلاح اقلام بااهمیت درآمد یا هزینه سنوات گذشته با عنوان تعدیلات سنواتی در صورت سود (زیان) انباشته شرکت گزارش و اقلام مقایسه‌ای سال مالی مزبور، تجدید ارائه می‌گردند.

فروش سال گذشته منظور شده باشد، با تجدید طبقه‌بندی آن، از کیفیت سود سال مربوطه کاسته خواهد شد.

• **نقاط ضعف کنترل‌های داخلی گزارش شده.** در ایالات متحده‌ی آمریکا پس از بحران‌های مالی اوایل هزاره جدید، قانون ساربینز- آکسلی (SOX) در سال ۲۰۰۲ وضع گردید که یکی از الزامات آن این بود که شرکت‌ها مربوطه را مکلف به افشای عمومی نتایج ارزیابی کنترل‌های داخلی شرکت نمود. بسیاری از پژوهشگران وجود نقطه‌ضعف در نظام کنترل‌های داخلی شرکت را نشانه‌ای از پایین بودن کیفیت سود حسابداری



شرکتی است. سرمایه‌گذاران نهادی البته همانند چاقوی دو لبه عمل می‌کنند. در برخی از مواقع به دلیل تخصص و توان نظارتی و راهبری آن‌ها، موجبات افزایش کیفیت عملکرد و سود شرکت‌های تابعه خود را فراهم می‌آورند از سوی دیگر نظریه‌ی رقیب، ادعای مخالف آن ابراز می‌نماید. نظریه‌ی رقیب می‌گوید به دلیل آن‌که سهامداران نهادی اطلاعات بیش‌تری نسبت به سایر سهامداران دارند، می‌توانند از طریق گزارشگری مالی، صرفاً اهداف خود را مدنظر قرار داده و نهایتاً سایر سهامداران را گمراه نمایند. پس می‌توان در چنین شرایطی سود شرکت‌های مزبور را باکیفیت پایین ارزیابی نمود.

پژوهش‌های مختلف، تجدید ارائه اقلام صورت‌های مالی را نشانه‌ای از انحراف سود گزارش‌شده قبلی با سود حقیقی دانسته و سود چنین شرکت‌هایی را باکیفیت پایین ارزیابی می‌نماید. شایان‌ذکر است تجدید ارائه ممکن است صرفاً شامل تجدید طبقه‌بندی (نه الزاماً تعدیل سنواتی)، باشد. با عنایت به آن‌که طبقه‌بندی اقلام در صورت سود (زیان) نیز اهمیت اساسی دارد، بنابراین تجدید طبقه‌بندی نیز می‌تواند کیفیت سود حسابداری را تحت شعاع قرار دهد. به‌عنوان مثال اگر به‌صورت سهوی یا عمدی برخی از اقلام عملیاتی یا غیرعملیاتی سود (زیان) در حاشیه

آن شرکت‌ها می‌دانند. شایان‌ذکر است در ایران نیز به‌موجب دستورالعمل کنترل‌های داخلی مصوب ۱۳۹۱/۰۲/۱۶ هیأت‌مدیره سازمان بورس، شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس و فرابورس ایران نیز مکلف به افشای عمومی گزارش سالانه کنترل‌های داخلی خود هستند. لذا با عنایت به آن‌که کنترل‌های داخلی موجب افزایش قابلیت اتکای گزارشگری مالی می‌شود، نقص در نظام مزبور از نگاه پژوهشگران مختلف به معنای کیفیت پایین‌تر سود شرکت‌ها است.

• **تخلفات انضباطی ناشی از گزارش‌شده توسط ناظر.** تخلفاتی که نهاد ناظر در مورد شرکت‌ها بررسی



خلاصه و نتیجه‌گیری

در این مقاله به‌اختصار به اهمیت سود حسابداری، تشریح دلایل سود گزارش‌شده از سود حقیقی، پرداخته شد. با اتکا بر خلاصه نتایج حاصل از بررسی ۳۰۰ مقاله پژوهشی توسط دیچو و همکاران (۲۰۱۰) به‌طور خاص پارامترها، سنجها و نشانه‌های کیفیت سود به تفکیک سه دسته «ویژگی‌های سود»، «ویژگی‌های شرکت» و «خروجی‌ها» تشریح و تبیین شد. به‌طور کلی نتایج حاکی از آن است که به دلیل برخی از محدودیت‌های حسابداری و به‌کارگیری قضاوت در اجرای برخی از استانداردها و رویه‌های گزارشگری مالی، سود گزارش‌شده با سود حقیقی شرکت‌ها می‌تواند اختلاف معناداری داشته باشد که اندازه این شکاف، کیفیت سود را تحت شعاع قرار می‌دهد. ویژگی‌هایی از قبیل، پایداری سود، سود محافظه‌کارانه، بالا بودن جز نقدی سود، بالا بودن جز عملیاتی سود ازجمله

می‌نماید از جمله نشانه‌هایی بوده است که پژوهشگران مختلف از آن به‌عنوان نشانه‌ای از کیفیت پایین سود از آن نام برده‌اند.

پیامدهای کیفیت سود

پژوهش‌های مختلف، از جنبه‌های مختلفی، به ارتباط میان کیفیت سود و پیامدهای آن پرداخته‌اند. به‌طور خلاصه اهم پیامدهای کیفیت سود به شرح ذیل ارائه می‌گردد؛ یعنی میزان کیفیت سود می‌تواند بر موارد ذیل مؤثر باشد.

- دعوای حقوقی
- گزارش حسابرسان مستقل (بندهای حسابرسان)
- ارزش‌گذاری سهام شرکت توسط بازار
- فعالیت‌های واقعی از قبیل تأثیر بر میزان سرمایه‌گذاری‌های شرکت
- سطوح پاداش مدیران ارشد اجرایی
- هزینه‌ی تأمین سرمایه
- هزینه‌ی تأمین مالی

منابع:

- Dechow, P. Ge, W. and Schrand, C. (2010). Understanding earnings quality: A review of the proxies, their determinants and their consequences, Journal of Accounting and Economics 50(2010), 344-401.
- Melumad, N. D. and Nissim, D. (2008). Line-Item Analysis of Earnings Quality, Foundations and Trends in Accounting, Vol. 3, Nos. 2-3 (2008) 87-221.

پی‌نوئیس‌ها:

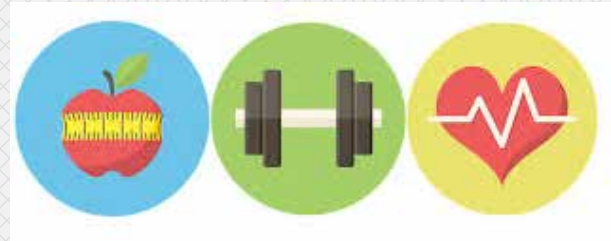
۱. دکترای حسابداری، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، تهران، ایران، ایمیل: Mennati@bidc.ir, vahid_menaty@yahoo.com
2. Bottom Line

مهم‌ترین پارامترهای کیفیت سود مرتبط با ویژگی‌های سود معرفی شدند. ویژگی‌های نظام حاکمیت شرکتی به‌ویژه نقش هیأت‌مدیره و سازوکارهای آن، رویه‌های گزارشگری مالی شرکت، کیفیت حسابرسان مستقل و کیفیت نظام کنترل‌های داخلی شرکت به‌عنوان اهم ویژگی‌های شرکت مؤثر بر کیفیت سود (نشانه‌های کیفیت سود)، ارائه گردید. برخی از نشانه‌های دیگر ازجمله وضعیت خروجی‌های شرکت از قبیل میزان نقص نظام کنترل‌های داخلی گزارش‌شده یا میزان تجدید ارائه‌ی اقلام صورت‌های مالی ازجمله اهم سایر نشانه‌های کیفیت سود که توسط پژوهشگران معرفی‌شده بود نیز ارائه شد. در پایان خلاصه‌ای از پیامدهای کیفیت سود که می‌تواند تأثیر به‌سزایی بر وجهه شرکت، هزینه‌های تأمین منابع مالی و رشد آتی آن داشته باشد، تبیین گردید. ■

3. Earnings Quality
4. Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)
5. True Income

سرمایه‌گذاری ۴۵ میلیون دلاری پرایس واترهاوس کوپرز تحت عنوان پاداش بهبود زندگی کارکنان

فهرست کامل برنامه‌های بهبود زندگی کارکنان مؤسسه‌ی پرایس واترهاوس کوپرز به شرح زیر است:



عنوان طرح بهبود زندگی	
پاداش ۱۰۰۰ دلاری به همه‌ی کارکنان برای انجام فعالیت‌های سلامتی محور	۱
پرداخت حقوق در ازای ۴ هفته ترک کار جهت مراقبت از خانواده در تمام سطوح شرکا و کارکنان برای مراقبت از اعضای خاص خانواده که از نظر سلامت با مشکلات جدی روبرو هستند.	۲
پرداخت حقوق در طول مدت ۸ ماه مرخصی والدین (پدر و مادر) برای تولد فرزند جدید (در حال حاضر ۶ ماه)	۳
فرایند جدید "بازگشت به کار" با گزینه‌ای مبنی بر کارکرد ۶۰ درصدی والدین جدید در مقابل پرداخت تمام وقت به آنان، به مدت ۴ هفته پس از اتمام یک دوره مرخصی والدین	۴
پرداخت ۲۵۰۰۰ دلار به ازای پذیرش هر فرزند (در حال حاضر ۵۰۰۰ دلار)	۵
پرداخت ۲۵۰۰۰ دلار به ازای هر فرزند برای درمان ناباروری	۶
۶ ساعت مشاوره‌ی رایگان برای نگهداری سالمندان شامل ارزیابی محل زندگی و ارائه‌ی راهکارهای انجام مراقبت	۷
عضویت در شبکه‌ی مراقبت از کودکان، امور خانه‌داری و خدمات مراقبت از حیوانات خانگی	۸

www.accountingtoday.com. ۴ آوریل ۲۰۱۸

مؤسسه‌ی حسابرسی و خدمات مشاوره‌ی مدیریت پرایس واترهاوس کوپرز یکی از ۴ مؤسسه‌ی بزرگ حسابرسی جهان، مزایایی را برای کارکنان عضو خود با تمرکز خاص بر رفاه شخصی و خانواده‌های تازه تشکیل شده اعلام نمود. بر این اساس، آن دسته از کارکنانی که به تازگی صاحب فرزند شده‌اند، اجازه دارند به مدت ۴ هفته پس از اتمام مرخصی والدین به میزان ۶۰ درصد ساعات کاری خود، مشغول به کار باشند در حالی که حقوق ماهانه‌ی ۱۰۰ درصدی دریافت نمایند. پرایس واترهاوس کوپرز ادعا می‌کند این اولین بار است که چنین رویکردی در این سطح برای مرخصی والدین انجام می‌گیرد. جنیفر آلین رئیس بخش استراتژی‌های نوین پرایس واترهاوس کوپرز بیان کرد، ما در جست‌وجوی فرصت‌هایی برای حمایت از کارکنان خود به روش‌های نوآورانه هستیم. ما طی بررسی‌های خود متوجه شدیم، پس از اتمام مرخصی والدین، بازگشت آنان به محیط کار می‌تواند چالش برانگیز باشد. به همین دلیل است که گزینه‌ای جدید را برای بازگشت آنان به محیط کار طی یک برنامه‌ی زمانی نیمه وقت ولی با پرداخت تمام وقت ارائه کردیم. اعطای این مزیت پس از آمدن فرزند جدید به خانواده‌ها، به پدرها و مادرها انعطاف‌پذیری بیش‌تر می‌بخشد. همچنین این مؤسسه، سرمایه‌گذاری ۴۵ میلیون دلاری خود را به گسترش مرزهای بهبود زندگی از طرق مختلف مانند اعطای پاداش ۱۰۰۰ دلاری برای فعالیت‌های سلامتی محور کارکنان در همه‌ی سطوح، تخصیص داده است.

ابزار نظارت بر حسابداری اجاره‌ها در دستان کمیته‌های حسابرسی



CENTER
FOR AUDIT
QUALITY

به اعضای کمیته‌های حسابرسی، حساب‌رسان و مدیران شرکت‌ها در فهم این تأثیر و برنامه‌ریزی برای اجرای به موقع آن طراحی شده است. نشریه‌ی جدید مرکز کیفیت حسابرسی تحت عنوان "آماده شدن برای استاندارد جدید اجاره‌ها"، ابزاری برای نظارت بر این استاندارد توسط کمیته‌های حسابرسی است و همچنین پرسش‌های اساسی را به همراه دارد، که کمیته‌ها باید برای اجرای نظارت موفق در نظر بگیرند. به علاوه، یکی از ویژگی‌های این نشریه این است که فهرستی از منابع تهیه شده توسط مؤسسات حسابرسی و مؤسسات حسابدار رسمی آمریکا را که به حسابرسی اجاره‌ها پرداخته‌اند، در بر دارد. لازم به ذکر است، استاندارد جدید احتمالاً به زمان و منابع قابل توجهی برای اجرا توسط شرکت‌ها نیاز دارد، زیرا بر تعدادی از بخش‌های سازمان شامل حسابداری، مالیات، گزارشگری مالی، برنامه‌ریزی مالی و تجزیه و تحلیل نسبت‌های سرمایه‌گذاری، خزانه‌داری، تدارکات و املاک و مستغلات اثر خواهد گذاشت. همچنین این استاندارد، یکی دیگر از تغییرات عمده‌ی حسابداری است که نیازمند پیاده‌سازی وسیع توسط مدیران شرکت و هیأت‌مدیره می‌باشد، و تنها یک سال پس از تاریخ اعمال استاندارد جدید شناخت درآمد، شروع می‌شود.

www.accountingtoday.com، ۴ آوریل ۲۰۱۸

مرکز کیفیت حسابرسی، در راستای کمک به کمیته‌های حسابرسی برای نظارت بر شرکت‌ها در اجرای استاندارد جدید اجاره‌ها نشریه‌ای را منتشر کرده است. به نقل از پایگاه اطلاع‌رسانی (اکانتینگ تودی)، استاندارد جدید حسابداری اجاره‌ها، مجموعه‌ای است که از ژانویه سال آینده برای شرکت‌های سهامی عام اعمال می‌شود، این در حالی است که طبق نظرسنجی اخیر مؤسسه‌ی حسابرسی دیلویت از کارشناسان مالی و حسابداری، تنها ۲۱ درصد از شرکت‌ها از آمادگی کامل برای اجرای این استاندارد برخوردارند. سیندی فورنلی رئیس هیأت‌مدیره‌ی مرکز کیفیت حسابرسی در بیانیه‌ای اذعان کرد، دامنهی استاندارد جدید گسترده است و تغییرات بنیادی را در چگونگی اجرای حسابداری اجاره‌ها توسط شرکت‌ها ایجاد خواهد کرد. از این رو، سرمایه‌گذاران به دنبال درک تأثیر استاندارد جدید هستند و ابزار ما برای کمک

جریمه‌ی ۱۰ میلیون پوندی نهاد قانون‌گذار حسابرسی برای ۴ مؤسسه‌ی بزرگ حسابرسی جهان



خاص با شرایط پرونده، از جمله جدی بودن نقض الزامات مربوطه و شرایط حساب‌رسان قانونی یا مؤسسه‌ی حسابرسی مطابقت دارد یا خیر. جدی بودن نقض الزامات باید با توجه به تعدادی از عوامل تعیین شود. این عوامل شامل ماهیت نقض، سطح مسئولیت حساب‌رسان قانونی یا مؤسسه‌ی حسابرسی قانونی در نقض الزامات مربوطه و زبان واقعی یا بالقوه، آسیب یا زیان مالی ناشی از نقض، مانند آسیب به سرمایه‌گذار، آسیب به بازار و اعتماد عمومی مربوط به درست و منصفانه بودن صورت‌های مالی است که به تایید حساب‌رسان و مؤسسات حسابرسی قانونی رسیده است. همچنین، تأثیر کلیه‌ی این عوامل بسته به عمدی بودن یا نبودن، بی‌دقتی، آگاهی از ریسک‌ها یا عواقب احتمالی، سهل‌انگاری یا عدم صلاحیت در هر یک از زمینه‌های فوق، متفاوت خواهد بود.

www.accountingtoday.com، ۹ آوریل ۲۰۱۸

شورای گزارشگری مالی بریتانیا، که نهاد ناظر بر مؤسسات حسابرسی است، روز گذشته اعلام کرد در حال گذراندن قوانین جدیدی برای افزایش دامنهی مجازات‌ها برای حساب‌رسان مستقل و حسابداران است. این مجازات‌ها شامل افزایش جریمه‌ها به مبلغ ۱۰ میلیون پوند (۱۴,۱ میلیون دلار) یا بیش‌تر برای "کار حسابرسی ضعیف" توسط هر یک از ۴ مؤسسه‌ی بزرگ حسابرسی جهان است. به نقل از پایگاه اطلاع‌رسانی (اکانتینگ تودی) سایر تغییرات در نظام مجازات‌ها که توسط شورای گزارشگری مالی بریتانیا مطرح شده است، عبارت است از: محرومیت از کار حرفه‌ای حسابداری به مدت حداقل ۱۰ سال برای عدم صداقت، استفاده‌ی بیش‌تر از مجازات‌های غیرمالی برای مؤسسات خاطی و محرومیت مؤسسات از طریق کاهش سطح همکاری آنان. گفتنی است، انجام بازنگری مستقل در دامنهی مجازات‌ها نسبت به ۴ مؤسسه‌ی بزرگ حسابرسی جهان توسط هیأت‌مدیره‌ی شورای گزارشگری، از سوی قاضی اسبق دادگاه تجدید نظر کریستوفر کلارک و در پی رسوایی‌های اخیر این ۴ مؤسسه در حسابرسی شرکت‌هایی همچون تسکو، بی تی و کارلین در بریتانیا مطرح گردیده است. بر این اساس، شورای گزارشگری مالی اذعان نمود، برای تصمیم‌گیری درباره‌ی تحمیل محرومیت‌ها و یا ترکیبی از محرومیت‌ها و جریمه‌ها، تصمیم‌گیرنده باید به اصل تناسب توجه داشته باشد. در ارزیابی اصل تناسب، تصمیم‌گیرنده باید در نظر داشته باشد که آیا یک محرومیت

کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا به دنبال افزایش حمایت از سرمایه‌گذاران خرد



می‌دهد. همچنین در فرم دیگری که برای کارگزاران طراحی شده است، حقایق مادی مربوط به محدوده و شرایط ارتباط با مشتریان تحت الزامات قانون حداکثر نمودن منافع سرمایه‌گذار خرد، افشا شده است. سرانجام، کمیسیون استفاده از واژه‌ی مشاور را برای نام یا عنوان، توسط برخی از نمایندگی‌های کارگزاری و کارشناسان مالی که با سرمایه‌گذاران خرد در ارتباط هستند، با محدودیت همراه دانسته است.

همچنین مشاوران سرمایه‌گذاری و نمایندگی‌های کارگزاری که با سرمایه‌گذاران خرد در ارتباط هستند، باید وضعیت ثبت نام خود در کمیسیون بورس و اوراق بهادار را افشا نمایند. به طور کلی، قوانین و تفسیرهای پیشنهاد شده در این بسته‌ی حفاظت از سرمایه‌گذاران، از طریق پیاده‌سازی اصول و قواعد مستحکم برای مشاوران سرمایه‌گذاری و نمایندگی‌های کارگزاری؛ افشاگری، شفاف‌سازی، حل مشکل تضاد منافع و تعهدات خاص مشاوران و کارگزاران را در قبال سرمایه‌گذاران خرد فراهم خواهد کرد. بر همین اساس، جی کلایتون مدیرعامل کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا بیان کرد، تلاش خستگی ناپذیر کارکنان کمیسیون ثابت کرده است ما می‌توانیم دامنه‌ی حفاظت از سرمایه‌گذاران را افزایش دهیم، کیفیت ارائه‌ی خدمات به سرمایه‌گذاران را بهبود ببخشیم و استانداردهای رفتاری را تقویت نماییم. از این رو، بسته‌ای از قوانین و رهنمودهایی که کمیسیون پیشنهاد داده است، گامی مهم برای دستیابی به این اهداف تلقی می‌شود. گفتنی است، نظرخواهی عمومی در مورد این مجموعه به مدت ۹۰ روز فراهم گردیده است.

۱۸ آوریل ۲۰۱۸ www.sec.gov

کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا، در راستای بهبود فضای حمایت از سرمایه‌گذاران خرد و حفظ موقعیت آنان در صنعت سرمایه‌گذاری، بسته‌ای از قوانین و تفسیرهایی را که برای بهبود کیفیت و شفافیت ارتباطات سرمایه‌گذاران با مشاوران سرمایه‌گذاری و نمایندگی‌های کارگزاری، و دسترسی به طیف متنوعی از روابط مشاوره‌ای و سرمایه‌گذاری طراحی شده است، پیشنهاد نمود. تحت قوانین پیشنهادی این بسته‌ی حمایتی، یک کارگزار در هنگام ارائه‌ی خدمات مشاوره در هر معامله‌ی اوراق بهادار و یا به هنگام ارائه‌ی استراتژی‌های سرمایه‌گذاری به سرمایه‌گذاران خرد ملزم شده است، مطابق با قوانین "حداکثر کردن منافع سرمایه‌گذار خرد" عمل نماید. قوانین حداکثر نمودن منافع سرمایه‌گذاران خرد، به گونه‌ای طراحی شده است که اطمینان حاصل شود کارگزار در ارائه‌ی مشاوره‌ها، منافع مالی خود را پیش از منافع سرمایه‌گذار خرد قرار ندهد. به علاوه، در این بسته‌ی حمایتی مجموعه‌ای از استانداردهای رفتاری نیز برای بهبود رفتار کارگزاران پیشنهاد شده است. همچنین درباره‌ی برخی از پرونده‌ها، تفسیرهایی برای روشن ساختن نظرات کمیسیون نسبت به وظیفه‌ی امانت‌داری مشاوران سرمایه‌گذاری و برجسته کردن اصول مربوط به وظیفه‌ی امانت‌داری، به عنوان یکی از تعهدات قانونی مشاوران سرمایه‌گذاری نسبت به مشتریان‌شان، ارائه گردیده است. در ادامه، کمیسیون برای کمک به حل مشکل سردرگمی سرمایه‌گذاران درباره‌ی ماهیت ارتباط‌شان با کارشناسان سرمایه‌گذاری، فرم کوتاهی را تحت عنوان "خلاصه ارتباط مشتریان" طراحی و پیشنهاد کرده است. این، فرم اطلاعات ساده و آسانی را برای درک ماهیت ارتباط سرمایه‌گذاران خرد با کارشناسان سرمایه‌گذاری در اختیار آنان قرار

دانستنی‌های تبدیل شدن به یک استاد حسابداری

(SP)، کاربردی - آموزشی (IP)، اکثر متقاضیان موقعیت‌های شغلی برای هیأت علمی تمام وقت حسابداری در گروه آموزشی - پژوهشی (SA) طبقه بندی شوند. آن‌ها باید در رشته‌ی حسابداری یا یک رشته‌ی مرتبط با آن، مدرک دکتری و خروجی پژوهشی؛ مانند کتاب‌های علمی یا مقالات در مجلات علمی - پژوهشی داشته باشند (تعداد کمی از افراد واجد این شرایط هستند). بسیاری از این موقعیت‌های شغلی برای اعضای هیأت علمی (PA) (حسابداران دارای مدرک دکتری اما فاقد سوابق پژوهشی) تا زمانی که مایل به شرکت در پژوهش‌های علمی باشند، باز هستند.

حسابداران بدون مدرک دکتری نیز به طور کلی به یکی از دو گروه زیر تقسیم می‌شوند: (SP) حسابداران با مدرک کارشناسی ارشد که فعالیت‌های پژوهشی را پوشش می‌دهد، در حالی که (IP) معمولاً افرادی را که دارای مدرک کارشناسی ارشد و تجارب کاری مهم هستند را در بر می‌گیرد.

اگرچه بسیاری از دانشکده‌ها، هیأت علمی SA را ترجیح می‌دهند، اما در سه گروه دیگر، به ویژه با توجه به کمبود فعلی، موقعیت‌های شغلی در دسترس است. این سه گروه اغلب نیروهای قراردادی هستند و عناوینی مانند مربی، استاد مدعو یا استاد حق التدریس را شامل می‌شوند که در مقایسه با هیأت علمی رسمی حقوق پایین‌تری دریافت می‌کنند اما مشمول تعداد کم‌تری مقالات و کتاب‌های چاپ شده نیز هستند. با این حال، ممکن است این افراد ملزم به گذراندن دوره‌ی آموزشی آمادگی تدریس باشند. حسابداران بدون مدرک دکتری ممکن است فرصت‌های تدریس بیش‌تری در دانشکده‌هایی که توسط AACSB اعتباردهی نمی‌شوند، را پیدا کنند. سایر مؤسسات اعتباردهی مانند شورای اعتباربخشی دانشکده‌های کسب و کار و برنامه‌های بازرگانی و انجمن بین‌المللی آموزش عالی بازرگانی به دانشکده‌ها اجازه می‌دهند تا با استفاده از مجموعه‌ی وسیعی از معیارها، افراد با صلاحیت دانشگاهی را برای تدریس، تعیین و استخدام نمایند.

اما در وهله‌ی اول، به منظور موفقیت در فرایند جست‌وجو، متقاضی یک موقعیت شغلی باید قادر به کشف این موضوع باشد که دانشگاه به دنبال چه نوع شرایطی برای یک موقعیت شغلی خاص بوده و آیا سابقه‌ی کاری وی متناسب با آن شرایط و الزامات است.

