حسابدار رسمی

ISSN: ۱۷۵۸-۱۷۳۵



شماره هفتاد و پنج | پاییز ۱۴۰۵
انتشار: آبان ۱۴۰۵

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

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

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

تلفن: ۴۲۹۲۵ نمابر: ۸۸۸۰۱۹۱۰

www.iacpa.ir
hesabdarrasmi@iacpa.ir

@iacpainfo

صاحب امتیاز:
جامعه حسابداران رسمی ایران

شورای سیاست‌گذاری
(به ترتیب الفبا):
مرتضی اسدی
ابوالفضل اکبری
سیدعلی حسینی
رحمت‌اله صادقیان
حجت‌اله صیدی

همکار تحریریه:
مژده کدخدایی

امور اجرایی:
سمیرا آرین‌نژاد

طراح و صفحه‌آرا:
علی قاصدی

لیتوگرافی و چاپ:
ایران چاپ

سرمقاله



بایسته‌های آموزش حرفه‌ای حسابرسان در ایران

سید علی حسینی

۴

میز تشریح



کارنامه‌ی آموزش حرفه‌ای حسابرسان در ایران؛ چگونه به شایستگی‌محوری دست یابیم؟

زهرا پورزمانی، پروانه خالقی، سمانه شاهرخی

سیدمحمد علوی، محسن غلامرضایی، ساسان مهرانی

۵

نگاهی از درون



نرخ صفر مالیاتی در شرکت‌های چندواحدی؛ تبیین قانون یا محدودسازی امتیاز مالیاتی؟

محمد افخمی

۴۳

کنکاش



گذار از حسابرسی سنتی به حسابرسی مستمر:
تحلیل پیامدهای تحول‌آفرین بلاک‌چین بر حسابرسی مستمر

مرتضی اسدی - مینا فرنود احمدی

۵۹



چارچوب انتخاب حسابرس مستقل

وحید منتی

۷۱

دور دنیا



آینده‌ی آموزش حسابداری:
سه اولویت برای حرفه‌ای که پذیرای تغییرات هیجان‌انگیز است
۸۶



جذابیت آینده‌ی حرفه‌ی حسابداری:
از زبان اساتید، کارفرمایان و نهادهای حرفه‌ای حسابداری سراسر جهان
۸۹



انتظارات امروزی مشتریان
از حسابداران رسمی و واکنش مؤسسات
۹۲



تحول در حرفه‌ی مشاوره مالی؛
هوش مصنوعی چگونه تعامل میان مشاوران و مشتریان را دگرگون می‌کند؟
۹۷



گزارش وضعیت نیروی کار و هوش مصنوعی
در خدمات مالی۲۰۲۶
۱۰۰

اطلاع‌رسانی



فهرست مؤسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران
(۱۶ آبان ۱۴۰۵)
۱۰۱

بایسته‌های آموزش حرفه‌ای حسابرسان در ایران



سید علی حسینی

آموزش حرفه‌ای، رانه‌ی اصلی پیشرفت شغلی در حسابرسی به‌شمار می‌آید. آگاهی حسابرسان از استانداردهای فنیِ در حال تحول، محیط مقرراتیِ درحال‌تغییر، فناوری‌های نو و محیط‌های پیچیده‌ی ریسک همه مستلزم حضور دایمی حسابرسان در یک فرایند آموزشی پیوسته و دایمی است.

آموزش حرفه‌ای حسابرس، براساس نوعِ محیط و تعامل اجتماعی، به ابعاد متمایزی قابل طبقه‌بندی است. آموزش در حین کار مستقیماً به‌هنگام حسابرسیِ مشتری از طریق وظایف روزانه، همکاری تیمی، بررسی‌های حسابرسی و تعاملات با مشتری رخ می‌دهد. این آموزش کاملاً عملی است، اما به‌دلیل حجم بالای کار در بازه‌ی زمانی محدود با محدودیت‌هایی نیز روبه‌رو است. به‌موازات آن، آموزش خارج از کار از طریق برنامه‌های آموزشی نظام‌مند و ساختاریافته، و معمولاً زیرنظر اساتید انجام می‌شود. این نوع آموزش، در مقایسه با آموزش عملی که حسابرس در حین کار از آن بهره‌مند می‌شود، با استرس کم‌تر صورت می‌گیرد و پتانسیل بیشتری برای آگاهی از حوزه‌های جدید کار خواهد داشت.

بسیاری از مهارت‌های ضروری حسابرس، مانند تردید حرفه‌ای، ارتباطات، مصاحبه و همکاری تیمی، تا حد زیادی در حین کار به دست می‌آید. اما از سوی دیگر آگاهی از قوانین، استانداردهای حسابرسی، فناوری اطلاعات، امنیت سایبری و تجزیه‌وتحلیل داده‌ها عمدتاً از طریق آموزش رسمی و دوره‌های ساختاریافته کسب می‌شوند.

آگاهی از مقررات و استانداردهای جدید، تغییرات استانداردها و رهنمودهای حرفه‌ای، تغییرات در الزاماتی که دستگاه‌های نظارتی از حسابرس می‌خواهند، مانند دستورالعمل‌های سازمان بورس و اوراق بهادار و یا نهادهای ناظر بر مؤسسات اعتباری و مؤسسات بیمه و سایر مؤسسات مالی، نیازمند حضور مستمر حسابرسان در دوره‌های آموزشیِ ساختاریافته است.

از سوی دیگر، فرصت‌های بهره‌برداری از امکانات جدید ناشی از فناوری‌های نو در حرفه‌ی حسابرسی و دانش مالی به صورت دایمی پدید می‌آید و همین امر ایجاب می‌کند که حسابرس به صورت دایم خود را با تحولات فناوری سازگار کند. تا بدین ترتیب قادر به انجام بهینه‌ی وظایف خود و نیز قضاوت حرفه‌ای باشد.

اگر با دیدی وسیع‌تر و فراتر از حسابرسی مستقل به سایر حوزه‌های حسابرسی، مانند حسابرسی داخلی، توجه کنیم نیز می‌توانیم به‌خوبی مشاهده کنیم که انجام درست کارکردهای حسابرسی داخلی نیازمند ارتقای مداوم مهارت در حوزه‌های راهبری، ریسک و انطباق (GRC) است تا بدین ترتیب حسابرسان داخلی قادرشوند، فراتر از بررسی رویدادهای گذشته، مشاورانی آینده‌نگر برای مدیران اجرایی سازمان‌ها باشند.

بدین ترتیب، شاید کم‌تر حرفه‌ای را بتوان یافت که مانند حسابرسی نیازمند آموزش مدام باشد. آموزش فرایندی پویا و در حال تکامل است. از آن‌جا که نیازهای صاحب‌کاران به تبعِ تحولات فناوری اطلاعات، صنعت و بازار و خواسته‌های نهادهای ناظر دامنه‌ای روزافزون دارد، آموزش حرفه‌ای نیز باید دایماً بازبینی شود، گسترش یابد و ابعاد جدیدی پیدا کند.

«فدراسیون بین‌المللی حسابداران» (IFAC) از طریق استانداردهای بین‌المللی آموزش (IES)، چارچوبی برای تربیت و توسعه‌ی حرفه‌ای حسابداران تدوین کرده است. این استانداردها شامل الزامات دوره‌ی توسعه حرفه‌ای اولیه IES (۱ تا ۶) و توسعه‌ی حرفه‌ای مستمر IES ۷ و ۸ است.

در اسناد تأسیس و فعالیت جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران نیز تأکید ویژه‌ای بر امر آموزش شده است. چنان‌که در ماده‌ی دوم اساسنامه نیز ذیل اهداف جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران بر «بالابردن دانش تخصصی حسابداران رسمی حرفه‌ای از طریق گسترش و بهبود آموزش، انجام تحقیقات و انتشار نشریات تخصصی و حرفه‌ای» تأکید می‌شود.

به لحاظ ساختار سازمانی، آموزش تا تاریخ ۱۴۰۱/۰۵/۳۱ بر عهده‌ی واحد امور اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران بوده و از تاریخ ۱۴۰۱/۰۶/۰۱ این امر، در راستای اساسنامه، به مرکز آموزش و تحقیقات حسابداران رسمی واگذار شده است.

تأسیس مرکز آموزش و تحقیقات حسابداران رسمی نیز با توجه به این هدف صورت پذیرفته است و در اهداف آن طراحی و اجرای دوره‌های آموزش حرفه‌ای مستمر حسابداران رسمی و کارکنان تحت پوشش در اجرای استانداردهای آموزش حرفه‌ای قید شده است.

بر اساس ضوابط آموزش حرفه‌ای مستمر اعضای جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران مصوب ۱۳۹۱/۱۱/۰۴ شورای عالی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، حسابداران رسمی شاغل در هر سال باید حداقل ۴۰ امتیاز و حسابداران رسمی غیر شاغل ۲۰ امتیاز آموزش حرفه‌ای کسب کنند.

در عین حال، کارکنان مؤسسات حسابرسی نیز باید در سه سطح حسابرس ارشد، سرپرست حسابرسی و سرپرست ارشد حسابرسی آموزش ببینند و از آموزش کافی برخوردار باشند. برخورداری از امتیازات آموزشی همواره موردتوجه واحد کنترل کیفیت جامعه بوده و طی سال‌های اخیر در دو نوبت آزمون مربوط به سطوح کارکنان حسابرسی در جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران برگزار شده است.

اما ارزیابی وضعیت کنونی آموزش حرفه‌ای در مقایسه با استانداردهای IES به ما چه می‌گوید؟ روشن است که به‌رغم پیشرفت‌هایی که در سال‌های اخیر صورت گرفته است و در آن تمامی نهادهای حرفه‌ای آموزش حسابرسی مشارکت داشته‌اند، کماکان آموزش حرفه‌ای از خلاءها و ناکارآمدی‌هایی آسیب می‌بیند.

تردیدی نیست که اگر یکی از هدف‌های تدوین الزام‌های آموزش حرفه‌ای در نهایت حاکم‌ساختن نظام شایستگی‌محوری در پیشرفت‌های شغلی حرفه‌ی حسابرسی بدانیم، در غیاب نظام‌های عام شایستگی‌محور در حوزه‌های کلان و عام، دست‌یابی به این هدف با موانع ساختاری مواجه است. اما به‌رغم برخی شرایط نامساعد محیطی نباید از تلاش در این زمینه نومید شد. بااین‌همه، این تلاش باید دسته‌جمعی باشد و تمامی اعضای حرفه را دربر بگیرد. بدون مشارکت تمامی حسابداران حرفه‌ای در امر برنامه‌ریزی و اجرا در حوزه‌ی آموزش قادر به دست‌یابی به اهداف منظورشده برای آموزش حرفه‌ی نخواهیم بود.

پیشرفت آموزش حرفه‌ای فرایندی از بالا به پایین نیست بلکه فرایندی درونی است که مهم‌تر از هر چیز باید در دلِ مؤسسات حسابرسی جاری باشد. به همین ترتیب، تنها با مشارکت همه‌جانبه‌ی اعضای جامعه در فرایند آموزش، از برنامه‌ریزی تا اجرا و ارزیابی، است که تحقق هدف‌های آموزشی امکان‌پذیر می‌شود.

کارنامه‌ی آموزش حرفه‌ای حسابرسان در ایران

چگونه به شایستگی محوری دست یابیم؟



زهرا پورزمانی
مدیر عامل
مرکز آموزش
و تحقیقات
حسابداران رسمی



پروانه خالقی
حسابدار رسمی



سمانه شاهرخی
مدیر آموزش
سازمان حسابرسی



سیدمحمد علوی
عضو هیأت
مدیره‌ی مرکز
آموزش و تحقیقات
حسابداران رسمی



محسن‌غلامرضایی
مدیر اجرایی مرکز
آموزش حسابداران
خبره PACT



ساسان مهرانی
استاد حسابداری،
دانشکده‌ی
حسابداری و علوم
مالی دانشگاه
تهران

۱

طبق اســـتانداردهای بین‌المللی آموزش (IES 1 تا ۶)، دوره‌ی توسعه‌ی حرفه‌ای اولیه (IPD) شامل سه رکن شایســـتگی فنی، مهارت‌های حرفه‌ای و ارزش‌های اخلاقی اســـت. با فرض این‌که بخشی از این آموزش‌ها در دانشگاه‌ها ارائه می‌شود (یا باید چنین باشد):

(الف) شـــکاف اصلی بین آموزش دانشگاهی و نیازهای واقعی مؤسســـات حسابرسی در ایران در کدام حوزه‌ها است؟

زهرا پورزمانی:

با بررســی IES 2 (شایســتگی فنی)، IES 3 (مهارت‌های حرفــه‌ای) و IES 4 (ارزش‌ها، اخلاق و نگرش‌های حرفه‌ای)، مشــخص می‌شــود برون‌داد آموزش دانشــگاهی با نیازهای مؤسســات حسابرســی دارای شــکاف‌های عمیقی اســت. دانشــگاه‌ها عمدتاً نحوه‌ی ثبت رویدادها را آموزش می‌دهند، در حالی‌که حسابرس باید با شــواهد، منطق کنترل داخلی، ارزیابی ریسک تقلب و ادعاهای مدیریت (Assertions) کار کند. آموزش دانشــگاهی دچار انقطــاع کامل از نرم‌افزارهای مالــی و ابزارهــای داده‌محوراســت، فارغ‌التحصیــلان حتی طرز اســتخراج گزارش و تحلیــل داده در نرم‌افزارهای مالی متــداول ایران (مانند ســپیدار، همکاران سیســتم، رای‌ورز و اکســل پیشــرفته) را نمی‌دانند. بســیاری از آموزش‌های دانشــگاهی از تغییرات اســتانداردها و قوانیــن مربوط عقب هستند، دانشــگاه‌ها اغلب اســتانداردهای قدیمی را تدریس می‌کننــد و آموزش قوانیــن مالیاتی (مســتقیم و بر ارزش افزوده)، قانــون کار و تأمین اجتماعــی و مقررات بورس در ســطحی کاملاً نظری باقی می‌مانــد. همچنین آموزش‌های دانشــگاهی قــادر نیســتند ضعف مفــرط در تفکــر نقادانه (Critical Thinking) و تردید حرفه‌ای (Professional Skepticism) را برطرف سازند؛ دانشجویان عادت کرده‌اند مســائل تک‌جوابی حل کنند، نه آن‌که شواهد را با نگاه تردید حرفه‌ای بازبینی نمایند. همچنین ضعف در برقراری ارتباطات اثربخــش کاری، ناتوانی در نگارش کاربرگ‌های حسابرســی منســجم، صورت‌جلسات مصاحبه و مکاتبات رسمی و شکاف در ارزش‌ها و اخلاق حرفه‌ای (Professional Ethics) به دلیــل این‌که آموزش اخلاق به صورت یک یا دو واحد نظری انتزاعــی ارائه می‌شــود و فاقد کاربرد عملی اســت، از دیگر خلأهای برجسته‌ی آموزش دانشگاهی است.

مرکز آموزش و تحقیقات حسابداران رسمی با درک دقیق فاصله‌ی موجود میان ســرفصل‌های دانشــگاهی با نیازهای روز بازار کار، نقش یک پل ســازنده و پیشــران را ایفا کرده است. در حالی که آموزش دانشگاهی به‌طور سنتی بر مباحث تئوریــک تمرکز دارد، مرکز با طراحــی دوره‌های کاربردی و مســئله‌محور توانســته این خلأ را به‌خوبی پر کند. اقداماتی نظیــر طراحی کارگاه‌هــای ویژه برای اســتانداردهای جدید و پیچیــده‌ی اقتصادی (به‌ویژه اســتاندارد حســابداری ۴۳ درآمد قراردادها و اســتانداردهای بخش عمومی ۱۹ و ۲۰)، آموزش قوانین مؤدیان و پایانه‌های فروشــگاهی، و همچنین ورود ســریع به آموزش ابزارهای نوین رایانه‌ای و داده‌کاوی، راه‌اندازی کانال‌های آموزشــی فعال در پلت‌فرم‌های مختلف و به روزرســانی مستمر وب‌سایت رســمی مرکز آموزش در رابطه با دوره‌های آموزشــی و تغییرات استانداردها، نشان از هوشــمندی مرکز در تجهیز متخصصان و شــاغلین حرفه به شایستگی‌های ســه‌گانه IES (شایســتگی فنی، مهارت‌های حرفــه‌ای و ارزش‌ها، اخــلاق و نگرش‌های حرفــه‌ای) دارد. حتی در حوزه‌ی پیوند با دانشــگاه‌ها نیز برگزاری کارگاه‌های مشترک مانند کارگاه تکنیک‌های دیجیتال در اتاق بازرگانی ارومیــه با حضور دانشــجویان، نشــان‌دهنده‌ی اراده‌ی فعال مرکز در اصلاح این مســیر از ریشــه اســت. به‌عــلاوه، در ســال‌های اخیر، مرکز با هدف پرکردن شــکاف مذکور اقدام به انتشــار کتب تخصصی کرده اســت که به نیازهای فعالان حرفه پاسخ مناســبی می‌دهد. به‌عنوان نمونه کتاب راهنمای جامع مجموعــه دانش (متخصص فناوری اطلاعات رســمی (CITP)) که در پاســخ بــه یکی از مهم‌تریــن نیازهای روز حرفه‌ی حسابرســی، یعنی گسترش کاربرد فناوری اطلاعات در فرایندهــای حسابرســی و اطمینان‌بخشــی، ترجمــه و منتشر شده اســت، و کتاب راهنمای به کارگیری استاندارد حسابرســی شــماره‌ی (۵) اســتانداردهای مدیریت کیفیت ISQMs، که «دستورالعمل جامع و بومی‌سازی شده» جهت استقرار و اجرای الزامات استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۱ (ISQM1) در مؤسســات حسابرسی اســت. همچنین، از زمره اقدامات بسیار ارزشمندی که طی سال‌های اخیر صورت گرفته، انتشــار فصلنامه‌ی پژوهش‌های حسابرســی حرفه‌ای از زمســتان ســال ۱۳۹۹ تاکنون اســت. این مجله از طریق پیوند میان حرفه و دانشــگاه، به ارتقای حرفه‌ی حسابرســی می‌پردازد و غالباً به پژوهش‌های مبتنی بر مسائل و مشکلات حوزه‌ی حسابرســی و ارائــه‌ی راهکارهایی بــرای حل آن‌ها متمرکز اســت. ارائه‌ی الگوی توســعه‌ی حسابرسی فناوری اطلاعات، طراحی مدل اســتقرار اثربخش حسابرسی فناوری



اطلاعـــات، تعیین عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه‌ی حسابرســـی و مدل فرهنگ سازمانی مناسب مؤسسات حسابرسی در ایران، تنها تعدادی از عناوین کاربردی مورد بررسی در این مجله را پوشش می‌دهد. این فصلنامه که دارای رتبه‌ی (ب) از وزارت علوم، تحقیقات و فناوری اســـت از ظرفیت بسیار بالایی برای ارتقای دانش تخصصی حسابداران رسمی و پاسخ به نیازهای حرفه برخوردار است.

پروانه خالقی:

مهم‌تریـــن شـــکاف موجود، فاصلـــه میان دانـــش نظری و شایستگی حرفه‌ای است. دانشـــگاه عمدتاً بر آموزش مفاهیم، مبانی و اســـتانداردها تمرکـــز دارد، در حالی که محیط واقعی حرفه‌ی حسابرســـی به مجموعه‌ی گسترده‌تری از توانمندی‌ها نیاز دارد؛ ازجمله حل مسئله، تحلیل اطلاعات، ارزیابی ریسک، قضاوت حرفه‌ای، اســـتفاده از فنـــاوری و داده، ارتباط مؤثر با صاحب‌کار و اعضای تیم و تصمیم‌گیری حرفه‌ای و اخلاقی.

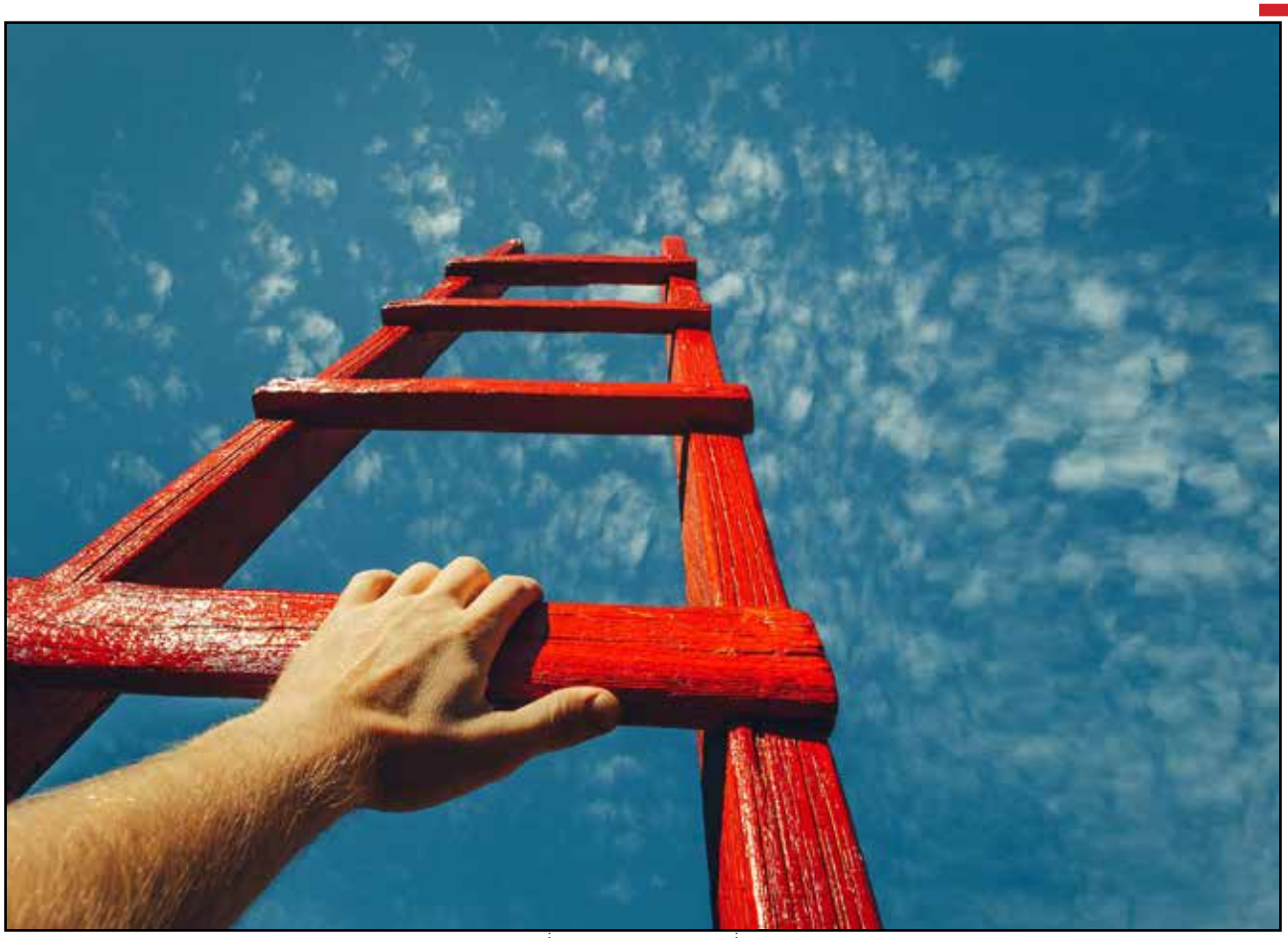
این فاصله، زمانی بیشـــتر نمایان می‌شـــود کـــه فرد با یک مســـئله‌ی واقعی و پیچیده در محیط کار مواجه شود. ممکن است فرد از نظر تئوریک با یک استاندارد آشنا باشد، اما توانایی تحلیل شـــرایط، تعیین روش مناســـب، جمع‌آوری و ارزیابی شواهد، اعمال قضاوت حرفه‌ای و مستندسازی نتیجه، نیازمند تجربه و آموزش عملی بیشتری است.

بنابراین، به نظر من، کاهش این شـــکاف مســـتلزم ارتباط مؤثرتر میان دانشگاه و حرفه و حرکت از آموزش دانش‌محور به ســـمت آموزش شایستگی‌محور است؛ آموزشی که فرد را برای مواجهه با مسائل واقعی حرفه آماده کند.

سمانه شاهرخی:

مهم‌ترین شـــکاف بین آموزش دانشگاهی و نیازهای واقعی حرفه‌ی حسابرســـی، در فاصله‌ای اســـت که بین «دانستن» و «توانایی به‌کارگیری دانش در عمل» وجود دارد.

حسابرســـی بیش از آن‌که صرفـــاً به دانش حســـابداری و اســـتانداردها نیاز داشته باشـــد، به ذهن جست‌وجوگر، تردید حرفـــه‌ای و توانایی قضـــاوت نیاز دارد. حســـابرس باید بتواند ریســـک‌ها را تشخیص دهد، شـــواهد را ارزیابی کند، درباره‌ی کافی و مناســـب‌بودن شـــواهد تصمیم بگیرد و در شـــرایطی که پاسخ روشـــنی وجود ندارد، قضاوت حرفه‌ای داشته باشد. در دانشـــگاه بیشتر بر کســـب دانش و آشـــنایی با مفاهیم و



اســـتانداردها تمرکز می‌شـــود، در حالی که در حرفه، نحوه‌ی اســـتفاده از این دانش و تصمیم‌گیری در موقعیت‌های واقعی اهمیت زیادی دارد.