ثانیاً باید خاطرنشان کرد که هیأت علمی تمام وقت کاری فراتر از صرفاً تدریس انجام می‌دهند. بسیاری از افرادی که به دنبال تغییر جایگاه خود از حرفه به دانشگاه هستند، بر این باورند که تدریس تنها مسئولیتی است که خواهند داشت. این درحالی است که الزامات شغلی برای هیأت علمی تمام وقت بسیار بیش‌تر از آماده‌سازی ساده خویش، پیش از تدریس در کلاس‌ها است. به عنوان مثال، اغلب از آنان درخواست می‌شود تا در کمیته‌های دانشگاه یا دانشکده‌های بازرگانی شرکت کرده و به دانشجویان در مورد مسائل شغلی و تحصیلی‌شان



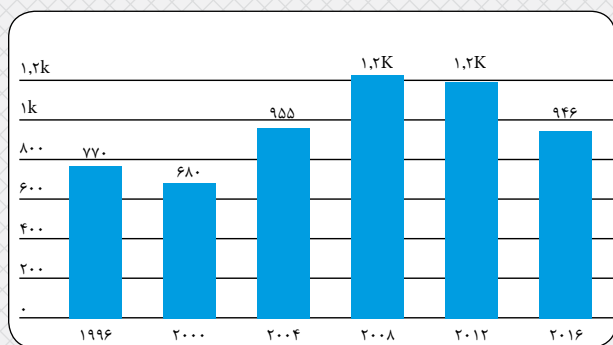
بسیاری از حسابداران به منظور تغییر جایگاه شغلی خود از حرفه به دانشگاه، به تدریس ابراز تمایل می‌کنند. ممکن است این موضوع جالب باشد که دانشکده‌های حسابداری برای هیأت علمی‌های تمام وقت تقاضای بالایی دارند. کمبود اعضای هیأت علمی تمام وقت در رشته‌ی حسابداری، سال‌های گذشته در گزارش منتشر شده توسط کمیته‌ی راهبری آموزش عالی حسابداری که حاصل جلسه‌ی مشترک انجمن حسابداران رسمی آمریکا و انجمن حسابداری آمریکا بود، مورد بحث قرار گرفت. این کمیته به منظور بررسی ساختار آموزش حسابداری و ایجاد توصیه‌هایی برای بهبود آن، تاسیس شد. این کمیته‌ی راهبری خواستار پیوستن تعداد متخصصان بیش‌تری در امر آموزش حسابداری بود.

با توجه به این کمبود و درخواست برای پیوستن شاغلان حرفه به فرایند آموزش، می‌توان این گونه نتیجه گرفت که انتقال از حرفه به دانشگاه در صورت تمایل فرد می‌تواند به راحتی صورت پذیرد. اما متأسفانه، به دلیل برخی سوءبرداشتهای بنیادی که اغلب بین این دو جهان متفاوت یعنی حرفه و دانشگاه وجود دارد، این مسئله همیشه درست نیست.

از این رو باید یادآور شد، حرفه‌ای بودن و باتجربه بودن به این معنا نیست که فرد تحت استانداردهای اعتبارسنجی دانشگاهی نیز واجد شرایط باشد. بر طبق استانداردهای انجمن بهبود دانشکده‌های تخصصی کسب و کار، که از مؤسسات پیشرو در زمینه‌ی اعتباردهی دانشکده‌های کسب و کار است، این موضوع که آیا متقاضی موقعیت شغلی واجد شرایط است یا خیر، به طور عمده، از طریق دو معیار تعیین می‌شود: هم راستا بودن آخرین مدرک تحصیلی با فعالیت علمی فرد در یک زمینه‌ی خاص، و در درجه بعدی اهمیت، تجارب حرفه‌ای، گواهی‌نامه‌ها و انتصابات شغلی وی در نظر گرفته می‌شود.

(AACSB) چهار کارگروه دانشگاهی که متقاضیان به آن‌ها ارجاع داده می‌شوند و توسط آن‌ها بررسی شرایط می‌شوند، عبارت است از آموزشی - پژوهشی (SA)، علمی - کاربردی (PA)، کاربردی - پژوهشی

دارای جایگاه باشد، ممکن است موقعیتی برای وی محیا شود. با این حال، آن‌ها باید صادقانه صلاحیت و علاقه‌ی خود را برای گسترش ماهیت کار خود قبل از شروع جست‌وجوی شغلی، به‌دست آورند. با انجام این کار، آن‌ها می‌توانند موقعیت‌هایی را پیدا کنند که متناسب با شرایط و انتظارات‌شان بوده و در نتیجه شانس موفقیت آن‌ها افزایش می‌یابد. نمودار ذیل، که به نقل از گزارش عرضه و تقاضای فارغ التحصیلان رشته‌ی حسابداری توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا تهیه شده است، میزان شرکت در دوره‌های دکتری حسابداری را از سال ۱۹۹۶ تا ۲۰۱۶ نشان می‌دهد که بیان‌گر جذابیت ناهم‌هنگ این مقطع برای ورود در سال‌های مختلف است.



۱۰۰۰ نفر
www.accountingtoday.com، ۶ آوریل ۲۰۱۸

مشاوره دهند و همچنین در جوامع تخصصی حضور به‌هم رسانند. در برخی موارد از آنان خواسته می‌شود تا مقالات خود را در مجلات علمی یا کاربردی منتشر کرده و یا در کنفرانس‌های علمی و تخصصی ارائه داشته باشند. این الزامات به عنوان بخشی از استانداردهای اعتبار بخشی و به منظور اطمینان از این‌که اعضای هیأت علمی صلاحیت خود را حفظ می‌کنند، ناشی می‌شود و از الزامات ارتقای دانشگاه است. اغلب اعضای هیأت علمی این مسئولیت‌های اضافی را به عنوان یک بخش هیجان‌انگیز از حرفه‌ی جدید خود می‌شناسند، به خصوص به این دلیل که به آن‌ها زمان بیش‌تری برای کشف موضوعات عمیق‌تر مورد علاقه‌ی حرفه‌ای‌شان داده می‌شود و همچنین امکان برقراری ارتباط با دیگر دانشگاهیان علاقه‌مند به حوزه‌های مطالعه، وجود دارد. اما برای افرادی که علاقه‌مند ورود به دانشگاه هستند، دانستن آن‌چه علاوه بر تدریس از آن‌ها خواسته می‌شود، امری ضروری است و نشان می‌دهد که آیا آن‌ها قادر به برآورده ساختن الزامات فرایند تبدیل شدن به یک استاد هستند یا خیر. دانشگاه‌ها افرادی را که با موفقیت از عهده‌ی انجام این الزامات برآیند را استخدام نموده و ترفیع شغلی می‌دهند و ممکن است از افرادی که در این زمینه ناموفق باشند، درخواست ترک کار کنند. به این ترتیب، پیش از پذیرش شغل باید توجه ویژه‌ای به الزامات مورد نیاز آن حوزه و اطمینان از توانمندی فردی در به‌عهده گرفتن آن‌ها به عمل آید.

چنان‌چه یک حسابدار تمایل داشته باشد در سلسله مراتب دانشگاهی

کارکنان کی پی ام جی آفریقای جنوبی تحت ذره بین بازرسان این مؤسسه

از شرکای حسابرسی این مؤسسه در آفریقا در ماه جاری پس از مواجه شدن با اتهامات انضباطی مربوط به کار انجام شده برای حسابرسی وی.بی.اس بانک استعفا دادند. گفتنی است، این بانک در ماه مارس به دلیل ناتوانی در پرداخت سپرده‌های برخی از مشتریان سقوط کرد. کی پی ام جی آفریقای جنوبی روز شنبه اعلام کرد که اتهامات علیه این دونفر شامل عدم پیروی از سیاست‌ها و روش‌های مؤسسه در توجه به افشای منافع مالی اشخاص وابسته است، و عملکرد این دونفر در حسابرسی وی.بی.اس بانک، موجب ناراحتی و ناامیدی است. همچنین کی پی ام جی پس کسب اطلاعات بیش‌تر، این دو شریک را به مقامات قانونی معرفی خواهد کرد. سال گذشته، مؤسسه‌ی حسابرسی کی پی ام جی آفریقای جنوبی، ۹ فرد جدید را برای بازگرداندن اعتماد عمومی نسبت به این مؤسسه در جریان تخلفات خانوادگی گپتا، منصوب کرد. گپتاها که از آفریقای جنوبی فرار کرده اند، متهم هستند از دوستی خود با رئیس‌جمهور سابق، یعقوب زوما، برای کسب قرارداد دولتی و تأثیرگذاری در انتصاب‌های دولت استفاده نموده‌اند. این موضوع در حالی است که زوما و گپتاها هرگونه تخلف را رد کردند.

www.accountingtoday.com، ۱۶ آوریل ۲۰۱۸



در پی شکست مؤسسه‌ی کی پی ام جی آفریقای جنوبی در حسابرسی وی.بی.اس بانک و ارتباط سیاسی این بانک با شرکت‌های وابسته به خانواده‌ی گپتا که موجب از بین رفتن اعتماد عمومی گردید، مقرر شد همه‌ی کارکنان این مؤسسه هر دو سال یک‌بار برای بهبود اعتماد عمومی بررسی سابقه شوند. مدیر عامل کی پی ام جی آفریقای جنوبی در جمع خبرنگاران در ژوهانسبورگ در این باره گفت، این بازرسی توسط یک گروه مستقل برون سازمانی صورت می‌گیرد. همچنین بازه‌ی زمانی این بررسی، هجده ماه گذشته‌ی سابقه‌ی کاری هر یک از کارکنان را پوشش می‌دهد تا کارکنان را نسبت به کیفیت کار خود در این مؤسسه حساس‌تر نماید. به نقل از پایگاه اطلاع‌رسانی (اکانتینگ تودی)، دو نفر

دانشگاه آریزونا برنده رقابت «نوآوری حسابرسی» مؤسسه‌ی دیلویت در سال ۲۰۱۸

روند فعلی و تعریف مجدد روش‌های حسابرسی با نرخ بی سابقه‌ای ادامه می‌دهد. به این ترتیب، این امر بسیار حیاتی است که نسل بعدی دارای استعداد و مهارت‌های لازم در برخورد با فناوری‌های نوپهور، تجزیه و تحلیل داده‌ها و همچنین کمک به ارائه راه‌حل‌های نوآورانه‌ی جدید برای ذینفعان باشند. این رقابت، برای دانشجویان فرصت‌هایی را فراهم می‌کند تا دانش و خلاقیت خود را در راستای چالش‌های واقعی روز که حسابرسان با آن روبرو هستند، به کار گیرند و برنده‌ی جایزه‌ی امسال، نشان داد از تفکر نوآورانه برخوردار است. گفتنی است ۵۲ تیم از کالج‌ها و دانشگاه‌های مختلف در این رقابت شرکت کردند که در مرحله‌ی نهایی ۱۲ تیم، شامل دانشگاه آریزونا، کالج بروک، دانشگاه بریگهام یانگ، دانشگاه کلمسون، دانشگاه ایلینوی، دانشگاه کانزاس، دانشگاه ایالتی لویزیانا، دانشگاه ایالتی میشیگان، دانشگاه نبراسکا-لینکلن، دانشگاه راتگرز، دانشگاه کارولینای جنوبی و دانشگاه ترینیته به رقابت پرداختند. در این میان تیم ۶ نفره از دانشکده‌ی مدیریت دانشگاه آریزونا، با ایجاد یک ابزار هوش مصنوعی به نام "دنی دیلویت" که می‌تواند حسابرسان را در سنجش معیارهای خاص و مقایسه‌ی آن‌ها از نظر ثبات مالی یاری دهد، برنده‌ی نهایی این رقابت شد. راب استوزی مشاور علمی دانشگاه آریزونا، در بیانیه‌ای از برگزاری این برنامه‌ی منحصر به فرد قدردانی نمود و خاطر نشان کرد، این گونه رقابت‌ها به دانشجویان در ارتقای مهارت‌هایی که برای پیشرفت آینده حرفه‌ی حسابرسی لازم است، کمک می‌کند.

۱۳ آوریل ۲۰۱۸ www.accountingtoday.com



تیمی از دانشکده‌ی مدیریت دانشگاه آریزونا در چارچوب رقابت‌های بین دانشگاهی ملی برای نوآوری حسابرسی در ۶ و ۷ آوریل سال ۲۰۱۸ که توسط دیلویت و بنیاد دیلویت و در دانشگاه مستقل دیلویت واقع در وستلک ایالت تگزاس برگزار شد، موفق به کسب جایزه‌ی سالانه‌ی این بنیاد شد. این رقابت سالیانه از دانشجویان و اعضای هیأت علمی سراسر کشور برای آزمون مهارت‌های خود در صحنه‌ی دنیای واقعی، دعوت به عمل می‌آورد و از آن‌ها می‌خواهد مهارت‌های تحلیلی خود را برای حل مشکلات پیچیده اعمال نمایند. به نقل از پایگاه اطلاع رسانی (اکانتینگ تودی)، در رقابت امسال از دانشجویان خواسته شد به ارائه‌ی راهکارهای نوآورانه در زمینه‌ی خدمات حسابرسی و اطمینان بخشی به بازار بپردازند. به نقل از اریک شانون رئیس مرکز مدیریت تغییرات و نوآوری مؤسسه‌ی دیلویت، ماهیت بسیاری از حرفه‌ها به سرعت در حال تغییر است و فناوری، نوآوری و بهبود فرایند همچنان به قطع کردن

طرح دعاوی حقوقی ۳ میلیارد دلاری بزرگ‌ترین بانک تجاری اوکراینی نسبت به مؤسسه‌ی حسابرسی پرایس واترهاوس کوپرز اوکراینی



منظور محافظت از ۲۰ میلیون مشتری و حفظ ثبات مالی در کشور، ملی اعلام شد. پرایس واترهاوس اوکراینی نیز در بیانیه‌ای اعلام کرد، از طرح این ادعا در سیستم قضایی قبرس مطلع بوده است، ولی هیچ سند رسمی در این باره به دست نیامده است و از آن‌جا که پرایس واترهاوس معتقد است، این ادعا بی پایه و اساس است، اگر لازم باشد به شدت از موقعیت خویش دفاع می‌کند. این درحالی است که طرح این پرونده، آخرین جنجال قانونی در جریانی است که منجر شد بانک

بزرگ‌ترین بانک خصوصی اوکراین، پرونده‌ی دعاوی حقوقی ۳ میلیارد دلاری (۲,۱ میلیارد پوندی) را بر علیه مؤسسه‌ی پرایس واترهاوس اوکراینی برای نقض جدی و گسترده‌ی مسئولیت حسابرسی اش، مطرح کرده است. به نقل از پایگاه اطلاع رسانی (اکانتنسی ایچ)، پرایس واترهاوس کوپرز متهم شده است که به عنوان حسابرسان این بانک اوکراینی، در شناسایی فعالیت‌های نامناسبی که منجر به شکاف ۵,۵ میلیارد دلاری در ترازنامه‌ی این بانک شده است، ناکام مانده است. گفتنی است این اتهامات مربوط به حسابرسی‌هایی است که در سال‌های ۲۰۱۳ تا ۲۰۱۵ توسط پرایس واترهاوس کوپرز انجام شده است و این تقلب گسترده که حداقل ۵,۵ میلیارد دلار زیان در پی داشته است به قبل از ملی اعلام شدن این بانک تجاری اوکراینی باز می‌گردد. این بانک خصوصی در پی مطرح شدن ادعای بی احتیاطی اش در سیاست‌های اعتباری در سال ۲۰۱۷، توسط دولت اوکراین به

مرکزی اوکراین در سال گذشته، حق حسابرسی بانک‌های این کشور را از مؤسسه‌ی پرایس واترهاوس کوپرز سلب نماید. رئیس هیأت‌مدیره‌ی این بانک تجاری نیز معتقد است این اقدام یک حرکت ضروری و منطقی بوده است و بانک مرکزی اوکراین نیز طی این مراحل قانونی را، گامی مهم در احیای مجدد اولین بانک تجاری خصوصی این کشور قلمداد کرده است. وی بیان نمود، آن‌چه پرایس واترهاوس کوپرز در رابطه با حسابرسی این بانک انجام داده است، کمتر از حد

استانداردها بوده است. یافته‌های حسابرسی این مؤسسه، نتوانسته بر رویایی این بانک با ریسک‌های بزرگ تأثیری بگذارد و حسابرسان موفق به شناسایی تقلب‌های گسترده‌ی صورت گرفته در بانک در طول سال‌های زیاد نشده‌اند و به همین دلیل منجر به اعلام ورشکستگی این بانک و پرداخت بهای قابل ملاحظه‌ای در پی ملی اعلام شدن آن، توسط بانک مرکزی گردید.

۴ آوریل ۲۰۱۸ www.accountancyage.com

همکاری انجمن حسابداری آمریکا و مرکز کیفیت حسابرسی برای سه پروژه‌ی حسابرسی دانشگاهی

کریستی سیمز، جاستین لیبی، ژاکلین همسرلی، دانشگاه جورجیا.

• ترویج رفتارهای حسابرسی پیشگیرانه، دن ژو، مارک پتر، دانشگاه ایلینوی، مایکل ریچی، دانشگاه فلوریدا.

گفتنی است، برنامه‌ی دسترسی به کارکنان حسابرسی، پژوهشگران را با حدود ۴۳۰ حسابرس عضو مؤسسات حسابرسی تحت پوشش مرکز کیفیت حسابرسی پیوند می‌دهد. مرکز کیفیت حسابرسی و بخش حسابرسی انجمن حسابداری آمریکا، طی ۶ سال گذشته از ۲۲ پروژه‌ی تحقیقاتی حمایت کرده‌اند و امکان دسترسی پژوهشگران را به تقریباً ۵ هزار نفر از فعالان حوزه‌ی حسابرسی فراهم نموده‌اند. رئیس بخش حسابرسی انجمن حسابداری نیز اذعان کرد، برنامه‌ی دسترسی به کارکنان برای ارتقای قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری و حسابرسی مهم است. وی از کمک کردن به پژوهشگران، با محدود کردن مانع اصلی تحقیقات علمی، یعنی اتصال آن‌ها به حسابرسان واقعی ابراز خرسندی نمود. لازم به ذکر است، اطلاعات درباره‌ی برنامه‌ها و معیارهای ارزیابی درخواست‌ها برای حمایت از طرح‌های پژوهشی در سال ۲۰۱۹ در سایت مرکز کیفیت حسابرسی نمایه می‌شود، و برای ثبت طرح‌های پژوهشی، تا تاریخ ۴ فوریه ۲۰۱۹ فرصت باقی است.

www.accountingtoday.com

۲۵ آوریل ۲۰۱۹



CENTER
FOR AUDIT
QUALITY



این همکاری‌ها صورت می‌گیرد تا کیفیت حسابرسی به نفع سرمایه‌گذاران و بازارهای سرمایه افزایش یابد. به نقل از پایگاه اطلاع رسانی (اکانتینگ تودی)، کمیته‌ی ارزیابی مشترک مرکز کیفیت حسابرسی و انجمن حسابداری آمریکا پروژه‌های زیر را برای حمایت انتخاب نموده‌اند:

• خطا یا تقلب؟ تأثیر حذف استراتژی‌های تقلب مدیریت و ارزیابی حسابرسان از اظهارنامه‌هایی که نادرست ارائه شده‌اند، ارین همیلتون، جیسون اسمیت، دانشگاه نوادا، لاس وگاس.

• بهبود بررسی مجموعه‌ای از شواهد حسابرسی پیچیده توسط حسابرسان،

مرکز کیفیت حسابرسی و بخش حسابرسی انجمن حسابداری آمریکا، انتخاب شده‌اند تا از طریق سه پروژه تحت عنوان برنامه‌ی دسترسی به کارکنان حسابرسی، دانشگاهیان را با کارشناسان حسابرسی برای مشارکت در پروژه‌های تحقیقاتی متصل نمایند. سیندی فورنلی رئیس هیأت‌مدیره‌ی مرکز کیفیت حسابرسی در بیانیه‌ای اعلام نمود، ارزش‌های مرکز کیفیت حسابرسی، ارتباط قوی با جامعه‌ی دانشگاهی دارد و همکاری کارکنان حسابرسی عضو مؤسسات تحت پوشش مرکز کیفیت حسابرسی با دانشگاهیان در جمع‌آوری داده‌ها موجب خرسندی است. پژوهش‌های علمی بسیار مهم هستند، زیرا

ورود حسابداران رسمی به حرفه‌ی برنامه‌ریزی مالی

رفتار حرفه‌ای است که آنان را به رعایت صداقت، بی طرفی و صلاحیت در تمام زمان‌ها ملزم می‌نماید. از آن‌جا که حسابداران رسمی نقش‌های متفاوت بسیاری را در اقتصاد هر کشور ایفا می‌نمایند، جایگاه آن‌ها دارای اهمیت ویژه‌ای است. گستره‌ی خدمات حسابداران رسمی از ارائه‌ی خدمات حسابرسی و گواهی دهی، ایفای نقش حسابداران مدیریت در کسب و کار تا ارائه‌ی خدمات مشاوره‌ای را در حسابداری دادگاهی و ارزیابی، در برمی‌گیرد. برای حسابداران رسمی که خدمات برنامه‌ریزی مالی را ارائه می‌کنند، بیانیه‌های انجمن حسابداران رسمی آمریکا در مورد استانداردهای خدمات برنامه‌ریزی مالی خصوصی، راهنمایی‌های معتبری را درباره‌ی نحوه‌ی ایفای تعهدات ارائه می‌دهد و استانداردهای قابل اجرایی را برای هر عضو ارائه دهنده‌ی این خدمات ایجاد می‌کند. زمانی که اعتماد با تخصص مالیاتی ترکیب می‌شود، جای تعجب نیست که بسیاری از حسابداران رسمی که به حرفه‌ی برنامه‌ریزی مالی وارد می‌شوند، گزارش دهند از سوی مشتریان خود مجبور به انجام این کار شده‌اند. از این رو، حسابداران رسمی باید توجه خود را به چندین مورد با اهمیت زیر معطوف نمایند.

کسب دانش بیش‌تر:

اگرچه حسابداران رسمی درک نسبتاً کاملی از مفاهیم مالی دارند، ولی همچنان برای ارائه‌ی بهترین خدمات به مشتریان نیاز به آموزش بیش‌تر دارند. الزامات صلاحیت حرفه‌ای در آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا، حسابداران رسمی را از هرگونه ارائه‌ی خدماتی که دارای کمبود صلاحیت حرفه‌ای باشد، منع می‌کند و تمام حسابداران رسمی باید این موضوع را جدی بگیرند. نشان دادن خبرگی در زمینه‌های مالی و مالیاتی مستلزم کسب گواهی‌نامه‌ی حسابدار رسمی است. در نتیجه اکثر حسابداران رسمی بیش‌تر از آنچه مورد تصور است در مورد برنامه‌ریزی مالی می‌دانند، و بر اساس دانش پایه‌ای که دارند فرصت‌های زیادی برای ارتقای صلاحیت آن‌ها وجود دارد. در همین راستا انجمن حسابداران رسمی آمریکا، دوره‌ها، برنامه‌ها و کنفرانس‌های تخصصی را پیشنهاد می‌دهد که کمک می‌کند حسابداران رسمی به مهارت‌هایی دست یابند تا خدمات برنامه‌ریزی مالی در سطح کلان را به مشتریان خود ارائه دهند.

انتخاب مدل‌های کسب و کاری همسو با ارزش‌ها:

یکی از بزرگترین تصورات غلط در مورد برنامه‌ریزی مالی این است که آن را به مثابه‌ی فروش نتیجه‌ای خاص ناشی از طرح‌های سرمایه‌گذاری می‌پندارند، در حالی که برنامه‌ریزان مالی با برنامه‌ریزی مالیاتی، برنامه‌ریزی بازنشستگی، برنامه‌ریزی املاک و مستغلات، تامین بودجه و مدیریت جریان نقدی، به مشتریان خود مشاوره ارائه می‌دهند، و این امر منوط بر حصول نتیجه‌ای خاص نیست. حسابداران رسمی که برنامه‌ریزی مالی انجام می‌دهند، مستقیماً برای مشاوره‌ای که ارائه می‌کنند، دستمزد ساعتی، حق الزحمه ثابت و یا ترکیبی از آن‌ها



برای بسیاری از حسابداران رسمی فصل تسلیم اظهارنامه‌ی مالیاتی، فصل آغاز سؤالات بیش‌تری درباره‌ی آینده‌ی مالی مشتریان آن‌ها است. این موضوع به دلیل معافیت‌های مالیاتی جدید، قوانین کار و اثراتی است که این موارد بر بازگشت مالیات و اهمیت آن در کسب اطمینان از تنظیم برنامه‌های مالی بر طبق این مبلغ را دارد. از این رو، با تصویب قوانین مالیاتی جدید، در مؤسسات حسابرسی ساعت‌های زیادی صرف تجزیه و تحلیل این قوانین و درک چگونگی تأثیر آن بر مشتریان می‌شود. در ادامه یافته‌های یک مؤسسه‌ی حسابرسی مستقر در شهر بالتیمور ایالت مریلند آمریکا درباره‌ی تأثیر تصویب قوانین مالیاتی جدید در آمریکا بر فعالیت آن‌ها در فصل مالیاتی بیان شده است. لایل بنسن حسابدار رسمی و شریک مؤسسه‌ی بنسن و همکاران اذعان نمود، ما تلاش کردیم که استراتژی‌های برنامه‌ریزی مالیاتی را در آخرین لحظه اجرا کنیم تا مشتریان بتوانند نسبت به تغییرات در فصل ثبت اظهار نامه در سال ۲۰۱۸، موفق عمل نمایند و همان‌طور که بازگشت‌های مالیاتی در سال ۲۰۱۷ را تهیه کردیم، محاسبات و برآوردهایی را انجام دادیم که به مشتریان اجازه می‌دهد تا صورت‌حساب مالیاتی خود را برای نیل به اهداف مالی به حداقل برسانند.

اکنون که ترافیک فصل مالیات به پایان رسیده است، شرکت‌ها می‌توانند توجه خود را به سوی برنامه‌ریزی مالی تغییر دهند. بنسن بیان کرد، دانش مالیاتی پایه‌ی حسابداران رسمی در همه‌ی زمینه‌های برنامه‌ریزی مالی قابل اجرا است، و در زمان تغییرات بزرگ در قانون مالیات، حسابداران رسمی می‌توانند با ارائه‌ی خدماتی نظیر پیش‌بینی، بودجه‌بندی، برنامه‌ریزی و تجزیه و تحلیل که با درک آن‌ها از قانون مالیات همراه شده است، ارزش زیادی را برای مشتریانانشان فراهم کنند و آن‌ها را برای برنامه‌ریزی آینده توانمند سازند. به نقل از پایگاه اطلاع‌رسانی (اکانتینگ تودی)، بر اساس نظرسنجی‌های صورت گرفته حسابداران رسمی به طور مستمر در میان قابل اعتمادترین کارشناسان مالی رتبه‌بندی می‌شود.

یکی از دلایل اصلی این موضوع، پیروی حسابداران رسمی از آیین

را دریافت می کنند و مشتریان راضی هستند با آنان کار کنند، زیرا مشاوره های عینی و شفاف را دریافت می کنند.

نگاه به آینده:

در مورد جایی که می خواهید در آن کار کنید، تفکر کنید. نقش اتوماسیون را درک نمایید. اتوماسیون هزینه ها را در هر دو بخش مالیات و برنامه ریزی مالی کاهش می دهد، در عوض تمرکز خود را در جایی که می توانید ارزش را فراتر از آنچه برنامه یا نرم افزار می تواند انجام دهد، اضافه کنید. تفکر استفاده از فناوری را در کار خود نهادینه کنید، چراکه استفاده از فناوری به این معنی است که ما وقت کمتری را صرف امور روزمره می کنیم، و زمان بیشتری را برای کمک به مشتریان برای بهبود وضعیت مالی آن ها اختصاص می دهیم.

افزایش تعداد فرصت های پیش رو:

بر کسی پوشیده نیست که حسابداران رسمی فرصت ایجاد ارزش برای مشتریان را در دستان خود دارند. تعداد حسابداران رسمی که برنامه ریزی مالی انجام می دهند، در سال های گذشته رشد قابل توجهی داشته است. به طوری که تنها در ده سال گذشته تعداد اعضای انجمن حسابداران رسمی آمریکا که بیش از نیمی از زمان خود را صرف برنامه ریزی مالی خصوصی می کنند، بیش تر از دو برابر شده است. بخشی از این تغییر چشم گیر به دلیل تغییرات جمعیتی است و بخشی دیگر مربوط به این است که از سال ۲۰۱۴، تقریباً هر روز ۱۰،۰۰۰ حسابدار رسمی بازنشسته شده اند.

۲۳ آوریل ۲۰۱۸، www.accountingtoday.com

ارائه راهنمای دستیابی به اهداف توسعه ای پایدار سازمان ملل متحد توسط انجمن بین المللی حسابداران رسمی

رفتار اخلاقی هستند و برای کمک به سازمان ها در دستیابی به اهداف توسعه ای پایدار سازمان ملل متحد، از جایگاه بسیار خوبی برخوردار هستند. دستیابی به این اهداف نیازمند بالاترین سطح مهارت در زمینه هایی مانند تخصص در حاکمیت، مدیریت ریسک و کنترل، تجزیه و تحلیل کسب و کارهای تجاری و پشتیبانی تصمیم گیری است، و همین موضوع جایگاه حسابداران مدیریت را به طور ویژه به جایگاهی مطلوب و ارزشمند تبدیل کرده است. این راهنما نشان می دهد که چگونه واحدهای تجاری در بخش ها و حوزه های مختلف با الزامات توسعه ای پایدار سازمان ملل مواجه می شوند. همچنین این راهنما به توصیف برخی از ابزارها و روش هایی می پردازد که شرکت ها می توانند از آن ها برای مدیریت ریسک های بالقوه در مسیر شهرت خود، واکنش به جهانی شدن، تحولات فناوری و تغییرات در سیاست های خود استفاده نمایند. از این رو، تجزیه و تحلیل اطلاعات درباره ی موارد فوق و انتشار آن می تواند شواهدی را مبنی بر پیشرفت در برآورده ساختن اهداف، به ذینفعان ارائه دهد و به سازمان ها اطمینان بیشتری در چگونگی تحقق ارزش ها و مقاصد آن ها ارائه نماید.

www.accountingtoday.com

۳۰ آوریل ۲۰۱۸



دست یابند. این راهنما توضیح می دهد که چگونه مهارت ها و اخلاق حسابداران مدیریت می تواند آن ها را در خط مقدم برنامه ریزی و اجرای اهداف توسعه ای پایدار در سراسر جهان قرار دهد. حسابداران مدیریت می توانند به سازمان ها کمک کنند، برنامه های جدیدی را توسعه دهند، توجه خود را به ریسک های بالقوه ای جلب کنند و پیشنهادات عملی جایگزین را ارائه دهند. آن ها همچنین می توانند شرکت ها را به نوآوری بیش تر، دنبال کردن بهترین شیوه های حاکمیت، مباشرت، و رهبری سازمانی متشکل از مشارکت های استراتژیک تشویق نمایند. همچنین سازمان ها را در گزارشگری یکپارچه ی شش سرمایه ی مهم سازمانی یعنی منابع انسانی، اجتماعی و ارتباطی، فکری، طبیعی، تولیدی و مالی، یاری رسانند. حسابداران مدیریت در سطح جهان، متعهد به حمایت از بالاترین استانداردهای

انجمن بین المللی حسابداران رسمی در راستای کمک به حسابداران مدیریت، راهنمایی را برای دستیابی به اهداف توسعه ای پایدار سازمان ملل متحد فراهم کرده است. به نقل از پایگاه اطلاع رسانی (اکانتینگ تودی)، سازمان ملل ۱۷ هدف توسعه ای پایدار را برای حل مسائلی مانند فقر، گرسنگی، سلامت، آموزش و پرورش، تغییرات آب و هوا، برابری جنسیتی، بهداشت، انرژی، آب، محیط زیست و عدالت اجتماعی، مطرح نموده است. راهنمای جدید که توسط انجمن بین المللی حسابداران رسمی ارائه شده است، نقش حسابداران مدیریت خبره را در سطح جهان، در پیاده سازی اهداف توسعه ای پایدار و مزایای تجاری این اهداف مورد بحث قرار می دهد، و توضیح می دهد چگونه حسابداران مدیریت می توانند سازمان های خود را یاری نمایند که به اهداف اجتماعی و اقتصادی خود

سودمندی افشای هویت شرکای شاغل در پروژه‌های حسابرسی در هاله‌ای از ابهام

آغاز الزام مؤسسات حسابرسی به افشای هویت شرکای شاغل در پروژه‌های حسابرسی، توسط هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام طی سال گذشته، آن را به پرسش یک مطالعه علمی دانشگاهی جدید مبنی بر این موضوع که آیا این الزام جدید واقعاً به نفع سرمایه‌گذاران خواهد بود یا خیر، تبدیل کرده است. گفتنی است، این مطالعه در شماره‌ی فصل بهار مجله‌ی تحقیقات رفتاری حسابداری توسط انجمن حسابداری آمریکا به چاپ رسیده است و تأثیر الزامات جدید بر ۱۵۷ سرمایه‌گذار با تجربه، مورد بررسی قرار گرفته است. یافته‌ها نشان داده است که این اطلاعات تأثیری بسیار بالاتر از آن‌چه مورد پیش‌بینی بوده است، بر تصمیم سرمایه‌گذاران خواهد داشت. پژوهشگران دریافتند که افشای اطلاعات مربوط به شرکای شاغل در پروژه‌های حسابرسی به تغییر تقریباً ۱۷ درصدی در تصمیمات سرمایه‌گذاران منجر خواهد شد، که این موضوع نشان می‌دهد عوامل غیر عقلایی می‌تواند نقش مهمی بازی کند. یافته‌های تحقیقات روانشناسی اجتماعی نشان می‌دهد که قضاوت افراد، بیش‌تر افراطی، بیش‌تر شتاب‌زده و تحت تأثیر اعتماد بیش‌تر نسبت به خود، شکل می‌گیرد. پژوهشگران در حوزه‌ی سرمایه‌گذاری افشای هویت شرکای شاغل در پروژه‌های حسابرسی را به عنوان یک عامل مداخله‌گر در نظر می‌گیرند، همان‌گونه که یک اخبار یا رویداد منفی در مورد یک شرکت، می‌تواند ارزیابی سرمایه‌گذاران را از آن شرکت و شرکت‌های دیگری که با آن ویژگی‌های مشترک دارند، دچار ضعف سازد. مطالعه‌ی اخیر بر روی ۱۵۷ سرمایه‌گذار با تجربه، با ارائه‌ی

اطلاعات در مورد پنج شرکت فناوری تجاری فرضی، از آن‌ها خواسته بود وضعیت این شرکت‌ها را برای سرمایه‌گذاری بلندمدت در نظر بگیرند. اطلاعات اساسی در مورد شرکت‌ها این بود که همه‌ی آن‌ها در صنعت یکسان بودند، در بخش یکسان از کشور واقع شده بودند و از دو مؤسسه‌ی بزرگ حسابرسی جهان در یک شهر اظهار نظر مقبول دریافت کرده بودند. همچنین سرمایه‌گذاران پنج معیار عملکرد کلیدی را در مورد شرکت‌های فناوری شامل، نسبت دارایی‌ها به بدهی‌ها، نسبت فروش روزانه‌ی موجودی‌ها، بازده دارایی‌ها، حاشیه‌ی سود و سهم بازار دریافت کردند. تقریباً ۷۷ درصد از شرکت‌کنندگانی که هویت مؤسسات حسابرسی این شرکت‌ها را می‌دانستند ولی نسبت به هویت شرکای شاغل در پروژه‌ی حسابرسی آگاهی نداشتند، تصمیم گرفتند در شرکتی سرمایه‌گذاری کنند که از نظر پنج معیار ارزیابی عملکرد ذکر شده، به مراتب بهتر از چهار شرکت دیگر باشند. این درحالی است که از میان افرادی که هویت شرکای شاغل را نیز می‌دانستند، تنها ۶۳ درصد همان شرکت را انتخاب کردند. این کاهش ۱۴ درصدی نشان می‌دهد، افشای هویت شرکای شاغل در پروژه‌های حسابرسی به عنوان یک عامل مداخله‌گر، ۱۴ درصد بیش‌تر از زمانی که فقط شناخت هویت مؤسسات حسابرسی وجود دارد، اثرگذار خواهد بود. همچنین نتایج این مطالعه نشان می‌دهد، اثر افشای هویت شرکای حسابرسی به مراتب بیش از صنعت مشابه و مؤسسه‌ی حسابرسی مشابه است.

۲۷ آوریل ۲۰۱۸، www.accountingtoday.com

نگاه انجمن حسابرسان داخلی آمریکا بر ریسک‌های پیش روی مدیران ارشد حسابرسی

توصیه‌هایی را به مدیران ارشد حسابرسی برای مقابله با ریسک‌های جدید ارائه می‌دهد، همچنین، اقداماتی را که آنان باید در این راستا انجام دهند و اهدافی را که باید ترسیم نمایند، فراهم می‌کند. علاوه بر این توصیه می‌شود، مدیران باید برنامه‌های حسابرسی خود را به عنوان چارچوب‌هایی که دائماً در تغییر هستند، در نظر بگیرند و نسبت به اختلال‌هایی که در آینده رخ می‌دهد، هشیار باشند. این گزارش در ادامه بیان می‌کند، ریسک‌ها؛ دستیابی به مأموریت‌های سازمان، اهداف استراتژیک و ارزش کلی سازمان را تهدید می‌کنند. بنابراین، حسابرسان به عنوان یک مشاور قابل اعتماد برای کمک به مدیریت ریسک، کنترل و فرایندهای راهبری مسئول بوده و ملزم به بررسی تمامی عوامل، ریسک‌ها و ارائه‌ی توصیه‌ها و مشاوره‌های صحیح هستند. سال ۲۰۱۸، سالی جدید، سالی با قوانین و مقررات جدید، ایده‌ها و نظرات جدید، فناوری‌ها و ریسک‌های جدید است. امروزه محیط کسب و کارهای تجاری به طور قابل ملاحظه‌ای متفاوت‌تر از گذشته است، این فضا امروز پیچیده‌تر و پیوسته‌تر است. از این رو، سازمان‌ها با ریسک‌های ناشناخته‌ای روبرو هستند که از سوی دیگر



انجمن حسابرسان داخلی آمریکا اخیراً گزارش خود را در کنفرانس بین‌المللی انجمن در دبی، درباره‌ی ریسک‌های پیش روی مدیران ارشد حسابرسی ارائه نمود. در این گزارش تحت عنوان، رویارویی مدیران ارشد حسابرسی با ریسک‌های اصلی، از پنج ریسک مدیریت استعدادها، تجزیه و تحلیل داده‌ها، شبکه‌ی رایانه‌ای، تغییرات مقررات و پاسخ به اختلال‌ها، به عنوان ریسک‌های مهمی که مدیران ارشد حسابرسی با آن مواجه هستند، نام برده شده است. این گزارش

تغییرات قانون گذاری، کافی هستند؟. با نیاز موجود به حسابرسی داخلی برای ایجاد ارزش افزوده و پشتیبانی های استراتژیک در تمام صنایع، حسابرسان باید اطمینان یابند، کار آن ها با ریسک های قابل ملاحظه، به ویژه ریسک های عملیاتی و استراتژیک هم راستاست. حسابرسان داخلی باید در مقابل محیط ریسک پویا، پاسخگو و سازگار باشند. ریسک ها تغییر می کنند و حتی بهترین برنامه های حسابرسی که از قبل تهیه شده اند، باید نسبت به تغییرات جدید به عنوان ریسک های نوظهور در تمام سطوح سازمان، انعطاف پذیر باشند. گفتنی است، متن کامل این گزارش در سایت انجمن حسابرسان داخلی از طریق لینک زیر قابل دسترسی است.

<http://www.theiia.org/gpi>

۷ می ۲۰۱۸، www.accountingtoday.com

به منزله ی گشودن درب فرصت های جدید است. با پیش بینی آینده، و در نظر گرفتن فرصت های جدید و چالش ها و ریسک های بالقوه، تعدادی از آن ها همیشه مورد انتظار هستند، ولی تعدادی دیگر تنها مختص برنامه های حسابرسی سال ۲۰۱۸ هستند، که باید به عنوان چارچوب هایی در نظر گرفته شوند که با وقوع رخدادی مانند یک اختلال، دائماً در حال تغییر باشند. از نگاه سازمان دهی، حسابرسی داخلی به سازمان کمک می کند با یک رویکرد منظم و سیستماتیک در ارزیابی، افزایش اثربخشی و مدیریت ریسک، کنترل و فرایندهای راهبری، دستیابی به اهداف سازمان را تسهیل نماید. فرایندهای نظارتی و کمیته های حسابرسی خواستار و نیازمند اطمینان از این موضوع هستند که آیا تلاش ها برای مدیریت ریسک ها، مقابله با تهدیدهای رقبا، همسو شدن با رشد فناوری ها، تغییر روند بازار و

مؤسسه ی حسابرسی کی پی ام جی آفریقای جنوبی تحت فشار دعای حقوقی مطرح شده توسط گروه مالی بارکلیز



داده است و این تعداد احتمالاً بیش تر هم خواهد شد، به طوری که قادر نخواهد بود با مشتریان جدید قراردادی منعقد نمایند. گفتنی است، مؤسسه ی کی پی ام جی مستقر در ژوهانسبورگ از میان ۶ تامین کننده ی اعتبارات بزرگ آفریقای جنوبی، ۴ تامین کننده از جمله بارکلیز را حسابرسی می کند، که در سال گذشته مشتریان تجاری خود را به شدت از دست داده است. به نقل از پایگاه اطلاع رسانی (اکانتینگ تودی)، هیأت مدیره ی بارکلیز آفریقای جنوبی اعلام کرده است بیش تر از این قادر به ادامه ی همکاری با کی پی ام جی نخواهد بود، ولی قرارداد زمانی پایان خواهد یافت که تمام مراحل قانونی مربوط به حسابرسی سال ۲۰۱۷ تا پایان ماه جاری به اتمام برسد. کی پی ام جی آفریقای جنوبی طی ۹ ماه گذشته، عذرخواهی عمومی خود را برای اتفاقاتی که درباره ی خانواده ی گپتا رخ داده است، و همچنین گزارش نتایج بازرسی خود را از کارکنانی که در جریان حسابرسی وی.بی.اس بانک ناموفق عمل کرده اند، منتشر نموده است. لازم به ذکر است، کی پی ام جی اظهار تاسف رسمی خود را در بیانیه ای جداگانه اعلام نموده و قصور خود را به طور کامل پذیرفته است. این مؤسسه همچنین اعلام نمود که در طول ۷ ماه گذشته تغییرات زیادی را در تمام جنبه های مؤسسه از جمله حاکمیت، کیفیت و مدیریت ریسک اعمال کرده است.

۳ می ۲۰۱۸، www.accountingtoday.com

پس از مطرح شدن دعای حقوقی علیه مؤسسه ی حسابرسی کی پی ام جی آفریقای جنوبی در جریان حسابرسی خانواده ی گپتا، این بار گروه مالی بارکلیز آفریقای جنوبی ادعای دیگری مبنی بر قصور مؤسسه ی کی پی ام جی را اعلام نموده است. گروه مالی بارکلیز یک بانک سرمایه گذاری انگلیسی بین المللی و ارائه دهنده ی خدمات مالی است که دفتر مرکزی آن در لندن واقع شده است. این بانک در آفریقای جنوبی، نخستین بانک بزرگ محلی مشغول به کار است، که نتیجه ی دعای مطرح شده توسط این بانک، آخرین امید مؤسسه ی حسابرسی کی پی ام جی آفریقای جنوبی برای بقا در این کشور محسوب می شود. با مطرح شدن این موضوع، کم تر از یک ماه کی پی ام جی یکی از بزرگ ترین قراردادهای خود را از دست می دهد. کی پی ام جی آفریقای جنوبی با توجه به آن چه قبلاً در مورد پرونده ی خانواده ی گپتا انجام شده است، مورد بازرسی، تحقیق و تفحص قرار گرفته است. این پرونده مربوط به سوء استفاده ی خانواده ی گپتا از ارتباط خود با یعقوب زوما، رئیس جمهور سابق برای برنده شدن در قراردادهای دولتی و تأثیر گذاری بر انتصابات اعضای کابینه ی دولت است، که توسط آنان انکار شده است. به نقل از روزنامه ی نیویورک تایمز در ژوهانسبورگ، کی پی ام جی آفریقای جنوبی که در حال حاضر ۳۴۰۰ نفر نیروی شاغل دارد، مشتریان زیادی را از دست

دیدوبازدید نروزی حسابداران رسمی برگزار شد

امسال نیز همچون سال‌های گذشته مراسم دیدوبازدید نروزی با حضور صدها تن از حسابداران رسمی بعد از تعطیلات سال نو برگزار شد. به گزارش پایگاه اطلاع‌رسانی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران دیدوبازدید نروزی حسابداران رسمی ایران در تاریخ یکشنبه نوزدهم فروردین‌ماه سال ۱۳۹۷ در تالار دریای نور هتل استقلال تهران از ساعت ۱۷ الی ۲۰ است. در این مراسم شاهد حضور اعضای شورای عالی، هیأت‌مدیره، شرکای مؤسسات و سایر حسابداران رسمی بودیم. جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران برای کلیه‌ی اعضای خود و سایر هم‌میهنان سالی سرشار از سلامتی و موفقیت‌های کاری آرزومند است.



آقایان لطفعلی لطفعلیان صارمی، محمد حجتی و ناصر توکلی به عنوان رئیس و اعضای هیأت عالی نظارت ابقا شدند

براساس حکم آقای مسعود کرباسیان، وزیر امور اقتصادی و دارایی، آقای لطفعلی لطفعلیان صارمی به سمت رئیس و آقایان محمد حجتی و ناصر توکلی به عنوان اعضای هیأت عالی نظارت ابقا شدند. این حکم به استناد مفاد ماده (۱۶) اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران صادر شده است. براساس احکام صادره رئیس و هر دو عضو هیأت عالی نظارت برای مدت دو سال در سمت قبلی ابقا می‌شوند. گفتنی است که هیأت عالی نظارت مرکب از یک رئیس و دو نفر عضو بوده و وظیفه‌ی اصلی آن حصول اطمینان از رعایت مقررات مربوط و احراز کفایت نظارت حرفه‌ای در جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران است. جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران این انتصاب‌های شایسته را به نامبردگان و کلیه‌ی همکاران ارجمند تبریک عرض می‌نماید.

اسامی قبول شدگان پس از بازبینی در آزمون انتخاب حسابدار رسمی سال ۱۳۹۶ اعلام شد

- | | |
|---------------------------|---|
| ۹. حسین سعادت سعادت آبادی | اسامی قبول شدگان پس از بازبینی در آزمون انتخاب حسابدار رسمی سال ۱۳۹۶ اعلام شد. این پذیرفته‌شدگان شامل افراد زیر می‌شود: |
| ۱۰. حسین شیرین | ۱. مرتضی احمدی حمزیه سفلی |
| ۱۱. غلامرضا عباسی | ۲. محمد اسمعیلی |
| ۱۲. علیرضا عطایی | ۳. موسی اکبری نفت چالی |
| ۱۳. رضا غلامی | ۴. شهرام بابایی شورکل |
| ۱۴. ابوالفضل قربانی | ۵. حمید بیگلری |
| ۱۵. علی قلندری | ۶. ناصر جعفری یوشانلوپی |
| ۱۶. احسان کچویی | ۷. محسن حاجی بیگی |
| ۱۷. حامد لواسانی | ۸. سیدحمیدرضا حسینی نژاد |
| ۱۸. مسعود مرادی | |
| ۱۹. سیدبایر موسوی سارسری | |
| ۲۰. محمد همتی | |
| ۲۱. حسن یاسور علیپور | |



نرخ مبنای تعیین حق الزحمه‌ی ارائه‌ی خدمات حسابرسی سال ۱۳۹۷ اعلام شد



به موجب مفاد مواد ۴ و ۵ آیین‌نامه‌ی تعیین حق الزحمه‌ی پایه‌ی خدمات حسابرسی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران حداقل نرخ مبنای محاسبه‌ی حق الزحمه‌ی پایه‌ی خدمات حسابرسی برحسب رتبه‌های شغلی حساب‌رسان، برای قراردادهای حسابرسی، منعقد شده برای حسابرسی سال ۱۳۹۷، اعلام شد.

• به گزارش پایگاه اطلاع‌رسانی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، نرخ مبنای تعیین حق الزحمه به شرح زیر اعلام گردید:

- کمک حسابرس - نرخ پایه‌ی حق الزحمه‌ی ساعتی (ریال) ۱۴۲,۰۰۰
- حسابرس - نرخ پایه‌ی حق الزحمه‌ی ساعتی (ریال) ۲۱۳,۰۰۰
- حسابرس ارشد - نرخ پایه‌ی حق الزحمه‌ی ساعتی (ریال) ۴۲۷,۰۰۰
- سرپرست حسابرسی - نرخ پایه‌ی حق الزحمه‌ی ساعتی (ریال) ۶۳۹,۰۰۰
- سرپرست ارشد حسابرسی - نرخ پایه‌ی حق الزحمه‌ی ساعتی (ریال) ۸۵۳,۰۰۰
- مدیر حسابرسی - نرخ پایه‌ی حق الزحمه‌ی ساعتی (ریال) ۱,۱۳۸,۰۰۰
- شریک حسابرسی - نرخ پایه‌ی حق الزحمه‌ی ساعتی (ریال) ۱,۴۲۲,۰۰۰
- رعایت حداقل نرخ‌های پایه‌ی حق الزحمه‌ی ساعتی رتبه‌های حرفه‌ای، در محاسبات حق الزحمه‌ی پیشنهادی

خدمات حسابرسی ضروری است و اعمال مبالغ بیش‌تر از نرخ‌های فوق، حسب توافق طرفین مجاز است.

- هزینه‌های سربار مستقیم و هزینه‌های قابل تخصیص به هر کار حسابرسی، معادل حداقل ۲۰ درصد حق الزحمه‌ی کل ساعت کار مستقیم حسابرسی، تعیین می‌شود.
- برای هر کار حسابرسی باید فرم

برآورد بودجه‌ی ساعتی انجام آن (به تفکیک سرفصل حساب‌ها و عناوین مورد رسیدگی و رتبه‌های شغلی مسئول رسیدگی)، همراه با مستندان برآورد بودجه تهیه و تنظیم شود.

- ترکیب رتبه‌های شغلی کارکنان حرفه‌ای مأمور در هر کار حسابرسی، باید با رعایت ضوابط و مقررات تعیین‌شده در «آیین‌نامه‌ی سقف مجاز ارائه‌ی خدمات تخصصی و حرفه‌ای (لازم‌الاجرا از تاریخ ۱۳۹۵/۱/۱)، تعیین گردد.

• حق الزحمه‌ی خدمات حسابرسی، شامل حق الزحمه‌ی ساعت کار مستقیم حساب‌رسان مأمور در هر کار حسابرسی طبق بودجه‌ی ساعتی برآورد شده و هزینه‌های سربار قابل تخصیص هر کار می‌باشد.

- عدم رعایت ضوابط این آیین‌نامه، بر امتیاز پرسشنامه‌های «آیین‌نامه‌ی نظارت حرفه‌ای» موضوع ماده ۳۱ اساسنامه مؤثر بوده و در طبقه‌بندی حسابداران رسمی شاغل و مؤسسات حسابرسی لحاظ خواهد شد. به‌علاوه عدم رعایت ضوابط این آیین‌نامه و نیز «آیین‌نامه‌ی سقف مجاز ارائه‌ی خدمات تخصصی و حرفه‌ای» بند ۵ فوق، مشمول تنبیهات انضباطی ردیف‌های ۷۶ و ۷۷ جدول تخلفات و تنبیه‌های انضباطی موضوع ماده (۱۹) «آیین‌نامه‌ی اجرایی هیأت‌های انتظامی» موضوع ماده ۴۱ اساسنامه خواهد بود.