البته این فاصله از گذشته وجود داشته و با تغییراتی که در ســـال‌های اخیر در سرفصل‌های دانشگاهی ایجاد شده، به نظر می‌رســـد تا حدودی کم‌تر شده است. با این حال، هنوز هم به نظر من حســـابداری و دانش فنی ســـهم بیشتری در آموزش دانشـــگاهی دارند و مهارت‌هایی که حسابرس در محیط واقعی کار به آن‌ها نیاز دارد، کم‌تر مورد توجه قرار می‌گیرند. شـــکی نیست که حسابرس خوب باید حسابداری را به‌خوبی بداند، اما حسابداری به‌تنهایی برای حسابرس‌شدن کافی نیست.

موضوع دیگر، فناوری است. حتی اگر فرض کنیم دانشگاه‌ها نیز به ســـمت آموزش فناوری و تحلیل داده حرکت کرده‌اند، هنوز آموزش کاربرد فناوری در خود فرایند حسابرســـی بسیار محدود است. حســـابرس امروز باید علاوه بر شناخت ابزارهای فناوری و تحلیل داده، بتواند آثار و ریسک‌های ناشی از فناوری در واحد مورد رســـیدگی و کنترل‌های فناوری اطلاعات را نیز بشناسد.

در مورد اخلاق حرفه‌ای هم به نظر من فاصله‌ای وجود دارد. اخـــلاق حرفه‌ای نباید صرفاً در قالـــب یک درس جداگانه و به صورت مفهومی آموزش داده شـــود، بلکه باید در کنار آموزش مباحث فنـــی و با طرح موقعیت‌های واقعـــی و موردکاوی، به دانشجو آموزش داده شود که در یک موقعیت حرفه‌ای چگونه تصمیم درست بگیرد.

بنابراین اگر بخواهم جمع‌بندی کنم، به نظر من مســـئله‌ی اصلی این نیست که دانشگاه دانش کافی به دانشجو نمی‌دهد؛ بلکه این اســـت که در حرفه‌ی حسابرسی، دانش باید در کنار مهارت، قضاوت حرفه‌ای، تردید حرفه‌ای، فناوری و ارزش‌های اخلاقـــی به کار گرفته شـــود. به همین دلیـــل، هرچه آموزش دانشـــگاهی بیشـــتر به موقعیت‌های واقعی حرفه نزدیک شود و دانشـــجو فرصت تحلیل، تصمیم‌گیری و حل مســـئله داشته باشد، این فاصله کم‌تر خواهد شد.

› سیدمحمد علوی:

امـــروزه دامنه‌ی خدمات حسابرســـی به‌گونه‌ای چشـــمگیر گســـترش یافته و حوزه‌هایی همچون حسابرســـی صورت‌های مالی، بررســـی اجمالی صورت‌های مالی، حسابرســـی داخلی، حسابرســـی عملیاتـــی، حسابرســـی دادگاهـــی، حسابرســـی

مالیاتی، رسیدگی به اطلاعات مالی آتی، اجرای روش‌های توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی و.... را دربر گرفته است. بدین‌ترتیب، حرفه‌ی حسابرسی به عرصه‌ای متنوع، پیچیده و تخصصی تبدیل شده است. درصورتی‌که بررسی سرفصل‌های آموزشی رشته‌ی حسابداری در مقاطع مختلف تحصیلی، از دیپلم و کاردانی گرفته تا کارشناسی، کارشناسی ارشد و دکتری، نشان می‌دهد که در حوزه‌ی مهارت‌های فنی و کاربردی تفاوت بنیادینی میان این مقاطع مشاهده نمی‌شود و بخش عمده‌ی آموزش‌ها همچنان سنتی و تکراری و بر مفاهیم نظری متمرکز است.در شرایطی که تحولات فناوری و پیچیدگی روزافزون محیط کسب‌وکار، نیازمند تربیت متخصصانی با دانش‌های میان‌رشته‌ای و گرایش‌های تخصصی متنوع است، تداوم ساختار سنتی آموزش عمومی حسابداری نمی‌تواند پاسخ‌گوی انتظارات روزافزون حرفه باشد. دانشگاه‌ها مأموریت اصلی خود را آموزش مبانی نظری و مفاهیم پایه می‌دانند؛ اما مؤسسات حسابرسی در عمل به نیروهایی نیاز دارند که توانایی درک، تفسیر و به‌کارگیری استانداردهای قانونی، مقرراتی و حرفه ای، مستندسازی، شناخت و ارزیابی کنترل‌های داخلی، اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک و بهره‌گیری از فناوری‌های نوین را دارا باشند. ازاین‌رو، بسیاری از فارغ‌التحصیلان حسابداری در بدو ورود به حرفه، آشنایی محدودی با فرایندهای واقعی حسابرسی و الزامات عملی آن دارند.یکی از فاصله‌های انتظاری دیرپای نظام آموزش عالی کشور، عدم‌ارتباط میان عرضه و تقاضای آموزشی و فقدان تعامل مؤثر میان دانشگاه و حرفه است. گویی دانشگاه خود را چندان متعهد به پاسخ‌گویی به نیازهای استفاده کنندگان آموزش نمی‌داند و این نگرش، ناخواسته مسئولیت توسعه‌ی حرفه‌ای را بر دوش دیگر ذی‌نفعان می‌گذارد. همه‌ی ما به یاد داریم که در مدرسه، برخی از معلمان می‌گفتند: «این‌که همه‌ی شما قبول شوید یا مردود، هیچ تأثیری در وضعیت من ندارد.» این نگرش سال‌هاست بر نظام آموزشی دولتی ما حاکم است. در نتیجه، نوعی نگاه منفصل و فردگرایانه شکل گرفته که بر اساس آن هر فرد باید گلیم خود را از آب بیرون بکشد و مسئول موفقیت یا شکست خویش باشد.

در راستای اصلاح این وضعیت و اجرای ماده‌ی (۱۰) آیین‌نامه «راهکارهای افزایش ضمانت اجرایی و تقویت حسابرسی» مصوب ۹ اردیبهشت ۱۳۸۸ که وزارت علوم، تحقیقات و فناوری را مکلف به بازنگری در برنامه‌های آموزشی حسابداری و حسابرسی با همکاری وزارت امور اقتصادی و دارایی کرده است، تلاش‌هایی صورت گرفت تا جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران در فرایند بازنگری برنامه‌های آموزشی مشارکت داده شود و نیازهای حرفه‌ای این حوزه را تبیین نماید. بر همین اساس، با موافقت وزارت امور اقتصادی و دارایی، زمینه‌ی برگزاری نشست‌هایی میان نمایندگان جامعه و مدیران آموزشی وزارت علوم فراهم شد. در این جلسات، پیشنهاد ایجاد رشته‌ی مستقل حسابرسی و همچنین طراحی سازوکاری برای برقراری ارتباطی مستمر، ارگانیک و نظام‌مند میان دانشگاه و حرفه مطرح گردید. با این حال، این پیشنهادها با استقبال موردانتظار مواجه نشد و تصمیم‌گیری درباره‌ی برنامه‌های آموزشی همچنان در چارچوب‌های متعارف دانشگاهی با روندی کند ادامه دارد. در انگلستان، به‌منظور کاهش فاصله میان آموزش دانشگاهی و نیازهای حرفه‌ای و ایجاد پیوندی پایدار میان دانشگاه و حرفه‌ی حسابداری، دوره‌های آموزشی مشترک بین دانشگاه و حرفه برگزار می‌شود که امکان می‌دهد دانشجویان هم‌زمان با فارغ‌التحصیلی از دانشگاه، موفق به اخذ مدرک حرفه‌ای ACCA نیز بشوند. با هدف بهره‌گیری از این تجربه و الگوبرداری از ظرفیت‌های موجود در نظام آموزش حرفه‌ای انگلستان، با ACCA مکاتبه کردیم و درخواست همکاری حرفه‌ای دادیم. دفتر مرکزی ACCA نیز خانم لیندزی، مدیر منطقه‌ی خاورمیانه، این نهاد را به جامعه معرفی کرد. در پی این معرفی، ایشان در جامعه حضور یافتند و تبادل نظر در خصوص دانش فنی، انتقال تجربیات حرفه‌ای و بهره‌گیری از ظرفیت‌های مشترک انجام شد. در نهایت، تفاهم‌نامه‌ای سه‌ساله با قابلیت تمدید میان دو طرف به امضا رسید.خانم لیندزی جهت کاهش فاصله‌ی انتظاری، برگزاری دوره‌های مشترک در داخل کشور را مطابق تجربیات ACCA را توصیه کردند. همچنین، به‌منظور اتصال دانشگاه‌های ایران به شبکه‌ی جهانی آموزش حسابداری و تقویت مهارت‌های زبان انگلیسی دانشجویان، پیشنهاد دادند که دانشجویان رشته‌ی حسابداری در ایران جذب شوند و بخشی از دوره‌ی تحصیلی خود، معادل سه یا چهار ترم، را در دانشگاه‌های انگلستان بگذرانند. براساس این پیشنهاد، مؤسسات عضو جامعه هزینه‌های مربوط را تقبل و بورسیه نمایند.

موضوع مهم دیگر، امکان بهره‌مندی حسابداران رسمی ایران از معافیت‌های برخی از آزمون‌های ACCA بود. در همین راستا، از ما درخواست شد ترجمه‌ی کامل سؤالات سه دوره از آزمون‌های حسابدار رسمی ایران تهیه و برای بررسی‌های فنی و حرفه‌ای به دفتر مرکزی ACCA ارسال شود. تهیه‌ی این مجموعه، با وجود دشواری‌های اجرایی و ترجمه‌ای، انجام شد و مدارک موردنظر در اختیار آن نهاد قرار گرفت.پس از بررسی مدارک، خانم لیندزی اعلام کردند که اعضای کمیته‌ی بررسی از شیوه‌ی طراحی و ساختار آزمون‌ها شگفت‌زده شده‌اند. به گفته‌ی ایشان، در طراحی سؤالات، برخی از استانداردهای متعارف آموزشی و آزمونی، ازجمله تعیین نمره‌ی هر سؤال، تناسب زمان پاسخ‌گویی، نسبت سؤالات تستی به تشریحی و توزیع متوازن سؤالات میان دروس مختلف، به‌درستی رعایت

نشده بود. این ارزیابی در حالی مطرح شد که به اذعان ایشان، محتوای سؤالات از سطح دشواری بالایی برخوردار بود.در ادامه، ایشان این پرسش را مطرح کردند که آیا داوطلبان نسبت به چنین شیوه‌ای از برگزاری آزمون اعتراض نمی‌کنند. در پاسخ توضیح دادم که دلیل آن تجمیع ارکان اجرایی، نظارتی و استیناف در یک ساختار واحد است. در اجرای تفاهم‌نامه فی مابین خانم لیندزی دو نوبت دیگر در جامعه حضور یافتند ایشان در گفت‌وگوهای خود به نکته‌ای تأمل‌برانگیز اشاره می‌کرد. وی بیان می‌داشت که یکی از برنامه‌های ثابت ماهانه‌ی او، دیدار و تبادل‌نظر با استادان حسابداری دانشگاه‌های مختلف است؛ استادانی که به‌طور مستمر برای بررسی سرفصل‌های دروس تخصصی، منابع آموزشی و نیازهای حرفه‌ای به دفتر ACCA مراجعه می‌کنند. این تعامل نزدیک و سازمان‌یافته میان دانشگاه و تشکل‌های حرفه‌ای، بخشی از راهبرد توسعه‌ی آموزش عالی در آن کشورها محسوب می‌شود و موجب پویایی و به‌روزرسانی مستمر برنامه‌های آموزشی می‌گردد. در نهایت با تشدید تحریم‌ها تفاهم نامه تمدید نشد و ارتباط ما عملاً قطع گردید. در این زمینه، تأمل در مفاد ماده هشتم اساسنامه آموزشگاه عالی حسابداری شرکت نفت، مصوب ۱۱ اردیبهشت ۱۳۲۹ هیأت وزیران (قبل از ملی‌شدن و دوران حکمرانی انگلیسی‌ها)، نیز آموزنده است. بر اساس این مقرره، رئیس آموزشگاه و مدرسان رشته‌های حسابداری و مالی می‌بایست علاوه بر تحصیلات تخصصی، از حداقل ده سال تجربه‌ی عملی در حوزه‌ی حسابداری و امور مالی و عضویت در یکی از انجمن‌های حسابداران رسمی برخوردار باشند. مقایسه‌ی این معیارها در ۷۵ سال پیش با وضعیت کنونی آموزش حسابداری در دانشگاه‌ها، پرسش‌های مهمی را درباره‌ی تنزل و حذف جایگاه تجربه حرفه‌ای در فرایند آموزش حسابداری در دانشگاه مطرح می‌سازد.

یکی از تجربه‌های تأمل‌برانگیز ما در این زمینه، زمانی رقم خورد که مسئول مالی جامعه از سمت خود استعفا داد و ناچار شدیم فردی جدید را برای این مسئولیت جذب کنیم. از آن‌جا که باور داشتیم امور مالی جامعه پیچیدگی چندانی ندارد و عمدتاً به دریافت حق عضویت، پرداخت هزینه‌ها و ثبت رویدادهای مالی محدود می‌شود، در جست‌وجوی فردی با مدرک فوق‌دیپلم حسابداری، یعنی یک تکنسین حسابداری، بودیم.با این حال، تمامی رزومه‌های دریافتی از کارجویان متعلق به افرادی بود که عمدتاً دارای مدرک تحصیلی دکتری حسابداری، بودند. نکته‌ی قابل‌توجه این بود که بر اساس مصاحبه‌های انجام‌شده، بسیاری از این افراد از مهارت‌های عملی و اولیه حسابداری که برای انجام وظایف موردنظر ضروری بود، برخوردار نبودند؛ در مقابل، توقع بالایی داشتند. در نهایت، با وجود جست‌وجوی گسترده، موفق به یافتن حتی یک تکنسین حسابداری نشدیم.

این تجربه پرسش‌های جدی درباره‌ی کارآمدی نظام آموزش دانشگاهی در رشته حسابداری مطرح می‌کند؛ نظامی که به نظر می‌رسد در برخی موارد، بیش از آن‌که بر تربیت نیروی انسانی متخصص، متناسب با نیازهای متغیر بازار کار تمرکز داشته باشد، بر اعطای گسترده‌ی مدارک تحصیلات تکمیلی تمرکز کرده است. نتیجه‌ی چنین وضعیتی، فاصله‌گرفتن آموزش‌های دانشگاهی از رفع نیازهای واقعی بازار کار و در مقابل، کمبود نیروهای دارای مهارت‌های کاربردی است.

› محسن غلامرضایی:

مهم‌ترین شکاف، فاصله میان دانش نظری و توانایی به‌کارگیری آن در محیط واقعی حسابرسی، به‌ویژه در قضاوت و تردید حرفه‌ای، فناوری و تحلیل داده و مهارت‌های ارتباطی است. افزون بر این، کوچک‌بودن بسیاری از مؤسسات و سطح پایین‌تر جبران خدمات نسبت به برخی فرصت‌های شغلی رقیب، جذب و نگهداشت نیروهای مستعد و دارای مهارت‌های تحلیلی، ریاضی و فناورانه را دشوار می‌کند. در نتیجه، اثربخشی آموزش حرفه‌ای نیز تحت تأثیر کیفیت و انگیزه‌ی سرمایه‌ی انسانی ورودی قرار می‌گیرد.

› ساسان مهرانی:

وظیفه‌ی دانشگاه تربیت نیروی متخصص است. در این راستا دانشگاه‌ها دانشجویان را با مبانی نظری، استانداردهای حسابداری و حسابرسی آشنا می‌کنند. هرچند قبول دارم تمامی دانشگاه‌ها یکسان عمل نمی‌کنند و کیفیت مراکز آموزشی با یکدیگر فاصله‌ی بسیار دارد. آنچه که مشکل ایجاد می‌کند فاصله میان دانش نظری و توانایی به‌کارگیری آن در محیط کار و واقعی است. به عبارت دیگر آنچه را که در مراکز آموزشی یاد گرفته‌اند باید در عمل و واقعیت به‌کار گیرد. این مورد دیگر از وظایف دانشگاه‌ها نبوده و به عهده‌ی مراکز حرفه‌ای است. باید توجه داشت علاوه بر مهارت‌آموزی دانشگاه قدرت تحلیل و بنیان‌های علمی را آموزش می‌دهد اما تکمیل این آموزش به عهده‌ی مؤسسات حرفه‌ای است. مؤسسات حسابرسی باید آموزش حرفه‌ای دهند.

برطبق قوانین وزارت علوم کلیه‌ی دروس رشته‌های تحصیلی باید حداکثر هر ۵ سال یک‌بار مورد بررسی و تغییر قرار گیرد. این تغییرات بر اساس نیازهای به وجودآمده و به‌خصوص استعلام از مؤسسات حسابرسی صورت می‌گیرد. در این راستا در بررسی دروس مورد نیاز و سرفصل‌های مربوطه از مؤسسات حسابرسی نیز استعلام گردید که فقط چند مؤسسه پاسخ دادند. فارغ التحصیلان مراکز آموزشی باید دانش فنی کافی داشته و از مهارت‌های عملی نیز برخوردار باشند. به‌نظر



این‌جانب، برای تربیت یک نیروی متخصص قسمتی در اختیار مراکز آموزشی و دانشگاه‌ها و قسمتی دیگر که آموزش حرفه‌ای است به عهده‌ی مؤسسات حسابرسی است.

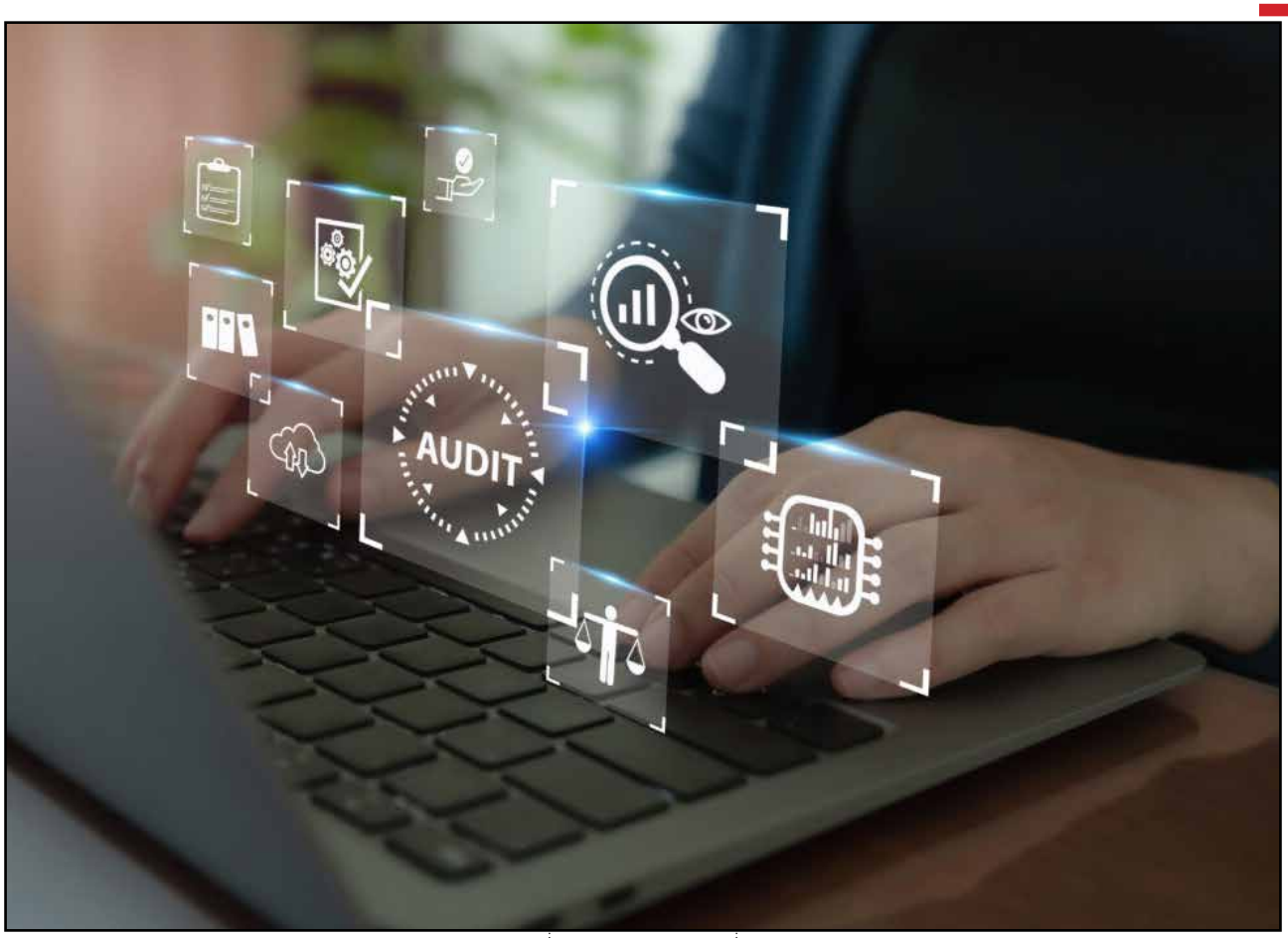
ب) برای حسابداران تازه‌کار، چه دوره‌های آموزشی مکمل (مانند دوره‌های عملی حسابرسی، کارگاه‌های نرم‌افزاری، آموزش اخلاق حرفه‌ای مبتنی بر مطالعه موردی و...) ضروری است؟

زهرا پورزمانی:

برای تبدیل فارغ‌التحصیلان به «حسابرسان کارآمد در محیط کار»، برگزاری دوره‌های کارگاهی شبیه‌سازی حسابرسی (Audit Simulation) شامل مرور یک چرخه‌ی کامل حسابرسی بر روی یک شرکت فرضی (از پذیرش کار، آزمون کنترل‌ها، آزمون‌های محتوا در چرخه‌های خرید و فروش، تا بستن پرونده و صدور گزارش) با تمرکز بر تهیه‌ی کاربرگ‌های استاندارد، ضروری است. همچنین برگزاری دوره‌های تسلط بر اکسل در حسابرسی و تحلیل داده‌های مالی (CAATs) شامل فرمول‌نویسی تخصصی (VLOOKUP/XLOOKUP, INDEX-MATCH)، جداول محوری (Pivot Tables)، آزمون‌های تطبیق داده و مبانی استفاده از نرم‌افزارهای تحلیل داده، کارگاه رسیدگی به قوانین مالیاتی و بیمه‌ای پرکاربرد همچون آشنایی ملموس با سامانه‌ی مؤدیان، قانون پایانه‌های فروشگاهی، جرایم مالیاتی، صورت‌های مغایرت و پرونده‌های تأمین اجتماعی، و اخلاق حرفه‌ای مبتنی بر مطالعه‌ی موردی (Case-Based Ethics) که حسابرس را برای تحلیل دوراهی‌های اخلاقی واقعی مانند برخورد با رشوه‌ی غیرمستقیم، ردپای فاکتورهای صوری، پنهان‌کاری صاحب‌کار یا فشار سرپرست برای امضای کاربرگ‌های ناتمام قبل از موعد مقرر تحویل گزارش، آماده می‌سازد، حیاتی است.

بر اساس ماتریس پیشنهادی دوره‌های ۴۰ ساعته‌ی مرکز و تجارب برگزاری کلاس‌های ورود به حرفه، برای یک حسابدار تازه‌کار (کمک‌حسابرس و حسابرس) ارائه‌ی چند بسته آموزشی کاملاً تشریحی و کارگاهی ضرورت دارد.

نخستین بسته، «کارگاه جامع شبیه‌سازی فرایند رسیدگی» است که در آن کارآموز با چرخه‌ی کامل رسیدگی به سرفصل‌های پرریسک عملیاتی (مانند موجودی مواد و کالا، دارایی‌های ثابت مشهود، مطالبات تجاری و جریان‌های



وجوه نقد) و نحوه‌ی تهیه‌ی کاربرگ‌های اســـتاندارد دوطرفه و مستندسازی پرونده حسابرسی آشنا می‌شود.

دومین بســـته‌ی حیاتی، «کارگاه‌های فناوری و مهارت‌های ابزاری» است که اکسل تخصصی حسابرسی، کار با نرم‌افزارهای یکپارچـــه‌ی مالی (ERP) متداول و مبانـــی تحلیل پایگاه‌های داده را به صورت عملی آموزش می‌دهد.

ســـومین ضرورت، دوره‌های «قوانین مالیاتی، بیمه و تجاری کاربـــردی» اســـت؛ چراکه حســـابرس در نخســـتین روزهای استقرار در محل کارفرما با سامانه‌های مؤدیان، دفاتر قانونی و بخشنامه‌های مالیاتی مواجه می‌شود و باید توان انطباق‌سنجی داشته باشد.

پروانه خالقی:

آمـــوزش مکمل برای افراد تازه‌کار بایـــد ترکیبی از آموزش عملی حسابرســـی، فناوری و تحلیل داده، کارگاه‌های کاربردی استانداردها، مهارت‌های ارتباطی و حل مسئله و آموزش اخلاق حرفه‌ای مبتنی بر موقعیت‌های واقعی باشد.

در کنار این موارد، آشنایی با محیط کسب‌وکار و فرایندهای واقعـــی واحدهای اقتصـــادی، آموزش مستندســـازی، نحوه‌ی جمع‌آوری و ارزیابی شواهد و چگونگی اعمال قضاوت حرفه‌ای اهمیت ویژه‌ای دارد.

در واقع، هدف آموزش مکمل نباید صرفاً انتقال دانش باشد؛ بلکـــه باید دانش را به مهـــارت و در نهایت به قضاوت حرفه‌ای قابل‌اتکا تبدیل کند.

سمانه شاهرخی:

برای حســـابداران تازه‌کار، قبل از هر چیز آشنایی با حرفه‌ی حسابرســـی و شـــناخت فضای واقعی کار ضروری است. آیین رفتار حرفه‌ای، مســـئولیت‌های حســـابرس، نقش حسابرس و بازرس قانونی و شناخت الزامات و قوانینی که حسابرس در کار خود با آن‌ها مواجه می‌شود، از آموزش‌های ضروری است. برای مثـــال، حتی اگر فرد به‌عنوان بـــازرس قانونی فعالیت نکند، به دلیل مســـئولیت‌های حسابرس و الزامات استانداردهایی مانند استاندارد حسابرســـی ۲۶۵، باید با قوانین و الزامات مرتبط و نحوه‌ی برخورد با ضعف‌های کنترل داخلی آشنا باشد.

بعد از آن، آموزش‌های کارگاهی و عملی حسابرسی اهمیت زیادی دارد. آموزش ســـرفصل‌های مختلف حسابرسی باید بر اســـاس دستورالعمل‌ها و روش‌های کار مؤسسه‌ی حسابرسی و

تا حد امکان با استفاده از پرونده‌ها و موقعیت‌های واقعی انجام شود. حسابرس تازه‌کار نباید صرفاً بداند که یک استاندارد چه می‌گوید، بلکه باید تمرین کند که در یک موقعیت واقعی چه شواهدی جمع‌آوری کند، چگونه ریسک را تشخیص دهد و بر اساس شواهدی که به دست آورده چه تصمیمی بگیرد.

موضوع مهم دیگر، فناوری است. در عصر حاضر، برای افزایش سرعت و دقت حسابرسی و حرکت از حسابرسی مبتنی بر نمونه‌گیری به سمت استفاده‌ی بیشتر از اطلاعات کل جامعه، حسابرسان باید با ابزارهای تحلیل داده و کاربرد فناوری در فرایند حسابرسی آشنا شوند. البته منظور فقط آموزش کار با یک نرم‌افزار نیست؛ بلکه باید بدانند فناوری در کدام قسمت‌های فرایند حسابرسی می‌تواند به آن‌ها کمک کند و چگونه می‌توان از آن برای افزایش کیفیت حسابرسی استفاده کرد. همچنین آشنایی مقدماتی با ریسک‌های فناوری اطلاعات و کنترل‌های مرتبط با آن نیز ضروری است.

در کنار این موارد، آموزش اخلاق حرفه‌ای هم اهمیت زیادی دارد. به نظر من اخلاق حرفه‌ای اگر فقط به صورت مفهومی و در قالب یک دوره‌ی جداگانه آموزش داده شود، اثرگذاری محدودی دارد. بهتر است موقعیت‌هایی مانند تعارض منافع، فشار مدیریت، روابط با صاحب‌کار یا مواردی که حسابرس برای تصمیم‌گیری با یک موقعیت دشوار مواجه می‌شود، مطرح و از افراد خواسته شود درباره‌ی نحوه‌ی برخورد با آن تصمیم بگیرند.

بنابراین، برای یک حسابرس تازه‌کار، ترکیبی از شناخت حرفه و اخلاق حرفه‌ای، آموزش عملی حسابرسی و آشنایی با فناوری را ضروری می‌دانم؛ آموزشی که تا حد امکان از فضای صرفاً نظری فاصله داشته باشد و فرد را برای مواجهه با موقعیت‌های واقعی کار آماده کند.

سیدمحمد علوی:

حسابرسی بیش از آن‌که یک دانش صرفاً نظری باشد، حرفه‌ای عملی و مبتنی بر تجربه است. برخلاف بسیاری از رشته‌های علمی که ابتدا چارچوب‌های نظری و معرفتی آن‌ها شکل می‌گیرد و سپس در عرصه‌ی عمل به کار گرفته می‌شوند، حسابرسی مسیری متفاوت را پیموده است. هنوز چارچوب نظری برای آن نداریم و استانداردها و رویه‌های حسابرسی عمدتاً محصول انباشت تجربه‌های حرفه‌ای و پاسخ به مسائل عملی بوده‌اند و بخش مهمی از دانش این حوزه در بستر عمل شکل گرفته است .از این منظر، حسابرسی را می‌توان حرفه‌ای دانست که در آن عمل، مقدمه و پیش نیاز معرفت است. همان‌گونه که در برخی حوزه‌های معنوی و عرفانی، تجربه و ممارست عملی زمینه‌ساز درک عمیق‌تر مفاهیم می‌شود، در حسابرسی نیز بخش قابل توجهی از شمّ حسابرسی، قضاوت حرفه‌ای و درک پیچیدگی‌های محیط کسب‌وکار تنها از رهگذر تجربه‌ی عملی حاصل می‌شود. بر این اساس، هرچند دانشگاه می‌تواند مبانی نظری، اصول و چارچوب‌های مفهومی حسابرسی را آموزش دهد، اما آموزش ساحت و سلوک حسابرسی در محیط دانشگاه امکان‌پذیر نیست. این ویژگی ذاتی حرفه‌ی حسابرسی، ایجاب می‌کند که حسابرسان جوان بخش مهمی از مهارت‌های خود را در فرایند اجرای عملیات، زیر نظر استادکاران حرفه‌ای و در مواجهه‌ی مستقیم با مسائل واقعی کسب‌وکار و با کارآموزی، صبر و تعامل و خودسازی به دست آورند. بنابراین برگزاری کارگاه‌های آموزشی و ایجاد محیط‌های شبیه‌سازی‌شده (آزمایشگاه) در زمینه‌ی درک و کاربرد استانداردهای حسابرسی، دستورالعمل حسابرسی، تردید حرفه‌ای، اخلاق حرفه‌ای، فناوری، قوانین و مقررات و..... و مشق‌نمودن آن‌ها، حسابرسان جوان را آماده‌ی انجام مأموریت‌های خطیر حسابرسی می‌نماید.

محسن غلامرضایی:

برای حسابداران تازه‌کار، دوره‌های عملی حسابرسی و تهیه کاربرگ، نرم‌افزارهای حسابداری و Excel و تحلیل داده، مالیات و قوانین کاربردی، و اخلاق و قضاوت حرفه‌ای مبتنی بر مطالعه‌ی موردی ضروری است تا دانش دانشگاهی به شایستگی قابل استفاده در محیط حرفه‌ای تبدیل شود.

ساسان مهرانی:

تأکید ویژه‌ی مراکز آموزشی و دانشگاه‌ها بر آشنایی دانشجویان با فناوری‌های نوین، نرم‌افزارهای حسابداری و حسابرسی و استفاده از صفحه‌گسترده است. در دروس معرفی‌شده و به‌خصوص در دوره‌ی جدید تأکید بسیار زیادی به این آموزش‌ها شده است و چندین درس به همین منظور درج گردیده است. باید توجه داشت هرچند این دوره‌ها برای دانشجویان وجود دارد اما باز در عمل نیز به‌کرات باید استفاده شود تا فارغ‌التحصیلانی که جذب مؤسسات حرفه‌ای می‌گردند، حداقل آشنایی خود را با این موارد نشان دهند. در دروس مقطع کارشناسی نیز تأکید بسیاری بر این امر شده است. البته، به‌ویژه در مقطع کارشناسی ارشد رشته‌ی حسابرسی بسیار مورد توجه قرار گرفته است. همچنین، بحث اخلاق نیز جزو دروس منظورشده وجود دارد.

باید توجه داشت مراکز آموزشی برنامه‌ی خود را متناسب با نیاز جامعه و مؤسسات حرفه‌ای تنظیم می‌کنند تا فارغ‌التحصیلان بتوانند مثمرثمر واقع شوند اما تمامی این امر به‌عهده‌ی مراکز آموزشی نیست و برخی آموزش‌ها باید توسط مؤسسات و با توجه به الزاماتی که در عمل و واقعیت وجود دارد باید صورت گیرد.

۲

هم‌اکنون، حسابداران شاغل در مؤسسات حسابرسی در سه سطح حسابرس ارشد، سرپرست حسابرسی و سرپرست ارشد حسابرسی رده‌بندی می‌شوند.

الف) آیا رده‌بندی سه‌گانه‌ی کنونی (حسابرس ارشد، سرپرست حسابرسی، سرپرست ارشد حسابرسی) با ساختار سازمانی و مسیر شغلی کارکنان مؤسسات حسابرسی ایران تناسب دارد؟ آیا سطح دیگری باید به این سطوح اضافه شود؟

زهرا پورزمانی:

الف - ساختار سه‌گانه‌ی فعلی دارای چند مزیت کلیدی است که آن را با شرایط عملیاتی بازار حرفه‌ای ایران سازگار کرده است، نخست، مدل سه‌گانه در مؤسسات حسابرسی در ایران (به‌ویژه مؤسسات متوسط و کوچک) مانع از ایجاد عناوین مدیریتی بدون پشتوانه‌ی پروژه می‌شود و هماهنگی میان تیم میدانی و شریک را بسیار سریع و مستقیم نگه می‌دارد. دوم، رها گذاشتن رده‌های «کمک‌حسابرس» و «حسابرس» در نظام آزمون‌های متمرکز، اتفاقاً یک نقطه‌ی قوت است؛ چراکه به مؤسسات اجازه می‌دهد با انعطاف‌پذیری و بر اساس شایستگی‌های رفتاری، دانشگاه و کارآموزی داخلی اقدام به جذب کنند و پایه‌های ورود به حرفه با موانع خشک اداری قفل نشود. سوم، این تفکیک سه‌گانه در استانداردهای کنترل کیفیت و هدایت کار حسابرسی تعریف مشخصی دارد:

- حسابرس ارشد: هدایت میدانی و جمع‌آوری شواهد.
- سرپرست: نظارت و بررسی اول و ارزیابی ریسک‌های متوسط.
- سرپرست ارشد: کنترل کیفی نهایی قبل از شریک و بررسی انطباق‌های پیچیده استانداردها.

به این ترتیب، این روند از سردرگمی در زنجیره‌ی پاسخ‌گویی فنی پرونده جلوگیری می‌کند.

ساختار آموزشی مرکز نه‌تنها سه رده‌ی حسابرس ارشد، سرپرست و سرپرست ارشد را به‌طور عمیق پوشش داده، بلکه با نگاهی جامع، هرم کامل حرفه از کمک‌حسابرس و حسابرس تا مدیران و شرکا را در الگوی آموزشی خود گنجانده است. اختصاص سرانه‌های مشخص ساعتی و سرفصل‌های اختصاصی برای هر سطح شغلی نشان می‌دهد که نظام آموزشی مرکز، تفکیک وظایف و ارتقای پلکانی شایستگی‌ها را کاملاً به‌رسمیت شناخته و بستری پویا برای رشد استعدادها تا جایگاه مدیریت حسابرسی و شراکت ایجاد کرده است.

پروانه خالقی:

رده‌بندی فعلی شامل حسابرس ارشد، سرپرست حسابرسی و سرپرست ارشد حسابرسی، در مجموع با ساختار و مسیر شغلی مؤسسات حسابرسی تناسب دارد و در شرایط فعلی ضرورتی برای افزودن سطح دیگری نمی‌بینم.

بااین‌حال، موضوع مهم‌تر از تعداد سطوح، مبنای ارتقا و احراز هر سطح است. اصل شایسته‌سالاری باید مبنای اصلی انتصاب و ارتقا باشد و ارتقای افراد صرفاً تابع سنوات خدمت نباشد؛ بلکه ترکیبی از دانش، صلاحیت حرفه‌ای، تجربه، آموزش مستمر، توانمندی فنی، مهارت مدیریتی و کیفیت عملکرد فرد ملاک قرار گیرد.

همچنین، تعریف شفاف شرایط احراز و معیارهای ارزیابی هر سطح می‌تواند مسیر شغلی را برای کارکنان عادلانه‌تر، حرفه‌ای‌تر و انگیزه‌بخش‌تر کند.

سیدمحمد علوی:

سه رده‌ی حرفه‌ای که زیر نظر مدیر مسئول حسابرسی، مسئول اجرای عملیات حسابرسی هستند، همان رده‌های مورد اشاره‌اند و به نظر من این تقسیم‌بندی طبق ساختار سازمانی مؤسسات حسابرسی حداقل‌ها را پوشش می‌دهد و متناسب تحولات روزافزون نیست. برای کفایت موضوع به‌نظر می‌رسد باید دوره‌های آموزشی حسابرسی صنعت حداقل در سه سطح (مقدماتی، میانه و پیشرفته) برای همه‌ی صنایع مهم طراحی، اجرا و در پایان دوره نیز گواهینامه‌ی تخصصی آن صنعت ارایه شود. به‌طور مثال، گواهینامه‌ی تخصصی حسابرسی صورت‌های مالی بانک‌ها و مؤسسات اعتباری، حسابرسی صنعت واسپاری (لیزینگ)، ارزش‌گذاری سهام و....

آموزش عمومی حسابرسی لازم است ولی دیگر کفایت نمی‌کند و پاسخ‌گوی مأموریت‌ها، مسئولیت‌ها و ریسک‌های مربوط نیست. به‌طور مثال سازمان بورس و اوراق بهادار نیز آزمون‌های حرفه‌ای بازار سرمایه را بر اساس طبقات شغلی برگزار نمی‌کند بلکه بر اساس فعالیت‌های تخصصی آن‌ها را گروه‌بندی کرده است و این‌گونه گواهینامه‌های تخصصی برای صاحبان خود ارزش‌آفرینی می‌کنند.

محسن غلامرضایی:

رده‌بندی سه‌گانه‌ی موجود، بخشی از مسیر شغلی کارکنان مؤسسات حسابرسی را پوشش می‌دهد، اما با ساختار واقعی رده‌های شغلی مؤسسات انطباق کامل ندارد؛ زیرا در عمل



سطوحی مانند حسابرس و مدیر حسابرسی نیز وجود دارند. مناسب‌تر است رده‌بندی حرفه‌ای با ساختار واقعی مؤسسات هماهنگ و برای هر سطح، شایستگی‌ها، مسئولیت‌ها و معیارهای مشخص ارتقا تعریف شود.

› ساسان مهرانی:

رده‌بندی سه‌گانه برای تفکیک مسئولیت حرفه‌ای در هر سطح می‌تواند مناسب باشد اما علاوه بر آن باید وظایف، اختیارات و شایستگی موردانتظار و مهم‌تر از همه معیارهای ارتقا به سطح بالاتر نیز مشخص شود. باید مشخص شود در هر سطح هر فرد چه مسئولیت‌هایی را به‌طور مستقل برعهده دارد. بنابراین بین دو موضوع باید تفکیک قائل شد: ۱ – رده‌بندی حرفه‌ای برای تعیین سطح و ۲ – ساختار سازمانی مؤسسات.

مسلماً بین مؤسسات رتبه‌ی الف با رتبه‌های ب و ج تفاوت‌های بسیار زیادی وجود دارد بنابراین افزودن یک سطح جدید به سطوح سه‌گانه مشکلی را حل نمی‌کند. بهتر است به‌جای تمرکز صرف بر افزایش تعداد رده‌ها برای هریک از سطوح یک الگوی شایستگی تدوین شود و این الگو شامل دانش فنی، تجربه‌ی عملی، مهارت‌های حرفه‌ای و نظایر آن باشد.

ب) ارزیابی شما از کفایت آموزش‌های مرکز آموزش جامعه و انجمن‌های مستقل برای هر یک از این سطوح چیست؟

› زهرا پورزمانی:

آموزش‌های رسمی فعلی نقش تعیین‌کننده‌ای در حفظ حداقل‌های کیفی حرفه ایفا می‌کنند. یکی از بزرگ‌ترین دستاوردهای استانداردسازی آموزش‌ها، ایجاد «زبان مشترک فنی» میان حسابرسان از طیف‌های مختلف دانشگاهی و مؤسسات متفاوت در سراسر کشور است. انتقال مستقیم تغییرات استانداردها و قوانین، همزمان با تصویب استانداردهای جدید (مانند استانداردهای حسابداری بر مبنای IFRS، استانداردهای جدید حسابرسی و بخشنامه‌های مالیاتی/تأمین اجتماعی)، صورت می‌گیرد و مرکز آموزش و مراکز مشابه سریع‌ترین و معتبرترین بازوی توجیهی و آموزشی برای رده‌های حرفه‌ای هستند. دوره‌هایی که توسط چنین مراکزی برگزار می‌شود با هزینه‌ای مناسب و دسترسی مطلوب (به‌ویژه با توسعه‌ی دوره‌های مجازی/وبیناری)، امکان ارتقای علمی شاغلان در مؤسسات کوچک‌تر و حتی شهرستان‌ها را



بدون نیاز به سرمایه‌گذاری سنگین داخلی مؤسسات فراهم کرده است. تمرکز بر استانداردهای پیچیده، قوانین تجارت و مالیات، عمق تحلیل تکنیکی سرپرستان را بالا می‌برد و باعث می‌شود رده‌های سرپرست و سرپرست ارشد در تحلیل معاملات پیچیده توان اتکای بالایی داشته باشند.

برنامه‌های آموزشی مرکز در سال‌های اخیر گام‌های ارزشمندی برداشته و ماتریس محتوایی خود را براساس ساعات مشخص برای هر رده تفکیک کرده است. مرکز آموزش با برنامه‌ریزی دقیق، پکیج‌های متناسب با نیاز هر رده را تعریف کرده است. برای حسابرسان ارشد، مباحث ارزیابی ریسک، کنترل‌های داخلی و تسلط بر استانداردها در اولویت است؛ برای سرپرستان، کارگاه‌های تخصصی قضاوت در حسابرسی، ارزش‌گذاری و مدیریت کار تدارک دیده شده؛ و برای سرپرستان ارشد و مدیران، مباحث عالی نظیر حاکمیت شرکتی، بازرسی تقلب، مذاکره و استانداردهای فناوری اطلاعات مانند چارچوب (COBIT) پیش‌بینی شده است. این تنوع و تخصصی‌سازی دقیق نشان‌دهنده‌ی کفایت بالا و انطباق کامل با نیازهای واقعی مؤسسات است.

پروانه خالقی:

آموزش‌های مرکز آموزش جامعه و نهادهای آموزشی مستقل، از نظر پوشش مباحث حرفه‌ای، نقش مهمی در ارتقای دانش کارکنان مؤسسات حسابرسی دارند؛ اما آموزش‌ها باید متناسب با سطح شغلی افراد طراحی شوند و در کنار مباحث فنی و نظری، سهم بیشتری به آموزش‌های عملی اختصاص یابد.

اجرای روش‌های حسابرسی، مستندسازی، ارزیابی ریسک، قضاوت حرفه‌ای و مدیریت کار ازجمله موضوعاتی هستند که باید بیش از گذشته در آموزش‌ها مورد توجه قرار گیرند.

در نهایت، لازم است از دوره‌محوری به شایستگی‌محوری حرکت کنیم و اثربخشی آموزش را نه صرفاً با برگزاری دوره، بلکه با میزان ایجاد توانمندی حرفه‌ای در افراد ارزیابی کنیم.

سمانه شاهرخی:

هیچ‌وقت نمی‌توان گفت آموزش کافی است؛ به‌خصوص در حرفه‌ای مانند حسابرسی که هم دانش و استانداردها دایماً در حال تغییر است و هم تجربه و قضاوت حرفه‌ای نقش مهمی دارد.

آموزش‌هایی که توسط مرکز آموزش جامعه و انجمن‌های مستقل ارائه می‌شود، می‌تواند بخش مهمی از نیازهای

آموزشی سطوح مختلف را پوشش دهد، اما طبیعتاً نمی‌تواند به‌تنهایی پاسخ‌گوی همه‌ی نیازهای حرفه‌ای باشد. محدودیت زمانی و همچنین محدودیت نیروی کار، در عمل بر میزان ساعاتی که می‌توان برای آموزش اختصاص داد اثر می‌گذارد و نمی‌توان انتظار داشت همه‌ی نیازهای یادگیری افراد فقط از طریق دوره‌های آموزشی برطرف شود.

از طرف دیگر، دوره‌ی آموزشی بیشتر باید نقش یک «تلنگر» را داشته باشد؛ یعنی هم انگیزه‌ی یادگیری ایجاد کند و هم مسیر آموختن را به فرد نشان دهد. بخش مهمی از یادگیری حرفه‌ای باید در محیط کار، از طریق تجربه، مطالعه، کار با پرونده‌ها و یادگیری از افراد باتجربه اتفاق بیفتد.

امروز با حضور هوش مصنوعی، آموزش و یادگیری نیز در حال تغییر است. دیگر لزوماً قرار نیست فرد برای هر موضوعی منتظر برگزاری یک دوره‌ی آموزشی باشد. می‌توان از ابزارهای جدید برای دسترسی سریع‌تر به منابع، یادگیری مستمر، طرح سؤال، بررسی موضوعات و حتی تمرین موقعیت‌های حرفه‌ای استفاده کرد. بنابراین، در کنار ارزیابی میزان و ساعت آموزش، باید به این موضوع هم توجه کنیم که آیا آموزش توانسته است فرهنگ یادگیری مستمر را در افراد ایجاد کند یا خیر.

در نتیجه، من آموزش‌های موجود را بخشی از فرایند توسعه‌ی حرفه‌ای می‌دانم، نه تمام آن؛ و به نظرم برای هر سطح شغلی باید آموزش رسمی با تجربه‌ی عملی، یادگیری مستمر و استفاده‌ی درست از فناوری و هوش مصنوعی تکمیل شود.

سیدمحمد علوی:

مسیر توسعه‌ی حرفه‌ای مستمر از طریق خود فرد، مؤسسه‌ی حسابرسی و مراکز آموزش حرفه‌ای طی می‌شود. این روش‌ها مکمل یکدیگر هستند و هیچ‌یک جایگزین دیگری نیست. امروزه در کشورهای پیشرو، مفهوم «آموزش و پرورش حرفه‌ای» مطرح است و صرفاً به آموزش اکتفا نمی‌شود؛ بلکه پرورش و توسعه‌ی فرد در تمام طول حیات حرفه‌ای نیز مورد توجه قرار دارد. همان‌گونه که برای حفظ و تقویت عضلات و توان جسمی به باشگاه‌های بدن‌سازی و پرورش اندام مراجعه می‌کنیم و بر اساس برنامه‌ای متناسب با شرایط و وضعیت خود زیر نظر مربی تمرین می‌کنیم، باید پرسید باشگاه پرورش حرفه‌ای ما کجاست؟ و مربی ما کیست؟

بی‌تردید، مؤسسات حسابرسی و مدیران ارشد مؤسسات این نقش را ایفا می‌کنند و نباید از این موضوع غافل باشیم و همه‌ی بار توسعه‌ی حرفه‌ای را به مراکز آموزشی واگذار کنیم و تنها از آن‌ها انتظار توانمندسازی اعضای خود را داشته باشیم. بااین‌حال، اگرچه نباید آدرس غلط بدهیم ولی مراکز آموزش حرفه‌ای ما نیز در حال آموزش به همین سطوح شغلی سنتی هستند. امیدوارم بتوانیم تغییرات موردنظر را عملیاتی و سطوح شغلی را تخصصی نماییم و از این مرحله عبور کرده و از نظام آموزش حرفه‌ای به منظومه‌ی توسعه‌ی حرفه‌ای برسیم.

محسن غلامرضایی:

آموزش‌های مرکز آموزش جامعه و انجمن‌های مستقل در به‌روزرسانی دانش فنی مفیدند، اما برای نیازهای متفاوت هر سطح شغلی کفایت کامل ندارند. بهتر است دوره‌ها سطح‌بندی و شایستگی‌محور شوند؛ به‌طوری‌که برای حسابرس ارشد بر مهارت‌های اجرایی، برای سرپرست بر قضاوت و سرپرستی مأموریت و برای سرپرست ارشد بر کنترل کیفیت، مدیریت تیم و مسائل پیچیده‌ی حرفه‌ای تأکید شود.

ساسان مهرانی:

با توجه به شرایط موجود، مراکز حرفه‌ای برای ارتقا بسیار لازم و ضروری است. مراکز آموزش دانشگاهی نمی‌توانند همه‌ی نیازهای کاربردی و دایم در حال تغییر حرفه را آموزش دهند. مراکز حرفه‌ای حلقه‌ی اتصال بین مراکز آموزشی و نیازهای حرفه است. به‌خوبی شاهد هستیم که در خصوص آموزش استانداردهای حسابداری جدید، تغییرات قوانین مالیاتی و غیره این مراکز آموزش به‌خوبی عمل کرده‌اند. در دانشگاه‌ها نیز دوره‌های مختلف MBA و DBA به‌خوبی توانسته این خلأ را پر کند.

آموزش این مراکز چه برای سطوح مختلف و چه برای مدیران اجرایی بسیار ضروری و مناسب است. باید توجه داشت ارزیابی عملکرد این مراکز نباید بر اساس ساعت آموزش و تعداد دوره‌ها باشد بلکه بر اساس این‌که تا چه اندازه موجب بهبود عملکرد و کاهش خطاها شده است مورد قضاوت قرار گیرد. گفتنی است در خصوص مشکلات مالیاتی شرکت‌ها این امر بهبودی عملکرد ملموس است.