تغییر نماینده‌ی جامعه در سازمان بورس و اوراق بهادار

در پی استعفای جناب آقای مصطفی جهانبانی از سمت نماینده‌ی جامعه در کمیته‌ی پذیرش و نظارت بر مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، جناب آقای سیدمحمدرضا بنی‌فاطمی کاشی به عنوان نماینده جدید جامعه به سازمان بورس و اوراق بهادار معرفی شدند.

گفتنی است جناب آقای جهانبانی از بدو فعالیت کمیته پذیرش و نظارت بر مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار به عنوان نماینده جامعه انجام وظیفه نموده و از زحمات و تلاش‌های خالصانه و ارزشمند ایشان در طول این مدت تشکر و قدردانی گردید.

رئیس و اعضای هیأت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی ابقا شدند

مسعود کرباسیان، وزیر امور اقتصادی و دارایی، طی احکام جداگانه‌ای، سید رحمت‌اله اکرمی را به سمت رئیس و هوشنگ نادریان، سید ابوالفضل فاطمی زاده، مهدی شلیله، اکبر سهیلی پور و محمد قسیم عثمانی را به عنوان اعضای هیأت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی برای دو سال دیگر ابقاء نمود.

به گزارش پایگاه اطلاع‌رسانی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران به نقل از شاداء، در حکم ابقای نامبرگان آمده است: به استناد ماده یک آیین‌نامه تعیین صلاحیت حسابداران رسمی به موجب این حکم به مدت دو سال در سمت خود ابقاء می‌شوند. توفیق هر چه بیش‌تر شما را در انجام امور محوله از درگاه خداوند سبحان مسئلت می‌نمایم.

جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران ضمن تبریک این انتصاب‌های شایسته برای رئیس و اعضای محترم هیأت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی آرزوی موفقیت هر چه بیش‌تر دارد.

پیشنهاد فراگیر جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران برای مدل قابل اجرای حسابرسی مالیاتی در ایران به وزیر امور اقتصادی و دارایی ارائه شد

پیشنهاد‌های جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران در خصوص مدل قابل اجرای حسابرسی مالیاتی در ایران، بر مبنای یک گزارش پژوهشی و فراگیر، به وزیر امور اقتصادی و دارایی ارائه شد.

رحمت‌اله صادقیان، رئیس شورای عالی جامعه بر مبنای یافته‌های این پژوهش طی نامه‌ای به وزیر امور اقتصادی و دارایی پیشنهاد کرده است که از طریق کارگروه ویژه‌ای متشکل از نمایندگان جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و سازمان امور مالیاتی، استفاده از ظرفیت حرفه‌ای و تجربی مؤسسات حسابرسی عضو جامعه در اجرای حسابرسی مالیاتی بررسی، مقررات‌گذاری و عملیاتی گردد. در این پیشنهاد با تشریح تفصیلی ظرفیت‌های تخصصی، حرفه‌ای و تجربی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران در اجرای مفاد ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم در همگامی با سازمان امور مالیاتی در ایجاد و بسط شفافیت مالی و مالیاتی، بر تداوم ارائه‌ی خدمات حسابرسی مالیاتی تأکید شده است.

بر اساس یافته‌های این گزارش پژوهشی، به استناد ۱۳ سال تجربه‌ی حسابرسی مالیاتی توسط مؤسسات حسابرسی عضو و در راستای استفاده‌ی مؤثر از این تجربیات، پیشنهاد شده است ظرفیت قانونی موضوع «تبصره‌ی دو ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۳۱ تیرماه ۱۳۹۴» از محل منابع پیش‌بینی شده برای مصارف معین مصرح در مفاد ماده ۲۱۷ ق.م.م. با تعیین اولویت‌های مشخص توسط سازمان امور مالیاتی کشور عملیاتی گردد.

همچنین در این گزارش توصیه شده است با توجه به زمینه موضوع و تجربیات موجود در مؤسسات حسابرسی عضو، امکان انجام حسابرسی مالیاتی همزمان با انجام حسابرسی مالی اشخاص حقیقی و حقوقی برای سازمان امور مالیاتی کشور، شامل «تعیین هزینه‌های غیرقابل قبول و برگشتی، تعیین مآخذ مطالبه‌ی مالیات‌های تکلیفی، تعیین درآمد مشمول مالیاتی حقوق و مبالغ جرایم مالیاتی موضوع مواد ۱۶۹، ۱۹۷ و ۱۹۹ ق.م.م. به عنوان خدمات تخصصی و حرفه‌ای جداگانه به منظور کاهش حجم فعالیت‌های سازمان امور مالیاتی کشور و برون‌سپاری فعالیت‌های غیرحاکمیتی در جهت اجرای نمودن حکم و ظرفیت قانونی پیش‌بینی شده در تبصره ۲ ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۳۱ تیرماه ۱۳۹۴ وجود دارد.

بر اساس یافته‌های این طرح پژوهشی، پیش‌شرط‌های واگذاری موفقیت‌آمیز اجرای حسابرسی مالیاتی به مؤسسات حسابرسی شامل این موارد می‌شود:

۱. پذیرش استانداردهای بین‌المللی شفافیت مالیاتی با توجه به نیازها و شرایط کشور به منظور ارتقای کارایی و اثربخشی فرایند انجام حسابرسی مالیاتی

۲. تدوین دستورالعمل حسابرسی مالیاتی و چک‌لیست‌های لازم به منظور استانداردسازی رویه‌ی انجام حسابرسی مالیاتی و ایجاد هماهنگی در مراحل اجرای کار و مبنای رسیدگی به اختلافات.

۳. تعیین و تکلیف و تصمیم‌گیری در مورد نحوه‌ی برخورد با تفاوت‌های

موجود بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی و اتخاذ رویه‌های پذیرفته‌شده‌ی بین‌المللی در خصوص مالیات‌های انتقالی مطابق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی.

۴. اعمال نظارت حرفه‌ای جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران بر خدمات حسابرسی مالیاتی مؤسسات عضو جامعه به منظور ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی از طریق کنترل کیفیت پرونده‌های مالیاتی به‌ویژه پرونده‌های ارجاع‌شده به هیأت هماهنگی و اطلاع‌رسانی عمومی رتبه‌های کیفیت مؤسسات حسابرسی در این خصوص به عموم ذی‌نفعان.

۵. اطلاع‌رسانی و ابلاغ کلیه‌ی بخش‌نامه‌ها، دستورالعمل‌ها و آیین‌نامه‌های مصوب سازمان امور مالیاتی کشور به سازمان حسابرسی و مؤسسات عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران.

۶. ایجاد کمیته‌ای مستقل و حرفه‌ای برای حل اختلاف نظرات بین سازمان امور مالیاتی و حسابرسان مالیاتی.

گفتنی است پیشنهاد جامع «حسابرسی مالیاتی در ایران و جهان و مدل قابل اجرا در کشور» با توجه به مبانی نظری موجود، تجربه‌ی جهانی حسابرسی مالیاتی، تجربه‌ی موجود در ایران و آسیب‌شناسی رویه‌های اعمال شده در حسابرسی مالیاتی، در راستای برنامه‌های راهبردی شورای عالی جامعه در زمینه بسط شفافیت مالی در کشور و توسعه‌ی کسب و کار مؤسسات حسابرسی به وزیر امور اقتصادی و دارایی ارائه شده است.

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران (دوازدهم اسفندماه ۱۳۹۶)

آئین تراز آریا

اصغر حمصیان اتفاق، اکبر هاشمیان، محمد علی جعفری

مهرداد پور قدیری اصفهانی، محمدباقر صادقیان

۰۳۱-۳۷۸۶۶۲۹۲

۰۳۱-۳۷۸۶۶۲۹۲

اصفهان-خیابان رودکی-نبش فرعی ۶۰-ساختمان ستایش-طبقه دوم

آئین آگاهان حساب

ابوالفضل شیرخانی، حمید رضا قناده، مهدی وکیلان آغویی

۲۲۶۸۱۶۰۴

۲۲۶۸۲۶۸۴

تهران-خیابان وحید دستگردی (ظفر)-کوچه شریفی-پلاک ۴-واحد ۲

آئین ابرار آریا

ناصر شکاری وانقی، محمد عسکری انارکی، عباس زند عباس آبادی

۸۸۹۳۸۳۴۰-۸۶۰۳۷۳۹۶

۸۸۹۴۷۳۳۱

تهران-میدان ولیعصر-ابتدای بلوار کریم خان زند-پلاک ۳۰۸-طبقه ۷-واحد ۷۴

آئین ابرار جامع

حسینعلی باقرزاده، حسین مشهوری، حسین خیرالهی روشتی

۶۶۰۴۵۵۲۱-۶۶۰۰۹۱۰۱

۶۶۰۰۹۱۰۱

تهران-خیابان آزادی-خیابان حبیب الهی-بالتر از میدان حسن حسینی-تقاطع یادگار امام-کوچه پیام آزادی-پلاک ۶-طبقه اول

براساس مفاد ماده ۲۵ اساسنامه جامعه، مؤسسات حسابرسی توسط حداقل سه نفر حسابدار رسمی دارای حداقل سه سال سابقه مدیریت حسابرسی، پس از صدور مجوز توسط جامعه در اداره ثبت شرکت ها به عنوان مؤسسه غیرانتفاعی غیرتجاری ثبت می شوند.

علاوه بر وجود حداقل سه نفر شریک حسابدار رسمی با شرایط مزبور برای تشکیل مؤسسه حسابرسی، ارائه خدمات تخصصی و حرفه ای با استفاده از کارکنان حرفه ای در رتبه های حسابرس، حسابرس ارشد، سرپرست، سرپرست ارشد و مدیر حسابرسی صورت می گیرد.

برای هریک از شرکا و مدیران حسابدار رسمی با کمتر از ۶ سال سابقه شراکت یا مدیریت حسابرسی و نیز بیش از ۶ سال سابقه شراکت یا مدیریت حسابرسی به ترتیب حداکثر ۱۲ و ۱۸ نفر کارکنان حرفه ای تحت پوشش پیش بینی شده است.

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران طبق مفاد ماده (۲) آیین نامه اجرایی تبصره ۴ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح، به عنوان حسابدار رسمی مصوب هیأت وزیران مجاز به انجام حسابرسی و بازرسی قانونی یا حسابرسی (حسب مورد) در واحدهای ذیل هستند:

الف) شرکت های پذیرفته شده یا متقاضی پذیرش در بورس اوراق بهادار و شرکت های تابعه و وابسته به آن ها

ب) شرکت های سهامی عام و شرکت های تابعه و وابسته به آن ها
ج) شرکت های (دولتی) موضوع بندهای الف و ب ماده (۷) قانون اساسنامه سازمان حسابرسی با رعایت ترتیبات مقرر در تبصره یک ماده (۱۳۲) قانون محاسبات عمومی
د) شعب و دفاتر نمایندگی شرکت های خارجی که با اجرای قانون اجازه ثبت شعبه و نمایندگی شرکت های خارجی-مصوب ۱۳۷۶-در ایران ثبت شده اند

ه) مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی و شرکت ها، سازمان ها و مؤسسات تابعه و وابسته به آن ها

ز) سایر اشخاص حقوقی و حقیقی که بر اساس آخرین اظهارنامه مالیاتی تسلیمی خود جمع درآمد (فروش یا خدمات) آن ها بیش از مبلغ ۵۰ میلیارد ریال (در مورد شرکت های پیمانکاری جمع دریافتی آن ها بابت پیمان منعقد شده بیش از مبلغ ۵۰ میلیارد ریال) یا جمع ارزش دارایی های آن ها بیش از مبلغ ۸۰ میلیارد ریال است.

جامعه حسابداران رسمی ایران به طور سالیانه مؤسسات حسابرسی عضو را به لحاظ کیفیت حسابرسی (در سطح کار و موسسه حسابرسی) در چهار گروه (الف، ب، ج، د)، طبقه بندی و در پایگاه اطلاع رسانی جامعه به نشانی www.iacpa.ir منتشر می کند.

حسابداران رسمی شریک

حسابداران رسمی تحت استخدام موسسه

آئین تدبیر سهند

محمد سمائی، منصور عطائی، نادر فخورنژاد

عسگر پاک مرام

۰۴۱-۳۳۳۷۰۸۰۱

۰۴۱-۳۳۳۶۷۱۳۰

تبریز-خیابان فارابی (خ چاپکنار)-نرسیده به پل سنگی-مجتمع کوثر-طبقه سوم-واحد ۱

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

آئین بهروش

علی پازکی، بابک دورگلی، نادر فرهنگدینیا

محسن ژاله آزاد زنجانی

۸۸۴۴۴۶۶۸-۸۸۴۴۳۴۲۳

۸۸۴۵۲۸۶۲

تهران- خیابان مطهری- خ شهید محسن وزوانی- پلاک ۲۸- طبقه ۹ واحد جنوبی

آبادیس نگار آرون

علاء الدین محمدی سربند، سیدمحمدرضا دهدشتی، سید ابوالقاسم تقوی

۸۸۶۱۱۹۷۱-۲

۸۸۶۱۱۹۷۱-۲

تهران- میدان ونک- خ شهید حجت الاسلام عباس شیرازی- خیابان برزیل غربی- پلاک ۵۹- طبقه ۴- واحد ۱۹

آئین پژوهان ایرانیان

حجت ثابتی بیلندی، براتعلی دارابی، طاهره کمالی مقدم

۵۱۳۷۶۶۳۷۷۳-۵۱۳۷۶۴۲۱۲۱

۵۱۳۷۶۲۶۷۶۲

مشهد- بلوار فردوسی- خیابان مهدی- بین مهدی ۵ و ۷- پلاک ۱۷- طبقه اول

آبان ارقام پارس

شجاع ابراهیمی توانی، رضا مظاهری کلهرودی

۸۸۶۰۵۶۷۴-۸۸۶۰۵۶۷۵-۸۸۰۶۱۹۹۱-۸۸۰۶۱۹۹۰

۸۸۶۰۵۶۷۴-۸۸۰۶۱۹۹۰

تهران- خیابان سیدجمال الدین اسدآبادی- بالاترازمیدان فرهنگ- نبش خ ۳۷- پلاک ۳۰۱- ط ۲- واحد ۶

آئین محاسب و همکاران

محمدابراهیم پژمان، افشین قوی اندام

۵۱-۳۸۸۴۶۵۸۴-۵

۵۱-۳۸۸۱۶۲۵۰

مشهد- بلوار هاشمیه- هاشمیه ۲۵- صارمی ۲۳- پلاک ۹۵

آبان روش

زیداله مشکوتی، محمدجواد معتمدی مهر، احمد ناصری جورشری

آرش رجبی

۴۴۲۴۱۴۲۲

۸۹۷۸۷۶۹۷

تهران- فلکه دوم صادقیه- بلوار اشرفی اصفهانی- بن بست ۱۲ متری بهار- پلاک ۴- واحد دوم

آباد نوین تهران

مجید اسدی صفا، علی اصغر متقی، احمد محمدی

۴۱-۳۳۸۵۳۰۵۷-۳۴۷۸۱۳۲۱

۴۱-۳۳۸۴۵۱۷۶

تبریز- گلشهر- تقاطع گلشهر- پرواز- بلوار گلشهر- پلاک ۴۷

آبتین روش آریا

موسی حسینی، حسین طالبی، ناصر عسگری نائینی، محبوب مهدی پوربهمبری، سید مجید مختارنژاد، بهمن فدوی رودسری

۸۸۱۰۹۴۱۸-۹

۸۸۱۰۹۴۲۱

تهران- خیابان ولیعصر- بالاتراز خیابان بهشتی- کوچه نادر- پلاک ۶- طبقه ۵- واحد ۱۸

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

آئینه محاسب پارس	آئینه حساب ارقام
مسعود بیات مختاری، مهدی حسین زاده، مهدی فخریان	مجتبی اسدی، نصرت اله اسمعیلی، مرتضی صنعتی
۵۱۳۸۴۷۳۴۱۱	موسی تورانی
۵۱۳۸۴۷۳۴۱۳	۰۲۶-۳۲۵۴۵۱۷۰
مشهد- بلوار بعثت- بعثت ۱۴- بعد از تامین اجتماعی- سمت چپ-خ	۰۲۶-۳۲۵۴۵۱۶۸
فروردین- پلاک ۱۰	کرج- عظیمیه- بلوار کاج- بین ندا و پامچال- پلاک ۲۵۷- طبقه ۵- واحد ۷
آئینه آرمان نامدار	آئینه نگر
خسرو عارفی، محمد عطایی جعفری، سید علی مهرآور	سعید وطنی، هادی یوسف زاده، مجتبی ثقفی
۲۶۱۲۲۴۷۸	ایرج رهنمون- سحر سپاسی
۲۶۱۵۵۲۲۹	۸۸۵۲۸۱۹۵-۸۸۵۲۰۶۷۹-۸۸۱۷۶۱۰۱-۲
تهران- اقدسیه- خیابان برادران موحد دانش- بن بست یاسمن- بن بست گلستان- پلاک ۶- مجتمع صاحبقرانیه- طبقه ۴- واحد ۴۵	۸۸۵۲۸۱۹۵
	تهران- خیابان سهروردی شمالی- خ قرقاول- پلاک ۱۶- طبقه دوم- واحد ۵
آبادانا	آداک آئین
یوسف امیری، جبرائیل بهاری، محمد صفری کوپائی	داریوش حسن زاده، خلیل گنجه، بهمن اصغری
۸۸۵۴۲۸۴۴	محمودرضا ناظری
۸۸۵۴۲۸۴۵	۸۸۳۰۴۶۰۹-۱۲
تهران- خیابان شهید بهشتی- خیابان سهروردی شمالی- خیابان کورش- پلاک ۴۵- طبقه ۵- واحد ۱۴	۸۸۳۰۴۶۰۲
	تهران- خیابان قائم مقام فراهانی- پایین تراز مطهری- کوچه الوند- پلاک ۱۳- واحد ۷
آئینه اندیش نمودگر	آذرین حساب
سیامک اعتمادی نژاد، شاهین پورگاند، خیراله گلناریان، فرهاد نژادفلاطوری مقدم، موسی محسنی، عبدالوهاب بریمانی، حسن رضا زارعی	پژمان معتمدیان دهکردی، ابوالقاسم معماری، مهرناز براتی
کاوه حسین پور	محمدرضا خالقی، حامد مختاری تودشکی
۸۸۵۲۲۰۹۶-۷	۰۳۱-۳۶۶۴۱۹۱۷
۸۸۷۵۲۲۰۸	۰۳۱-۳۶۶۲۷۹۰۲
تهران- خیابان شهید مطهری- خیابان میرعماد- کوچه چهارم- پلاک ۱۲- طبقه ۵- واحد ۱۹	اصفهان- خیابان شیخ صدوق شمالی- جنب بانک تجارت- بن بست اسلامی- پلاک ۳۱۷- طبقه دوم- زنگ ۳

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

آرشین حساب	
عباس ابراهیمی، ارسلان اسمعیلی کاکرودی، عبدا.. هانی، مهدی عاصمی، ایرج پروانه	
جواد محمدنژاد	
۸۸۴۸۰۹۶۶	
۸۸۴۸۰۸۵۴	
تهران- خیابان ولیعصر- بالاتر از خیابان بهشتی- کوچه نادر- پلاک ۶ - طبقه چهارم - واحد ۱۴	

آذین ارقام پیام	
محمد خالقی، سید عبدالله علوی، غلامحسین مختاری خیرآبادی	
اصغر حسینی	
۶۶۱۲۱۹۳۵	
۶۶۱۲۱۹۳۵	
تهران- خیابان باقرخان غربی- پلاک ۸۵- طبقه ۴- واحد ۱۷	

آرمان اصول	
علیرضا فاضلی، علیرضا قیداری، نادر محمدپور	
یوسف باقریان قره تپه، بهرام بهرامی	
۶۶۹۰۲۴۷۶-۶۶۹۰۲۱۵۴	
۶۶۱۲۱۸۶۳	
تهران- خیابان اسکندری شمالی- خیابان طوسی شرقی- پلاک ۱۰۰- طبقه ۴- واحد ۹	

آذین تراز ارقام	
پرویز شایسته شجاعی، همت کریمی کوکنده، باقر کریوند	
۸۸۰۱۵۳۳۸-۸۸۰۱۵۳۳۷-۸۸۳۳۲۷۱۱-۸۸۰۲۳۵۰۷	
۸۸۳۳۳۶۹۴	
تهران- خیابان فتحی شقاقی- بعد از خیابان کاج- پلاک ۱۳۴- طبقه اول شرقی	

آرمان اندیش آگاه	
رامین جهانگیری، فرهاد مصفا، قادر صادقیان آژیری	
محمد ایمانی برندق، حسین دبیری	
۰۴۴۳۲۲۸۲۲۲	
۸۹۷۸۳۶۱۵	
ارومیه- خیابان جهاد- کوی اول- کوچه سوم- پلاک ۲۵	

آراء	
راضیه بهفروزی، رقیه جاودان، امیر شهلایی مقدم	
۸۸۹۰۵۳۱۶-۸۸۸۰۲۹۳۲	
۸۸۹۰۳۹۴۹	
تهران- خیابان فلسطین شمالی - پلاک ۴۶۳ - ساختمان ۵۵ - طبقه ۲ - شماره ۱۰	

آرمان بصیر	
محسن صفاجو، حمیدرضا ملک عسگر، احمد عیسائی خوش	
آرشینا منتظری، ابراهیم سعیدی فر	
۸۸۷۴۶۳۰۴-۵	
۸۸۵۳۳۸۳۲	
تهران- خیابان احمد قصیر (بخارست)- کوچه ششم- پلاک ۲۰- واحد ۶	

آرتین پرگاس	
میرشجاع حسینی شیوائی، حمید سلیمی، شهرام طاهری	
ضیاء الدین مجد	
۴۴۲۷۵۷۷۰-۱	
۴۴۲۴۰۶۷۳	
تهران- خیابان ستارخان- روبروی برق آلستوم- پلاک ۷۹۸- طبقه ۲- واحد ۵	

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

آرمان نوین رسیدگی	آرمان پژوهان محاسب
علیرضا فخرشقای، مرتضی کردمدانلو، محسن گنجی، داراب ناظمی	یوسف افضل خانی، اکبر عباسی، رضا جمعی
جاوید سرچمی، هوشمند بابایی	
۸۸۴۴۷۱۰۷-۸۸۴۰۲۱۲۱	۸۸۵۴۳۹۶۵
۸۸۴۴۷۱۰۷-۸۸۴۰۲۱۲۱	۸۸۱۷۱۰۲۵
تهران- خیابان مطهری- خیابان ترکمنستان- اول کوچه سرو- پلاک ۲- واحد ۱	تهران- خیابان پاکستان- کوچه شهید حکیمی (دهم)- پلاک ۲۸- طبقه ۳- واحد ۴
آرمون گستران پیشگام	آرمان پیام جامع
امیر هوشنگ دلجو، حبیب سزاوار، محمود شوکت فدائی، خسرو هادوی، محمدعلی اعتمادیان	کامبیز جامع کلخوران، رحیم سلیمانی کلیشمی، حسن قیامی اشکیت
	سعید شعبانی
۸۸۹۲۰۲۱۴-۸۸۹۱۹۳۶۶	۸۸۳۱۶۶۸۰-۸۸۳۱۶۸۹۷
۸۸۸۹۰۶۱۳	۸۸۳۱۳۷۷۰
تهران- خیابان مطهری- خیابان لارستان- نبش کوچه پورفلاح - پلاک ۱۸- طبقه ۲- واحد ۴	تهران- خیابان آفریقا- ضلع شمال غرب جهان کودک- پلاک ۴۴- طبقه ۴- واحد ۱۴
آرنیکا ارقام پارس	آرمان روش
علی توکلی نیا، سید محمود موسوی شیری حسن آبادی، مرتضی دهقانی	محمدرضا حجتی، غلامرضا ذاکری نژاد، محمدحسین قربانی
	محمد علی امینی
۰۵۱-۳۸۹۰۹۶۵۸-۳۸۶۴۶۸۲۵	۴۴۰۳۰۳۶۷-۸
۰۵۱-۳۸۶۴۶۸۲۵	۴۴۰۳۰۳۶۷
مشهد- بلوار وکیل آباد- خیابان دانشجو۴- پلاک ۴- طبقه ۳- واحد ۳	تهران- بلوار اشرفی اصفهانی- خیابان گلستان چهاردهم، پلاک ۳، برج نگین رضا، طبقه ۱۳، واحد ۱۳۱۲
آرمان آروین پارس	آرمان نگر سیستم
سیدمصطفی جان نثاری، محمد بهنام دائی مژدهی، جواد رائی نوجه دهی، سیروس شمس، جهانگیر ذوالفقاری، محمود رجایی، علی آقا عزیزی برزگی، علی اصغر مسلمی، سید مهدی تیموریان، حمیدرضا ارجمندی	علی روح بخش سیاح مقدم، جواد نوائی نوغان نشین، عبدالرحیم قنبری باغستان
سید عطا احمدیان حسینی، معصومه سعیدی، امین رضایی	
۸۸۹۳۷۳۱۷-۹	۰۵۱-۳۶۰۱۲۰۲۷-۳۶۰۱۲۰۲۶-۳۶۰۱۲۰۲۵-۳۶۰۸۹۵۰۰
۸۸۹۰۱۸۳۴	۵۱۳۶۰۵۹۹۹۱
تهران- خیابان استاد نجات الهی (ویلا)- خیابان خسرو- پلاک ۳۱- طبقه ۳	مشهد- بلوار سجاد- نبش سجاد ۲۰ (عمید)- خیابان جامی (حامد جنوبی ۱۲)- پلاک ۱۰۹- طبقه ۲

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

آرین حساببران پارسا	آروین باستان محاسب
حسین خطیبیان، صغری شهراسبی، قدرت اله مشایخی کرهرودی رضا عزیزی مقدم ۸۸۷۷۳۸۲۸-۸۸۷۷۴۲۲۵ ۸۸۷۷۳۸۲۸ تهران - خیابان گاندی - خ بیست و یکم - پلاک ۲۶ - واحد ۴	حسن دانشور، محمود صانع زنگ، نور ا... عبدالحسینی مقدم ۸۸۴۷۱۲۷۹ ۸۸۴۷۱۲۷۹ تهران - خیابان مطهری - خیابان ترکمنستان - کوچه نارنج - پلاک ۳ - طبقه ۳ - واحد ۹
آرینا روش	آروین خدمات مدیریت رادوین
سید محمد بزرگ زاده، حبیب جمعی، محمدکاظم ملایک صفت ۸۸۶۶۰۸۲۴-۸۸۶۷۴۷۰۴ ۸۸۱۹۸۴۰۱ تهران - خیابان ولیعصر - بالاتر از میرداماد - بلوار ستاری - پلاک ۷۴ - طبقه چهارم - واحد ۱۵	احمد علی اکبر، داریوش فراهانی، سعید قدکپور ۸۸۷۳۶۳۱۶ تهران - خیابان احمد قصیر - نبش کوچه ششم - پلاک ۹ - طبقه ۲ - واحد ۱۰
آرینا نیک روش	آرینا بصیر اندیشه
احمد حاجی زاده، مجتبی غلامی، محمد همتی غلامرضا علیمزادی ۸۸۷۰۹۳۱۱-۲ ۸۸۷۰۹۳۱۳ تهران - خیابان قائم مقام فراهانی - کوچه شهدا - پلاک ۹ - طبقه ۲ - واحد ۱۲	مصطفی خادم الحسینی، عباس رضائیان، عباسعلی صفائیان پور ۸۸۶۴۷۸۴۴-۸۸۶۴۷۹۱۰-۸۸۶۴۷۹۱۱ ۸۸۶۴۷۸۴۳ تهران - خیابان ولیعصر - بالاتر از پارک ساعی - خیابان سی و ششم - پلاک ۷ - مجتمع ولیعصر (۲) - طبقه ۲ - واحد ۲۲۴
آرینا محاسب پویا	آرینا بهروش
علی ارشدی، پرویز پیری، سعید جلیلی سهی، مصطفی حسینی مهر، علیرضا فضل زاده، کریم کهنندل مغانلو، جواد هاشمی، محمد حسین زواریان سید جواد توکلی ۸۸۲۳۰۷۳۴-۶ ۸۸۲۳۰۷۳۵ تهران - گیشا - خیابان چهارم - خیابان بلوچستان - بین نبش کوچه ۵ - پلاک ۱۱ - واحد ۴	محمد صالح، فرامرز میرزایی صلی، فتحعلی ولائی، رحیم حجت شمامی، محمد اسمعیل پور اله وردی ۸۸۷۴۱۸۶-۸۸۰۶۲۶۶۰-۸۸۰۳۴۴۰۶ ۸۸۷۸۷۲۵۱-۸۸۰۳۴۴۸۲ تهران - میدان ونک - خیابان ماهتاب - خیابان شیخ بهائی شمالی - ابتدای خیابان سنول - پلاک ۳۱ - واحد ۲

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

آزموده کاران

حدیث توکلی کوشا، اسدا... درخشانی، مسعود سورانی، علی اصغر فرخ، مسعود بختیاری، امیرحسین عبدالملکی

مهدی رضایی، رسول سعیدی

۲۰-۲۲۹۲۵۹۱۰
۳۲۹۲۵۹۰۳

تهران - خیابان شریعتی - قلهک - نرسیده به یخچال - کوچه شریف - شماره ۵

آرین حساب شیراز

محمدجعفر امیری، محمدعلی پسران، حسین همایون فرد

محسن کریمی، محمد مهدی ریاحین

۰۷۱۳-۶۲۶۲۸۸۲-۶۲۶۳۳۹۵
۷۱۳۶۲۸۶۶۷۳

شیراز - خیابان قصرالدشت - نبش کوچه ۵۳ - ساختمان نوین - واحد ۶۰۱

آزمون

پروین جعفری ویشکائی، مسعود دیزه ای، حمیدرضا سبزه‌ئی، فریدون کشانی، ایرج مرحمتی خامنه

۸۸۹۳۴۰۵۱-۸۸۰۱۲۳۱۵
۸۸۰۱۲۳۱۵

تهران - بلوار کشاورز - بین ولیعصر و فلسطین شمالی - پلاک ۲۵ - طبقه سوم

آزاد رای امین

سعید امینی، حمید کاظمی، علی علی‌آبادی

۸۸۵۱۵۴۶۴-۸۸۵۱۵۱۳۳-۳۴
۸۸۵۱۵۴۶۴

تهران - ابتدای خیابان سهرودی شمالی - بالاتر از آپادانا - خیابان سراب - شماره ۱۲ - واحد ۲

آزمون پردازان ایران مشهود

سید عباس اسمعیل زاده پاکدامن، مصطفی اعلائی، علی اکبر اورعی، محمود بابائی رهنی، نیما جناب، محمد صادق حشمتی، محمد حسن سعادتیان فریور، ناصر سنگسر یزدی، عباس شجاعی، فرزاد شهادت فرد، فریبرز طاهری، علیرضا عطوفی، محمدرضا گلچین پور، خسرو لطفی زاده، فرشید محبی، رضا معصوم زاده، محمود میوند، عباس وفادار، سیاوش مهدی پور روشن، رامین حشمتی، حسین مهربانی، محمدرضا صانعی حسین آریان، احمد آقاجانی، میترا امیری اقدم، محمدرضا طلایی پور، حسن عرب جعفری محمد آبادی، احسان میلادیان، کبری پورقنبری قره شیران، عماد دانشور داورانی، دانیال محبوب

۸۸۵۰۳۵۲۷-۸۸۷۳۶۸۷۲
۸۸۵۰۳۵۲۸

تهران - خ یخارست - کوچه ششم - شماره ۳۶ - واحد دی - صندوق پستی: ۱۵۸۷۵-۴۹۷۵

آزما تراز ژرف

مهدی محمدی، احمد یعقوب نژاد، محمدرضا سلیمی نصر

۸۸۷۴۵۸۷۴
۸۸۵۰۵۵۸۷

تهران - سهرودی شمالی - کوچه سراب - پلاک ۶ - واحد ۸ - طبقه چهارم

آزمون تراز پارس

محمودرضا آموزگار حقیقی، سید رضا گلستانی، حمید لعل پور

میثم نوشادی، عبدالحمید هوشمند

۰۷۱۳-۶۲۶۵۴۰۲
۰۷۱-۳۶۲۶۶۴۸۱

شیراز - بلوار ستارخان - روبروی خ ولی عصر - ساختمان خضرا - طبقه ۲ - واحد ۲۷

آزمودگان

مهرداد آل علی، سید مرتضی فاطمی اردستانی، فرهاد فرزاد

۸۸۹۳۹۵۱۳-۸۸۹۲۹۷۰۹-۸۸۹۱۹۷۰۸
۸۸۹۲۹۶۴۲

تهران - خیابان کریم خان زند - خیابان دکتر عضدی (آبان جنوبی) - شماره ۵۲ - طبقه دوم

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

آزمون حساب تدبیر	آگاه تدبیر
مرتضی شعبانی، مهدی گنج خانی، بهزاد یزدانی	سعید برهانی، خسرو حجاری زاده، سیامک فتحی دهکردی، مهدی کیانی
۸۸۶۲۵۹۹۴-۳-۸۸۶۱۲۹۸۲	ایمان چگونیان
۸۸۶۲۶۰۱۷	۰۳۱-۹۵۰۱۹۹۸۷-۹۵۰۱۹۹۸۶
تهران- میدان ونک- خیابان ملاصدرا- ضلع شمال غربی پل کردستان- بن بست فرشید- پلاک ۴- طبقه ۳- واحد ۶	۳۱۹۵۰۱۹۹۸۷
	اصفهان- میدان آزادی- بلوار دانشگاه- مجتمع تجاری اداری پردیس ۲- طبقه ششم- واحد ۲۶۲
آزمون سامانه	آگاه تراز مدبر
حسین قاسمی روچی، علی اصغر نجفی مهری، سید عبدالرضا (فرهاد) نوربخش	احمد جبرائیلی، سید شهریار نوریان، کوروش محمدقمی
۸۸۶۷۲۴۴۰-۲-۷۷۵۳۷۹۴۴	مصطفی ردانی پور ردانی
۷۷۵۲۷۴۵۸	۰۳۱-۳۶۶۹۵۴۴۵-۳۶۶۹۵۴۲۹-۳۶۶۹۵۴۲۴
تهران- خیابان بهار شیراز- تقاطع سهروردی جنوبی - شماره ۱۰۷	۳۱۳۶۶۹۵۴۶۱
	اصفهان- خیابان شیخ صدوق جنوبی- کوچه ۱۴- پلاک ۸۴- طبقه دوم
آفاق کاوشگران	آگاه گر تراز
حمید ابوالحسنی، علی اکبرزاده، مهدی امیدوارفاز	غلامرضا ایروانیان، داود عبدالمحمدی سنجانی، محمدتقی لک کمری، محمد قلی زاده، مهرداد قنبری
امیر سلیمانی حسین آبادی، وحید پورمشرقی	۸۸۸۲۵۸۷۰
۰۵۱-۳۷۲۵۹۷۱۴-۳۷۲۵۹۳۱۷-۳۷۲۵۹۳۱۴-۳۷۲۶۴۷۴۶	۸۸۸۲۶۲۹۵
۰۵۱-۳۷۲۵۹۷۱۴-۳۷۲۵۹۳۱۷	تهران- میدان هفت تیر- اول مفتاح جنوبی- کوچه شیعی- پلاک ۷۰- طبقه سوم- واحد ۶
مشهد- میدان راهنمایی- ابتدای بلوار سازمان آب- خیابان عطار- عطار غربی-۱- پلاک ۸	
آگاه اندیشان خردمند	آگاه نگر
حبیب آقامحمدپور، محمدبرزگر نفری، عباسعلی نیک نفس	محمد افسری، محمدرضا تقوائی، محمد نورزاد دولت آبادی
عبداله رضانی	حیدر محمدزاده سالطه
۸۸۶۶۱۹۷۳	۸۸۵۲۱۶۷۷-۸۸۵۲۳۸۱۶-۸۸۷۵۷۵۹۲
۸۸۶۵۸۴۰۰	۸۸۵۰۵۱۱۱
تهران- خیابان وحید دستگردی- پلاک ۲۸۷- طبقه سوم- واحد ۷	تهران- خیابان شهید بهشتی (عباس آباد)- کوچه آریا وطنی- خیابان کاوسی فر (میترا)- شماره ۵۰- واحد ۳

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

آگاهان ارقام

علی عبدا... شمشیر ساز، مسعود دستجانی فراهانی



۸۸۷۴۴۲۲۸-۹

۸۸۷۴۴۲۲۸

تهران- خیابان سهروردی شمالی- خیابان حسینی (سورنا)- شماره ۸- طبقه ۳- واحد ۱۴

آمارگاران

کیانوش بهلولی، ولی خلیفه نیری



عباس سرلک، مرتضی حسن زاده

۶۶۴۸۵۰۶۳

۶۶۴۸۵۰۶۴

تهران- خیابان طالقانی- بین وصال شیرازی و فلسطین- نبش خیابان فریمان- ساختمان اداری ۱۱۸- پلاک ۵۴۸- طبقه ۱- واحد ۲

آگاهان ارقام خبره

محمدرضا صابونچی، اروجلی سلیمانی آقچای، حسن حسین پور فرد



۶۶۵۸۰۹۰۳

۶۶۵۸۰۹۰۵

تهران- میدان انقلاب- ابتدای خ آزادی- روبروی دانشکده دامپزشکی- مجتمع برجساز- برج A- واحد ۳۰

آوا تدبیر تراز

مجید ترکمان، فریدون رضائی، محمد فتوحی عشین



۰۳۱-۳۶۶۱۷۴۵۲-۳-۰۲۱۸۸۰۰۱۸۹۵

۰۳۱-۳۶۶۱۳۸۱۷

اصفهان- خیابان میر- خیابان آب ۲۵۰- کوچه شماره ۴- پلاک ۴۶

آگاهان تراز توس

هاشم خواجه کرم الدین، حسن سعیدی بیلندی، حسین محمد جانی



مصطفی سیاحی

۰۵۱-۳۷۶۷۳۳۷۰-۳۷۶۱۴۷۷۴-۳۷۶۸۴۴۰۴

۰۵۱-۳۷۶۷۳۳۷۰

مشهد- بلوار فردوسی- بین فردوسی ۲ و ۴- روبروی آپارتمان های مرتفع- شماره ۶۸- طبقه ۲

آویژه ارقام امین

علی اسماعیلی، حجت سلیمانی، محمد علی اکبرخانی



حسین کریمی، حمید سلیمانی

۰۵۱-۳۶۰۱۷۵۷۳-۳۶۰۱۷۶۸۸

۵۱۳۶۰۱۷۵۷۳

مشهد- بلوار وکیل آباد- وکیل آباد ۲۳- سید مرتضی ۸- پلاک ۲۷۳

آگاهان و همکاران

محمد جم، فرید ذکائی آشتیانی، اصغر طهوری، بهزاد فیضی، حمید ناموری، فرید عزیزی



سیدرضا سیدی

۸۸۹۰۲۰۴۷

۸۸۹۰۳۸۹۹

تهران- خیابان سپهبد قرنی- خیابان شاداب- پلاک ۲۸

آیین بهرنگ صادق

کریم برزگری مولان، جواد صفاپور، غلامحسین کشاورز محمدیان



فرهاد شاه ویسی

۴۶۰۹۱۳۶۰

۴۶۰۹۱۳۶۰

تهران- خیابان فردوس غربی- سازمان برنامه جنوبی- خیابان وحید جنوبی- خیابان هجدهم غربی- ساختمان آرمتا- پلاک ۹- واحد ۱۹

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

ارزنگ خبره	ابتکار حساب آریا
ایرج امیددی الیگر، علی محمد رفعتی، عادل ویسی، محمدحسین گلستان حمید رهنما ۴۴۱۵۱۱۳۵-۶ ۴۴۱۷۰۳۱۸ تهران- آریا شهر- بلوار فردوس - خ ورزی جنوبی- خ ۱۸ شرقی- پلاک ۲- واحد ۴	ابراهیم اسفندیاری، جعفر باقری، ایوب رستمی سلطان احمدی، مجید طلائی پاشیری علی احمدی ۰۳۱-۳۶۲۶۶۸۸۸-۳۶۲۶۷۷۶۶ ۰۳۱-۳۶۲۶۷۷۶۶ اصفهان - خیابان دانشگاه - کوچه ۱۳ - پلاک ۳ - کدپستی ۸۱۷۳۹۶۴۹۶۱
ارقام بهین آرا	ابرار اندیشان
علی اسگندری، عباس اعظمی، سید محمود سادات هلبز هادی بنی پور آهنگر ۴۴۲۱۵۴۱۲-۴۴۲۱۰۱۰۵ ۴۴۲۱۵۳۴۷ تهران- خیابان ستارخان- بین فلکه دوم و اول صادقیه- بلوار شهدای صادقیه شمالی- نبش کوچه ۱۵- پلاک ۴۹- طبقه دوم- واحد ۷	حسین جباری، حمید طبائی زاده فشارکی، زادا... فتحی حمید رضا اسلامپورفاموری، حمیدرضا حاجی اسمعیلی ۶۶۹۰۰۱۷۰-۶۶۹۰۳۸۹۳ ۶۶۹۰۰۱۷۰ تهران- خیابان انقلاب- خیابان فرصت شیرازی- شماره ۱۰۸ - واحد ۱۴
ارقام پژوهان دقیق	احراز ارقام
پرویز آزادپیما، اسماعیل شیخ بابایی، محسن آمون، حسین میلانی علیرضا یدالهی فارسانی، مصطفی رشیدنیا چنار ۸۸۵۴۷۰۷۵-۸۸۷۶۴۶۴۸ ۸۸۷۶۴۶۴۸ تهران- خیابان خرمشهر- پلاک ۲۱۸- طبقه دوم- واحد ۱۱	حبیب جهانگشای رضائی، هوشنگ علی زاده، محمدحسین فرضی، علی شیخ علیا لواسانی، حسین نوریان، احمد بابائی احمد رضا اسلامپورفاموری، حمیدرضا حاجی اسمعیلی ۸۸۸۹۲۲۷۷-۸۸۹۲۰۲۱۵ ۸۸۸۵۲۹۴۱ تهران- خیابان کریم خان- خ شهید عضدی - پلاک ۱- واحد ۶ غربی
ارقام پویا	ادیب
رضا ابوالفتحی زاده، نیما اخباری، محمدرضا غروی، مرتضی قندچی سعید خرمی، محمد خمیس آبادی، محمود نصرتی، آرش خیرخواه، گیتی مرعشی، شهاب سلیمانی ایران شاهی، احمد ابری مهریان، سید وحید نقیبی ۰۵۱۱-۳۸۸۲۳۵۰۱-۳۸۸۲۷۳۳۴-۳۸۸۲۷۳۳۳-۳۸۸۱۶۳۵۹ ۰۵۱-۳۸۸۲۳۵۰۱ مشهد- بلوار وکیل آباد- بین وکیل آباد ۸ و ۱۰- پلاک ۷۸- واحد ۲	فریبرز اطمینان، عبدالامیر میرآب، حمید محمدنژاد، وحید خردور، رشید بابایی صابر جلیلی، هدیه احیایی بجستانی، امیر جعفرزاده ۴۴۰۳۳۱۹۴-۴۴۰۴۳۶۰۸ ۴۴۰۳۰۱۸۴ تهران- ابادر- بزرگراه اشرفی اصفهانی- خیابان گلستان ۱۴- پلاک ۳- مجتمع نگین رضا- طبقه ۶- واحد ۶۰۵

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

ارقام نگر آریا

مصطفی احمدی وسطی کلائی، مهناز خشنودنیا، محمد تقی رضائی، ابوالفضل رضائی، قاسم شیخانی، سید محمد طباطبائی، عباس حیدری کبریتی، اسفندیار گرشاسبی، علی گشتاسب، حسن معلومات، محمود رضا ناظری، محسن زرعی، علیرضا زند بابا رئیس، عباس اسماعیلی، محمد حسین ملکیان، ابوالفضل میرزایی، حجت رهبری

فهیمة ایروانی قلعه سرخ، احمد علی بزی، علی محمد رضائی، سعید رضائی معینی، محمد محمودی، حمید فرد افشاری، سعید خواجهوند سریوی، محمد روحانی، حسین اکرمی ثانی، مهرداد طاعی، مهدی محمدلو

۶۶۴۳۲۲۱۸-۶۶۹۳۲۰۲۲-۶۶۴۲۰۲۶۳
۶۶۹۲۰۸۷۶

تهران- میدان توحید- خیابان توحید- نبش کوچه پرچم- پلاک ۶۸

اصول اندیشه

شهریار آذری سامانی، فریدا عطائی، سید هادی علی پور، محمد رضا یادگاری

قاسم فرهادخانی، محمود آل حبیب

۸۸۷۹۹۳۶۵
۸۸۸۷۶۴۴۵

تهران- میدان آرژانتین- خیابان الوند- بن بست کامبیز- پلاک ۶- واحد ۳

ارقام نماد چرتکه

احمد افشاریان، محمدرضا بهاری مهربانی، عبدالعزیز مقصودی

۰۲۶-۳۴۴۷۳۳۳۵
۰۲۶۳۴۴۷۹۰۵۸

کرج- خیابان مطهری- روبروی بلوار نبوت- جنب بانک مسکن- ساختمان دلتا- طبقه ۲- واحد ۴

اصول پایه فراگیر

حسن صالح آبادی، ابراهیم موسوی، رزا صالح آبادی، پریناز موسوی

سید محمد مهدی یوسفزاده

۸۸۷۰۸۱۷۴-۶
۸۸۷۰۴۱۱۲

تهران- میدان آرژانتین- ضلع جنوب غربی، پلاک ۲۲، ساختمان اداری صبا، طبقه اول، واحد ۲

ارکان سیستم

عبدا... شفاعت، محمد شوقیان، افشین نخیه فلاح، بهروز شیرخانی، عباس لاری دشت بیاض

محمود لاری دشت بیاض

۸۸۸۰۴۹۴۱-۲
۸۸۸۰۴۹۴۰

تهران- بهجت آباد- خ لارستان- خ شهید حمید صدر- پلاک ۳۵- طبقه ۲- واحد ۱۰

اصول نگر آریا

فیروز شعبانی، احمد عباسی دینانی، پرویز مقدس، محمد بدراقی نژاد

۸۸۸۷۵۳۲۲-۳
۸۸۲۰۸۵۹۸

تهران- میدان ونک- خیابان برزیل شرقی- روبروی دانشکده فنی شهید شمسی پور- پلاک ۲۹- واحد ۳

اصلاح گستران امین

هادی روحی ثانی لنگرودی، سید عباس موسوی سنگسرکی

روح الله امینی مصلح آبادی، رویا شریف نیا، مجید احمدی

۲۲۹۱۲۴۱۸-۱۹
۲۲۹۱۲۴۲۰

تهران- خیابان میرداماد- خیابان شنگرف- خیابان یکم غربی- پلاک ۲۸- طبقه دوم- واحد ۳

اطمینان فرد

حمید رضا وکیلی فرد، مسعود وکیلی فرد، محسن مهدوی ثابت

۲۲۱۴۸۲۱۵
۲۲۱۴۸۲۱۵

تهران- شهرک غرب- بلوار فرحزادی- خیابان ۱۸ متری مطهری- خیابان ده متری- پلاک ۴۳- واحد ۳

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

اعتبار بخش (ممنوعیت انعقاد هرگونه قرارداد خدمات حرفه‌ای و تخصصی و پذیرش بازرسی و حسابرسی از ۱۳۹۶/۰۸/۱۹ تا تکمیل شرکتها)	
یداله نوری فرد، ارسلان رازقی	
۸۸۴۱۱۶۶۸	
۸۸۴۱۱۶۶۸	
تهران - خیابان مطهری - نرسیده به شریعتی - پلاک ۱ - ساختمان ملائک - طبقه ۴	

اطمینان بخش و همکاران	
یاسین قاسمی، سعید گل محمدی، مهدی مرادی	
هادی پارسان - رسول یگانه امدانی	
۸۸۱۰۵۳۶۷ - ۸۸۱۰۵۴۷۲ - ۸۸۱۰۵۴۳۶	
۸۸۱۰۵۳۹۰	
تهران - یوسف آباد - خیابان شهید ابوالفضل فراهانی پور - خیابان شهید فتحی شقاقی - پلاک ۱۷ - واحد ۵	

الگو حساب	
حسن زیوری، سعید سلیمی	
۴۴۲۵۰۴۹۴	
۴۴۲۵۰۴۹۹	
تهران - خ ستارخان - بین چهارراه اسدی و چهارراه خسرو - پلاک ۶۱۹ - طبقه اول	

اطهر	
شاهرخ ایرجی، مسعود هادیان جزی، غلامرضا ایوبی	
ندا احمدی کامه علیا، سینا مهربانی، احمد زندی نژاد	
۸۸۸۹۶۴۲۵ - ۸۸۹۶۴۲۸۰	
۸۸۹۶۴۲۵۸	
تهران - خیابان دکتر فاطمی - بین خیابان ولیعصر و میدان دکتر فاطمی - ساختمان ۳۷ - طبقه ۵	

امجد تراز	
اصغر بهنیا، محمد حسین واحدی، محمد حسن واحدی، احمد باقری	
حسین مؤمنی هرنندی، کیهان رئیسی	
۸۸۷۰۵۳۰۷	
۸۸۷۰۵۳۰۸	
تهران - خیابان ولیعصر - بالاتر از عباس آباد - کوچه دلبسته - جنب هتل سیمرغ - پلاک ۱ - طبقه ۳	

اعتماد ارقام امین	
سعید شرافتمند، سید حسین صحاف رضوی، محمد سلیمانی	
روح اله مهربان	
۴۴۹۶۸۳۷۲ - ۴۴۹۵۴۸۷۲ - ۵	
۴۴۹۶۸۳۵۶	
تهران - خیابان آیت اله کاشانی - ساختمان آرمیتا - پلاک ۴۳۰ - طبقه اول - واحد ۶	

امین آزمون	
علیرضا اکبری امامی، عرفان ذبیحی، یعقوب نصری سرائی	
محمد رضا ستارزاده	
۲۲۹۰۹۲۷۹	
۲۶۴۲۸۵۵۶	
تهران - میرداماد - خیابان حصار - خیابان کوشا - کوچه شهره - پلاک ۱ - واحد ۹	

اعداد آرا	
سالار بابائی، حسن رضوی، ابراهیم شاکری، محمد حسین قاضی مرعشی	
۷۷۵۱۶۶۳۴ - ۷	
۷۷۵۱۶۶۳۷	
تهران - خیابان شریعتی - خیابان بهار شیراز - کوچه شهید مجید مقصودی - پلاک ۶ - طبقه سوم - واحد ۸	

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

امین تدبیر بصیر

امیر ناصر دخانی، کیانوش کیانی، فرهاد نوابخش، علی ظهرا بی فر

محمد نادری

۶۶۶۵۶۸۶۵

۶۶۶۵۶۸۶۷

تهران - بلوار آیت اله سعیدی - بزرگراه ۶۵ متری فتح - پلاک ۲۰۳ - مجتمع تجاری پارس صنعت - طبقه همکف

امین مشاور بصیر

احمد فلاح، عبدالرحیم مایار، محسن نظریان، محسن رحیمی

۸۸۸۴۹۰۰۱

۸۸۷۹۳۷۹۱

تهران - خیابان نظامی گنجوی - کوچه زندیه - خ ولیعصر - پلاک ۲۴۱۴ - طبقه دوم شرقی

امین حسابرس افق

کیهان آزادی هیر، مهدی غلامی، عبدالکریم مقدم، احمد احمدی، مینا فردیان، علیرضا گنجی