ج) آزمون‌های کنونی جامعه (دو نوبت در سال) تا چه اندازه برای رده‌بندی کارکنان کارایی دارد؟ مهم‌ترین اشکالات این آزمون‌ها چیست؟

زهرا پورزمانی:

آزمون‌های متمرکز جامعه سازوکاری منصفانه و ساختاریافته برای اعتلای حرفه به شمار می‌روند. آزمون سراسری، عادلانه‌ترین فیلتر برای ارتقای رده است. این آزمون‌ها مانع از رفتارهای سلیقه‌ای، رانت‌های ارتباطی درون مؤسسات و ارتقاهای مبتنی بر سابقه‌ی صِرف شده و شایستگی افراد مستعد و درس‌خوانده را به رسمیت می‌شناسد. این آزمون‌ها انگیزه‌ی مهمی برای مطالعه‌ی مستمر استانداردهای مرجع است. به عبارت بهتر، وجود این آزمون‌ها حسابرسان را ملزم می‌کند به‌طور منظم متون استانداردهای حسابداری،

حسابرسی، قوانین مالیاتی و سایر قوانین را دقیق و بندبه‌بند بازخوانی و تثبیت کنند؛ امری که مستقیماً پشتوانه‌ی علمی پرونده‌های حسابرسی را بالا می‌برد. همچنین برگزاری دو بار در سالِ آزمون (معمولاً هر ۶ ماه یک‌بار) توازنی منطقی است؛ از یک‌سو، فرصت کافی شش‌ماهه برای مطالعه، تحلیل و تمرین به داوطلب می‌دهد. از سوی دیگر، با فصل پرکار حسابرسی هم‌پوشانی مخرب پیدا نمی‌کند و مؤسسات می‌توانند بدون آسیب به فصل عملیات حسابرسی، برای ارتقای نیروها برنامه‌ریزی کنند. برگزاری آزمون‌های استاندارد چهارگزینه‌ای سوگیری و قضاوت‌های سلیقه‌ای را به صفر می‌رساند و نتایجی کاملاً شفاف، قابل‌اندازه‌گیری و بدون تبعیض ارائه می‌دهد.

برگزاری سراسری و منظم آزمون رتبه‌بندی (دوبار در سال در پنج قطب دانشگاهی و استانی کشور) نشان از انضباط اجرایی بالای جامعه دارد. نقطه‌عطف کارنامه‌ی مرکز در این حوزه، اجرای «طرح مطالعاتی شیوه‌نامه‌ی آزمون رتبه‌بندی» و تلاش برای استقرار سامانه‌ی آزمون هوشمند رتبه‌بندی و ارزیابی حرفه‌ای است. این تحول فناورانه باعث حذف خطای انسانی، استقرار بانک سؤالات استاندارد و شایستگی‌محور، ارتقای امنیت و ارزیابی دقیق توان تحلیلی و شایستگی واقعی داوطلبان شده و فرایند رتبه‌بندی را در مسیر استانداردهای پیشرفته جهانی قرار داده است.

پروانه خالقی:

آزمون‌های فعلی جامعه در سنجش دانش نظری و فنی افراد نقش مؤثری دارند، اما به‌تنهایی نمی‌توانند معیار کاملی برای تعیین رده‌ی حرفه‌ای کارکنان مؤسسات حسابرسی باشند.

مهم‌ترین محدودیت این آزمون‌ها، توجه محدود به تجربه‌ی عملی و عملکرد حرفه‌ای افراد است؛ در حالی که بخش مهمی از صلاحیت حرفه‌ای حسابرس در جریان مواجهه با مسائل واقعی و اجرای مأموریت‌های حسابرسی شکل می‌گیرد.

در کنار آزمون باید نظام ارزیابی تجربه و عملکرد حرفه‌ای نیز وجود داشته باشد؛ به نحوی که نوع و پیچیدگی مأموریت‌ها، میزان مسئولیت، تجربه‌ی سرپرستی و کیفیت عملکرد افراد مستند و ارزیابی شود و نتیجه‌ی آن در کنار نمره‌ی آزمون مورد استفاده قرار گیرد. چنین رویکردی می‌تواند مبنای دقیق‌تر و عادلانه‌تری برای تعیین رده‌ی حرفه‌ای باشد.

سمانه شاهرخی:

آزمون‌های کنونی جامعه، با وجود این‌که می‌توانند تاحدی میزان دانش افراد را در یک مقطع زمانی مشخص نشان دهد، برای رده‌بندی و تصمیم‌گیری درباره‌ی ارتقای کارکنان به‌تنهایی کارایی لازم را ندارد.

سازمان حسابرسی با توجه به تجربه‌های جهانی، حدود دو سال است آزمون رده‌بندی کارکنان را حذف کرده است و به نظر من لازم است مؤسسات حسابرسی نیز به این سمت حرکت کنند.

به نظر من، بزرگ‌ترین ایراد این آزمون‌ها این است که ارزیابی، نقطه‌ای است نه فرایندی. یعنی توانایی فرد در یک زمان مشخص و در قالب یک آزمون سنجیده می‌شود، در حالی که برای ارتقای یک حسابرس، فقط میزان دانش او مهم نیست؛ بلکه توانایی او در انجام کار حسابرسی، قضاوت حرفه‌ای، نحوه‌ی برخورد با مسائل، کیفیت کار و مسئولیت‌پذیری او در طول دوره‌ی فعالیت نیز باید مورد توجه قرار گیرد.

به همین دلیل، ممکن است فردی در یک آزمون عملکرد خوبی داشته باشد، اما این الزاماً به معنای آمادگی او برای رده‌ی بالاتر نباشد. در واقع، در این شیوه بیش از آن‌که توانایی واقعی فرد برای انجام وظایف رده بالاتر سنجیده شود، توانایی او در پاسخ‌گویی به سؤالات آزمون در یک مقطع زمانی مشخص سنجیده می‌شود.

به نظر من هر فرد باید در طول کل دوره‌ی توقف در یک رده، به‌صورت مستمر و از جنبه‌های مختلف ارزیابی شود و مجموعه‌ی این ارزیابی‌ها، در کنار دانش و نتایج آزمون‌های حرفه‌ای در صورت وجود، ملاک ارتقا قرار گیرد. در این صورت، ارزیابی از یک آزمون مقطعی به یک فرایند واقعی توسعه و ارزیابی حرفه‌ای تبدیل می‌شود.

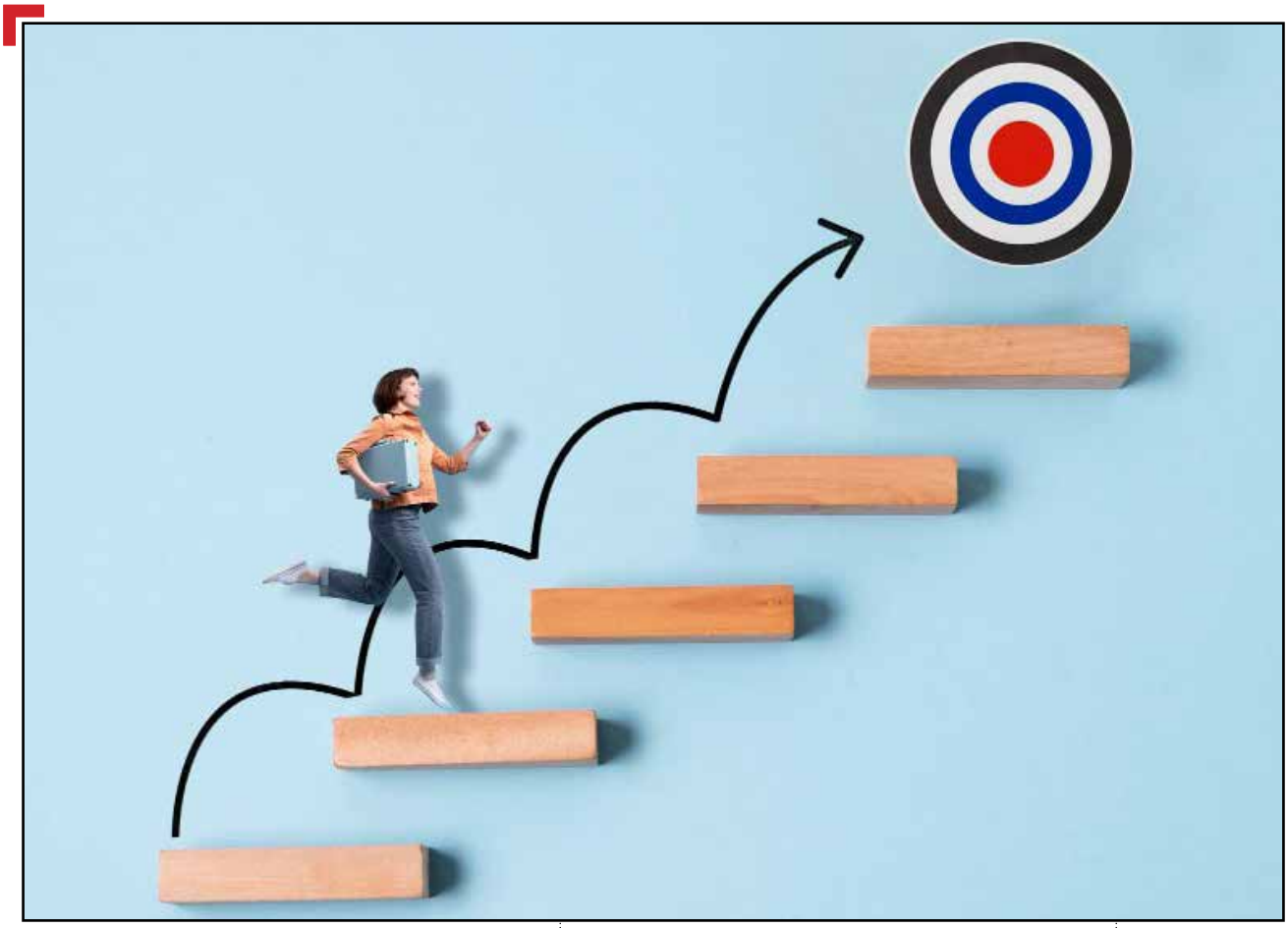
سیدمحمد علوی:

یکی از روش‌های ساده و متداول احراز صلاحیت حرفه‌ای در مؤسسات حسابرسی، برگزاری آزمون کتبی به‌منظور الزامات سنجش مهارت‌های حرفه‌ای کارکنان است. از آن‌جا که برای تشکل قانونی حرفه تکلیف نظارتی مقرر شده است تا اطمینان حاصل کنند اعضای آن‌ها (مؤسسات حسابرسی عضو) این آزمون‌ها را به‌صورت صحیح و اصولی برگزار می‌کنند، جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران به‌منظور تسهیل اجرای این وظیفه و کمک به مؤسسات حسابرسی و ایجاد یکنواختی در سطح حرفه، از ابتدا خود مسئولیت برگزاری آزمون‌ها را بر عهده گرفته و در حال حاضر آن‌ها را در دو نوبت در سال برگزار می‌کند.

لیکن همان‌طور که گفتم ما باید از آزمون‌های عمومی عبور کنیم و به سمت غربالگری حرفه‌ای و تخصصی‌سازی مهارت‌ها حرکت کنیم و دوره‌های آموزشی حسابرسی صنایع خاص و مهم را طراحی، اجرا و آزمون کنیم. با این حال، لازم است از سنجش صرفِ مهارت‌های تستزنی عبور کرده و به ارزیابی واقعی مهارت‌ها، شایستگی‌ها و توانمندی‌های حرفه‌ای برسیم؛ هرچند تحقق این هدف، کاری دشوار و چالش‌برانگیز است.

محسن غلامرضایی:

آزمون کتبی می‌تواند برای سنجش دانش فنی حفظ شود،



اما رده‌بندی کارکنان بهتر اســت بر ترکیبی از آزمون، سابقه و تنوع تجربه‌ی عملی مســتند، ارزیابی عملکرد در محیط کار و تأیید شایســتگی توســط افراد حرفه‌ای واجد صلاحیت استوار باشد. همچنین برای سطوح بالاتر، استفاده از مطالعات موردی و سناریوهای حرفه‌ای می‌تواند توان قضاوت، حل مسئله و مدیریت مأموریت را ارزیابی کند. در این صورت، قبولی در آزمون یکی از شواهد احراز شایستگی خواهد بود، نه تنها معیار ارتقا.

› ساسان مهرانی:

برگزاری آزمون درهرحال ابزار مفیدی برای سنجش دانش فنی است اما سنجش دانش با سنجش شایستگی تفاوت دارد. ســؤالات آزمون چه برای حرفه و چه بــرای مقاطع تحصیلی نمی‌تواند توانایی فرد را نشــان دهد. در سال‌های اخیر با افت محسوس کیفیت دانشجویان در مقاطع تحصیلات تکمیلی در تمامی دانشگاه‌ها مواجه شده‌ایم. افراد و داوطلبان یاد می‌گیرند چگونه پاســخ سؤالات را بدهند اما پشــتوانه‌ی علمی ندارند و این باعث اختلاف دانش بین دانشــجویان است. همین امر در خصوص آزمون‌های حرفه‌ای وجود دارد. بنابراین باید ترکیبی از آزمونِ دانش فنی و ارزیابی شایســتگی و تجربه‌ی حرفه‌ای ملاک باشد. در مقطع دکتری نیز به همین گونه عمل می‌شود ابتــدا آزمون کتبی و بعد مصاحبه‌ی علمــی با داوطلبان. باید تأکید کرد که آزمون کتبی لازم است اما کافی نیست.

۳

طبق IES 7، توسعه‌ی حرفه‌ای مستمر باید مبتنی بر تحلیل نیاز، یادگیری هدفمند و اثبات دستاورد باشد. با توجه به این رویکرد آیا محتوای دوره‌های بازآموزی کنونی (استانداردهای جدید، تجدیدنظر شده، اشــکالات پرتکرار و دســتورالعمل‌ها) با نیازهای واقعی حسابداران شاغل هم‌راستا است؟ ارزیابی شما از کیفیت ارائه‌ی این دوره‌ها (مدرس، محتوا، روش) چیست؟



زهرا پورزمانی:

طبق IES 7، توسعه‌ی حرفه‌ای مستمر (CPD) اثربخش بر پایه‌ی تحلیل نیازهای آموزشی، یادگیری هدفمند و دستاورد محور (Output-based) بنا شده است. وضعیت فعلی دوره‌ها نشان می‌دهد دوره‌های آموزشی فعلی عمدتاً رویدادمحور و واکنشی هستند (مثلاً ابلاغیه‌ی جدید مالیاتی یا استاندارد تغییریافته)، نه شایستگی‌محور و مبتنی بر ارزیابی عملکرد سالانه. تحلیل «اشکالات پرتکرار بازرسی کنترل کیفیت» جامعه به‌طور سیستمی وارد بسته‌های آموزشی می‌شود؛ درنتیجه خطاهایی که منجر به تعدیل پرونده در کارگروه کنترل کیفیت جامعه می‌شوند، سال بعد مجدداً در مؤسسات تکرار نمی‌گردند. مدرسان از اساتید باسابقه و مسلط هستند، در دوره‌ها، امکان پرسش برخط از اساتید وجود دارد، به‌ویژه با ارائه‌ی سناریوهای واقعی میان حسابرس و مشتری توسط مدرسان.

مرکز آموزش انطباق بسیار مؤثری با اهداف IES 7 نشان داده و دوره‌های آموزش مستمر را کاملاً بر نیازهای ملموس و حیاتی حرفه متمرکز کرده است:

برگزاری گسترده‌ی کارگاه‌های تخصصی «استاندارد حسابداری ۴۳» بلافاصله پس از لازم‌الاجراشدن آن (در تهران، مشهد و برای بنگاه‌های اقتصادی بزرگ)، اجرای دوره‌های نشریات شماره‌ی ۴۰ و ۴۱ جامعه، دوره‌های ارزش منصفانه و پوشش استانداردهای بخش عمومی برای ذی‌حسابان، نشان می‌دهد آموزش‌ها زنده، به‌روز و ناظر بر حل چالش‌های روز است. مورد دیگر طراحی دوره‌ی آموزشی ویژه‌ی نمایندگان جامعه‌ی حسابداران رسمی در هیأت‌های حل اختلاف است که در راستای توانمندسازی نمایندگان جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی (موضوع بند ۳ ماده‌ی ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم)، با تشکیل جلسات تخصصی با حضور نمایندگان کارگروه مالیاتی و معاون مرکز دادرسی مالیاتی و صاحب‌نظران مالیاتی، دوره‌ی آموزشی ویژه این نمایندگان تدوین و مقرر شد متقاضیان، در صورت دریافت گواهیِ این دوره، توسط جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران به سازمان امور مالیاتی کشور معرفی گردند. همچنین، استفاده از خبره‌ترین صاحب‌نظران، اعضای کارگروه‌های تخصصی فنی و شرکای باسابقه‌ی جامعه باعث شده محتوای ارائه‌شده از عمق فنی بسیار بالایی برخوردار باشد و فراتر از تئوری، نکات اجرایی و تجربی به مخاطب منتقل شود. اجرای طرح بازبینی ضوابط آموزش حرفه‌ای مستمر، تفکیک دوره‌ها بر مبنای

توانمندی‌هـــای موردنیـــاز، و برنامه‌ریـــزی کارگاه‌های تعاملی پرسش و پاسخ براساس چالش‌های واقعی کارگروه فنی، گواهی روشن بر حرکت ســـریع مرکز به سمت رویکرد دستاوردمحور (Outcome-based) مطابق با الزامات IES 7 است.

› پروانه خالقی:

محتوای دوره‌هـــای بازآموزی موجـــود، از نظر پرداختن به اســـتانداردهای جدید و تجدیدنظرشده، اشـــکالات پرتکرار و دستورالعمل‌های حرفه‌ای، بخش مهمی از نیازهای آموزشی را پوشش می‌دهد؛ اما به اعتقاد من، لازم است به صورت مستمر بررسی شـــود که این آموزش‌ها تا چه اندازه با مسائل واقعی و روزمره‌ی حرفه منطبق هستند.

افزایش سهم موضوعات کاربردی، مسائل مبتلابه در اجرای مأموریت‌های حسابرســـی، تجارب واقعی و موردکاوی می‌تواند اثربخشی این دوره‌ها را افزایش دهد.

از منظـــر کیفیت ارائـــه نیز، تخصص و تجربـــه‌ی حرفه‌ای مدرس، به‌روز بودن محتوای آموزشـــی و استفاده از روش‌های تعاملی و مبتنی بر موردکاوی اهمیت زیادی دارد. انتقال صرف مفاد اســـتانداردها، بدون تبیین نحوه‌ی کاربرد آن‌ها و قضاوت حرفه‌ای مرتبط، به‌تنهایی پاسخ‌گوی نیاز حرفه نیست.

بنابراین، پیشـــنهاد من این است که نیازسنجی آموزشی به شکل نظام‌مند انجام شود و اثربخشی دوره‌ها نیز صرفاً با میزان حضور یا رضایت شـــرکت‌کنندگان سنجیده نشود؛ بلکه میزان یادگیری و توانایی به‌کارگیری آموخته‌ها در محیط واقعی کار نیز مورد ارزیابی قرار گیرد.

› سمانه شاهرخی:

به نظر من تلاش شـــده است که هم در سازمان حسابرسی و هم در مؤسســـات حسابرســـی، آموزش‌هـــای بازآموزی به ســـمت نیازهای واقعی حرفه حرکت کنـــد و موضوعاتی مانند اســـتانداردهای جدید یا تجدیدنظرشـــده، اشـــکالات پرتکرار و دســـتورالعمل‌های حرفـــه‌ای نیز در برنامه‌ی آموزشـــی قرار گیرد. بنابراین از نظر انتخاب موضوعات، بخش قابل‌توجهی از نیازهای حرفه مورد توجه قرار گرفته است.

امـــا یک نکته‌ی مهم وجـــود دارد و آن ایـــن که دوره‌های آموزشـــی عمدتاً بر اساس عنوان شـــغلی افراد برگزار می‌شود، در حالی که نیاز آموزشـــی هر فرد الزاماً فقط به شغل یا رده‌ی سازمانی او وابســـته نیســـت. افرادی که در یک رده‌ی شغلی قـــرار دارند، لزوماً از نظر دانش، تجربه و حتی زمینه‌های کاری یکسان نیستند.

برای مثال، حتی در مورد یک حســـابرس تازه‌استخدام‌شده، ممکن است یک فرد از دانشـــگاهی معتبر فارغ‌التحصیل شده باشـــد یا تجربه‌ی کاری مرتبط داشته باشد، در حالی که فرد دیگری با دانش و تجربه‌ی متفاوتی وارد همان رده شده باشد. طبیعی است که نیاز آموزشی این دو نفر یکسان نباشد. همین موضوع درباره‌ی سرپرستی که تازه به این سمت منصوب شده با سرپرســـتی که چندین ســـال در این رده فعالیت کرده نیز وجود دارد. با این حال، معمولاً هر دو در یک برنامه‌ی آموزشی قرار می‌گیرند.

البته با توجه به تعداد زیـــاد کارکنان، اجرای آموزش کاملاً فردمحور همیشـــه امکان‌پذیر نیست و برگزاری دوره بر اساس رده‌ی شـــغلی تا حدی اجتناب‌ناپذیر اســـت. امـــا می‌توان با نیازســـنجی دقیق‌تر، آزمون یا ارزیابی اولیه و استفاده‌ی بیشتر از آموزش‌های انتخابی و الکترونیکی، بخشـــی از این تفاوت‌ها را پوشش داد.

در مورد کیفیت ارائه نیز به نظر من سه عامل مدرس، محتوا و روش ارائه باید در کنار هم دیده شوند. ممکن است محتوای یک دوره کاملاً به‌روز و مناسب باشد، اما اگر مدرس نتواند آن را با تجربه‌ی واقعی حرفه و مســـائل و اشکالاتی که حسابرس در عمل با آن‌ها مواجه می‌شـــود مرتبط کند، اثربخشـــی دوره کاهش پیـــدا می‌کند. از طرف دیگر، حتـــی مدرس خوب نیز اگر محتوای دوره متناســـب با نیاز فراگیران نباشد، نمی‌تواند نتیجه‌ی مطلوبی ایجاد کند.

بنابراین به نظر من حرکت بعدی باید از «آموزش متناســـب با عنوان شـــغلی» به ســـمت «آموزش متناسب‌تر با نیاز واقعی فرد» باشد. این موضوع هم با رویکرد توسعه‌ی حرفه‌ای مستمر و هم با هدف اصلی آموزش که باید منجر به یادگیری و بهبود عملکرد شود، سازگارتر است.

› سیدمحمد علوی:

در ادبیات استانداردهای آموزش حرفه‌ای، از اصطلاح آموزش حرفه‌ای مستمر (CPE) در گذشته استفاده می‌شد؛ درصورتی‌که در رویکردهای جدیـــد، به‌جای آن مفهوم توســـعه‌ی حرفه‌ای مســـتمر (CPD) به‌کار گرفته شده اســـت. این تحول بنیادین، بیانگر گذار از رویکردی مبتنی بـــر آموزش صرف به رویکردی جامع‌تر اســـت که بر ارتقای مســـتمر صلاحیت‌های حرفه‌ای و توسعه‌ی دانش، مهارت‌ها و توانمندی‌های موردنیاز حسابداران رسمی در طول دوران حیات حرفه‌ای آنان تأکید دارد.

در همین راستا، فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC)، در چارچـــوب جهت‌گیری‌هـــای راهبردی خود بـــرای دوره‌ی ۲۰۲۶ تا ۲۰۲۹، رویکرد پیاده‌ســـازی و اجرای استانداردهای آموزش حرفه‌ای را حول ســـه رکن اساســـی و به‌هم‌پیوسته‌ی «توانمندی‌ها»، «جذابیت» و «جامعه‌ی حرفه‌ای» صورت‌بندی کـــرده و آن‌ها را در راســـتای هدایت فعالیت‌های آموزشـــی و پژوهشی تشکل‌های عضو خود مطرح ساخته است. این ارکان در تبیین رویکردهای نوین به اجرای استانداردهای بین‌المللی

آموزش حسابداری نقش مؤثری ایفا می‌کنند. این سند، افق و جهت‌گیری کلان آموزش حرفه‌ای را در سال‌های پیش‌رو ترسیم می‌کند و مبنایی برای بازاندیشی، تحول و توسعه‌ی پایدار نظام‌های آموزشی حرفه‌ای به شمار می‌آید. سیاست‌های کلی آموزش حرفه‌ای، در حقیقت تفسیر اجرایی و عملیاتی استانداردهای هشت‌گانه‌ی آموزش حرفه‌ای را فراهم می‌آورند و مسیر پیاده‌سازی مؤثر آن‌ها را روشن می‌سازند. ازاین‌رو، نقشه‌ی راه آموزش حرفه‌ای ما نیز ناگزیر باید در امتداد همین جهت‌گیری‌ها و رهنمودهای ابلاغی آیفک طراحی و اجرا شوند.

شایان توجه است که استانداردهای آموزش حرفه‌ای، به‌منظور برخورداری از ماندگاری، جامعیت و قابلیت کاربرد در تمامی قلمروهای حرفه‌ای اعضای آیفک، بر مبنای اصول تدوین شده‌اند. از این‌رو، بیش از آن‌که بر روش‌ها و شیوه‌های جزئی تأکید داشته باشند، چارچوب‌های کلان، ارزش‌های محوری و الزامات اساسی را تبیین می‌کنند.در رکن «توانمندی‌ها»، آیفک بر این واقعیت تأکید می‌ورزد که شتاب روزافزون تحولات در استانداردهای قانونی، مقرراتی و حرفه‌ای، محیط کسب‌وکار، فناوری‌ها و ریسک‌های نوظهور یادگیری مادام‌العمر را از یک مزیت رقابتی به ضرورتی اجتناب‌ناپذیر تبدیل کرده است. از همین رو، نخستین و بنیادی‌ترین توصیه‌ی این نهاد، استقرار فرهنگ یادگیری مستمر در سراسر چرخه‌ی حیات حرفه‌ای افراد است. برنامه‌های توسعه‌ی حرفه‌ای مستمر (CPD) گامی حیاتی در مسیر سازگاری مداوم حرفه با آینده است. در این چارچوب، آشنایی عملی با هوش مصنوعی، تحلیل داده‌ها، امنیت سایبری، ابزارهای گزارشگری دیجیتال، توانایی تفسیر داده‌ها و اطلاعات تولیدشده توسط فناوری و ارزیابی میزان اتکاپذیری آن‌ها، تفکر انتقادی، تردید حرفه‌ای، مهارت‌های ارتباطی، استدلال اخلاقی و قدرت تصمیم‌گیری در شرایط ابهام، تعارض یا نقصان اطلاعات، ازجمله شایستگی‌های کلیدی مورد نیاز برای حرفه‌مندان آینده قلمداد شده‌اند.

در رکن «جذابیت»، آموزش حرفه‌ای به‌عنوان زیربنا و دروازه‌ی ورود به حرفه معرفی می‌شود؛ بستری که بسیاری از افراد نخستین مواجهه خود با حرفه را از طریق آن تجربه می‌کنند. بر این اساس، آموزش نه‌تنها ابزار انتقال دانش و مهارت، بلکه یکی از مهم‌ترین عوامل جذب، پرورش و حفظ استعدادها برای آینده‌ی حرفه محسوب می‌شود. در نتیجه، هم نظام آموزشی باید از جذابیت، پویایی و اثربخشی لازم برخوردار باشد و هم حرفه باید بتواند تصویری امیدآفرین و جذاب برای نسل‌های جدید ترسیم کند. بهره‌گیری هوشمندانه از فناوری‌های نوین آموزشی، توسعه‌ی روش‌های نوآورانه‌ی یادگیری و فراهم‌آوردن فرصت‌های گسترده‌تر برای مشارکت و نقش‌آفرینی جوانان مستعد در عرصه‌های حرفه‌ای، از مهم‌ترین توصیه‌های این محور راهبردی به شمار می‌رود.

در رکن «جامعه‌ی حرفه‌ای»، آیفک بر این باور است که پیشرفت و نهادینه‌سازی آموزش حرفه‌ای تنها در سایه‌ی همکاری، تعامل و هم‌افزایی جمعی امکان‌پذیر است. این هدف زمانی محقق خواهد شد که تشکل‌های قانونی، انجمن‌های حرفه‌ای، دانشگاهیان، مدرسان حرفه‌ای، ذی‌نفعان کلیدی و.... خود را اجزای یک جامعه‌ی حرفه‌ای منسجم و به‌هم‌پیوسته بدانند. در چنین بستری، یادگیری متقابل، تبادل تجربیات موفق، گسترش شبکه‌های همکاری و یافتن راه‌حل‌های مشترک برای چالش‌های نوظهور، به سرمایه‌ای ارزشمند برای توسعه‌س حرفه تبدیل خواهد شد. در این مسیر، قدرت جمعی جامعه‌ی حرفه‌ای نه‌تنها بر توان فردی اعضا می‌افزاید، بلکه ظرفیت حرفه را برای انطباق با تحولات و پاسخ‌گویی به نیازهای آینده به نحو چشمگیری ارتقا می‌دهد. این سه رکن، اجزایی مستقل و منفک از یکدیگر نیستند، بلکه منظومه‌ای واحد و مکمل را تشکیل می‌دهند که اثربخشی هر یک در گرو تحقق و تقویت دیگری است. توانمندی‌های به‌روز، حرفه را جذاب می‌سازد؛ جذابیت بیشتر، استعدادهای برتر را به سوی حرفه سوق می‌دهد؛ و جامعه‌ی حرفه‌ای، پویا و منسجم، امکان بهره‌گیری از خرد جمعی و ارتقای ظرفیت پاسخ‌گویی به تغییرات را فراهم می‌آورد. تنها از رهگذر اجرای متوازن و هماهنگ این سه رکن است که می‌توان به اهداف متعالی آموزش حرفه‌ای دست یافت.

شواهد تجربی در این زمینه گویای آن است که جامعه‌ی حسابداران رسمی امریکا (AICPA) بابت پیاده‌سازی استاندارد مزبور سامانه‌ی هوشمند آموزشی CPExpress را تدوین کرده که در آن انواع و اقسام دوره‌های آموزشی متعدد و متنوع بارگذاری شده است. اعضای آن جامعه با ثبت‌نام و پرداخت حق اشتراک سالیانه (حدود ۳۵۰دلار) از تمامی امکانات آن که با رعایت الزامات استانداردهای آموزش حرفه‌ای تدوین شده بدون هیچ محدودیتی بهره ببرند. (مشخص است که شرکت کننده در پایان دوره چه دانش و مهارتی کسب می‌کند، محتوای آموزشی و منابع کمک آموزشی مربوط باید از کیفیت برخوردار باشند، دوره باید به نحوی طراحی شود که مشارکت فعال فراگیر را دارا باشد، ساعات و امتیاز آموزشی مربوط استاندارد باشد، اطلاع‌رسانی مناسب از دوره‌ها به مشمولین دوره شده باشد، اتمام دوره با آزمون و با کسب حداقل امتیاز مربوط باشد، و نیز مستندسازی و بایگانی مناسب از دوره صورت گیرد.) این سامانه به‌صورت هوشمند برای هریک از کاربران شخصی‌سازی می‌شود، به‌صورتی‌که ورود اعضا، حضور آن‌ها در دوره‌ها، آزمون‌ها و صدور گواهی را به‌صورت خودکار انجام می‌دهد و در پرونده‌ی آموزشی آن‌ها بایگانی می‌کند و نهادهای نظارت بر حسابرسی نیز به سامانه دسترسی دارند. تنها دغدغه‌ی اعضا فقط فرصت ورود به سامانه و آموزش‌دیدن است و دیگر هیچ.

با توجه به موارد مزبور به‌روشنی درمی‌یابیم که نظام آموزشی



سنتی ما از لحاظ کمیت و کیفیت در رفع نیازمندی‌های اعضا هنوز فاصله‌ی قابل‌توجهی با استانداردها، رهنمودها و تجربیات جهانی دارد. بااین‌همه، آگاهی از این فاصله نه نشانه‌ی کاستی، بلکه نقطه آغاز تحول است. آنچه اهمیت دارد، عزم راسخ و اراده‌ای است که برای حرکت در این مسیر شکل گرفته است؛ مسیری که مقصد آن استقرار نظام آموزش حرفه‌ای است که در عین پایبندی به ارزش‌های بنیادین حرفه، از توانمندی‌های نوین، جذابیت پایدار و سرمایه‌ی اجتماعی یک جامعه حرفه‌ای بهره‌مند باشد.

› محسن غلامرضایی:

محتوای دوره‌های بازآموزی کنونی برای به‌روزرسانی دانش فنی و مقرراتی ضروری و مفید است، اما با رویکرد IES 7 کفایت کامل ندارد. لازم است دوره‌ها بر اساس نیاز واقعی و سطح شغلی افراد طراحی و از روش‌های کاربردی مانند مطالعه‌ی موردی و حل مسئله استفاده شود. همچنین کیفیت دوره باید براساس تخصص و تجربه‌ی عملی مدرس، کاربردی‌بودن محتوا و اثبات دستاورد یادگیری ارزیابی شود، نه صرفاً ساعات حضور.

› ساسان مهرانی:

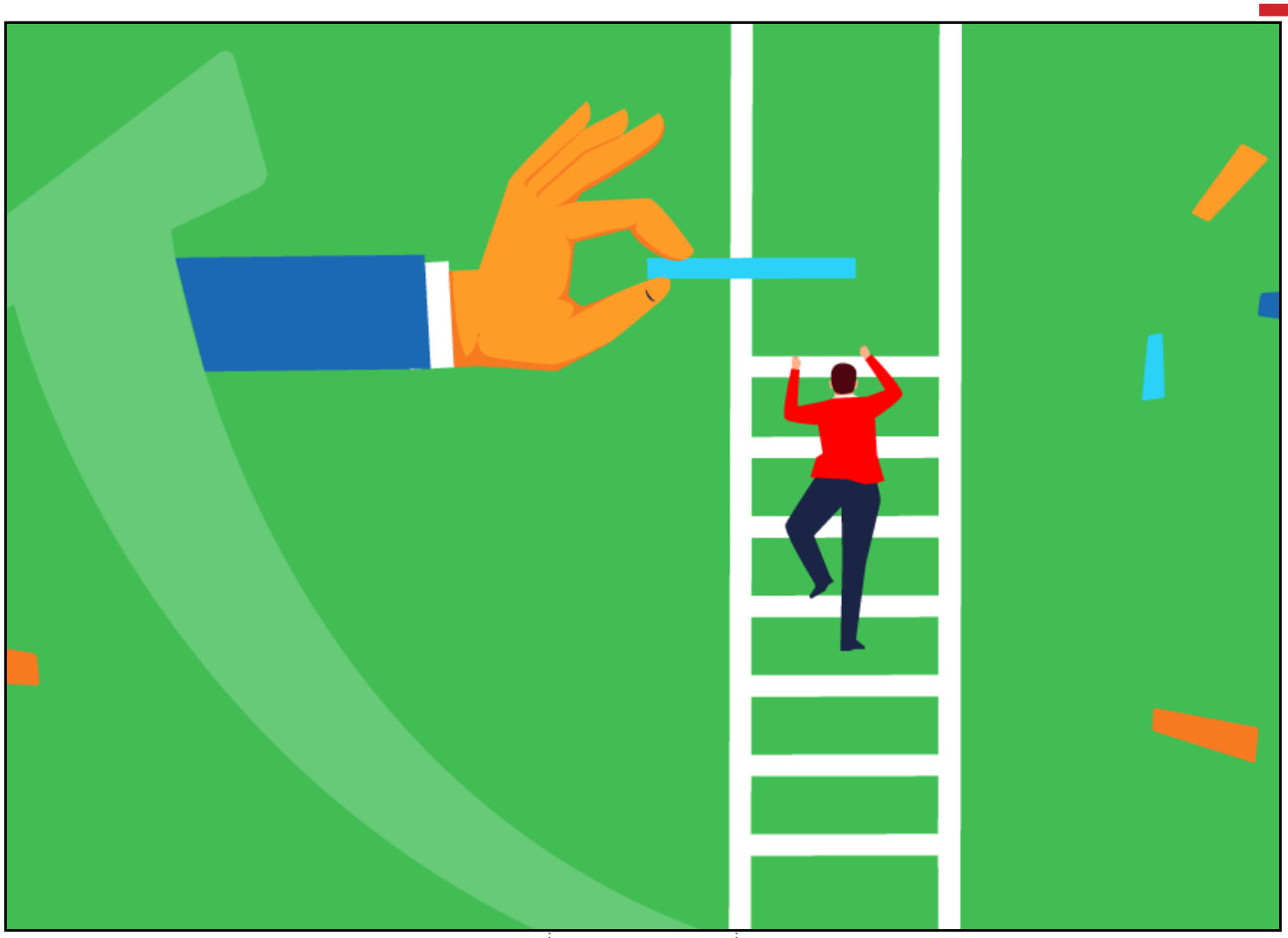
در خصوص ضرورت اجرای دوره‌ها باید گفت ارائه‌ی چنین دوره‌هایی الزامی باید باشد. اما مهم اثربخشی شیوه‌های اجرای ان است. برگزاری دوره لزوماً نیاز حرفه را برطرف نمی‌کند، برگزاری باید بر اساس نیازسنجی باشد. باید بررسی شود برگزاری دوره موجب به‌روزرسانی اطلاعات حرفه‌ای و دانش فنی می‌گردد و موجب بهبود عملکرد نیز خواهد شد.

استاندارد بین المللی آموزش شماره‌ی ۷ بر ضرورت حفظ و توسعه‌ی شایستگی حرفه‌ای متناسب با نقش افراد و مسئولیت تأکید دارد. پرسش این است ایا این دوره‌ها با نیاز افراد تناسب دارد. مخاطبان این دوره چه کسانی هستند. بنابراین دوره‌های باز آموزی باید بر اساس نیاز سنجی و تفکیک مخاطبان انجام شود.

کیفیت ارائه‌ی این دوره‌ها بر سه عامل استوار است: صداقت و تجربه‌ی مدرس، کیفیت و کاربردی‌بودن محتوا و سوم تناسب روش تدریس با هدف از یادگیری.

میزان هم‌راستایی و اثربخشی باید با شواهد حاصل از نیازسنجی سنجیده شود. آموزش باید از ساعت‌محور و موضوع‌محور بودن خارج شود و به سمت نیازمحوربودن حرکت کند.

در خصوص ارزیابی کیفیت در برگزاری این دوره‌ها، تجربه نشان داده که در خصوص برخی مسائل تخصصی از جمله مالیات عملکرد موفقی داشته است.



۴

با توجه به تجربه‌ی آموزش مجازی در سال‌های اخیر و به‌ویژه پس از همه‌گیری کرونا، چه ترکیبی از آموزش حضوری و مجازی برای دوره‌های حرفه‌ای حسابداران بهینه است؟ کدام نوع آموزش‌ها (مثلاً کارگاه‌های مهارت‌حرفه‌ای، مباحث اخلاقی، مطالعه‌ی موردی) ضرورت دارد حضوری باشند و کدام‌ها را می‌توان مجازی ارائه کرد؟ و در نهایت چه معیارهایی برای سنجش اثربخشی آموزش مجازی در مقایسه با حضوری پیشنهاد می‌کنید؟

زهرا پورزمانی:

مدل بهینه در نظام نوین آموزش حسابرسی، بهره‌گیری از رویکرد یادگیری تلفیقی است؛ به این صورت که بخش عمده‌ی آموزش یعنی حدود شصت درصد به‌شکل مجازی و خودآموز به یادگیری مبانی، تعاریف و مباحث تئوریک اختصاص می‌یابد و چهل درصد باقی‌مانده به‌صورت حضوری و کارگاهی برای تعمیق آموخته‌ها پیاده‌سازی می‌شود.

در تفکیک موضوعی این دوره‌ها، عناوینی نیازمند حضور فیزیکی هستند که به سنجش مهارت‌های رفتاری و تعاملی وابسته‌اند. کارگاه‌های قضاوت و اخلاق حرفه‌ای ازجمله بررسی تعارض منافع، شبیه‌سازی مصاحبه‌های کشف تقلب و تمرین استقامت در برابر فشارهای صاحب‌کار به درک زبان بدن، مناظره‌ی زنده و برقراری ارتباط چهره‌به‌چهره متکی هستند. همچنین شبیه‌سازی رسیدگی‌های میدانی نظیر مواجهه با شواهد ساختگی، ردیابی فیزیکی مدارک، بازسازی جلسات ورود و خروج با هیأت‌مدیره و کارگاه‌های حل مسئله‌ی گروهی و کاربرگ‌نویسی پیشرفته، ماهیتی کاملاً عملیاتی دارند و حتماً باید به‌صورت حضوری برگزار شوند. در مقابل، عناوینی چون تشریح استانداردها و مقررات جدید، مفاهیم پایه و تغییرات متنی، آموزش کار با نرم‌افزارهای حسابرسی و فرمول‌های اکسل از طریق اشتراک صفحه‌نمایش و قابلیت مرور چندباره‌ی ویدیوها، و همچنین سمینارهای آشنایی اولیه

و به‌روزرسانی‌های بخشنامه‌ای، بستر بسیار مناسبی برای ارائه‌ی الکترونیکی و مجازی دارند.

برای سنجش اثربخشی این آموزش‌ها، در گام نخست، میزان تعامل لحظه‌ای فراگیران در پلت‌فرم از طریق پاسخ به نظرسنجی‌های حین تدریس، طرح پرسش، مدت‌زمان فعال‌بودن تصویر و حضور مؤثر، پایش می‌شود. در سطح یادگیری، سنجش تسلط علمی با اجرای آزمون پس از کلاس انجام می‌پذیرد. در سطح رفتار، تغییر ملموس عملکرد بررسی می‌شود که با ارزیابی نرخ کاهش خطاها در کاربرگ‌های مأموریت‌های بعدی و تکمیل چک‌لیست‌های عملکردی توسط سرپرستان طی سه ماه پس از دوره محقق می‌گردد. در نهایت در سطح نتایج سازمانی، بازتاب نهایی آموزش‌ها با معیارهایی همچون کاهش دفعات تذکرات در بازرسی‌های کنترل کیفیت جامعه‌ی حسابداران رسمی، ارتقای رضایت صاحب‌کاران و افزایش چشمگیر سرعت در نهایی‌سازی و بستن پرونده‌های حسابرسی سنجیده می‌شود.

در این راستا، مرکز آموزش از فرصت‌های پس از همه‌گیری کرونا حداکثر استفاده را برده و یک معماری متوازن و دارای بهره‌وری از ترکیب آموزش‌های حضوری و مجازی بنا نهاده است:

• بهینه‌سازی توزیع آموزش‌ها:

• بخش‌های دانشی، تشریح متون استانداردها، آموزش‌های پایه و الزامات عمومی به شکلی منعطف در بستر آن‌لاین و پلت‌فرم‌های آفلاین (با ضبط استاندارد دوره‌ها و توسعه‌ی کانال‌های اطلاع‌رسانی و بازپخش در آپارات و پیام‌رسان‌ها) سامان یافته است که امکان دسترسی عادلانه در سراسر کشور را به ارمغان می‌آورد.

• کارگاه‌های تعاملی، قضاوت حرفه‌ای، استاندارد ۴۳ و کارگاه‌های ابزارهای نوین به‌صورت حضوری و فشرده (نظیر کارگاه‌های متعدد حضوری مستند) برگزار شده‌اند تا انتقال تجربیات و شبکه‌سازی حرفه‌ای به اوج برسد.

• معیارهای سنجش اثربخشی در بستر سامانه‌های نوین: تلاش مرکز برای استقرار «سامانه‌ی جامع آموزش» و پلت‌فرم هوشمند احراز هویت و آزمون، زیرساخت سنجش علمی اثربخشی را ایجاد خواهد کرد؛ ارزیابی دقیق رضایت فراگیران، آزمون‌های هوشمند ورودی و خروجی جهت ثبت دقیق جهش مهارتی، و رصد ارتقای کیفیت گزارش‌های حسابرسی و کاهش تخلفات، منظومه‌ای سنجش‌پذیر و موثر برای تضمین بازدهی آموزش‌ها فراهم خواهد کرد.

پروانه خالقی:

الگوی مناسب برای آموزش حرفه‌ای حسابداران، مدل ترکیبی حضوری و مجازی است و انتخاب روش آموزش باید متناسب با ماهیت و هدف دوره انجام شود.

مباحث دانشی مانند استانداردها، مقررات و دستورالعمل‌ها را می‌توان با کیفیت مناسب به صورت مجازی ارائه کرد؛ اما آموزش مهارت‌های حرفه‌ای، مطالعه‌ی موردی، حل مسائل پیچیده، قضاوت حرفه‌ای و مباحث اخلاقی که نیازمند تعامل و تبادل‌نظر هستند، بهتر است به صورت حضوری یا ترکیبی برگزار شوند.

در ارزیابی اثربخشی نیز صرفاً میزان حضور یا رضایت شرکت‌کنندگان معیار مناسبی نیست. میزان یادگیری، نتایج ارزیابی قبل و بعد از دوره، توانایی به‌کارگیری آموخته‌ها در محیط واقعی کار و بازخورد پس از آموزش باید مورد توجه قرار گیرد.

در واقع، معیار اصلی اثربخشی آموزش، شیوه‌ی ارائه‌ی آن نیست؛ بلکه میزان انتقال یادگیری به عملکرد حرفه‌ای است.

سمانه شاهرخی:

آموزش مجازی مزایای زیادی دارد و به‌شخصه از طرفداران آن هستم. صرفه‌جویی در زمان و انرژی و مهم‌تر از آن، عدالت آموزشی برای افراد در سراسر کشور از مزایای اصلی آموزش مجازی است. به‌خصوص برای دوره‌های حرفه‌ای که ممکن است افراد از شهرهای مختلف در آن شرکت کنند، این مزیت اهمیت زیادی دارد.

بااین‌حال، اثربخشی آموزش مجازی تا حد زیادی به خود مخاطب بستگی دارد. اگر فراگیر انگیزه‌ی کافی نداشته باشد، به‌راحتی می‌تواند آموزش را دور بزند یا صرفاً حضور ظاهری داشته باشد. از طرف دیگر، زیرساخت نامناسب اینترنت نیز می‌تواند تجربه‌ی یادگیری را مختل کند.

به نظر من، آموزش مجازی زمانی کیفیت مناسبی پیدا می‌کند که تعامل در آن بالا باشد. به همین دلیل، برگزاری دوره‌های مجازی در گروه‌های کوچک، امکان پرسش و پاسخ و مشارکت فراگیران اهمیت زیادی دارد. در کنار آموزش زنده، استفاده از محتوای آفلاین نیز می‌تواند بسیار مفید باشد؛ به‌خصوص اگر محتوا به شکل جذاب و متنوع، مانند فیلم، متن، صوت یا محتوای تعاملی تهیه شود.

بااین‌حال، برخی آموزش‌ها به صورت کارگاهی و حضوری بازدهی بیشتری دارند. به‌خصوص آموزش مهارت‌های عملی، حل مسائل و پرونده‌های واقعی، مطالعه‌ی موردی و مباحثی که نیاز به بحث و تبادل‌نظر و تعامل زیاد دارند، بهتر است حداقل بخشی از آن‌ها به صورت حضوری برگزار شود. در مورد اخلاق حرفه‌ای نیز اگر قرار باشد صرفاً مفاهیم و مقررات ارائه شود، آموزش مجازی می‌تواند مناسب باشد؛ اما زمانی که قرار است موقعیت‌های واقعی و تعارض‌های حرفه‌ای مطرح و درباره‌ی آن‌ها بحث و تصمیم‌گیری شود، آموزش تعاملی و حضوری اثربخشی بیشتری دارد.

در مجموع، به نظر من، بهترین روش، انتخاب یکی از این دو

روش به صورت مطلق نیســت، بلکه ترکیب آن‌هاست. ایده‌آل این اســت که مباحث نظری و مقدماتی قبل از دوره، از طریق محتوای مجازی یــا آفلاین در اختیار فراگیر قرار گیرد و افراد با مطالعه و آمادگی قبلی در جلسات حضوری شرکت کنند تا زمان کلاس صرف بحث، حل مسئله، مطالعه‌ی موردی، تمرین و تعامل شود.

برای سنجش اثربخشی هم صرفاً نباید به میزان حضور افراد یا رضایت آن‌ها از دوره اکتفا کرد. باید بررسی شود که آیا یادگیری اتفاق افتاده اســت، آیا فرد توانسته از آموخته‌های خود در کار بهــره گیرد و در نهایت آیا این آمــوزش باعث بهبود عملکرد و کیفیت کار شده است یا خیر. به نظر من این‌ها معیارهای اصلی مقایسه اثربخشی آموزش مجازی و حضوری هستند.

سیدمحمد علوی:

رویکرد غالــب آموزش حرفه‌ای به نحوی اســت که در آن فراگیران مجبورند در روز و زمان مشــخصی در کلاس حضور یابنــد (حضــوری یا آنلایــن) و مدرس معیــن (غیرانتخابی) نیز به‌صورت یک‌ســویه در قالب ســخنرانی، مطالــب را ارائه کند. در این شــیوه، نقش یادگیرندگان بیشــتر به شنونده و یادداشــت‌بردار محدود می‌شود.اگرچه این روش در گذشته تا حد زیادی کارآمد و متناســب با شرایط زمان خود بوده است، اما امروز دیگر پاســخ‌گوی نیازهای متنوع، متعدد و روبه‌تحول یادگیری نیســت. تحولات ســریع فنــاوری و افزایش نیاز به یادگیری مستمر، ضرورت بازنگری در رویکردهای آموزشی را بیش از پیش آشــکار کرده است. آموزش حرفه‌ای در گذشته به‌عنوان رفــع تکلیف تلقی می‌شــد، درصورتی‌کــه امروز به ضرورتــی حیاتی و اجتناب‌ناپذیر بــرای ارتقای توانمندی‌ها و حفظ توان رقابتی تبدیل شــده است. ازاین‌رو، حرکت به سوی الگوهای نوین، انعطاف‌پذیر، تعاملــی و یادگیرنده‌محور، دیگر یک انتخاب نیســت، بلکه ضرورتی راهبردی برای پاسخ‌گویی به نیازهای دنیای امروز و آینده اســت. لذا ضروری است کلیه مرزهــا و محدودیت‌های آن را از میــان برداریم و مدل‌هایی را پیــاده کنیــم که هر فرد بتواند در هر زمــان، هر مکان، هر شرایطی و متناسب با نیاز و علایق خود به یادگیری دسترسی داشته باشــد. البته به قول ملک‌الشعرای بهار: «درس معلم ار بــود زمزمه‌ی محبتی، جمعه به مکتب آورد طفل گریزپای را» بااین‌حال، در کنار شیوه‌ی آموزش و نقش معلم، وجودِ احساس نیاز و تلاش، انگیزه و اشتیاق در فراگیر نیز ضروری است؛ زیرا فرایند آموزش ماهیتی دوسویه دارد و اثربخشی و موفقیت آن به مشــارکت و تعامل هر دو طرف، یعنی مدرس و یادگیرنده، وابســته اســت. گرچه تحقق این هدف مســتلزم بهره‌گیری گســترده از فناوری‌های آموزشی و توســعه‌ی نظام‌مند تولید محتوا است.