عبدالحسین رجبی، حمیدرضا رستگار طلب

۶۶۵۹۳۰۷۹

تهران - خیابان ستارخان - خیابان باقرخان - پلاک ۱۱۷ - واحد ۱

امین نگاه بینا

سجاد وجاهت گورچین قلعه، رضا عباسی، رضا معصومیان

علی حسن زاده

۴۴۷۵۴۶۹۴-۴۴۷۵۳۷۸۷

۴۴۷۵۴۶۹۴

تهران - جنوب غرب اتوبان همت - بلوار دهکده المپیک - خ ۱۳ - پلاک ۱۴

امین محاسب پارس

علی اکبر اصغری، بهجت طبیان، حسن فرنی، سید حشمت اله اقبالی نمین

۸۸۴۹۱۴۱۲-۸۸۴۹۱۴۷۰

۸۸۴۹۱۴۷۰

تهران - خیابان کریم خان زند - خیابان خردمند جنوبی - کوچه بن بست یکم - پلاک ۸ - طبقه چهارم

اندیشمند تدبیر

علی اصغر جان نثاری، امیرحسین سیدصالحی، فتح اله فاطمیه، ولی اله کریمی، عباس مرصع نشان، کامران سلیمی، مهدی وحیدی شمس

۸۸۷۰۰۷۲۹-۸۸۷۰۰۸۲۱

۸۸۷۰۰۸۰۱

تهران - خیابان سیدجمال الدین اسدآبادی (یوسف آباد) - خ ۱۳ - پلاک ۵۲ - واحد ۳

امین محاسب روش

بیژن آریائی نژاد، قاسم امی، جهانگیر خسرو تبار، نوید زندی مقدم، اصغر سراج

۲۲۸۷۰۲۰۸

۲۲۸۹۲۹۸۱

تهران - خ شریعتی - پل سیدخندان - خ خواجه عبدالله انصاری - پ ۱۰۳ - طبقه سوم - واحد ۶

اندیشمندان حساب

(ممنوعیت انعقاد هرگونه قرارداد خدمات حرفه‌ای و تخصصی و پذیرش بازرسی قانونی و حسابرسی از ۱۳۹۶/۱۲/۲۳ به مدت شش ماه)

پروین علی نژادی بنائی، مصطفی پاکدامن

۸۸۸۵۳۰۷۹-۸۸۸۵۳۰۷۳

۸۸۹۲۷۵۹۱

تهران - خیابان ولیعصر - بالاتر از سه راه فاطمی - کوچه افتخاری نیا - ساختمان ۶۳ - طبقه سوم

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

اهمیت نگر

حسین صاحب الزمانی، علیرضا هزاره، نادر علی پور

بصیر راهبر

محمود جوادى نسب، اکبر صیام، رهام مصدقی



۳-۶۶۳۸۱۱۵۱-۶۶۳۸۱۲۵۷

۶۶۳۸۱۲۵۷

تهران- خ شهید نواب صفوی- جنب ایستگاه مترو- ساختمان شهاب ۲- واحد ۲۵۴



میر مجید ذاکر

۲۲۴۱۸۰۴۹-۲۲۴۰۸۵۵۶

۲۲۴۰۸۲۰۲

تهران- ولنجک- خیابان ساسان- پلاک ۳۷- طبقه ۵- واحد ۱۷

ایستاتیس محاسب کویر

غلامحسین رمضانیان، محمدعلی معتمدی، علی محمد همتی

بصیر محاسب توس

غلامحسین پورفاطمی جزین، علیرضا رضائی، براتعلی مشکانی



۲-۰۳۵۳۸۲۶۵۳۹۱

۳۵۳۸۲۶۵۳۹۲

یزد- صفائیه- بلوار دانشگاه- انتهای خ وزیری- نبش خ منتظر فرج- مجتمع امیرکبیر- طبقه ۳



سیدرضا حسین زاده، عبدالله آزاد

۷-۰۵۱۳۸۴۳۵۰۲۶

۵۱۳۸۴۳۵۰۲۶

مشهد - خراسان رضوی- بلوار شهید منتظری- مجموعه آپارتمانهای آستان قدس رضوی- طبقه اول- واحد ۲۲۱

برنا اندیشان رایان

علیرضا خلیلی شنگل، رضا محمدی، بهرام کیانی

بهبود ارقام

سید امیرحسین ابطحی نائینی، مهرداد شریعت زاده، ابوالفضل یوسفی، سیدحسام الدین قائم مقامی



۸۸۸۳۰۶۷۶

تهران- کریم خان زند- کوچه حسینی- پلاک ۶۱- طبقه ۴- واحد ۵۰۳



مریم ستاریان

۶-۸۸۵۲۰۵۰۵

۸۸۷۵۴۲۱۸

تهران- خیابان قائم مقام فراهانی- خیابان دهم- شماره ۱۲- واحد ۲۰

بخر دیار

مسعود استحمامی، علیرضا پورسروی تهرانی، جواد اسدی

بهداد حساب آریا

علی رضانی، عقیل محمدی، علی اصغر جعفرزاده هنجنی



علی احمدی بیدآخوبدی، محمد مقرونی

۷-۷۷۵۱۴۵۷۵

۷۷۵۱۴۵۷۷

تهران - خیابان شریعتی - سه راه طالقانی - خیابان خواجه نصیرطوسی- پلاک ۲۳۷- طبقه دوم- واحد ۲



علی اکبر پورموسی، محمد بهمنی

۱-۴۴۲۹۹۹۸۰-۴۴۲۸۹۱۶۴

۴۴۲۸۹۲۳۵

تهران- خ ستارخان- بین فلکه اول و دوم صادقیه- بلوار شهدای صادقیه شمالی- خ مرودشت- پلاک ۱- واحد ۱۲

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

بهروش پارسا

مرضیه پردلی، مرتضی رحمانی یگانه، هوشنگ رهنمائی



۸۸۴۲۵۲۰۹

۸۸۴۲۵۲۰۹

تهران- خ استاد مطهری - خ ترکمنستان - پلاک ۲۰ - طبقه ۳ - واحد ۶ - صندوق پستی: ۳۱۴-۱۵۶۵۵

بهرداد روش امین

سیدمحسن حسینی، طاهره شمس، محمود ملاتی



۸۸۳۹۲۲۱۵

۸۸۳۹۲۲۳۴

تهران- یوسف آباد- خیابان چهلستون- خیابان دوم- پلاک ۱۸- طبقه ۵- واحد ۱۰

بهمنند

رضا آتش، محمدرضا آرزومند صومعه سرایی، نادر رستگاری، احمدرضا شریفی قزوینی، علی مشرقی آرائی، هومن هشی، رسول دوازده امامی



۸۸۸۴۳۷۰۸-۸۸۳۰۵۳۹۱-۳

۸۸۸۴۴۶۸۵

تهران- خ قائم مقام فراهانی - جنب میدان شعاع - ساختمان ۱۱۴ - طبقه ۴ - صندوق پستی: ۱۱۳۷-۱۵۸۱۵

بهراد مشار

مجیدرضا بیرجندی، مهربان پروز، فریده شیرازی، رضا یعقوبی، مرتضی حاجی عباسی، محمدرضا عبدی



۸۸۴۹۳۱۷۱-۷۶-۸۸۳۴۳۲۳۵-۳۶-۸۸۸۴۹۶۴۰-۴۱

۸۸۳۰۹۴۹۰

تهران- خیابان شهید مطهری- خیابان فجر- پایین تر از کانون زبان- پلاک ۲۷- صندوق پستی ۱۵۸۷۵-۵۵۵۱

بهین محتوا

رامین رضازاده، رضا نوری روزبهانی، جواد شیرکوند



۲۶۴۱۳۹۰۵

۲۶۴۱۳۵۸۰

تهران- بلوار میرداماد- خ البرز- کوچه قبادیان شرقی- پلاک ۲۸- واحد ۱

بهرنگ روش

(ممنوعیت انعقاد هرگونه قرارداد خدمات حرفه‌ای و تخصصی و پذیرش بازرسی قانونی و حسابرسی از ۱۳۹۶/۱۰/۱۹ تا تکمیل شرکتها)

علی اکبر خالقی کرهرودی، حمید نصیری افشار



۰۹۱۲۱۹۳۸۲۲۳-۰۹۱۲۱۰۱۶۰۲۶

تهران- بزرگراه صدر- دیباجی جنوبی- خ تسلیمی- خ زاور- کوچه گل شمالی- نبش مریم- پلاک ۱۵

بهنام مشار

مجید اله وردی، سید رضا تقوی تکیار، مهدی رضا قاسمیان، محمدعلی معینی



۸۸۷۲۲۴۱۳-۸۸۷۲۴۲۱۷-۸۸۷۲۲۱۴۳

۸۸۷۱۱۳۷۷

تهران- خ خالداسلامبولی (وزرا)- کوچه ۱۱- پلاک ۶- طبقه ۲

بهروزان حساب

محمدصدیق امیری، بهرام همتی



مجید ملاتی، دریتا ریحانپان، بهروز همتی، محمدرضا نوروزی دابینی

۲۲۸۸۹۰۵۲-۲۲۸۸۹۶۴۵-۲۲۸۸۹۳۳۸

۲۲۸۸۹۶۲۴

تهران- خ میرداماد- میدان کتابی- خیابان جلفا- نبش کوچه سیمرغ غربی- پلاک ۲- واحد ۶

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

بهنود حساب

محمدرضا ابراهیمی، رضا صالحی، مهران فرجی، محمود واحدی

مهدی دهقانی، احمد شهنوازی، حمید محمدی

۸۸۹۸۰۴۰۲-۸۸۹۸۰۴۴۸

۸۸۹۸۰۳۷۳

تهران - خیابان دکتر فاطمی - روبروی خیابان کاج - پلاک ۱۳۶ - ساختمان تهران
۶۴ - طبقه پنجم جنوبی - واحد ۲۴

بیان گزارشگر

عارف شفقت رودسری، مینو فرقاندوست حقیقی

۸۸۵۶۱۷۰۴-۸۸۵۶۱۰۸۹

۸۸۶۸۳۸۲۶

تهران - سعادت آباد - خیابان علامه جنوبی - کوچه شهید حق طلب (۲۶)
شرقی - پلاک ۱۱ - واحد ۱۷

بوستان محاسب ایرانیان

محمد اقوامی پناه، خسرو عسگری، مهدی عباسی

مهدی پروین، ولی اله قاسمی

۲۲۰۹۳۶۷۱-۲۲۳۵۶۴۳۱

۲۲۰۹۳۶۷۱-۲۲۳۵۶۴۳۱

تهران - بلوار فرحزادی - بعد از پل نیایش - نبش گلستان سوم - ساختمان افق -
طبقه ۲ - واحد ۷

بینا تدبیر روش

علیرضا ابراهیمی پویان، مرتضی زنجانی، مزدک کاظم زاده

۸۶۰۲۵۶۱۸-۸۶۰۲۵۷۸۱-۸۶۰۲۵۷۹۶-۸۸۱۷۵۴۵۰-۴۰

۸۹۷۸۲۱۵۳

تهران - شهروردی شمالی - اندیشه سوم - پلاک ۹۶ - طبقه دوم - واحد ۳

بیات رایان

علیرضا جم، عبدالحسین رهبری، امیرحسین ظهراپی مزرعه شاهی، ابوالقاسم مرآتی

محمد ابراهیمی، حسن سراجی، محمود عبدلی، مهدی فرزندگان، علیرضا شهریار

۸۸۵۰۴۵۸۶-۸

۸۸۵۰۲۰۴۵

تهران - خیابان مطهری - بین دریای نور و کوه نور - ساختمان هواپیمایی ترکیه -
شماره ۲۳۱ - طبقه ۳ - ص پ ۳۷۳۹ - ۱۴۱۵۵

پارس

فرهمنده امیری جوبنی، محمد مهدی جمشیدی فر، علیرضا صفائی

۰۲۶۳۲۷۳۶۸۶۲-۳

۲۶۳۲۷۵۶۸۶۳

کرج - مهرویلا - میدان معلم - ساختمان معلم (شماره ۱۵) - طبقه ۳ - واحد ۸

بیداران

عباس اسرارحقیقی، حسین فرج الهی

محمدکاظم ضیاءپور

۸۸۳۰۶۹۱۱-۸۸۸۳۵۲۰۷-۸۸۸۲۹۷۶۱

۸۸۸۳۱۶۸۱

تهران - شمال میدان هفت تیر - خیابان ملایری پور - خیابان مهندس زیرک زاده
- شماره ۲۰ - طبقه اول

پایش گستر حساب

رضا محمدخانلو، حمید علایی ورکی، سید حسن علایی

۴۴۰۲۲۳۷۷

۴۴۰۴۷۵۹۰

تهران - فلکه دوم صادقیه - بلوار فردوس - خ ولیعصر - کوچه اعتمادیان
شرقی - پلاک ۱۵ - واحد ۸

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

پاسارگاد تدبیر (ممنوعیت انعقاد هرگونه قرارداد خدمات حرفه‌ای و تخصصی و پذیرش بازرسی و حسابرسی از ۱۳۹۶/۱۱/۷ به مدت یکسال)

فرخ حیدری نوری

سید مهدی حسینی، محمد جواد دلیار، هادی نجاری

۴۴۰۲۲۹۷۵

۴۴۰۲۲۹۷۵

تهران - خیابان آیت‌اله کاشانی - بلوار ابادر - نبش شهید فهیمی - پلاک ۲ - واحد ۴

پارس ارکان تراز

محمد ستاری، قاسم قاسمی، علی قریشی طیبی

حمیدرضا کریمپور آذر

۴۴۴۷۰۰۸۴

۴۴۴۳۰۱۸۶

تهران - بزرگراه اشرفی اصفهانی - بالاتر از میدان پونک - خیابان سوم - پلاک ۶۱ - واحد ۴

پایش پرگاس کاردان

معصومه ثابت راسخ، محمد حسین فرخ بخت، کیوان کابه

۳۶۶۱۱۰۷۱-۰۳۱۳۶۶۱۵۵۰۵

۳۱۳۶۶۱۱۰۷۱

اصفهان - خیابان میر - حدفاصل بیمارستان سپاهان تا میدان فیض - روبروی هلال احمر - جنب رستوران نیکان - پلاک ۸۲ - طبقه اول - واحد ۳

پارس بهروش

علی بانوی، سعید قادری، رضا اسدی

حمید پورمشرقی، محمدرضا ویژه رستمی

۰۵۱۳۷۲۳۷۴۶۰-۶۵

۵۱۳۷۲۷۹۸۱

مشهد - خیابان صاحب الزمان ۱۴ - مولوی ۱۴ - پلاک ۱/۱۱

پردازش حساب هونام

منوچهر سرمدی، سیدمصطفی شاه صاحبی، رضا طهرانی، ناصر صلحی

مهدی شربتی

۸۸۹۳۷۳۹۶

۸۸۹۳۸۱۵۸

تهران - خ فلسطین شمالی - کوچه آبادیان - پلاک ۸ - طبقه دوم

پارسیان حسابرس افق

افشین حسن زاده نامقی، پیام محمودی

۰۵۱-۳۶۰۳۸۷۹۷-۸

۰۵۱۳۶۰۳۸۷۹۹

مشهد - بلوار دانش آموز - بین دانش آموز ۱۵ و ۱۷ - پلاک ۱۴۹ - ساختمان پزشکان - طبقه دوم - واحد ۶

پرسیان پاد

رسول نصیری خوبدهی، رضا یارمحمدی، میثم یاسری

امان کمی

۲۲۳۴۱۸۸۰

۲۲۳۴۱۸۸۰

تهران - اوین - مجتمع آتی ساز - فازیک - بلوک ۵ - شماره ۵۱۷۳

پاسارگاد احرار

محمدتقی اختیاری، غلامرضا حسین پورمشتاق، اعظم رضائی پورنوجه ده

۴۴۲۶۴۴۸۶

۴۴۲۶۴۴۸۷

تهران - خیابان ستارخان - روبروی برق آلستوم - پلاک ۷۹۴ - واحد ۴

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

پرهام مشار

مهرداد حاجی ابوالحسنی، بیژن نجفی



۸۸۴۱۶۹۶۸-۸۸۴۱۹۱۵۲

۸۸۴۰۸۲۲۹

تهران - خیابان مطهری - خیابان یوسفیان - شماره ۱۲۳ - طبقه ۷ - واحد ۲۵

پیشداد اندیشه مهرگان

سعید رضائی قدیم، علی رمضان نژاد، منصور گرکز



۴۴۹۷۶۸۲۲-۴۴۹۷۶۸۱۵

۴۴۰۸۹۷۰۲

تهران - بلوار آیت آله کاشانی - بلوار ابادر - نبش خیابان شهید فیهمی - پلاک ۴ - طبقه ۳ - واحد ۱۱

بویش دقیق تراز

داود حسینی، سید رسول حسینی، کاظم عامری



۸۸۱۴۱۷۰۷

۸۸۱۴۱۷۸۷

تهران - خیابان کریم خان زند - خ شهید مصطفی حسینی - نبش کوچه دوم غربی - پ ۳ - ط ۳ - واحد ۹ - (صندوق پستی ۳۳۹ - ۱۵۸۵۵)

پیوند ارقام راهبر ایرانیان

منوچهر احمدی، هاشم حبیبی، غلام شاهی



۰۱۱۴۴۲۹۱۹۹۲

۰۱۱۴۴۲۹۱۹۹۳

آمل - خیابان طالب آملی - روبروی دریای ۲۶ - طبقه دوم فروشگاه کاشی نیلو

پویندگان پارس حساب

محمد باباپور، جمشید شاهرخی چمن آبادی، محمد حسین ودیعی نوقابی، علی عبدالهی



۰۵۱۳۸۴۲۲۰۱-۴

۰۵۱۳۸۴۳۰۲۵۸

مشهد - پنجره سناباد - خ دانشسرای جنوبی - خ ابن سینا - پلاک ۱۴۵ - طبقه اول - واحد شرقی

تدبیر محاسب آریا

عباس حاجی آقا پور، عبدالمحمد غیاث یگانه، سیروس مهربانی، جمشید پیک فلک



فرید رضائی

۴۴۰۱۲۵۳۶

۴۴۹۶۱۶۴۵

تهران - فلکه دوم صادقیه - ابتدای آیت اله کاشانی - خ اعتمادیان - پشت بیمارستان ابن سینا - پ ۱۵ - طبقه ۱ - واحد ۳

پیام محاسب ایرانیان

محمد کهندل، حسین کهندل، علی تاریخ چی



مشهد - بلوار دانشجو - کوچه دانشجو ۲۵ (پرورش ۲۸) - پلاک ۵۵۴ - مجتمع آراکس ۲ - طبقه ۷ - واحد ۷۰۲

تدبیر محاسب شرق

(ممنوعیت انعقاد هرگونه قرارداد خدمات حرفه‌ای و تخصصی و پذیرش بایزس قانونی و حسابرسی از ۱۳۹۶/۰۶/۲۹ تا تکمیل شرکت)

امیرآقا میری موسوی، علی اکبر آراسته



مجتبی محمدی

۳۶۰۸۷۹۹۰-۰۵۱۳۶۰۸۹۶۸۱

۰۵۱۳۶۰۸۹۶۸۱

مشهد - بلوار آموزگار - حد فاصل جلال آل احمد و سید رضی - آموزگار ۲۱ - سمت راست - پلاک ۶۲

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

تدبیرگران مستقل

احمد رجب خواه شلمانی، علیرضا رسولی، مرتضی مصدري

۸۸۹۰۲۹۹۹-۸۸۹۰۹۱۴۴

۸۸۹۰۸۸۳۷

تهران- خ استاد نجات الهی- خیابان اراك - پلاك ۷۲- طبقه ۲ - شماره ۴

تدبیر محاسبان توانا

روح اله قدیانی، مجید قدیانی، محمد نصرالهی فکجور

۴۴۶۲۴۱۰۱

۴۴۶۲۷۹۱۷

تهران- جنت آباد- ۳۵ متری گلستان (شهید مخبري)-نرسیده به شاهین شمالی- پلاك ۱۷۹- واحد ۲

تراز مشهود محتسب

علی اکبر ناظم زاده، حبیب قوتی، محمود آقا جعفری

۸۸۲۴۶۳۴۱

۸۶۰۱۴۶۵۱

ستارخان - کوچه میرداماد - بن بست سروناز - پلاك ۲- طبقه سوم

تدوین و همکاران

احمد ثابت مظفری، زهیر شیرین، ابوالقاسم فخاریان، محمد کاظم روح اللهی ورنوسفاد رانی، حامد سیار، مصطفی نوروزی

اصغر حیرانی

۸۸۱۰۲۶۳۱-۳

۸۸۷۲۸۵۲۵

تهران- خ بخارست- نبش کوچه یازدهم - پلاك ۳۸- طبقه ۸- واحد ۳۳

تدبیر امید خاورمیانه

تورج امجدیان، حسن حجی زاده کلاته سالاری، مهدی فرضی

عاطفه مرادی

۸۸۷۴۶۱۱۵-۸۸۷۵۴۰۸۸

۸۸۷۴۶۱۱۵-۸۸۷۵۴۰۸۸

تهران، خیابان خرمشهر (آبادانا)، خیابان دشتک، کوچه فیروزه، پلاك ۲۲، طبقه ۵، واحد ۱

تراز محاسب ماندگار

حسن اخوان ماسوله، جواد باروئی، جعفر فرزید

محمد آذری

۰۵۱-۳۸۴۳۴۵۱۶-۳۸۴۶۳۸۳۴

۰۵۱۳۸۴۶۵۱۵۹

خراسان رضوی- مشهد- خ احمدآباد- بلوار رضا- نبش رضا ۱- پلاك ۴۰- طبقه اول

تدبیر تراز نگار

بیژن افشاری علی آباد، علیرضا خلیلیان، مهربان ریحانی

غلامرضا توکلی

۲۲۹۱۲۳۶۹-۲۲۹۱۲۳۶۸

۲۲۹۱۳۹۲۲

تهران- بلوار میرداماد- خیابان شهید بهزاد حصار- خیابان دوم- پلاك ۴۱- طبقه ۲- واحد ۱۸

تراز نما همکاران

پیدا... اکرمی، مسعود حاجی عبدالحمید، حمید رضا معلم، منصور میرزاخانی نافچی

محمد مرادی

۸۸۷۲۳۶۹۵-۶

۸۸۷۲۶۳۹۷

تهران- خ شهید بهشتی- خ شهید خالدا سلامبولی- خ پنجم - پلاك ۲۳- طبقه ۳- واحد ۳۳

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

تلاش ارقام

فریدون ایزدپناه، فیروز عرب زاده، علیرضا مصطفی زاده، سید سعید ثنائی کرهرودی	سید جواد حبیب زاده بایگی
۸۸۸۰۶۸۷۶	۸۸۸۰۶۸۷۶
تهران - خیابان مطهری - خ شهید حمید صدر - خ لارستان - پلاک ۵ - ساختمان سپهر - طبقه سوم - واحد ۳۰۲	

حافظ اندیشان پارس

یوسف قیاسوند، رضا کریمی، اسداله گرانپایه	تهران - فلکه دوم صادقیه - ابتدای بلوار فردوس - خیابان ولیعصر - خ اعتمادیان شرقی - پلاک ۱۹ - طبقه اول - واحد ۳
۴۴۹۶۰۴۹۵	۴۴۹۶۰۴۹۵

تلفیق نگار

محمدرضا بیات سرمدی، سیدحسین رسول زاده کاشانی، میرمحمود موسوی هوجقان	شیوا حبیب زاده
۲۲۱۴۲۹۴۲-۲۲۱۴۲۹۴۳	۲۲۱۴۳۱۷۱
تهران - سعادت آباد - بالاتراز میدان کاج - کوچه پنجم - پلاک ۶ - طبقه ۳ - واحد ۱۴	

حافظ گام

مهدی آقاجانی، سیویل احمدزاده، حمید خادمی، حسین شیخی، حمید چراغی کارزونی	تهران - خیابان میرداماد - خیابان نفت جنوبی - کوچه تابان - پلاک ۱۰ - واحد ۱۵
۲۲۲۷۰۹۴۹-۲۲۲۷۰۹۸۱-۲۲۹۱۲۱۵۹	۲۲۲۷۰۹۴۹-۲۲۲۷۰۹۸۱

توانگر محاسب و همکاران

حسن ستاری، حمید شاکری، حسین مقدم، مجید نعمتی	محسن فتاحیان، ابوالفضل اکبری، ناصر حیدری رنجروش
۶۶۹۴۹۰۷۱-۲	۶۶۹۱۳۷۳۳
تهران - میدان توحید - خیابان فرصت شیرازی - پلاک ۸۳ - واحد ۶B	

حامیان کاردیده پارس

حسین آقامحمدی، علی خسروی لرگانی	تهران - سعادت آباد - خیابان علامه طباطبایی - ساختمان علامه - شماره ۸۰ - طبقه ۳ - واحد ۴
۸۸۵۸۴۱۶۳-۸۸۶۹۰۸۳۰	۸۸۶۹۰۸۳۰

توسعه مدیریت دانا

مهران پوریان، فرشته نوروزی، سید محمود تقوی	تهران - بلوار میرداماد - میدان محسنی - خیابان شاه نظری - کوچه چهارم - شماره یک - واحد ۷
۲۲۹۰۳۷۵۸-۹	۲۲۲۷۶۳۳۸

حساب گستر پویا

محمدرضا عزیزی، محمد حسن کریمی، کریم هاتفی، کامران خدائی، بلال محمدزاده، محمد ترامشلو	تهران - فلکه دوم صادقیه - خ سازمان آب غربی - ابتدای خ گلستان یکم - پلاک ۲۳ - ساختمان زمرد - طبقه ۴ - واحد ۱۵
۴۴۹۷۳۱۱۷-۴۴۹۷۱۶۳۹-۴۴۹۷۸۱۴۹-۴۴۹۷۵۵۱۳	۴۴۹۷۸۱۴۹