آمــوزش حرفه‌ای بایــد متنوع، انعطاف‌پذیر و متناســب با ویژگی‌های مخاطبــان مختلف و ترکیبــی و متوازن طراحی شود. برای پیشکســوتان حرفه، برگزاری نشست‌های حضوریِ هم‌اندیشــی همچنان ارزشمند و ضروری است. برای همکاران تــازه‌وارد نیز کلاس‌های حضوری نقش مهمی در آشــنایی با حرفه، فرهنگ ســازمانی و انتقال تجربیــات ایفا می‌کنند. اما در ســطوح بعــدی، آموزش حرفه‌ای باید بر اســاس ســطح اســتعدادها، نیازها، علایق و مسیر رشد هر فرد شخصی‌سازی شــود و مجموعه‌ای از تکنولوژی آموزشــی در دســترس قرار گیــرد؛ از جمله آموزش‌هــای حضوری، مکاتبــه‌ای، آنلاین، آفلاین، فیلم‌های آموزشی، کتاب‌ها، جزوات، تفاسیر، راهنماها و رهنمودهای کاربردی، پادکســت‌ها، انیمیشن‌های آموزشی، نشست‌های تخصصی متعدد و متنوع، مشاور آموزش حرفه‌ای (منتــور) و... .همچنین برای افراد مســتعدتر و توانمندتر باید مســیرهای یادگیری منعطف‌تری پیش‌بینی شــود. به‌عنوان مثال، کســب حد نصاب مشــخص در آزمون‌های اســتاندارد می‌تواند جایگزین بخشــی از دوره‌های آموزشی شود و امکان پیشــرفت ســریع‌تر را برای آنان فراهم کند. ما باید صفحه‌ی رسمی در شبکه‌های اجتماعی داشــته باشیم و اطلاع رسانی رســمی به موقع همراه با ارایه‌ی تحلیــل از آخرین تغییرات اســتانداردهای قانونی، مقرراتی و حرفه‌ای خودمان را داشــته باشــیم. همچنین تحولات کسب‌وکارها، شاخص‌ها و روندهای اقتصادی و ریسک‌ها را پایش و بیان کنیم. دوره‌های افته کاوی یکی دیگر از کارگاه‌های آموزشی دایمی ما باید باشد.

البته در اجرای این تحول باید واقع‌بین باشــیم و ظرفیت‌ها و امکانات موجود خود را نیز در نظر بگیریم. ایجاد زیرســاخت‌ها، توســعه‌ی محتوا و توانمندســازی منابع انسانی نیازمند زمان و سرمایه‌گذاری کافی است. بااین‌حال، اعتقاد دارم که باید مطابق با توصیه‌های آیفک، «طرحی نو دراندازیم» و جریان تازه‌ای در آموزش حرفه‌ای ایجاد کنیم. برای تحقق این هدف، لازم اســت همه‌ی اعضای حرفه، شــرکای ما و سایر ذی‌نفعان کلیدی را به مشــارکت در این جریان آموزشی دعوت کنیم. ما باید بستری مشــابه «یوتیوب» ایجاد کنیم؛ فضایی که هر فرد دارای دانش، تجربــه و توانایی تولید محتوای حرفه‌ای بتواند محتوای خود را تولید و منتشــر کند، اعضای حرفه و دیگران نیز از آن بهره‌مند شوند و مرکز نیز از تولیدکنندگان محتوای باکیفیت و بر مبنای بازخورد آن حمایت مالی و معنوی به عمل آورد. آینده‌ی آموزش حرفه‌ای در گرو خروج از روش‌های ســنتی و حرکت به سمت ظرفیت‌سازی، شبکه‌سازی، تیم‌سازی، تسهیل‌گری و مشارکت جمعی اســت. نقش ما بیــش از آن‌که تصدی‌گــری و ارائه‌ی انحصاری آموزش باشد، باید ایجاد بستر، تسهیل‌گری، حمایت از تولید دانش و پژوهش و شکل‌دهی به یک اکوسیستم یادگیری پویا و فراگیر باشــد. رویکردهای سنتی و مبتنی بر تصدی‌گری



صرف دیگر پاسخ‌گوی نیازهای امروز و فردای حرفه نخواهند بود. شواهد تجربی بیانگر این است که آموزش حرفه‌ای با یک چالش مشترک در میان همه‌ی تشکل‌های قانونی آموزش حرفه مواجه است: این‌که چگونه می‌توان اطمینان یافت که فراگیران واقعاً مفاهیم و مهارت‌های فنی را درک کرده و بر آن‌ها مسلط شده‌اند، نه این‌که صرفاً مطالب را برای قبولی در آزمون‌های کتبی حفظ کنند و پس از مدت کوتاهی آن‌ها را فراموش نمایند.

در همین راستا، انجمن حسابداران رسمی ایرلند تجربه‌ی خود را از طریق فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) به اشتراک گذاشته است. این نهاد پلت‌فرمی مبتنی بر هوش مصنوعی طراحی کرده که فرایند آموزش حرفه‌ای را برای هر فراگیر به‌صورت شخصی‌سازی‌شده ارائه می‌کند. این سامانه ابتدا نقاط ضعف هر فرد را شناسایی کرده، سپس متناسب با نیازهای او محتوا تولید می‌کند و از طریق ارزیابی‌های مستمر می‌سنجد که آیا موضوع موردنظر به‌درستی درک شده است یا خیر؟ این چرخه تا زمانی ادامه می‌یابد که اطمینان حاصل شود فراگیر به درک کامل و تسلط کافی بر موضوع دست یافته است. در آن مرحله، فرایند آموزش آن مبحث متوقف می‌شود. نتایج این سیستم نشان داد که داوطلبان توانسته‌اند بر مفاهیم بنیادینی مسلط شوند که دانشجویان سال‌ها در یادگیری آن‌ها با دشواری مواجه بودند. آنان نه‌تنها پاسخ‌های صحیح‌تری ارائه کردند، بلکه این کار را با سرعت بیشتر و اطمینان بالاتری نیز انجام دادند. بنابراین، تداوم اعتبار و جایگاه حرفه‌ی حسابداری تا حد زیادی به توانایی جمعی ما در آموزش نسل آینده‌ی این حرفه بستگی دارد؛ آموزشی که باید نوآورانه، مبتنی بر فناوری، روزآمد و در عین حال سخت‌گیرانه باشد، همواره در دسترس قرار گیرد و با ذائقه‌ی نسل جدید و نیازهای دنیای در حال تحول امروز سازگار باشد.

› محسن غلامرضایی:

الگوی ترکیبی حضوری و مجازی مناسب‌تر است؛ آموزش‌های دانشی مانند استانداردها، قوانین و دستورالعمل‌ها را می‌توان عمدتاً مجازی ارائه کرد، اما کارگاه‌های مهارت‌های حرفه‌ای، اخلاق، قضاوت حرفه‌ای و مطالعات موردی پیچیده بهتر است حضوری یا تعاملی باشند. اثربخشی نیز باید بر اساس میزان یادگیری، مشارکت، توان کاربرد آموخته‌ها در محیط کار و بهبود عملکرد حرفه‌ای سنجیده شود، نه صرفاً ساعات حضور.



ساسان مهرانی:

تجربـــه‌ی آموزش در دوره‌ی کرونـــا و حتی در زمان جنگ نشان داد که کارایی ان مانند آموزش حضوری نیست. به‌جرأت می‌توان گفـــت که حداکثر ۳۰ درصد آموزش حضوری کارایی داشـــت. حتی در آزمون از دانشـــجویان نیـــز علی‌رغم تمامی تلاش‌ها نتیجه‌ی مطلوب عاید نشـــد. چنان‌که اشـــاره کردم، آموزش حرفه‌ای زمانی اثربخش است که یادگیری دانش فنی با افزایـــش توانایی و تصمیم گیری مســـئولانه پیوند یابد. در ســـال‌های اخیر، دوره‌های مجازی بسیاری توسط انجمن‌های حرفه‌ای و اشـــخاص مقیم خارج کشور برگزار شد که نتیجه‌ی آن بهتر از آموزش در مراکز آموزشـــی و دانشگاهی بود. این‌که آموزش مجازی و یا حضوری و یا ترکیبی باشـــد باید بر اساس اهداف یادگیری، سطح پیچیدگی، بررسی پرونده‌های واقعی و حل مسائل کاربردی باشد که در این زمینه بهتر است آموزش بیشتر حضوری باشد، اما مواردی نظیر مباحث اخلاقی می‌تواند به صورت مجازی برگزار گردد. اگر بخواهیم اثربخشی آموزش مجازی را افزایش دهیم بایـــد کیفیت طراحی آموزش، میزان تعامل و ارتباط محتوا با مســـائل واقعی را افزایش داد. آموزش مجازی باید مسئله‌محور باشد نه یک تکامل فرایندی.

ارزیابی شـــما از عملکرد نهادهای آموزشـــی مســـتقل در ارائه آمـــوزش حرفه‌ای چیســـت؟ مهم‌ترین نقاط قوت و ضعف آن‌ها کدام اســـت؟ با توجه به این‌که هدف از ایجاد مرکز آموزش جامعه ایجاد انحصار در امر آموزش حرفه‌ای نیســـت، چه ســـازوکاری برای نظارت بر کیفیـــت آموزش این نهادها پیشنهاد می‌کنید که هم کیفیت ارتقا یابد و هم تنوع نهادهای آموزشـــی حفظ شود؟ ارزیابی شـــما از روش‌های کنونی امتیازدهی به سمینارها و برنامه‌های نهادهای مســـتقل چیســـت؟ آیا این روش‌ها با رویکرد مبتنی بر دستاورد IES 7 سازگار است؟

زهرا پورزمانی:

نهادهای آموزشی مستقل در سال‌های اخیر پویایی قابل‌توجهی به اکوسیستم آموزش حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی کشور تزریق کرده‌اند. از برجسته‌ترین نقاط قوت این مراکز (همچون مرکز آموزش)، چابکی بالا در شناسایی نیازهای روز بازار و ارائه سریع سرفصل‌های نوین مانند ابزارهای مبتنی بر هوش مصنوعی، سامانه‌های مالیاتی جدید و فناوری‌های مالی است. این نهادها با تنوع‌بخشی به شبکه‌ی اساتید، فراتررفتن از حلقه‌های سنتی تدریس، به‌کارگیری بسترهای فناورانه‌ی جذاب‌تر و ایجاد فضای رقابتی، حق انتخاب حسابرسان را گسترش داده و هزینه‌ی تمام‌شده‌ی آموزش را بهینه کرده‌اند. در نقطه‌ی مقابل، مهم‌ترین چالش و نقطه ضعف این مؤسسات، تبدیل‌شدن برخی دوره‌ها به فرایندی تشریفاتی برای جمع‌آوری ساعت آموزشی و نبود دسترسی به داده‌های کنترل کیفیت پرونده‌هاست که مانع از جهت‌گیری محتوا به سمت درمان خطاهای پرتکرار در محیط کار می‌شود.

برای برقراری تعادل میان ارتقای کیفیت و حفظ تنوع آموزش‌ها، جامعه می‌تواند با تدوین چارچوب مدون برای شرکای آموزشی، استانداردهای روشنی برای شایستگی مدرسان، کیفیت زیرساخت‌های الکترونیکی و شفافیت محتوایی تعریف کند. پایش کیفیت می‌تواند از طریق بررسی دوره‌ای نامحسوس، بررسی سرفصل‌ها و سنجش نرخ رضایت و بازخورد شرکت‌کنندگان صورت گیرد.

در تحلیل روش‌های کنونی امتیازدهی به سمینارها، برجسته‌ترین مزیت سیستم موجود، سادگی اجرایی، شفافیت در ثبت سوابق، قابلیت اندازه‌گیری عینی و انگیزانندگی برای ترغیب شاغلین پرمشغله به اختصاص وقت برای یادگیری مداوم است. با وجود این، اشکال بنیادین این الگو، ورودی‌محور بودن آن یعنی گره‌خوردن امتیاز صرفاً به حضور فیزیکی یا آنلاین روی صندلی است. این رویکرد سنتی با استانداردهای نوین بین‌المللی به‌ویژه استاندارد بین‌المللی آموزش شماره هفت (IES 7) فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) که بر یادگیری مبتنی بر دستاورد، برون‌داد و اثبات شایستگی تأکید دارد، همخوانی کاملی ندارد. برای اصلاح این ساختار بدون ایجاد اختلال در فرایندها، نظام امتیازدهی می‌تواند به مدلی ترکیبی ارتقا یابد؛ بدین صورت که بخش پایه‌ی امتیاز به حضور اختصاص داده شده و بخش اصلی یا ارتقایافته‌ی آن مشروط به موفقیت در سنجش پایانی کوتاه، تحلیل یک مطالعه‌ی موردی عملی یا ارائه‌ی کاربرگ حل مسئله متناسب با سمینار باشد، تا اطمینان حاصل شود که زمان صرف‌شده، به ارتقای واقعی صلاحیت حرفه‌ای انجامیده است. در حال حاضر، مرکز آموزش به‌جای ایجاد انحصار، مدل مشارکت راهبردی و هم‌افزایی ملی را مبنای کار خود قرار داده است.

انعقاد تفاهم‌نامه‌ی تاریخی با سازمان آموزش فنی و حرفه‌ای کشور (تبدیل مرکز به مرجع برگزاری آزمون در ۸۶ رشته‌ی مالی و بازرگانی) و پیگیری تفاهم با انجمن حسابداری مدیریت، انجمن حسابرسی فناوری اطلاعات، مؤسسه‌ی عالی بانکداری و مرکز آموزش سازمان بورس، نشان‌دهنده‌ی نگاه توسعه‌گرا، اعتمادساز و ضدانحصار مرکز است. مرکز با اتخاذ نقش «نهاد اعتباربخش و مرجع استانداردگذاری»، به نهادهای آموزشی مستقل این فرصت را محیا کرده تا در چارچوبی قانون‌مند، محتوای خود را ارائه کنند. این شیوه تضمین می‌کند که تنوع و چابکی نهادهای آموزشی حفظ شده و هم‌زمان استانداردهای حرفه‌ای رعایت گردد. در نگاهی آینده‌نگر، پیوند زدن آموزش‌ها با سامانه‌ی احراز هویت متمرکز و سامانه‌های آزمون هوشمند نشان می‌دهد که مرکز در حال هدایت نظام امتیازدهی سمینارها و رویدادها از حضور صرف به سمت سنجش درک و دستاورد واقعی مخاطبان است.

پروانه خالقی:

نهادهای آموزشی مستقل می‌توانند نقش مهمی در توسعه‌ی آموزش حرفه‌ای داشته باشند. مهم‌ترین مزیت آن‌ها، تنوع موضوعات، انعطاف‌پذیری، استفاده از مدرسان و تجربیات متنوع و امکان پاسخ‌گویی سریع‌تر به نیازهای حرفه است.

در مقابل، تفاوت در کیفیت محتوا، صلاحیت مدرسان و شیوه‌ی ارزیابی اثربخشی، از مهم‌ترین چالش‌های این نهادهاست.

به نظر من، برای حفظ تنوع و رقابت میان نهادهای آموزشی و در عین حال تضمین کیفیت، جامعه می‌تواند چارچوبی از حداقل الزامات کیفی تعیین کند و نظارت خود را بر مواردی مانند نیازسنجی آموزشی، اهداف یادگیری، صلاحیت مدرس، به‌روز بودن محتوا، روش ارائه و ارزیابی دستاورد یادگیری متمرکز کند.

از این منظر، نقش جامعه نباید صرفاً ایجاد محدودیت یا تمرکز آموزش در یک نهاد باشد؛ بلکه می‌تواند بیشتر بر تضمین کیفیت و ایجاد یک چارچوب حرفه‌ای مشترک متمرکز شود.

همچنین اگر امتیازدهی عمدتاً بر تعداد ساعات آموزشی، برگزاری برنامه و حضور شرکت‌کنندگان استوار باشد، با رویکرد نتیجه‌محور IES 7 انطباق کامل نخواهد داشت.

بهتر است کیفیت و تناسب محتوا با نیاز حرفه‌ای، صلاحیت مدرس، میزان تحقق اهداف یادگیری و شواهد حاصل از یادگیری و کاربرد آن در محیط کار نیز در نظام ارزیابی و امتیازدهی لحاظ شود.

پیشنهاد می‌شود امتیازدهی دوره‌ها علاوه بر این شاخص‌ها،

بر اســاس کیفیت و تناســب محتوا با نیاز حرفه‌ای، صلاحیت مــدرس، میزان تحقق اهــداف یادگیری و شــواهد حاصل از یادگیــری و کاربــرد آن در محیــط کار انجام شــود. چنین ســازوکاری ضمن ارتقــای کیفیت، رقابت و تنــوع نهادهای آموزشی را نیز حفظ خواهد کرد.

سمانه شاهرخی:

به نظر من وجود نهادهای آموزشــی مســتقل یک ضرورت اســت و تنوع این نهادها می‌تواند بــه ارتقای آموزش حرفه‌ای کمک کند. هر نهاد آموزشــی می‌توانــد از تجربه، تخصص و روش متفاوتی استفاده کند و همین تنوع می‌تواند انتخاب‌های بیشتری برای جامعه‌ی حرفه‌ای ایجاد کند. بنابراین هدف نباید ایجاد انحصار در آموزش باشــد، بلکه باید اطمینان از کیفیت آموزش باشد.

در مــورد نقاط قوت و ضعف نهادهای مســتقل، به نظر من نمی‌توان حکم یکســانی برای همــه‌ی آن‌ها صادر کرد. برخی از این نهادها از مدرســان بســیار خوب و با تجربه‌ی حرفه‌ای استفاده می‌کنند و دوره‌های کاربردی و مناسبی ارائه می‌دهند. در مقابل، ممکن است در برخی موارد تمرکز بیشتر بر برگزاری دوره و ثبت ساعت آموزش باشد تا این‌که مشخص شود آموزش چه اثری بر یادگیری و عملکرد فرد داشته است.

به نظر من برای حفظ تنوع نهادهای آموزشی و در عین حال نظارت بر کیفیت، بهتر اســت نظارت بیشتر بر «استانداردهای کیفیت آموزش» باشــد تا دخالت در محتوای تک‌تک دوره‌ها. بــرای مثال، می‌توان برای تأیید یــک دوره، حداقل‌هایی برای صلاحیت مــدرس، محتوای دوره، روش ارائــه، میزان تعامل، نحــوه‌ی ارزیابی یادگیــری و بازخورد فراگیــران تعیین کرد. همچنین می‌توان ارزیابی دوره‌ها را از صرفاً اعلام تعداد ساعات به سمت بررسی نتایج یادگیری حرکت داد.

در سازمان حسابرسی نیز تلاش شده است آموزش صرفاً بر اساس مدت دوره محاسبه نشود. ساعت آموزش بر اساس مدت حضور واقعی فرد محاســبه می‌شــود. برای مثال، اگر دوره‌ای چهار ســاعت باشد، فرد متناســب با میزان حضور خود از یک تا چهار ساعت آموزش دریافت می‌کند. در دوره‌های تخصصی نیــز در پایان دوره آزمون برگزار می‌شــود و قبولی در آزمون شرط درج ساعت آموزشی در ســوابق فرد است. ضوابط نظام آموزشی نیز تدوین شده و پس از تصویب هیأت عامل سازمان اجرا می‌شود.

از طرف دیگر، ســازمان حسابرســی به دلیل ماهیت دولتی خود موظف اســت بخشــی از آموزش‌های عمومــی را طبق الزامات قانونی برگزار کند، اما این الزام باعث نشــده اســت از رســالت اصلی خود در آموزش حرفه‌ای فاصله بگیرد. برای هر رده‌ی شغلی، سالانه ۴۰ ساعت آموزش با تنوعی از موضوعات حســابداری، حسابرســی، قوانین، مهارت‌های نــرم و فناوری برنامه‌ریزی و اجرا می‌شــود و علاوه بر آن، دوره‌های ثبت‌نامی یا دوره‌های خاص برای گروه‌هایی با نیازهای مشــترک، مانند حسابرســان بانک، نیز برگزار می‌شــود. به نظر من، دعوت از مدرســان مجرب و برگزاری دوره‌ها با تعداد کم‌تر و به صورت تعاملی نیز به کیفیت آموزش کمک می‌کند.

در مــورد امتیازدهــی به ســمینارها و برنامه‌های نهادهای مستقل نیز اگر ملاک اصلی، صرفاً مدت حضور یا تعداد ساعات برنامه باشــد، با رویکرد جدید توسعه‌ی حرفه‌ای مستمر فاصله دارد. البته ســاعت آموزش همچنــان می‌تواند یکی از معیارها باشــد، اما کافی نیست. بهتر است در کنار آن، میزان یادگیری و دستاورد آموزشی نیز تا حد امکان سنجیده شود؛ برای مثال از طریق آزمون، ارزیابی فعالیت، حل مسئله یا سایر روش‌هایی که نشان دهد فرد واقعاً چیزی از دوره آموخته است.

بنابراین به نظر من حرکت از «ســاعت آموزش» به ســمت «دســتاورد آموزش» باید به تدریج انجام شود. در عین حال، نباید نظام ارزیابی آنقدر پیچیده شود که خودِ تنوع و دسترسی به آموزش را محدود کند. هدف باید این باشــد که هم کیفیت آمــوزش قابل اطمینان باشــد و هم امــکان فعالیت نهادهای آموزشی مختلف حفظ شود.