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

حسابرسین

منیره آریان پور، حسن اسمائی، ابوالفضل بسطامی، منوچهر زندی

مجتبی فریدونی، سجاد بسطامی

۸۸۷۰۹۷۴۳-۸۸۷۰۹۷۴۴-۸۸۷۲۱۲۶۹

۸۸۷۱۶۵۱۸

تهران - خیابان قائم مقام فراهانی - بالاتر از بیمارستان تهران کلینیک - ساختمان ۲۱۶ - طبقه ۳ - واحد ۲۶

حساب نگر متین

نجف باقرلو، اسماعیل محمدی کیا، محمدرضا نظریان رستمی

۴۴۴۹۹۴۶۴

تهران - میدان پونک - پایین تر از بلوار عدل - کوچه علی قلی زاده - پلاک ۱۶ - واحد ۲

خبرگان پارس پویا

عباس احمدیان، ابراهیم خیبری، حسین نجفی

۰۵۱-۳۸۸۳۴۱۸۱-۳

۰۵۱-۳۸۸۳۴۱۸۳

مشهد - بلوار وکیل آباد - بلوار کوثر - کوثر شمالی ۱ - پلاک ۸۱ - صندوق پستی ۹۱۸۹۵-۱۱۷۵

حسابدانان

رمضانعلی کیوانی، خسرو محمدی رودباری، علی نصیری نسب رفسنجانی

۸۸۷۰۹۳۱۵-۸۸۷۱۲۷۹۲

۸۸۷۰۹۳۱۵

تهران - خیابان شهید بهشتی - پلاک ۴۹۰ - طبقه دوم

خبرگان حساب امین

ارمیا اصفهانی، ناصر شاکری، علیرضا مهدی بابائی

عبدالکریم نوروزیان

۰۱۱۴۴۲۲۷۶۳۵-۸

۰۱۱۴۴۲۲۷۶۳۸

آمل - میدان قائم - ساختمان الماس - طبقه ۴ - واحد ۴۰۳

حسابرس معتمد پارسیان

علی بخشی، مجید عبداللهی، محمدرضا گل محمدی

۸۸۷۰۷۶۱۵-۸۸۷۰۸۱۴۸

۸۸۷۰۸۱۴۸

تهران - خیابان ولیعصر - بالاتر از مطهری - کوچه ناهید - پلاک ۸۴ - واحد ۴

خبره

داود خمارلو، سیاوش سهیلی، نعمت ا... علیخانی راد

۸۸۹۰۲۳۱۶

۸۸۹۰۲۳۴۰

تهران - خیابان ولی عصر - بین فروشگاه قدس و پمپ بنزین کوچه پزشک پور - شماره ۲۴

حسابرسان نواندیش

منصور خداپرست، فرهاد خلیلی، داود غرقابی

۸۸۵۴۶۳۰۰-۸۸۵۱۶۷۹۲-۳

۸۸۷۵۷۴۷۹

تهران - خیابان مطهری - خیابان علی اکبری - خیابان صحاف زاده - پلاک ۵۶ - طبقه سوم

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

دارپا روش

شهريار ديلم صالحی، سيدعلی شيرازی، حسن طهرانی، محمدحسن فامیلی، داریوش امین‌نژاد، فرشید سلطانی لرگانی، محمد جعفر دهقان طرزجانی

رضا طیبی خامنه

۴۴۲۹۹۳۴۰-۱

۴۴۲۹۷۱۹۲

تهران- بلوار اشرفی اصفهانی- بالاتر از جلال آل احمد- خیابان طالقانی- پلاک ۱۲- واحد ۱۴ و ۱۵

دقیق آزما تراز

محسن آل آقا، بهزاد جعفرپور، مهدی صولتی، طاهر مراغه‌پور

۴۴۲۸۹۴۵۶-۷

۴۴۲۸۹۴۵۵

تهران- فلکه دوم صادقیه- ساختمان گل‌دیس- طبقه ۱۲- واحد ۱۲

داریان حساب

(ممنوعیت انعقاد هرگونه قرارداد خدمات حرفه‌ای و تخصصی و پذیرش بازرسی حسابرسی از ۱۳۹۶/۱۲/۲۳ به مدت شش ماه)

شعبان حبیب پورکوچکی، حسین شریفی یزدی، ابراهیم مرادی

۸۸۵۴۵۶۳۸-۸۸۵۴۵۶۲۵-۸۸۵۱۰۰۵۴

۸۸۵۴۳۷۸۳

تهران- خیابان قائم مقام فراهانی- بالاتر از خیابان استاد مطهری- خیابان ششم- شماره ۲۳- طبقه اول - ص پ ۱۳۳۶-۱۴۳۳۵

دقیق تراز سپاهان

عبدالعظیم ایزدی، محسن شکری زاده، فریدون مظاهری

مهدی ماست‌بند زاده

۰۳۱-۳۶۲۰۴۷۹۴-۵

۰۳۱-۳۶۲۰۴۷۹۴

اصفهان- چهارباغ بالا، مجتمع تجاری کوثر ۲، طبقه ۴، شماره ۶۰۳- صندوق پستی: ۸۱۶۵۵-۸۹۶

دایارهیافت

منصور اسدزاده، ایرج جمشیدی‌فر، مصطفی جهانبانی، احمد حسنی، سید جمیل خباز سرابی، مجید صفاتی، مرتضی عسگری، عبدالحسین فرزنان، کاظم محمدی، فریده محمدی، سنجر مقبلی، حسن منوچهری فرد، نوروزعلی میر، خسرو واشقانی فراهانی، احمد وحیدنیا، سید خضرا... ولی زاده، حمید خادم

مهدی امیری، مسعود خزائی، وحید خسروی، غلامرضا زاده کفاش، محسن صحت، فرزاد خالبندی، علی دارابی، بهاره حقیقی طلب

۸۸۸۶۶۰۲۲-۵

۸۸۸۶۷۶۴۰

تهران- سهروردی جنوبی- پایین تر از مطهری- خیابان برادران نوبخت- شماره ۲۹- طبقه اول

دل آرام

محمد دل آرام، امیرهومند کیوانجاء

محمد رضا مرادی

۸۸۸۰۸۴۳۹-۸۸۹۰۱۴۹۶

۸۸۸۰۸۴۳۹

تهران- میدان جهاد (دکترفاطمی)- خیابان کامران- پلاک ۱۵- واحد ۱- طبقه همکف

دش و همکاران

منوچهر انوری زاده نائینی، میلتن ایوان کریمیان، بهروز دارش، سعید ربیعی، سید حسین عرب زاده

فاطمه وحیدنیا، بیژن کریمی، مصطفی سامانی، خسرو سجادی، علی اصغر عرب احمدی، مصطفی بیاتی

۴۴۸۴۶۶۰۵-۳-۴۴۸۴۶۶۰۱

۴۴۸۴۶۶۱۲

تهران- بزرگراه نیایش- بعد از چهارراه سردار جنگل- آشناسان- خیابان نشاط- نبش کوچه سوم غربی- پلاک ۲۴

دیلمی پوروهمکاران

مهرداد چوپینه، مصطفی دیلمی پور، کورش سپانلو، محمد رضا محمدی، عبدالله قلعه

تقی ولی سلطانی

۲۶۲۱۳۱۳۷

۲۶۲۱۳۱۰۲

تهران- بزرگراه آفریقا- شماره ۲۴۴- مجتمع اداری الهیه- واحد ۶۰۶

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

رئوف اندیش امین	رایان بهروش پارس
غلامحسین حج فروش	محمد شهرآبادی، محمدرضا شورورزی، کامبیز عسگری
بهرز فریدی زاد، سعید امیرخانی توران پشته	
۸۸۹۲۸۹۸۱	۰۵۱۳۶۰۷۳۴۱۱-۳۸۶۵۱۶۱۱-۱۳
۸۸۹۲۹۹۲۳	
تهران- میدان ولیعصر- ساختمان تجارت ایرانیان- طبقه سوم - واحد ۶	مشهد- بلوار معلم- معلم ۳۱- پلاک ۱۰
زاده	رایمند امین
یداله علیزاده، جهانگیر کوشکی، محمد صدیقی	علی اسلامی گنزی، روح اله گلکانی، سیدعلیرضا یحیائیان بافنده
۴۴۲۶۷۰۴۶-۴۴۲۶۷۰۴۵	۰۵۱-۳۶۰۲۱۷۳۳-۵
۴۴۲۶۶۸۲۴	۰۵۱-۳۶۰۲۱۷۳۶
تهران- خیابان ستارخان- بعدازبزرگراه یادگار امام - چهارراه خسرو- مجتمع اداری الماس غرب- پلاک ۹۲۰- طبقه ۴- واحد ۴۰۷	مشهد- بلوار فرامرز عباسی- نیش فرامرز عباسی ۹ (رسالت ۸)- پلاک ۱- طبقه ۲
رازدار	رایمند و همکاران
مسعود پارسائی، محمدعلی صالحی تجریشی، محمود لنگری، محمود محمدزاده، سعید قاسمی، حمیدرضا فروزان، مجید رضازاده، حسن حدادی، مریم عبدالهی طادی، احمد رضا پاک گوهر	فریبرز امین، امیرحسین بهرامیان، کریم حسین آبادی، عباسعلی دهدشتی نژاد، همایون مشیرزاده، عباس سالک
علی سالاری، عباس حاجی عرب، علی اسلامی، حمیدرضا المعی، حسن زولقی	محمد خان محمدی، شهاب نجاری، امیر نظیف، مجید محمدی
۸۸۷۲۶۸۰۲-۸۸۷۲۶۶۶۵	۲۲۱۳۷۷۰۷
۸۹۷۷۴۸۵۳	۲۲۱۳۷۷۰۸
تهران- خیابان احمد قصیر (بخارست)- کوچه نوزدهم- پلاک ۱۸- واحد ۱۴- طبقه ۷	تهران- سعادت آباد- بلوار پاك نژاد- بالاتر از میدان سرو - خیابان حیدریان (آسمان سوم)- پلاک ۱۵- صندوق پستی ۴۷۳-۹۱۸۶۵
راهبران حساب تهران	رمز پویا
محمدرضا عربی مزرعه شاهی، مریم عربی مزرعه شاهی، محمد اسماعیل نوحی	حسن حیاط شاهی، مسعود شیرازیان، محمدحسین ولی
حمیدرضا علیزاده، رسول یاری فرد	
۸۸۷۱۶۱۲۱	۲۲۹۱۲۹۱۷-۲۲۹۱۱۸۸۳
	۲۲۲۲۹۷۵۱
تهران- خیابان شهید مطهری- خیابان شهید روح اله عبادی- خیابان منصور- پلاک ۲- طبقه ۲	تهران- بلوار میرداماد- میدان مادر- خیابان شاه نظری- کوچه دوم- پلاک ۳۹- طبقه ۵- واحد ۹

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

رهبین

محمد حاجی پور، حسین شیخ سفلی، جواد عیش آبادی، نقی مزرعه فراهانی

محسن تنانی، سید حسن میرمحمد میگوئی

۸۸۵۳۲۶۲۸-۸۸۵۲۳۰۵۹

۸۸۷۶۰۹۲۰

تهران- خیابان سهروردی شمالی- انتهای خیابان خرمشهر- خیابان شهید عربعلی- شماره ۱- واحد ۶

رهنو حساب

عباس خزانه، مجید شهبازی، سعید فاتحی

محمد حسین سراج شیروان

۲۲۳۷۲۵۵۱-۲۲۰۸۸۵۴۷

تهران- سعادت آباد- بلوار شهید پاک نژاد- چهارراه سرو- بلوار سرو غربی- کوچه شبیم- پلاک ۲۱- طبقه ۵

ره نمود ارقام پارس

فرشته بکشلو، بهمن دامنی، فرشید درویش، فریدون جمشیدی

۴۴۹۷۸۸۱۹-۲۰-۲۱-۲۳-۲۴

۴۴۹۷۶۰۴۳

تهران- فلکه دوم صادقیه- بلوار فردوس شرق- نبش خیابان وفا آذر جنوبی- مجتمع تجاری و اداری آتیریک سنتر- طبقه سوم- واحد ۱۱۵

زرف بین بهبود ارقام

جمشید اسکندری، محمد دلیرانی، علی اصغر شهبازی، حمیدرضا عرفی، امیر حسین عسگری زاده

سید مصطفی حسینی هرانده، رضا رجبی، میر وحید حسینی

۸۸۹۵۲۲۹۰-۸۸۹۵۲۲۸۹

۸۸۹۵۲۲۸۹

تهران- میدان فاطمی- پلاک ۱۳- ساختمان فاطمی- طبقه هفتم- واحد ۷۳

ره یافت حساب تهران

عبدا... تمدنی جهرمی، موسی حسن زاده تازه قشلاق، غلامعلی خسروی

هوشنگ غیبی

۸۸۹۸۵۷۵۱

۸۸۹۷۵۷۲۱

تهران- خیابان سید جمال الدین اسدآبادی- خیابان ۴- شماره ۵- واحد ۶- صندوق پستی: ۱۳۵۸-۱۴۳۳۵

سامان اندیشان یکتا

علی صحرانی، محمد رضا نعمتی، حمیدرضا نقی زاده

۸۸۱۹۳۲۰۸-۸۶۰۸۱۴۵۴

۸۹۷۷۸۴۴۷

تهران- خیابان ولیعصر- خیابان شهید وحید دستگردی- پلاک ۲۸۳- طبقه ۵- واحد ۱۹

روشنگر بصیر

ناصر بیگ، محمد دشت آبادی، جواد صالحی

خدیجه ایرانی مشتقین، فاطمه صالحی

۸۸۲۸۸۸۶۲-۳

۸۸۲۸۸۸۶۵

تهران- جلال آل احمد- بعدازنیل آزمایش- ابتدای خ اطاعتی جنوبی- کوچه مهدی اول- پلاک ۲۰۵- طبقه دوم

سامان پندار

محمد علی جلالی گلو سنگ، غلامرضا شجری، احمد ظفرپرنده، مصطفی هاشمی، محمد امین زکی زاده، اکبر وقار کاشانی، مرتضی ادیبی، ناصر ایران نژاد، حمید حسینیان، محمد کاظمی، محمد رضا امیری بهمن بیگلر، مختار موسوی پور، معرفت صالحی

علی حیدری، علی موسی زاده، مهدی قنبری، رویا دارابی، جواد شیخ غفاری، سید مهدی میرحسینی، رسول دشتی

۲۲۰۳۷۲۱۳-۵

۲۲۰۱۲۲۶۴

تهران- بلوار افریقا- نبش عاطفی غربی- پلاک ۱۵۲- برج صبا- طبقه ۷- واحد ۷۱

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

سپند تدبیر نیکان

مهدی سردهی، سیدمحمد عارف پور، مهدی گوهری

مهدی کوکی، محسن حمیدیان

۸۸۱۷۲۵۶۳-۸۸۱۷۲۵۶۰-۸۸۵۴۳۸۸۲

۸۸۱۷۲۵۶۰-۸۸۵۴۳۸۸۲

تهران- خ بهشتی (عباس آباد)- خیابان قائم مقام فراهانی- خ چهارم- پلاک ۱۰- طبقه همکف

سیاق نوین جهان

عبدالهادی بحرانی اصل، عباس حسنی کبوترخانی، لیلا رضائی جهقی، محمد تقی منصوری راد

داریوش فارسی منش، علیرضا مسعود خورسندی

۴۴۲۹۸۶۲۲-۴۴۲۶۴۹۵۷-۴۴۲۶۴۸۱۲

۴۴۲۹۸۶۲۲

تهران- بلوار مرزداران- بلوار آریافر- نبش گلдіس- شماره ۲۱- طبقه اول- واحد ۲

سخن حق

هوشنگ خستوتی، شهره شهلانی، اسدا... نیلی اصفهانی

همایون باقری طادی

۸۸۷۹۴۶۴۶

۸۸۷۹۴۹۲۸

تهران- میدان آرژانتین- اول خ آفریقا- شماره ۹- بلوک ب- واحد شماره ۳- صندوق پستی: ۴۱۷۵-۱۴۱۵۵

سینا فکر

سیدحسین سجادی، علیرضا سینائی، علیرضا مستوفی

۶۶۹۵۸۰۳۱

۶۶۹۶۳۹۸۱

تهران- ولیعصر- کوچه شهید عبدالرضا عبدوس- کوچه شهید حسین سخنور- پلاک ۳۷- طبقه سوم- واحد ۷

سنجه حساب

محمدرضا سرافراز، مهران شاکری، پرویز نوبهاری شبستری

۸۸۳۳۴۶۸۱-۸۸۰۰۷۴۹۶-۸۸۶۳۰۲۰۰

۸۸۰۰۷۴۹۶

تهران- انتهای خیابان هفتم کارگرشمالی- جنب بزرگراه کردستان- خیابان اشکان- پلاک ۴- طبقه ۲

شاخص اندیشان

مجتبی الهامی، جهانگیر رضائی، کوروش شایان، حمیدرضا شایان، علیرضا شایان، احد شله چی

۲۲۹۰۴۲۰۰-۲۲۹۰۲۴۸۴

۲۲۲۷۲۱۹۰

تهران- خیابان میرداماد- نفت شمالی- نبش خیابان نهم- پلاک ۳۹- واحد ۲۳

سنجیده روش آریا

لقمان سینکاکریمی، جواد محمدی، محمدرضا همتی

عیسی آهنگری ننه کران، محمود معین الدین، جواد نعمتی

۴۴۲۲۱۳۹۶-۴۴۲۲۱۱۴۹

۴۴۲۲۰۰۷۲

تهران- خیابان اشرفی اصفهانی- بلوار مرزداران- ساختمان نگین آسمان- پلاک ۱۷۸- طبقه ۳- واحد ۴۵

شاخص روش

محرم بردبار، محسن حامدی فر، محمد نداف

۲۲۰۴۸۶۲۹-۲۲۰۴۳۶۰۴

۲۲۰۵۰۸۴۱

تهران- خیابان آفریقا- خیابان طاهری- پلاک ۴۴- واحد ۲

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

صدر	
هادی باباپور، محمود صدر، مرتضی آزاده	
علیرضا تقی زاده فانید	
۸۸۸۴۳۰۱۵	
۸۸۳۴۵۷۹۴	
تهران- ضلع جنوب شرقی میدان هفت تیر-کوچه شیمی-پلاک ۷۰-واحد ۲- صندوق پستی: ۳۵۷-۱۵۸۵۵	

شاهدان	
حسین خمسه، منصور شمس احمدی، الهام گودرزی	
محبوبه حسینی، مهدیه متقی الحق، دیاکو زارعی، سید نعت‌اله موسوی	
۸۸۳۲۸۳۱۳-۸۸۳۰۹۱۰۰	
۸۸۳۲۸۳۱۳	
تهران- خیابان کریم خان-خیابان خردمند شمالی- شماره ۹۵	

عاصر مشاور تهران	
نسرین پاشائی راد، معصومه شعبان، مرتضی نوبخت، فروغ رشتچیان	
۸۸۹۰۵۶۴۷-۸۸۸۹۰۶۱۹	
۸۸۹۰۲۳۸۹	
تهران- خ فلسطین شمالی- بالاتر از بلوار کشاورز- ساختمان ۵۵- طبقه ۴- واحد ۱۸- صندوق پستی: ۱۹۸-۱۴۳۳۵	

شراکت	
محمدعلی اکباتانی، مهسا فرخی، مجید کشورپژوه لنگرودی، سیروس گوهری	
ام‌البنین خوشنام زارع	
۸۸۷۱۷۶۵۱-۸۸۷۱۷۶۵۰	
۸۸۷۲۰۱۸۸	
تهران- خیابان دکتر بهشتی-خ قائم مقام فراهانی- ساختمان ۲۱۶- طبقه ۴- واحد ۳۵- ص پ ۶۶۶۶-۱۵۸۷۵	

فاطر	
مجید بمانی محمدآبادی، مهدی کشاورزبهادری، حلیمه خاتون موصلی، محمد رضا نادریان، آذر صالحی نیک، فاطمه ماهرخ دانایی	
بنفشه حمزه میوه رود، علیرضا عیوضلو	
۶۶۴۰۸۲۲۶-۶۶۴۹۸۰۲۵-۶۶۴۹۲۸۷۱	
۶۶۴۷۹۱۸۹	
تهران- خ وصال شیرازی- بزرگمهر غربی- کوی اسکو- پلاک ۱۴- طبقه ۴	

شهودامین	
حسن حاجیان، محمدصفا دهقان، حسن روح افشاری، افسر عابدین، ابراهیم تیموری	
۴۴۰۰۸۱۷۷-۹-۴۴۰۲۲۶۶۰	
۴۴۰۴۹۰۶۳	
تهران- فلکه دوم صادقیه- بلوار آیت اله کاشانی- جنب برج یاران- پلاک ۲۱۰ (ساختمان ماد) طبقه ۴- واحد ۱۲- ۱۴- ۱۵	

فراین مشاور روش	
حسن وارسته پور	
نادر داوطلب ثابت	
۴۶۰۹۶۳۵۵-۰۹۳۵۱۲۷۲۰۵۴	
تهران- بلوار فردوس غرب- نرسیده به چهارراه سازمان برنامه- پلاک ۴۹۵- طبقه ۵- واحد ۵۸	

صالح اندیشان	
فرهاد بهزادی، سهیل لشگری، پویا مهدوی فر	
حسن صادقی حسن آبادی	
۸۸۸۵۱۶۷۷-۸۸۸۵۱۶۷۵	
۸۸۹۴۷۵۴۹	
تهران- خیابان فلسطین شمالی- پائین تر از زرتشت- نبش کوچه امینی- پلاک ۲۲- طبقه ۲- واحد ۴	

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

فراز حساب

جهانگیر حاجی میرزاییگی، فیروز خاکپور، عنایت فاروقی

۸۸۵۱۴۵۳۹

۸۸۵۱۹۵۳۷

تهران- ضلع جنوب غربی پل سیدخندان- خ میرمطهری- ساختمان ۳۸- طبقه ۵- واحد ۵۲ - ص پ ۳۵۵۳-۱۵۸۷۵

فرجام اندیشان محاسب

مهریار پورقبادی، مصطفی رضائی، رضا مسگرها

۷۷۲۹۰۴۳۵-۷۷۷۲۸۱۷۰

۷۶۷۹۰۶۲۷

تهران- چهارراه تیرانداز- جنب مترو تهرانپارس- پلاک ۹۳- واحد ۳

فراز مشاور

نریمان ایلخانی، فریبرز حیدری بیگوند، سعید خاریبند، پرویز صادقی، مهدی صفرزاده، اصغر عبداللہی تیرآبادی

۸۸۹۳۸۵۳۴-۸۸۹۳۸۵۲۹-۸۸۹۳۸۵۲۸-۸۸۸۹۳۸۹۸

۸۸۹۰۲۵۲۲

تهران- خیابان مطهری- نرسیده به لارستان- شماره ۴۴- طبقه سوم

فردا پدید و همکاران

اصغر بختیاری، حسن تنگ عیش، فرانک زنده نوش

۸۸۰۰۷۶۶۴

۸۸۳۳۵۷۶۶

تهران- خیابان کارگر شمالی- جنب پمپ بنزین- خیابان شهید فکوری- پلاک ۱۸۱- طبقه ۲- واحد ۳

فراگیر اصول

مراد جعفرزاده اسلامی، مسعود جعفرزاده اسلامی، علی صدر پناه، احمد جیرانزاده

۸۸۶۷۱۶۸۱-۸۸۶۷۵۷۲۲-۸۸۶۶۱۱۷۵

۸۸۶۶۱۲۶۹

تهران- خیابان گاندی- خیابان ۲۳- پلاک ۲۱- واحد ۲

فریوران راهبرد

محمدسعید اصغریان، مریم بستانیان، جواد بستانیان، کیهان مهام، امیرجمال امیدی، محبوب جلیل پرتومرین، حسین شرفخانی

قهرمان سراج، سعید قره‌داغی بقرآبادی، علیرضا آقائی قهی، مهدی جمشیدی، محمدعبادی

۸۸۰۸۷۷۹۶-۹

۸۸۳۶۱۵۱۲

تهران- شهرک قدس - خ خوردین - خ توحید۱- پلاک ۱- طبقه ۵

فرانگر حساب خبره

اسماعیل اقبال صفت رونقی، ناصر کاظمی باویل، مرتضی آشوری فلاح

ابراهیم اسفندیاری، رسول یاری فرد

۸۸۱۷۰۶۹۷-۸

۸۸۱۷۰۶۹۷

تهران- سهروردی شمالی- خیابان خرمشهر- خ گلشن- کوچه چهارم- پلاک ۴ - طبقه دوم

فہیم مدبر

محمد رضا آرون، بیژن جلالی، محمود محمودی نیا

۸۸۴۴۸۳۶۰

۸۸۴۴۸۳۶۰

تهران- خیابان مطهری- نرسیده به ترکمنستان- پلاک ۲۸- طبقه ۴- واحد جنوبی

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

قواعد

محمدعلی بشارتی، کورش جمشیدی اوانکی، فرزین حاجی محمدعلی

آرش رجبی، محمدحامد خان محمدی

۶۶۵۹۷۷۵۳-۶۶۵۹۷۶۴۴

۶۶۵۹۷۷۰۶

تهران- میدان توحید- ابتدای خ ستارخان- خ کوثر دوم- پلاک ۱- واحد ۵

کاربرد ارقام

محمدحسین بدخشایی، حسن خدایی، علی رحمانی، علی اصغر محمود زاده

احسان اسدی نیا

۲۶۲۰۷۱۳۶-۲۶۲۰۷۱۴۹-۲۲۰۲۳۵۲۴-۲۲۰۳۸۲۴۲-۲۲۰۲۳۵۴۴

۲۲۰۳۸۲۴۴

تهران- خ نلسون ماندلا (آفریقا)- خیابان عاطفی غربی- پلاک ۶۰- طبقه اول

کاربرگ سامان

بهرام حشمتی، مهدی زینلی موخر

امیرجعفرزاده

۴۴۰۹۰۸۲۶-۴۴۰۹۰۷۶۰

۴۴۰۳۰۰۰۲

تهران، اشرفی اصفهانی، نرسیده به بلوار مرزداران، خیابان گلستان ۱۴، برج نگین رضا، طبقه دهم شمالی، واحد ۱۵

کاربرد تحقیق

منصور اعظم نیا، محمد زمانی، منصور یزدانیان

غلامرضا خانبازی عمله، حمیدرضا قهرائی، علیرضا مستغاثی، علیرضا افراز

اسفندارانی

۵-۳۱-۳۷۷۵۰۱۴۴

۵-۳۱-۳۷۷۵۰۱۴۴

اصفهان- پل وحید- ابتدای بلواروحید- مجتمع اداری امین- طبقه ۳- واحد ۲۰

کارآمد حساب ایرانیان

رضا ارزیتون، جواد بختیاری، علیرضا شهروزی، حسن علیزاده، سیدمحمد کشاورزبان، مهدی مسچی

محمد علی فخرآبادی، محمدرضا هاتفی، سعید تاتاری

۸۸۰۲۰۱۳۷-۸۸۳۳۴۶۵۴

۸۸۳۳۴۶۵۴-۸۸۰۲۰۱۳۷

تهران- خیابان فاطمی- میدان گلها- خیابان کاج جنوبی- خیابان شهید فکوری- پلاک ۹- طبقه اول- واحد ۲

کاسپین تراز سما

اسماعیل ستوده، سید حسن مرتضوی کیاسری، جواد امیرخانلو

۵۱۱-۳۳۲۰۶۰۲۵

۵۱۱-۳۳۲۰۶۰۲۳

ساری- بلوار طالقانی- ساختمان جم- طبقه ۲- واحد ۶

کارای پارس

بهراد کیانی، مجید نیک بخت شیبانی، مریم علی شیری، حسین یاراحمدی، جمشید احمدی

۰۷۱۳۶۳۴۰۱۶-۱۸

۰۷۱۳۶۳۴۰۲۹۴

شیراز- خیابان معالی آباد- روبروی پارک ملت- ساختمان طوبی- ۸- طبقه ۱- واحد ۱

کاشفان

شهرام پوراختیاری ناوی، قاسم ضرغامی، شهراد عوض پور، جعفر عوض پور، هادی ملک زاده

ایمان نیکوکار لیسه رودی

۸۸۸۲۷۵۵۶-۸۸۸۳۵۲۱۳-۸۸۸۴۷۵۲۵

۸۸۸۲۷۵۵۶

تهران- خیابان میرزای شیرازی- خیابان فریدون نژادکی (کامکارسابق)- روبروی بانک ملت- پلاک ۶- طبقه ۲

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

کوشا منش

احمد موسوی، اسدا ... نیکوئی، قاسم یاحقی، ناصر معرفت

علیرضا مانیان سودانی

۲-۲۶۲۰۰۴۵۰

۲۲۰۵۷۸۳۵

تهران- خیابان ولیعصر- بالاتراز چهارراه نیایش- کوچه شهید رحیمی - پلاک ۵۴-
طبقه ۳- واحد ۱۲- صندوق پستی ۶۶۳ - ۱۵۱۷۵

مختار و همکاران

حسین حسینی، غلامرضا درباری

رضا محمدی، مریم امیری اقدام

۸۸۹۰۹۷۱۸

۸۸۹۰۳۴۹۶

تهران- خیابان ولی عصر- خیابان زرتشت غربی- پلاک ۱۴- طبقه ۵

کوشش

امجد استیفا، محمد هاشم پورمند، هوشنگ خوشروان

لیلا بشیری خصال، فریبرز محمد خداجو

۸۸۷۳۴۷۰۷-۸

۸۸۷۳۶۳۶۱

تهران- میدان آرژانتین- خیابان بخارست- شماره ۴۹- طبقه ۴- واحد ۵-
صندوق پستی ۶۶۳ - ۱۵۱۷۵

مدبران امین

علی اسماعیلی شیرازی، محسن جهرمی زاده، سید اصغر رهائی

۳۱۳۲۳۷۳۶۵۳

۳۱۳۲۳۵۴۳۷۸

اصفهان- خیابان شیخ بهایی- بعد از چهارراه آذر- بن بست صفاری (شماره
۲۵)- مجتمع آئینه- طبقه دوم- واحد ۴

متین محاسب نوین

فاقد شریک

کیهان قزوینیان، حمیدرضا شایسته مند، اکبر گیوکی، مهدی علی حسینی، مهدی
یاری

۸۸۶۶۲۵۹۲-۳

۸۸۷۷۳۰۸۳

تهران- میدان ونک- خ برزیل- خ شهید عباسپور (توانیر شمالی)- کوچه
جهان آرا- پلاک ۱۰

مدبران مستقل

نصرا... صالح، سعید صدرائی نوری، محمدرضا طارمی

۸۸۵۰۲۸۵۵-۸۸۵۰۴۱۵۹-۸۸۵۱۱۲۹۳

۸۸۵۰۴۱۵۹

تهران- استاد مطهری- خ شهید سرافراز- برج موج- پلاک ۱۱- واحد ۷ و ۱۳-
صندوق پستی: ۵۴۷۳-۱۵۸۷۶

مجربان پویا

تقی امینی فر، علی اصغر خلفی، حسن پارسا

۸۸۶۳۹۷۰۱-۸۸۰۲۳۷۲۹

۸۸۶۳۹۷۰۱

تهران- خ فتحی شقایق- نرسیده به کاج شمالی- پلاک ۱۱۸- طبقه ۲- صندوق
پستی: ۹۷۵-۱۴۳۹۵

مستقل اندیشان پارس (ممنوعیت انعقاد هرگونه قرارداد خدمات حرفه‌ای و تخصصی و پذیرش بازرسی قانونی و حسابرسی از ۱۳۹۶/۰۷/۱۰ به مدت یکسال)

سید سعید صادقی، اسماعیل جانثاری

محمد تقی رستمی (تعليق عضویت به مدت یک سال از تاريخ ۱۳۹۶/۰۷/۱۰)

ستار سلامت آقباش، سید علیرضا رضی

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

مفید راهبر

(معادل شریک):

هوشنگ نادریان، محمد اوج، محمد علی ذهبی، محمود پوربهرامی، حمزه پاک‌نیا، قاسم محبی، علیرضا مهادفر، کیوان اسکندری، غلامعباس کریمی، محمد تقی شیرخوانی، مجید نجاززاد اصل، پداله اسلامی، مسعود محمدزاده، علی اکبر عباسی، ابوالفضل دستجردی، حسن اسماعیلی، محمد پاشایی، علی شمس، فریبرز خانی و ایمان پوریا

ایمان جنیدی جعفری، علیرضا لشکری، مسلم شاهین، حسین نظیف، رضا ماندی‌زاده کلهرود، محمد میکائیلی الهاشم، عبدالعلی محسنی، سید مسعود صالحی، محمد حیدری، داریوش دارابی، علیرضا گردون‌زاده

۸۸۸۷۲۱۲۲-۸۸۸۷۲۰۱۰-۸۸۷۸۰۲۳۴

۸۸۷۹۷۴۸۹

تهران- خیابان وحید دستگردی- بین خیابان آفریقا و ولیعصر - پلاک ۳۰۱

مطلب‌زاده و همکاران

اکرم علیاری، زهرا مطلب‌زاده، محمدرضا نصر اصفهانی

۸۸۵۴۹۳۱۴-۵

۸۸۵۴۹۳۱۳

تهران- خ مطهری- خ دکتر مفتاح- کوچه شهید منصور دوست محمدی (ششم)- پلاک ۳- طبقه ۳- واحد ۷

ممیز

محمدنبی داهی، حسین سیادت خو، سعید سینائی مهربانی، سعید تیمورنژاد

۸۸۹۰۷۶۷۹-۸۸۸۰۲۹۰۱-۸۸۹۰۱۵۴۷

۸۹۷۷۱۶۴۱

تهران- خیابان کریم خان زند- خیابان آبان جنوبی- خیابان سپند غربی- پلاک ۶۴- طبقه سوم- آپارتمان شرقی

معمد ارکان

بهروز ابراهیمی، محمد امیری صدر، سیمین دخت عامری

کاظم علیزاده لداری

۰۲۶۳۴۲۳۳۲۸۳

۰۲۶۳۴۲۳۳۲۷۸

کرج- مهرویلا- خیابان درختی- سه راه تهران- مجتمع باران- طبقه ۳- واحد ۶

معین مشاور مجرب

سعید براتی، علی وفازاده، حمیدرضا گیوی، حسن روشن‌زاده، حسین منصوری

محسن بهرامی‌راد

۷۷۷۳۱۶۵۳

۷۷۷۳۵۲۷۹

تهران- تهرانپارس - خ شهید محمدمسعود گلشنی (۱۱۷)- بزرگراه رسالت - پلاک ۲۴۹- طبقه همکف- واحد ۱

مهرگان تراز و همکاران

ابراهیم ثنائی فرد، حسن جابری، حسین عباس طلائی

۵۱۳۸۸۴۴۷۵۰

۵۱۳۸۸۴۴۷۵۰

مشهد- بلوار کوثر- حد فاصل میدان کوثر و شهید صارمی ۱۶- پلاک ۹۴- طبقه ۲- واحد ۴

مفاهیم حساب جامع

نادر بسنده، شاهین ترکمن‌دی، مرتضی فلاح موحد، حمید رضا نیکخواه

محمدعلی دارابی

۸۸۵۵۹۳۱۶-۸۸۵۵۹۳۷۰

۸۸۵۵۰۸۹۷

تهران- خیابان ولیعصر-نرسیده به پارک ساعی- برج سپهر ساعی- واحد ۴۰۶

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

نامی مشارکگاه	نواندیشان
محمد فدایی حسینی، جهانبخش فرهادیان بروجردی، حسن پورمحمدی نوشری ۸۸۰۱۶۶۱۳-۱۵ ۸۸۰۱۶۶۱۲ تهران- میدان گلها- خیابان گلها- خیابان مرداد- پلاک ۷- واحد ۲	سورن آبنوس، غلامعلی رشیدی، گارو هوانسیان فر ناربه آغازاریان، عباس عسگری سامانی ۸۸۸۴۷۹۶۲ ۸۸۸۴۱۲۲۷ تهران- خیابان میرزای شیرازی- نبش خ نژادکی- ساختمان ۸۳- طبقه ۴- واحد ۱۶
نکونگرش	نوبین نگر مانا
محسن اسدی، آرزو احمدی، مریم پروانه رو، رضا کلائی ۸۸۶۵۲۵۳۴-۸۸۶۰۸۲۸۸۴ ۸۸۶۵۲۵۳۴-۸۸۶۰۸۲۸۸۴ تهران- میدان ونک- نبش خیابان ونک- ساختمان اداری آسمان- طبقه ۷- واحد ۳۰۳	محمد شریعتی، مهدی شلیله، مجتبی علی میرزائی، ابراهیم نعمت پژوه نعمت محمدی ۸۸۸۰۱۳۵۳-۵۸ ۸۸۸۰۱۲۴۱ تهران- خیابان استاد نجات الهی- بالاتر از خیابان سپند- کوچه خسرو- پلاک ۳۱- طبقه دوم
نماگر حساب	نیک روشن
محمد مهدی امیدوار، مهدی خاکباز مقدم، رضا معجزاتی ۸۸۵۸۱۴۳۷-۹ ۸۸۳۶۰۱۹۸ تهران- شهرک غرب- بلوار دادمان- خ بوستان- کوچه بوستان یکم- پ ۴- ط ۳- واحد شرقی	سردار بارگاهی، محمد حسن ربیعی، غلامرضا زریابی لنگرودی ۸۸۷۷۹۸۷۸ ۸۸۶۶۲۸۹۴ تهران- بلوار آفریقا- نبش سپیدار- شماره ۵۹- طبقه دوم- واحد ۷
نهان نیک نگر	نیک روشن تهران
یوسف حسن زاده، سودابه رفیعی، بهمن ظهراپی علی شیبانی ۸۸۸۹۱۶۳۰-۳۱ ۸۸۸۹۱۶۳۰-۱ تهران- خیابان سپهبد قری- بعد از تقاطع طالقانی- پلاک ۱۰۸- واحد ۵	عبدالحسین تجلی، حسین حیدری، تیرانداز شکبیا، بیژن عبداللهی نمین ۷۷۸۷۳۵۱۹-۲۱ ۷۷۸۷۳۵۱۹ تهران- تهرانپارس- خیابان فرجام- خیابان باغدارنیا (رشید شمالی)- انتهای خیابان ۱/۱۷۴ غربی- ساختمان پارس- پلاک ۲۰- طبقه ۳

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

همیشگان روش	هادی حساب تهران
عباس گرجی، هادی محبی	عباس جباری، اکبر دادگرنمینی، محمدحسین (بهروز) سربی، حمید رضا کیهانی، علی کیهانی
	مصطفی منصوری خواه
۲۶۷۰۵۱۱۶	۸۸۴۴۳۶۳۴ خط ویژه
۲۲۲۷۰۱۳۸	۸۸۴۷۲۶۶۰
تهران - میرداماد - خیابان رودبار شرقی - خیابان فلسفی - ساختمان شماره ۲ - طبقه ۲ - واحد ۱۰	تهران - خیابان مطهری - خیابان ترکمنستان - نبش کوچه سرو - پلاک ۲ - طبقه ۶ - واحد ۱۵
همیار حساب	هدف همکاران
عبدالمهدی امینی، محمدتقی سلیمان نیا، مسعود مبارک، منصوره منصفی	محمدعلی رادمان، غلامحسین سمیعی تبریزی، مرجان سیفی، پیام صادقی جزی، نیره خداپرست جوردی
	انیس فتالی پور، کامیار سمیعی تبریزی
۶۶۵۶۵۲۹۰-۱	۸۸۶۱۳۸۱۰-۱۲
۶۶۹۰۰۹۴۰	۸۸۶۱۳۸۰۹
تهران - خیابان کارگرشمالی - خیابان میرخانی (نصرت شرقی) - پلاک ۵۴ - طبقه ۲ - واحد ۴	تهران - خیابان سئول - بالاتر از نیایش - خیابان دوم شرقی - شماره ۱ - طبقه دوم
هوشیار ممیز	هژیران
محمد حسینی منش، محسن رضائی، مظفر شفیعی، محمد صابر هشتجین، امیر حسین نریمانی خمسه، محمد جواد هدایتی املشی، مهدی قره باغی، رسول انگبینی، مسعود قریب، هاشم مقدمیان، سیدمحمد نوریان رامشه	فرخ اربابی وحدت، ساسان عماد دادرش، بهروز عمو هاشم، اصغر پارسایی، مسیح سالاریان، سیدمسعود حسینی
حمید حدودی، حسین رسولی، محسن رضایی، منصور شهلایی	حسین ولی پور اهرنجان، محمود پارسایی، نصراله سعادت
۸۸۲۰۹۸۱۷-۱۸	۲۲۰۱۵۲۲۹-۳۰
۸۸۲۰۹۸۱۹	۲۲۰۱۹۹۵۲
تهران - انتهای گاندی شمالی - پلاک ۸ - طبقه ۵ - واحد ۱۹	تهران - خیابان نلسون ماندلا (افریقا) - خیابان ارمغان شرقی - پلاک ۱۳ (مجمع اداری ارمغان) - طبقه ۴ - آپارتمان A
وانیا نیک تدبیر	هشیار - بهمند
حمیدرضا افسرکازرونی، بهزاد افشارهور، علی اکبر پارسا منش، احمد خالقی بایگی، حسین مقیمی اسفند آبادی، سعید نوری	مصطفی باتقوا، محمد سخایی فر، رؤیا مهدی زاده، محمد علی ناظری، عباس هشی، حمید یزدان پرستی، جواد باغبان
فرامرز رضائی، ایوب ساقی، محمد علیزاده گیاشی، مجتبی فتحی مقدم بادی، فرشاد کریمی حصاری - هادی محمد حسینی	مصطفی فضل
۲۲۰۳۱۴۷۶-۷	۸۸۸۴۳۷۰۴-۵
۲۲۰۳۱۴۸۷	۸۸۸۴۳۷۰۴
تهران - بلوار افریقا - پایین تر از مدرسه - خیابان گلدان - پلاک ۸ - واحد ۳	تهران - خیابان قائم مقام فراهانی - بالاتر از میدان شعاع - پلاک ۱۱۴ - طبقه ۴ - واحد ۲۰ - صندوق پستی ۱۵۸۱۵-۱۶۱۹

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

یکتا تدبیر

سید احمد استاد، شهریار سیفی، جابر علیزاده، علی افشار رضایی

رمضانعلی دهقانزاده

۲۲۸۸۸۹۳۷-۸-۲۲۸۸۷۹۰۳-۵

۲۲۸۸۷۹۰۳

تهران - ابتدای پاسداران - سه راه ضرابخانه - دشتستان دوم - پلاک ۲۱

یکتا روش امین

حسین امینی، سلام زینالی، امید سیری، حسین عزیزی

مهدی اباذری گوشکی، وحید اسکندری، سعید بدری

۸۸۴۸۲۹۰۵-۸۸۷۱۹۲۴۵

۸۸۷۱۹۲۴۵

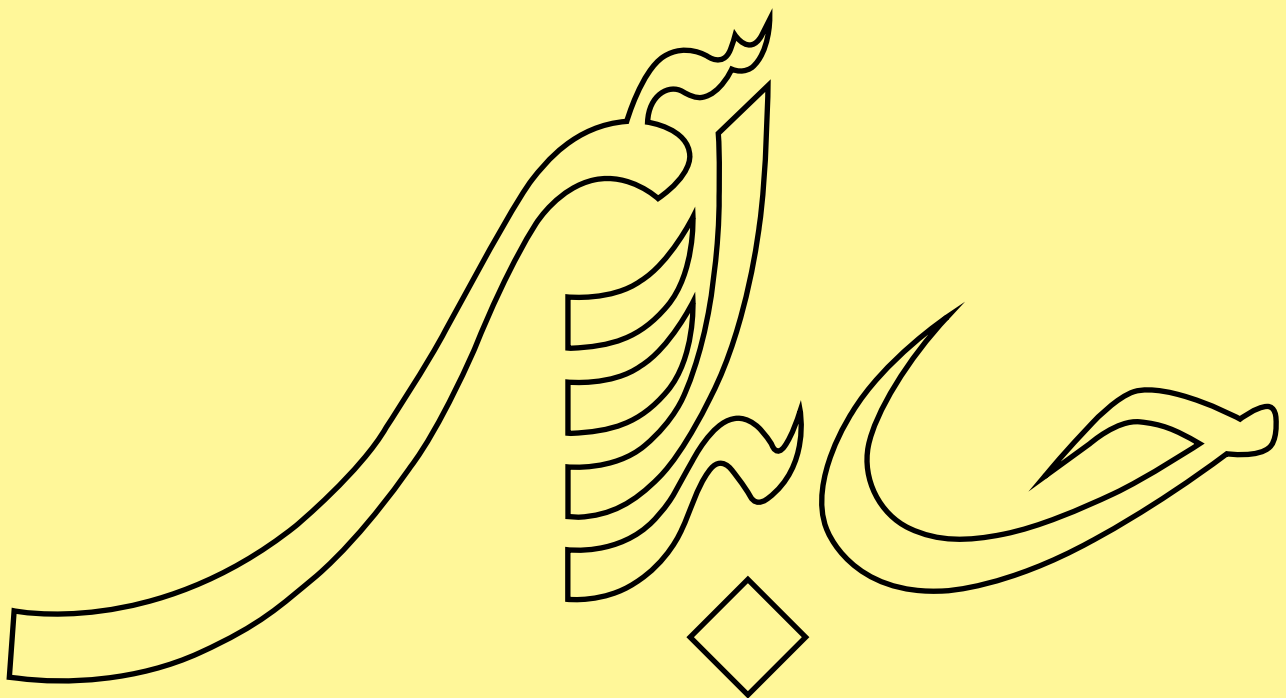
تهران - میدان آرژانتین - خیابان خالد اسلامبولی - کوچه دوازدهم - پلاک ۸ - واحد ۱

یکتا اندیشان بهمن

مهناز پرافکنده حقیقی، نوشین شاپورزاده، محمدعلی صابری افتخار

۴۴۰۳۷۰۰۵-۴۴۰۱۷۶۲۱

تهران - خ اباذر - خ گلستان یکم - خ بوستان یکم - پلاک ۲۱ - ساختمان بارمان - طبقه ۵ - واحد ۱۹



مؤسسات ادغام شده

ردیف	موسسه حسابرسی ادغام شونده	موسسه حسابرسی ادغام کننده	تاریخ ادغام	نام موسسه حسابرسی پس از ادغام
۱	دایارایان	رهیافت و همکاران	۱۳۹۴/۰۲/۱۶	دایارهیافت
۲	آریان فراز	دایا رهیافت	۱۳۹۴/۰۸/۰۲	دایارهیافت
۳	ایران مشهود	آزمون پرداز	۱۳۹۴/۰۶/۰۱	آزمون پرداز ایران مشهود
۴	اندیشگران پویا	آزمون پرداز ایران مشهود	۱۳۹۴/۱۰/۰۱	آزمون پرداز ایران مشهود
۵	دانشگر محاسب خبره	ارقام نگر آریا	۱۳۹۴/۱۱/۰۳	ارقام نگر آریا
۶	دانشگر محاسب	ارقام نگر آریا	۱۳۹۴/۱۱/۰۳	ارقام نگر آریا
۷	آگاه حساب	ارقام نگر آریا	۱۳۹۵/۰۵/۲۴	ارقام نگر آریا
۸	تدبیرگران شاخص اندیش	ارقام نگر آریا	۱۳۹۵/۰۷/۲۵	ارقام نگر آریا
۹	امین مشهود پارس	کارای فارس	۱۳۹۵/۰۸/۰۱	کارای فارس
۱۰	فرازمند	بهنود حساب	۱۳۹۵/۱۲/۰۱	بهنود حساب
۱۱	متین خردمند	رازدار	۱۳۹۵/۱۲/۰۵	رازدار
۱۲	آرمان راه برد	آروین ارقام پارس	۱۳۹۵/۱۲/۱۵	آرمان آروین پارس
۱۳	آیین محاسبان امین	حساب گستر پویا	۱۳۹۶/۴/۲۴	حساب گستر پویا
۱۴	آیین ارقام	حساب گستر پویا	۱۳۹۶/۴/۲۴	حساب گستر پویا
۱۵	راهبرد پیام	فریوران	۱۳۹۶/۰۴/۳۱	فریوران راهبرد
۱۶	آب دیده محاسبان امین	هژیران	۱۳۹۶/۰۵/۳۱	هژیران
۱۷	آبان حساب	سامان پندار	۱۳۹۶/۱۱/۰۷	سامان پندار
۱۸	رهنمودگران کاردان	هوشیار ممیز	۱۳۹۶/۱۱/۰۹	هوشیار ممیز
۱۹	آروین حساب رسا	رهنمود ارقام پارس	۱۳۹۶/۱۱/۲۸	رهنمود ارقام پارس
۲۰	ایمان پردازش اعداد	احراز ارقام	۱۳۹۶/۱۱/۰۱	احراز ارقام
۲۱	نمودگر روش	آتیه اندیش ارقام	۱۳۹۷/۰۲/۰۴	آتیه اندیش نمودگر

برگ اشتراک فصلنامه حسابدار رسمی

در صورت تمایل به اشتراک نشریه نکات زیر را در نظر داشته باشید:

- فرم اشتراک را که شامل: کدپستی و شماره تلفن است، کامل و خوانا تکمیل فرمایید.
- حق اشتراک را به شماره حساب ۴۴۰۰۴۳۰۰۷۷ بانک ملت به نام جامعه حسابداران رسمی (قابل پرداخت در کلیه شعب بانک ملت) با شناسه واریز ۲۲۰۰۰۱۲۲ و یا از طریق شماره کارت ۶۱۰۴۳۳۷۹۹۵۴۸۴۵۹۷ با همان شماره شناسه واریز کرده و اصل فیش بانکی را همراه با فرم‌های اشتراک تکمیل شده به آدرس: خیابان سپهبد قرنی- نرسیده به پل کریمخان - خیابان شهید امانی - پلاک ۴ - کدپستی ۱۵۹۸۸-۶۶۴۱۶ یا صندوق پستی ۷۵۴۳-۱۵۸۷۵ جامعه حسابداران رسمی ایران (نشریه حسابدار رسمی) ارسال فرمایید.
- نشریه برای حسابداران رسمی شاغل در مؤسسات حسابرسی و حسابداران رسمی شاغل انفرادی رایگان ارسال می‌گردد.
- نشریه برای سایر حسابداران رسمی با ۵۰ درصد تخفیف و با تکمیل و آرایه فرم اشتراک و پرداخت حق اشتراک ارسال می‌شود.
- نشریه برای اعضای هیأت علمی گروه حسابداری دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و دانشجویان دوره دکترای حسابداری ۵۰ درصد تخفیف اعمال می‌گردد. (ارائه کپی حکم کارگزینی یا کارت دانشجویی الزامی است).
- از کلیه مشترکین محترم درخواست می‌شود هر گونه تغییر در آدرس خود را به اطلاع نشریه برسانند.

مشترک حقیقی	مشترک حقوقی
نام:	نام مشترک:
نام خانوادگی:	وابسته به:
نام پدر:	نام شخص دریافت‌کننده:
سال تولد:	سمت:
شغل:	اشتراک از شماره تا
محل کار:	
میزان تحصیلات:	
اشتراک از شماره تا	
تعداد درخواست از هر شماره	

مشخصات فیش واریزی پیوست: شماره	تاریخ	مبلغ
بانک	استان	شهر
		امضاء

شهر	تلفن:
استان:	دورنگار:
کدپستی:	پست الکترونیک:
صندوق پستی:	آدرس:

خواهشمند است با انعکاس نظرات خود در مورد فصلنامه حسابدار رسمی در سایت جامعه به آدرس www.iacpa.ir ما را در هرچه پربارتر آن یاری فرمایید.



منتشر شد

منتشر شد