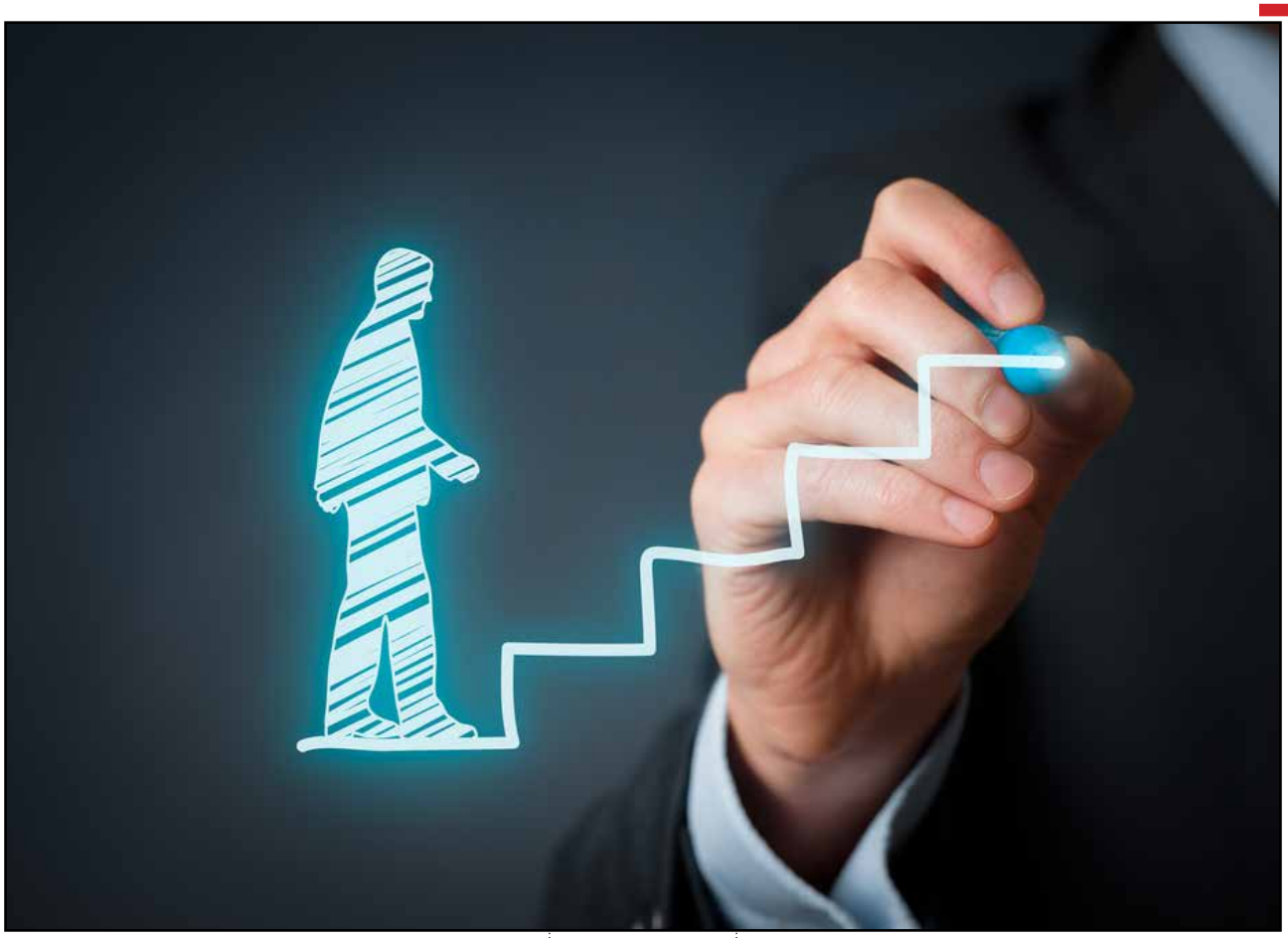
سیدمحمد علوی:

تا پیش از ســال ۱۴۰۰، فعالیت‌های آمــوزش حرفه‌ای در درون جامعه انجام می‌شــد. هرچنــد آموزش حرفه‌ای ازجمله مأموریت‌های پیش‌بینی‌شــده در اساســنامه‌ی جامعه بود، اما گســتردگی وظایف و تعدد اهداف مندرج در اساسنامه موجب شــده بود این حوزه از تمرکز و جایگاهی متناســب با اهمیت خود برخوردار نباشــد. در نتیجه، بســیاری از ایده‌ها، برنامه‌ها و ظرفیت‌هــای بالقوه‌ای که برای توســعه‌ی آموزش حرفه‌ای پیش‌بینی شــده بود، فرصت تحقق پیدا نمی‌کرد. تجربه‌های مربوط به‌روشنی نشــان می‌داد که هرگاه برای تأمین نیازهای آموزشــی اعضا، اخذ مجوزهای لازم یا ایجاد زیرســاخت‌های آموزشــی و پژوهشــی جدید بــه مراجع ذی‌صــلاح مراجعه می‌کردیم، نخستین موضوع مورد بررســی، مفاد اساسنامه‌ی جامعه بود. در عمل نیز پس از مطالعه‌ی اساســنامه مشخص می‌شــد که جایگاه آموزش حرفه‌ای و فعالیت‌های پژوهشــی اولویت نخست مفاد اساســنامه نبود؛ موضوعی که امکان اخذ برخی مجوزها و توســعه‌ی فعالیت‌های آموزشی و پژوهشی و مشــارکت با ذی‌نفعان کلیدی در این زمینــه را با محدودیت مواجه می‌کرد. در نتیجه، بخشــی از ظرفیت‌های بالقوه جامعه بالفعل نمی‌شد و فرصت‌های ارزشمندی برای توسعه‌ی حرفه از دست می‌رفت. برای نمونه، همزمان با افزایش شمار دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشــته‌ی حســابداری و حضور گسترده‌ی



حسابداران رسمی در مقاطع کارشناسی ارشد و دکتری، نیاز به حمایت جامعه از اعضای خود در زمینه‌ی انتشار مقالات علمی مستخرج از پایان‌نامه‌ها و رساله‌های دانشگاهی بیش از پیش احساس می‌شد. با وجود این نیاز روشن و روبه‌رشد، جامعه به دلیل محدودیت‌های ناشی از چارچوب اساسنامه‌ی خود امکان اخذ مجوز نشریه‌ی علمی ـ پژوهشی را نداشت. این هدف سرانجام از طریق تأسیس مرکز آموزش و تحقیقات و تدوین اساسنامه‌ی مستقل برای آن محقق شد و مجوزهای لازم نیز اخذ گردید. این تجربه به‌خوبی نشان داد که توسعه‌ی ظرفیت‌ها و ایجاد یک مرکز تخصصی و متمرکز تا چه اندازه می‌تواند در رفع موانع ساختاری و پاسخ‌گویی به نیازهای حرفه‌ای مؤثر باشد. بر همین اساس، گزارش توجیهی تأسیس مرکز آموزش و تحقیقات حسابداران رسمی تهیه شد؛ مرکزی که تمامی مأموریت‌ها، اهداف و برنامه‌های آن به‌طور اختصاصی بر آموزش، پژوهش و توسعه‌ی دانش حرفه‌ای متمرکز باشد و در عین حال امکان نظارت، ارزیابی عملکرد و پاسخ‌گویی شفاف را فراهم کند. این پیشنهاد سرمایه‌گذاری آموزشی به تصویب رسید و از ابتدای سال ۱۴۰۱، مرکز آموزش و تحقیقات حسابداران رسمی فعالیت خود را آغاز کرد. سال نخست فعالیت مرکز عمدتاً صرف ایجاد زیرساخت‌های لازم، تأمین تجهیزات، استقرار نظام‌های اجرایی و جذب نیروی انسانی شد. با این حال، از سال ۱۴۰۲ و همزمان با تغییرات در ارکان اجرایی جامعه، این مجموعه‌ی نوپا با چالش‌هایی در زمینه‌ی هماهنگی، پشتیبانی و همراهی لازم برای رشد و توسعه مواجه شد. در نتیجه، مرکز نتوانست تمامی برنامه‌های پیش‌بینی‌شده در زمان تأسیس را به‌طور کامل عملیاتی نماید. با وجود این، امروز برنامه‌ریزی‌های لازم برای بازگشت به مسیر اصلی سرمایه گذاری و تحقق اهداف بنیادین مرکز در دست اجراست و امید می‌رود در آینده‌ی نزدیک متناسب با سرمایه گذاری‌های آن آثار و دستاوردهای مربوط بیش از پیش نمایان شود.لازم است تأکید شود که فلسفه‌ی تأسیس مرکز آموزش و تحقیقات هرگز ایجاد انحصار یا محدودسازی فعالیت سایر تشکل‌های حرفه‌ای و آموزشی نبوده است. هم‌چنین هدف آن ادامه‌ی شیوه‌ی نهضت سوادآموزی هم نبود بلکه هدف اصلی در راستای توصیه‌ی آیفک به ظرفیت‌سازی، نهادسازی، شبکه‌سازی، تیم‌سازی، تجزیه و تخصصی کردن امور، ایجاد بستری تخصصی، متمرکز و پاسخ‌گو برای ارزش آفرینی برای اعضا و به نوعی «هاب» تولید محتوای آموزشی و پژوهشی برای حسابداران رسمی و کارکنان مؤسسات حسابرسی بوده است. هدف تاسیس مغازه‌ی الکتریکی و نصب تابلوی مرکز تحقیقات برق و الکترونیک بر سر در آن نبود.

بر همین اساس، مطابق مفاد اساسنامه، مخاطبان اصلی



مرکز در وهله‌ی نخست حسابداران رسمی و سپس کارکنان مؤسسات حسابرسی هستند. در حال حاضر، حفظ و ارتقای کیفیت آموزش حرفه‌ای مستلزم وجود مراکز آموزشی متنوع و متعدد است. بهره‌مندی از عرضه‌کنندگان مختلف خدمات آموزشی، حق انتخاب را برای استفاده‌کنندگان فراهم می‌کند و همین حق انتخاب یکی از مهم‌ترین عوامل حفظ و ارتقای کیفیت است. هرگاه امکان انتخاب محدود شود، انگیزه‌ی رقابت سازنده کاهش یافته و خطر افت کیفیت افزایش می‌یابد.

از سوی دیگر، انجمن‌های علمی، حرفه‌ای و صنفی فعال در حوزه‌ی حسابداری و حسابرسی از جایگاه ارزشمند و مأموریت‌های مستقلی برخوردارند و شایسته است هر یک در چارچوب اهداف و وظایف مندرج در اساسنامه‌ی خود، خدمات آموزشی مورد نیاز اعضای خویش را ارائه کنند. در این میان، فعالیت‌های آموزشی انجمن حسابداران خبره ایران، مرکز آموزش حسابداران خبره، انجمن مدیران مالی حرفه‌ای ایران، انجمن علمی حسابرسی فناوری اطلاعات ایران و انجمن علمی حسابداری مدیریت ایران، ازجمله عوامل مؤثر در ارتقای توانمندی‌های حرفه‌ای اعضای این حرفه به شمار می‌روند. استمرار و توسعه‌ی این فعالیت‌ها می‌تواند الگویی مطلوب برای سایر انجمن‌های حرفه‌ای و علمی خاموش باشد تا با ایفای نقش فعال‌تر، در مسیر تعالی حرفه گام بردارند.

آیفک اعتقاد دارد پشت سر هر حسابدار رسمی موفق یک آموزش حرفه‌ای موفق وجود دارد که به ساخت دانش، مهارت‌ها، ارزش‌ها و اخلاقیاتی که به کار می‌برند کمک کرده است. واقعیت این است که وضعیت کنونی آموزش حرفه‌ای، به دلیل فقدان سرمایه‌گذاری کافی، جهت‌گیری‌های کلان، چارچوب‌های اصولی و تقسیم کار ملی منسجم در این حوزه، همچنین سازوکارهای امتیازدهی فعلی و نیز انتخاب غیررقابتی مدرسان حرفه‌ای، و محدودبودن مدرسان با شأن، منزلت و انتظارات حرفه فاصله‌ی معناداری دارد و نیازمند بازنگری و تحول است. برای نمونه، در یکی از آخرین دوره‌های آموزشی (وبینار استاندارد ۴۴ اجاره‌ها) برگزارشده، مسئولیت تدریس به یکی از مدیران مؤسسه‌ی حسابرسی‌ای واگذار شده بود که رتبه‌ی «د» در ارزیابی کنترل کیفیت را کسب کرده است. این موضوع به‌خوبی ضرورت تجدیدنظر در معیارهای انتخاب مدرسان و توجه جدی‌تر به صلاحیت‌های حرفه‌ای و استانداردهای آموزشی را نمایان می‌سازد.

در این میان، رویکرد مورد تأکید فدراسیون بین‌المللی

حسابداران (IFAC) که بر هم‌افزایی حرفه‌ای، شبکه‌سازی و بهره‌گیری از ظرفیت‌های مشترک در آموزش حرفه‌ای استوار است، باید به‌عنوان نقشه‌ی راه آینده‌ی این حوزه مورد توجه قرار گیرد و زمینه‌ی ارتقای کیفیت، اثربخشی و توسعه‌ی آموزش‌های حرفه‌ای را فراهم سازد.

محسن غلامرضایی:

نهادهای آموزشی مستقل از نظر تنوع دوره‌ها، انعطاف‌پذیری و بهره‌گیری از مدرسان متخصص ظرفیت مناسبی دارند. محدودکردن آموزش حرفه‌ای به مرکز آموزش جامعه و عدم‌پذیرش مراکز آموزشی معتبر مستقل، می‌تواند به انحصار آموزشی و کاهش تنوع و رقابت کیفی منجر شود و با رویکرد رایج حرفه‌ای مبتنی بر اعتباربخشی و نظارت بر ارائه‌دهندگان مختلف هم‌خوانی ندارد.

بنابراین، جامعه بهتر است به‌جای انحصار در ارائه‌ی آموزش، نقش تنظیم‌گر و اعتباربخش را ایفا کند و امتیاز دوره‌ها را نیز بر مبنای کیفیت و دستاورد یادگیری، نه صرفاً ساعات حضور، تعیین کند.

ساسان مهرانی:

برای ان که آموزش انجمن‌های حرفه‌ای اثربخش باشد باید از رویکرد مبتنی بر تعداد دوره، ساعت آموزش و صدور گواهی به سمت ارزیابی مبتنی بر دستاوردهای یادگیری و شواهد قابل راستی‌آزمایی حرکت کرد. آموزش باید متناسب با نیازهای حرفه‌ای و تحقق نتایج یادگیری و مهم‌تر از آن انتقال یادگیری به محیط کار باشد.

به باور من، ارزیابی عملکرد نهادهای آموزشی مستقل در حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی باید از سنجش کمّی فعالیت‌ها به سمت ارزیابی اثربخشی واقعی آموزش حرکت کند. تعداد دوره‌های برگزارشده، ساعات آموزش و گواهی‌های صادرشده، هرچند برای مدیریت و پایش فعالیت‌ها ضروری‌اند، به‌تنهایی نشان نمی‌دهند که صلاحیت حرفه‌ای حسابداران تا چه اندازه توسعه یافته است.

استاندارد بین‌المللی آموزش شماره‌ی ۷ (IES 7) فرصت مناسبی برای استقرار چنین رویکردی فراهم می‌کند. بر اساس این استاندارد، توسعه‌ی حرفه‌ای مستمر می‌تواند با رویکرد مبتنی بر ساعات یا فعالیت‌های آموزشی، رویکرد مبتنی بر دستاوردهای یادگیری یا ترکیبی از این دو سنجیده شود. در رویکرد مبتنی بر دستاورد، حسابدار باید با ارائه‌ی شواهد معتبر نشان دهد که صلاحیت حرفه‌ای مرتبط با مسئولیت‌های خود را توسعه داده یا حفظ کرده است.

در این چارچوب، پیشنهاد می‌کنم نهادهایی مانند جامعه‌ی حسابداران رسمی و انجمن حسابداران خبره، نظام آموزشی خود را بر اساس سه حوزه‌ی شایستگی فنی، مهارت‌های حرفه‌ای و ارزش‌ها و اخلاق حرفه‌ای طراحی کنند. برای هر دوره باید نتایج یادگیریِ مشخص و قابل‌سنجشی تعریف شود. به‌عنوان نمونه در خصوص ریسک هنوز مشکلات زیادی وجود دارد و حسابرسان در بسیاری از موارد نه‌تنها قادر به اندازه‌گیری ریسک نیستند، بلکه فقط از مواردی کلی آگاهی دارند.

۶

طبق IES 2، حوزه‌های شایستگی فنی شامل فناوری اطلاعات، محیط کسب‌وکار و مسائل زیست‌محیطی و اجتماعی است. با توجه به وضعیت آموزش حرفه‌ای در ایران، ارزیابی شما از میزان پوشش موضوعات حسابرسی فناوری اطلاعات، حسابرسی محیط‌زیستی و مسئولیت‌های اجتماعی در دوره‌های آموزشی کنونی چیست؟ چگونه می‌توان خلاءهای موجود در این زمینه را پر کرد و آیا رویکرد بین‌رشته‌ای و دعوت از متخصصان سایر رشته‌ها راهکار مناسبی است؟

زهرا پورزمانی:

بر اساس استانداردهای بین‌المللی آموزش به‌ویژه بازنگری‌های استاندارد شماره‌ی دو (IES 2)، شایستگی فنی حسابرسان دیگر به استانداردهای حسابداری و حسابرسی سنتی محدود نمی‌شود، بلکه ابعاد بنیادینی چون فناوری اطلاعات، تحلیل کلان‌داده‌ها، محیط کسب‌وکار و مسائل زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیت شرکتی (ESG) را دربر می‌گیرد. با وجود آگاهی روزافزون جامعه‌ی حرفه‌ای کشور از اهمیت این سرفصل‌ها و برگزاری برخی وبینارها یا سمینارهای مقدماتی، وضعیت کنونی آموزش‌های حرفه‌ای در ایران با آنچه مورد نیاز یک محیط کسب‌وکار مدرن و متصل به بازارهای فرامرزی است، فاصله‌ی معناداری دارد.

در حوزه‌ی حسابرسی فناوری اطلاعات و تحلیل داده، پوشش دوره‌ها عمدتاً در سطح مفاهیم تئوریک، تعاریف کنترل‌های عمومی و کاربردی یا بررسی‌های شکلی نرم‌افزارهای حسابداری متوقف مانده است. نقطه‌ی ضعف اصلی در این بخش، غیبت آموزش‌های عملیاتی پیرامون رسیدگی در محیط‌های پیچیده سامانه‌های برنامه‌ریزی منابع سازمان (ERP)، استخراج و اعتبارسنجی مستقیم داده‌ها

از پایگاه‌های داده با کوئری‌نویسی، استفاده‌ی کاربردی از ابزارهای حسابرسی به کمک رایانه، بهره‌گیری از هوش تجاری در ارزیابی ریسک و سازوکار حسابرسی تراکنش‌های ابری و سامانه‌های متمرکز حاکمیتی است؛ امری که باعث شده بخش عمده‌ی رسیدگی‌های میدانی همچنان به خروجی‌های خام اکسل تحویل‌شده توسط صاحب‌کار تکیه کند. از سوی دیگر، در موضوع حسابرسی زیست‌محیطی، گزارشگری پایداری و اطمینان‌بخشی به مسئولیت‌های اجتماعی، خلأ بسیار عمیق‌تر است؛ با وجود انتشار استانداردهای بین‌المللی افشای پایداری توسط هیأت استانداردهای بین‌المللی پایداری و تدوین استاندارد جامع خدمات اطمینان‌بخشی پایداری (ISSA 5000)، این مباحث هنوز به سرفصل‌های نظام‌مند و دوره‌های بلندمدت حرفه‌ای تبدیل نشده‌اند و درک حسابرسان از نحوه‌ی ارزیابی شواهد مربوط به ردّپای کربن، ریسک‌های تغییر اقلیم و دعاوی پایداری هنوز در مراحل کاملاً ابتدایی قرار دارد.

برای پرکردن این خلأهای دانشی و مهارتی، کارآمدترین راهکار بازطراحی دوره‌های آموزشی در قالب پودمان‌های مهارتی تخصصی و گواهی‌نامه‌های کاربردی است؛ به‌گونه‌ای که عناوینی مجزا و استاندارد در حوزه‌هایی چون اطمینان‌بخشیِ پایداری یا حسابرسی داده‌های مالی برای علاقه‌مندان و متخصصان هر حوزه تعریف شود. در این مسیر، اتخاذ رویکرد بین‌رشته‌ای و دعوت از کارشناسان حوزه‌های مهندسی کامپیوتر، امنیت سایبری، علوم داده، مهندسی محیط‌زیست و انرژی نه یک انتخاب فرعی، بلکه ضرورتی اجتناب‌ناپذیر است؛ چرا که حسابرسان بدون تخصص در علوم پایه و مهندسی قادر به درک عمیق ماهیت داده‌های خام غیرمالی نخواهند بود.

بهترین الگوی پیاده‌سازی این رویکرد بین‌رشته‌ای، بهره‌گیری از سازوکار تدریس مشترک است؛ به این معنا که یک مدرس ارشد حسابرسی در کنار یک کارشناس فنی، دوره‌ها را هدایت کنند تا متخصص فنی مکانیسم‌های عملکرد سامانه‌ها، اندازه‌گیری گازهای گلخانه‌ای یا ساختار جریان داده را تشریح کند و مدرس حسابرسی، نحوه‌ی طراحی آزمون‌های رسیدگی، تعیین اهمیت، ارزیابی کفایت شواهد و انطباق آن با استانداردهای اطمینان‌بخشی و استاندارد استفاده از خدمات کارشناسی حسابرس را تبیین نماید. این شیوه باعث ایجاد زبانی مشترک میان حسابرسان و سایر تخصص‌ها شده و به حسابرس امکان می‌دهد با نگاهی نقادانه و مسلط، شواهد تخصصی را در رسیدگی‌های نوین مالی و غیرمالی ارزیابی و قضاوت کند.

مرکز آموزش و تحقیقات در حوزه‌ی شایستگی‌های فناوری اطلاعات موضوع (IES 2) یکی از برجسته‌ترین دوره‌های خود را تجربه کرده است. برگزاری و مشارکت در رویدادهای مرجع کشوری مانند «دومین کنگره‌ی حسابرسی فناوری اطلاعات و اعتماد دیجیتال» و «دومین همایش ملی حسابرسی رایانه‌ای و داده‌کاوی»، اجرای کارگاه‌های عملی «فناوری‌ها و ابزارهای نوین در حسابرسی» و واردکردن مباحثی چون برنامه‌نویسی پایتون، هوش تجاری (BI)، داده‌کاوی و چارچوب بین‌المللی COBIT به جدول دوره‌های رسمی و برگزاری نخستین جلسه‌ی کمیته‌ی حسابرسی فناوری اطلاعات با محوریت رسیدن به اجماع نظر در خصوص تعریف حسابرسی فناوری اطلاعات و استفاده از تخصص حسابداران رسمی برای افزایش شفافیت مالی، گواه آن است که مرکز توانسته حرفه‌ی حسابرسی کشور را به ابزارهای عصر دیجیتال تجهیز کند. در خصوص مسائل زیست‌محیطی و اجتماعی و حاکمیت شرکتی (ESG)، نیز بستر هم‌افزایی با سایر انجمن‌ها و پژوهش‌های مسئله‌محور زمینه‌ساز تدوین سریع این دوره‌هاست. رویکرد مرکز در برقراری پیوندهای بین‌رشته‌ای و دعوت از نخبگان داده، فناوری و مدیریت ریسک نشان می‌دهد که زیرساخت لازم برای طراحی دوره‌های اعتباربخشی پایداری، سنجش حاکمیت شرکتی و گزارشگری پایداری بر مبنای استانداردهای هیأت استانداردهای بین‌المللی پایداری (ISSB) کاملاً مهیا است و مرکز آمادگی پیشتازی در این افق تازه را دارد.

پروانه خالقی:

شایستگی فنی حسابداران حرفه‌ای صرفاً به دانش حسابداری و حسابرسی محدود نمی‌شود و حوزه‌هایی مانند فناوری اطلاعات، محیط کسب‌وکار، پایداری و مسئولیت‌های اجتماعی نیز بخشی از شایستگی‌های مورد انتظار از یک حسابدار حرفه‌ای هستند.

بااین‌حال، به نظر می‌رسد در دوره‌های آموزشی موجود، به‌ویژه در زمینهی حسابرسی فناوری اطلاعات و موضوعات زیست‌محیطی و اجتماعی، متناسب با اهمیت روزافزون این حوزه‌ها، پوشش آموزشی کافی وجود ندارد.

برای رفع این خلأ، لازم است این موضوعات به شکل مشخص در سرفصل‌های آموزش حرفه‌ای قرار گیرند و آموزش آن‌ها از سطح مباحث نظری به سمت شناخت ریسک، تحلیل موارد واقعی و کاربرد دانش در مأموریت‌های حرفه‌ای حرکت کند.

ماهیت این موضوعات نیز بین‌رشته‌ای است؛ بنابراین استفاده از متخصصان سایر رشته‌ها، به‌ویژه متخصصان فناوری اطلاعات، محیط‌زیست، مهندسی و حوزه‌های مرتبط، می‌تواند بسیار مفید باشد.

البته حسابدار حرفه‌ای الزاماً نباید در تمام این حوزه‌ها متخصص باشد؛ بلکه باید توانایی شناسایی مسائل، ارزیابی آثار آن‌ها، تشخیص زمانِ نیاز به استفاده از متخصص و استفاده‌ی صحیح از نتایج کار متخصصان را داشته باشد.



سمانه شاهرخی:

امروزه فناوری نقش زیـــادی در فعالیت‌های مختلف دارد و حسابرسی هم از این قاعده مستثنی نیست. استفاده‌ی درست از فناوری می‌تواند هم سرعت و هم دقت حسابرسی را افزایش دهد و حتی امکان حرکت از بررسی نمونه‌ای به سمت بررسی کل جامعه را در برخی موارد فراهم کند.

به نظر من لازم است حسابرســان علاوه بر ابزارهایی مانند Excel، با ابزارهای تحلیل داده و ابزارهایی مانند SQL و Python نیز آشنا شــوند. البته آموزش این موضوع صرفاً با یک دوره‌ی کوتاه امکان‌پذیر نیســت و به نظــر من باید به صورت کارگاهی و با زمان کافی برگزار شــود تا فرد واقعاً با داده‌های واقعی کار کند و بتواند از ابزار در فرایند حسابرســی استفاده کند.

از طرف دیگر، استفاده واحدهای مورد رسیدگی از فناوری، خود می‌تواند ریســک‌هایی ایجاد کند. بنابراین حسابرس فقط نباید نحوه‌ی استفاده از فناوری را بداند، بلکه باید با ریسک‌های فناوری اطلاعات و کنترل‌های مرتبط نیز آشــنا باشد تا بتواند آن‌ها را در فرایند ارزیابی ریسک و حسابرسی خود موردتوجه قرار دهد.

در زمینه‌ی حسابرسی فناوری اطلاعات، به نظر من آموزش در ایران هنوز نوپاســت و دوره‌های آموزشــی آن نیز محدود اســت. البته انجمن حسابرسان فناوری اطلاعات در این زمینه گام‌های خوبی برداشته و دوره‌های مرتبطی برگزار می‌کند، اما با توجه به اهمیت موضوع، نیاز به توســعه‌ی بیشتر آموزش‌ها وجود دارد.

در مورد مسائل زیســت‌محیطی و مسئولیت‌های اجتماعی نیز به نظر من خلأ آموزشــی بیشــتری وجــود دارد. با توجه بــه حرکت به ســمت الزامات افشــای اطلاعــات پایداری و اســتانداردهای مرتبط، حسابرســان باید با مفاهیم پایداری، اطلاعات زیســت‌محیطی و اجتماعی و نحوه‌ی برخورد با این اطلاعات در فرایند حسابرســی و اطمینان‌بخشی آشنا شوند. بنابراین آموزش در این زمینه باید جدی‌تر دنبال شود.

در این حوزه‌ها، اســتفاده از متخصصان ســایر رشــته‌ها را بســیار مفید می‌دانم، اما به‌تنهایی کافی نیســت. برای مثال، متخصص فناوری اطلاعات می‌تواند دانش فنی بســیار خوبی داشــته باشد، اما لازم اســت این دانش در چارچوب نیازهای حسابرسی به حسابرس منتقل شــود. همین موضوع در مورد متخصصــان محیط‌زیســت یا حوزه‌های اجتماعــی نیز وجود دارد. بنابراین به نظر من بهترین رویکرد، آموزش مشــترک و بین‌رشته‌ای است؛ به این معنا که متخصصان آن حوزه در کنار مدرســان و متخصصان حسابرســی قرار بگیرند تا هم موضوع تخصصی به‌درستی آموزش داده شود و هم ارتباط آن با فرایند



حسابرسی برای حسابرس روشن باشد.

در مجموع، بـه نظر من این حوزه‌هـا در آموزش حرفه‌ای حسابرسـان هنوز به اندازه‌ی حسـابداری و حسابرسی سنتی توسـعه پیدا نکرده‌اند و لازم است متناسب با تغییرات محیط کسب‌وکار، سهم بیشتری در برنامه‌های آموزش حرفه‌ای پیدا کنند.

سیدمحمد علوی:

برگـزاری کارگاه‌ها و دوره‌های آموزشـی فنـاوری، هوش مصنوعـی و موضوعات پایداری اقدامی لازم و ضروری اسـت، اما به‌تنهایی برای پاسـخ‌گویی به چالش‌های پیچیده‌ی پیشِ رو کفایت نمی‌کند. تجربه‌ی کشـورهای پیشرو نشان می‌دهد که توسعه‌ی سـرمایه‌ی انسانی در حوزه‌های نوظهور، مستلزم طراحی و اجرای برنامه‌های آموزشـی بین‌رشـته‌ای در سطح دانشـگاهی است. در بسـیاری از نظام‌های آموزشی پیشرفته، دانش‌آموختگان رشته‌های فناوری اطلاعات، علوم داده و سایر رشـته‌های مرتبط بابت ورود به مقاطـع تحصیلات تکمیلی در رشـته‌های حسـابداری، مالی و مدیریت ریسک از طریق بورسـیه‌های هدفمند مورد حمایت مالـی قرار می‌گیرند. این مشـوق‌ها موجب تربیت متخصصانی می‌شـود کـه علاوه بر دانش فنی موضوع، درک کافـی از اصول و ضوابط حرفه‌ای و الزامات آن دارند. به‌عنوان نمونه، هیأت نظارت بر حسـابداری شرکت‌های سهامی عام آمریکا (PCAOB) برای سال تحصیلی ۲۰۲۶–۲۰۲۷ تعداد ۶۷۷ دانشـجو را در رشـته‌های فناوری اطلاعات، ریسـک، اقتصاد و حقوق تحت برنامه‌ی بورسـیه‌ی خـود حمایت مالی کرده اسـت. این برنامـه با هدف جذب و پرورش استعدادهای مورد نیاز آینده‌ی PCAOB طراحی شده و تاکنون میلیون‌ها دلار کمک‌هزینه‌ی تحصیلی به دانشجویان واجد شـرایط اعطا کرده اسـت. بنابراین، در کنـار برگزاری دوره‌های کوتاه‌مدت آموزشـی، لازم است جامعه و مؤسسات برنامه‌های بورسـیه‌ای در این زمینه تـدارک و اجرا نمایند تا نیروی انسانی مورد نیاز برای مواجهه با تحولات فناوری، هوش مصنوعی و تحلیل داده به‌صورت پایدار تأمین و تربیت شود.

قابل ذکر است که درابتدای ورود حسابدار حرفه‌ای به کشور در دهـه‌ی ۴۰ نیز خمیرمایه‌ی اولیه‌ی حرفه، بازگشـت فارغ التحصیلان بورسیه‌های بانک ملی، بانک مرکزی، شرکت نفت، ارتش و... به کشور پس از دریافت عنوان حسابدار رسمی بود.

محسن غلامرضایی:

پوشش حسابرسی فناوری اطلاعات، موضوعات زیست‌محیطی و مسئولیت‌های اجتماعی در آموزش حرفه‌ای ایران هنوز محدود است. در حوزه‌ی فناوری، علاوه بر ضعف آموزشی، نبود نرم‌افزارهای حسابرسی مناسب و در دسترس، به‌ویژه برای مؤسسات کوچک و متوسط، امکان کسب و به‌کارگیری عملی این شایستگی‌ها را نیز محدود کرده است. توسعه‌ی ابزارهای مشترک حرفه‌ای، آموزش کاربردی و استفاده از متخصصان فناوری اطلاعات، محیط‌زیست و پایداری در کنار حسابرسان می‌تواند بخشی از این خلأ را برطرف کند.

ساسان مهرانی:

تغییرات در حوزه‌های حسابداری و حسابرسی بسیار پردامنه است. هر روز موارد مختلفی رخ می‌دهد که حسابداران و حسابرسان باید آموزش کافی در این خصوص ببینند. متاسفانه آموزش در ایران و در مراکز آموزشی علی‌رغم تأکیدات زیاد با مشکلات زیادی روبرو است. کاهش تعداد واحد درسی و در کنار آن افزایش واحدهای عمومی و شاید تقلیل دوره‌ی کارشناسی از ۴ سال به ۳ سال یکی گوشه از مشکلات زیاد است. از یک طرف فرد فارغ التحصیل باید آموزش کافی در زمینه‌های مختلف دیده باشد و از طرف دیگر با این موارد در مراکز دانشگاهی روبرو می‌شود. هم چنین افرادی که بتوانند این موارد را آموزش دهند بسیار کم‌شمار هستند. به‌عنوان نمونه‌ی انجمن حسابرسی فناوری اطلاعات در این زمینه دوره‌های مختلفی برگزار نموده اما در عمل مشکلات زیادی وجود دارد. برنامه‌ی آموزش کماکان بر اساس وظایف سنتی است. میزان پوشش این موارد در سرفصل‌های آموزشی علی‌رغم افزایش تعداد واحدهای درسی با مشکلات زیادی روبرو است. در حالی که طبق استاندارد، حسابرسان باید در خصوص فناوری اطلاعات اظهار نظر نمایند.

از سوی دیگر گزارشگری پایداری نیز لازم الاجرا بوده و شرکت‌ها باید در این زمینه گزارش دهند. در نسخه‌ی بازنگری‌شده‌ی استاندارد شماره‌ی ۲ که از اول ژوئیه‌ی ۲۰۲۶ لازم‌الاجرا شده، ملاحظات پایداری در شایستگی‌های فنی ادغام شده‌اند. این تغییر، اهمیت گزارشگری اطلاعات پایداری، تفسیر داده‌های غیرمالی و آشنایی با مبانی خدمات اطمینان‌بخشی را برجسته می‌کند. استاندارد شماره‌ی ۲ به‌طور مشخص بر شناخت فناوری و ارتباطی و کاربرد فناوری در تحلیل داده‌ها و مدیریت ریسک تأکید دارد. بنابراین دوره‌های آموزشی باید موضوعاتی مانند داده‌های انتشار گازهای گلخانه‌ای، ریسک‌های اقلیمی، قابلیت اتکای شاخص‌های زیست‌محیطی و شواهد لازم برای اطمینان‌بخشی اطلاعات پایداری را دربرگیرند. در این راستا استفاده از متخصصان سایر رشته‌ها الزامی و اجباری است.

یک تمایز حرفه‌ای مهم نیز وجود دارد: حسابرسی صورت‌های مالی، حسابرسی فناوری اطلاعات، حسابرسی محیط زیست و اطمینان‌بخشی اطلاعات پایداری حوزه‌هایی مرتبط‌اند اما یکسان نیستند. در طراحی برنامه‌ی آموزشی باید هم ارتباط آن‌ها با یکدیگر روشن شود و هم حدود صلاحیت لازم برای انجام هر نوع مأموریت مشخص باشد.

برای پرکردن خلاهای آموزشی اضافه‌کردن چند عنوان جدید به سرفصل‌های درسی لازم است اما کافی نیست و راهکار موثری به‌شمار نمی‌آید. باید اهداف یادگیری، محتوای آموزشی، تجربه عملی به صورت هماهنگ بازطراحی شوند.

۷

در پایان، چه پیشنهادی برای بهبود عملکرد آموزش حرفه‌ای در ایران، در حوزه‌های سیاست‌گذاری و ساختار نهادی آموزش و طراحی محتوای دوره‌ها و ارزیابی و سنجش شایستگی، دارید؟ چه‌گونه می‌توان نظام کنونی امتیازمحور را به گونه‌ای ارتقا داد که حقیقتاً «شایستگی‌محور» باشد؟

زهرا پورزمانی:

ریشه ناکارآمدی نظام آموزش حرفه‌ای این است که آموزش به‌جای یک «برون‌داد شایستگی‌ساز»، صرفاً یک «ورودی ساعتی و کاغذی» تلقی می‌شود. برای گذار به یک نظام حقیقتاً شایستگی‌محور منطبق با استانداردهای فدراسیون بین‌المللی حسابداران (به‌ویژه IES 7)، اصلاحات باید هم‌زمان در چهار لایه‌ی سیاست گذاری، محتوایی، سنجش و نظام امتیازدهی محقق شود.

در لایه‌ی سیاست‌گذاری و ساختار نهادی، جامعه‌ی حسابداران رسمی باید نقش «تنظیم و ناظر کیفی» را از نقش «مجری انحصاری آموزش» تفکیک کند. حیاتی‌ترین پیوند ساختاری در این لایه، ایجاد حلقه‌ی بازخورد میان کارگروه کنترل کیفیت و آموزش است تا خطاهای پرتکرار کشف‌شده در بازرسی پرونده‌ها، مستقیماً به سرفصل‌های الزامی آموزش سال بعد تبدیل شوند و آموزش‌های درون‌سازمانی استاندارد مؤسسات نیز به رسمیت شناخته شوند.

در لایه‌ی طراحی محتوا، بسته‌ی یکنواخت آموزشی باید به یک «نقشه‌ی راه مبتنی بر نقش» تبدیل شود؛ به‌طوری‌که آموزش‌ها از سطح تئوریک بازخوانی استاندارد به سمت تصمیم‌گیری و قضاوت بر پایه‌ی پرونده‌های شبیه‌سازی‌شده و خطاهای کاربرگی سوق یابد. در این مسیر، ادغام حوزه‌های نوین شامل حسابرسی فناوری اطلاعات، تحلیل کلان‌داده‌ها و اطمینان‌بخشی پایداری از طریق تدریس مشترک حسابرسان با متخصصان فنی، مهندسی و علوم داده ضرورتی اجتناب‌ناپذیر است.

در لایه‌ی ارزیابی و سنجش، به‌کارگیری آزمون‌های عملکردی مبتنی بر رایانه و ارزیابی مهارت‌های تحلیلی و گزارش‌نویسی در محیط‌های نرم‌افزاری، فرصتی ارزشمند برای نمایش واقعی توانمندی‌ها، قضاوت‌های حرفه‌ای و شایستگی‌های عملی حسابرسان فراهم می‌آورد. همچنین به‌رسمیت‌شناختن کارنامه‌ی کنترل کیفیت افراد، بستری پویا و عادلانه برای سنجش جامع ایجاد می‌کند که انگیزه‌ی پیشرفت تخصصی را دوچندان ساخته و مسیر ارتقای شغلی را کاملاً با ارزش‌آفرینی واقعی در محیط حرفه‌ای هم‌راستا می‌سازد.

در نهایت، برای ارتقای نظام کنونی از «امتیازمحوری صِرف» به «شایستگی‌محوری»، واحد سنجش آموزش مستمر باید از «ساعت حضور» به «شواهد ملموس دستاورد» تغییر یابد. این گذار با الزام تدوین «طرح توسعه‌ی فردی در ابتدای هر سال، گره‌زدن امتیاز به قبولی در ارزیابی‌های پایان دوره یا حل مطالعه‌ی موردی، تنوع‌بخشی به شیوه‌های کسب امتیاز (مانند منتورینگ، تدریس یا نگارش راهنماهای فنی) و پایش اثربخشی آموزش در کیفیت نهایی پرونده‌ها محقق می‌شود؛ فرایندی که می‌تواند در سه فاز آماده‌سازی، اجرای آزمایشی و تعمیم ساختاری پیش برود تا معیار موفقیت حرفه، از تعداد ساعات آموزش به بسته‌شدن پرونده‌هایی با کیفیت بالاتر ارتقا یابد.

عملکرد چندین ساله‌ی مرکز آموزش و تحقیقات نویدبخش یک جهش ساختاری از نظام سنتی و امتیازمحور به سمت یک الگوی مترقی و «شایستگی‌محور» در آموزش حرفه‌ی حسابرسی است. در حوزه‌ی سیاست‌گذاری و ساختار، مرکز آموزش با ارتقای جایگاه خود به یک بازوی مطالعاتی و استراتژیک، موفق شده است با اجرای طرح‌های بنیادینی نظیر بازبینی ضوابط آموزش مستمر، تدوین شیوه‌نامه‌ی رتبه‌بندی کارکنان، ساختار آموزش حرفه‌ای را از وضعیتی منفعل خارج کرده و آن را به یک سیستم داده‌محور، هدایت‌گر و تنظیم‌کننده‌ی هوشمند تبدیل نماید. هم‌زمان، در حوزه‌ی طراحی محتوا، مرکز با ارائه‌ی پودمان‌های ۴۰ ساعته‌ی هدفمند که دقیقاً بر اساس سطوح سازمانی تفکیک شده‌اند و همچنین با اتصال هوشمندانه‌ی سرفصل‌های آموزشی به نشریات فنی جامعه و نیازهای روز مبتنی بر استاندارد، توانسته است دوره‌ها را به ابزارهایی کاملاً کارکردی و ارزش‌آفرین برای حسابداران تبدیل کند. در نهایت، این تحول با استقرار نظام حقیقتاً شایستگی‌محور به ثمر نشسته است؛ به‌طوری که مرکز آموزش با تلفیق موفق سه گام اساسی شامل نوسازی سامانه‌ی جامع آموزش، بهره‌گیری از سامانه‌ی آزمون هوشمند برای سنجش دقیق قضاوت حرفه‌ای و پیاده‌سازی سازوکارهای اعتبارسنجی تجربی عملکرد کارکنان در مؤسسات، پایه‌های نظامی نوین را مستقر کرده است که در آن ارتقای رتبه‌ی شغلی، دیگر نه بر اساس ساعت حضور، بلکه بر مبنای اثبات شایستگی واقعی، توانمندی عملی و قدرت حل مسائل پیچیده‌ی حرفه‌ای استوار است.

در پایان باید تأکید کنم، موفقیت آموزش حرفه‌ای، تنها یک مسیر یک‌طرفه نیست؛ بلکه توافقی نانوشته و مبتنی بر هم‌افزایی میان مرکز آموزش و بدنه‌ی اجرایی مؤسسات حسابرسی است. برای این‌که آموزش بتواند به اهداف واقعی خود یعنی ارتقای کیفیت کار و کاهش ریسک‌های حرفه‌ای دست یابد، باید این فرایند را به چشم یک شراکت راهبردی دید. از یک سو، مسئولیت خطیر مرکز آموزش این است که از رویکردهای کلیشه‌ای و آموزشی سنتی فاصله بگیرد. تدوین برنامه‌های آموزشی باید دقیقاً براساس نیازهای واقعی هر رده‌ی حرفه‌ای طراحی شود؛ به‌گونه‌ای که یک حسابرس ارشد، محتوایی متفاوت و کاربردی‌تر از یک مدیر حسابرسی دریافت کند. به این ترتیب، مرکز باید با شناخت شکاف‌های مهارتی، دوره‌هایی را عرضه کند که مستقیماً به چالش‌های روز حرفه پاسخ می‌دهد و ابزارهای لازم برای حل مسائل پیچیده در پرونده‌های واقعی را در اختیار متخصصان قرار می‌دهد. آموزش موفق، آموزشی است که گویی پلی میان دانش نظری و نیازهای میدانیِ محیط کار برقرار می‌کند.

اما این تلاش تنها زمانی به ثمر می‌نشیند که در سوی دیگر این مسیر، مؤسسات و متخصصان حرفه‌ای با رویکردی متعهدانه و جدی به آموزش بنگرند. اهتمام مؤسسات به ارتقای سطح علمی کارکنان، فراتر از برگزاری دوره‌ها، به ایجاد یک «فرهنگ یادگیری» وابسته است؛ فرهنگی که در آن، تماشای فیلم‌های آموزشی، مطالعه‌ی منابع حرفه‌ای و شرکت در کارگاه‌ها، یک الزام رفع‌تکلیفی نیست، بلکه بخشی حیاتی از وظایف روزانه و مسیر رشد شخصی تلقی می‌شود. وقتی تک‌تک اعضای رده‌های حرفه‌ای درک کنند که آموزش‌دیدن مستقیماً با بهبود عملکرد و کیفیت کارشان در مؤسسه گره خورده است، نگاه منفعلانه به آموزش جای خود را به اشتیاق برای یادگیری می‌دهد.

در نهایت، موفقیت در این مسیر دوطرفه زمانی رخ می‌دهد که مرکز آموزش، «محتوای اثربخش و متناسب» را ارائه کند و مؤسسات و متخصصان نیز با «جدیت و پذیرش فعال»، این دانش را به ابزاری برای بهبود کیفیت عملکرد خود تبدیل کنند. این هم‌افزایی است که آموزش را از یک هزینه‌ی اداری،



به سرمایه‌گذاری ارزشمندی تبدیل می‌کند که دستاورد نهایی آن، تعالی کل حرفه و اعتماد بیشتر ذی‌نفعان خواهد بود.

› پروانه خالقی:

اصلاح آموزش حرفه‌ای در ایـران بیش از آن‌که به افزایش تعداد دوره‌ها نیاز داشـته باشـد، به بازطراحی نظام آموزش و ارزیابی بر مبنای نیاز واقعی حرفه نیازمند است.

آنچه از مجموعه مباحث مطرح‌شـده می‌توان نتیجه گرفت این اسـت که باید از یک‌سو از ظرفیت مرکز آموزش جامعه و نهادهای آموزشی مسـتقل استفاده شود و از سوی دیگر، یک چارچوب واحد برای تضمیـن کیفیت آموزش حرفه‌ای وجود داشته باشد.

در حوزه‌ی محتوا، آموزش باید متناسـب با سطح حرفه‌ای افـراد، کاربـردی و مبتنـی بر نیازسـنجی باشـد و در کنار اسـتانداردها و مقررات، موضوعاتی مانند فنـاوری اطلاعات، قضاوت حرفه‌ای، اخلاق، مسـائل زیست‌محیطی و اجتماعی و مهارت‌های عملی را نیز پوشش دهد.

مهم‌تریـن اصلاح، بـه اعتقاد من، تغییر مبنـای ارزیابی از «دریافت امتیاز» به «کسـب و اثبات شایسـتگی» است. اگر هدف آمـوزش حرفه‌ای، ارتقای کیفیت عملکرد حسـابداران و حسابرسان اسـت، نمی‌توان صرفاً تعداد ساعات آموزشی یا حضور در دوره را معیار اصلی قرار داد. برای هر سطح حرفه‌ای باید شایسـتگی‌های موردانتظار به‌صورت شفاف تعریف شود و دسـتیابی به آن‌ها از طریق ترکیبی از آزمون، تجربه‌ی عملی، ارزیابی عملکرد، مطالعه‌ی موردی، حل مسئله و شواهد کاربرد آموخته‌ها در محیط واقعی کار سنجیده شود.

در چنین مدلی، آموزش دیگر صرفاً ابزاری برای کسب امتیاز نخواهد بود؛ بلکه به فرایندی برای ارتقای واقعی دانش، مهارت، قضاوت حرفه‌ای و کیفیت عملکرد تبدیل می‌شـود. حرکت به سمت چنین نظامی، در کنار حفظ تنوع و رقابت میان نهادهای آموزشی، می‌تواند یکی از مهم‌ترین گام‌ها برای نزدیک‌ترشدن نظام آموزش حرفه‌ای ایران به رویکردهای IES باشد.

› سمانه شاهرخی:

بـه نظر من، آمـوزش نقش کلیـدی در ارتقـای حرفه‌ی حسـابداری و حسابرسـی دارد و بـرای بهبـود آن، هم در سیاسـت‌گذاری و سـاختار آموزش و هم در محتوا و شـیوه ارزیابی باید بازنگری‌هایی انجام شود.

در حوزه‌ی سیاست‌گذاری، اسـتفاده از تجربه‌ی مؤسسات حسابرسـی بزرگ می‌تواند کمک کند کـه آموزش حرفه‌ای قاعده‌مندتر و به نیازهای واقعی حرفه نزدیک‌تر شـود. در کنار آن، اسـتانداردهای بین‌المللی آموزش حسـابداری می‌توانند



چارچوب مناسبی برای سیاست‌گذاری و طراحی نظام آموزش حرفه‌ای باشند و بهتر است به‌عنوان یکی از مبانی اصلی مورد توجه قرار گیرند.

در طراحی محتوا هم بهتر است دوره‌ها بیشتر «موضوع‌محور» باشند، نه صرفاً استانداردمحور یا عنوانِ شغلی‌محور. البته زمانی که استاندارد حسابداری یا حسابرسی جدیدی منتشر می‌شود، آموزش مستقیم آن استاندارد ضرورت دارد؛ اما در بسیاری از موضوعات حرفه‌ای، مسائل واقعی حسابرسی فقط به یک استاندارد محدود نمی‌شوند. برای مثال، در دوره‌ی «حسابرسی معاملات با اشخاص وابسته»، هم استانداردهای حسابداری مرتبط مطرح است، هم الزامات استانداردهای حسابرسی و هم قوانین و مقررات مربوط. چنین دوره‌ای به نظر من کاربردی‌تر از این است که هر کدام از این موضوعات به صورت جداگانه و منفک آموزش داده شوند.

در مورد ارزیابی هم مهم‌ترین تغییر باید حرکت از امتیازمحوری به سمت شایستگی‌محوری باشد. امتیاز و ساعت آموزش می‌تواند همچنان یک شاخص باشد، اما نباید هدف نهایی نظام آموزش تلقی شود. این‌که فرد چند ساعت دوره گذرانده یا در چند دوره شرکت کرده، لزوماً نشان نمی‌دهد که در عمل چه میزان توانمندی پیدا کرده است.

برای شایستگی‌محورشدن، باید در کنار آموزش، یادگیری و توانایی به‌کارگیری آموخته‌ها نیز سنجیده شود؛ مثلاً از طریق آزمون‌های کاربردی، مطالعه‌ی موردی، حل مسئله، ارزیابی عملکرد در کار واقعی و بازخورد سرپرستان. در حرفه‌ی حسابرسی، توانایی تشخیص ریسک، جمع‌آوری و ارزیابی شواهد، قضاوت حرفه‌ای، حل مسائل و تصمیم‌گیری در شرایط واقعی اهمیت بیشتری از صرفاً گذراندن یک دوره دارد.

بنابراین به نظر من مسیر مناسب این است که از «چند ساعت آموزش دیده است؟» به سمت «چه چیزی یاد گرفته است و این یادگیری چه تغییری در عملکرد حرفه‌ای او ایجاد کرده است؟» حرکت کنیم. البته این تغییر نباید یک‌باره و پیچیده باشد؛ می‌توان به‌تدریج شاخص‌های نتیجه و شایستگی را در کنار شاخص‌های فعلی قرار داد تا نظام آموزشی از یک نظام صرفاً امتیازمحور، به یک نظام واقعاً شایستگی‌محور تبدیل شود.

امیدوارم در آینده شاهد آموزش‌های بهینه‌تر، استفاده بیشتر از ابزارهای پیشرفته و در نهایت تربیت و توانمندسازی افرادی باشیم که بتوانند با دانش، مهارت و شایستگی بیشتر، نقش مؤثرتری در حرفه‌ی حسابرسی ایفا کنند.

سیدمحمد علوی:

در چهـــار دوره از نشســـت‌های دو روزه‌ی مجمـــع عمومی سالانه‌ی آیفک (IFAC) به‌عنوان عضو مجمع عمومی (شورای عالی) این نهاد که متشـــکل از رؤســـای تشـــکل‌های قانونی و حرفه‌ای کشورهای عضو است، حضور داشتم. در حاشیه‌ی این نشست‌ها همواره تلاش می‌کردم با کشورهایی که از نظر شرایط حرفـــه‌ای و فرهنگی به ما نزدیک‌تر هســـتند، ارتباطات فنی و حرفه‌ای برقرار کنم. از همین رو، پاکســـتان را برای گفت‌وگو و تبادل‌نظـــر انتخاب کردم و با همتای خود در آن کشـــور به مذاکره پرداختم. در جریان این گفت‌وگو، ایشان از من پرسید: چند مؤسســـه‌ی حسابرســـی در ایران دارید و این مؤسسات نمایندگی کـــدام یک از شـــبکه‌های بین‌المللی حسابرســـی را بر عهده دارند؟ در چه کشـــورهایی تحصیـــل کرده‌اید؟ در چه رشـــته‌هایی درس خوانده‌اید؟ عضو کدام تشـــکل حرفه‌ای کشـــورهای پیشرفته هســـتید ؟ در کدام کمیته‌های تخصصی آیفک عضویت دارید؟ در پاســـخ گفتم: حدود ۳۰۰ مؤسسه‌ی حسابرســـی داریم و حدود ده مؤسســـه‌ی حسابرســـی عضو جامعه، در گذشـــته نمایندگی برخی از شبکه‌های بین‌المللی حسابرســـی را داشته‌اند، اما به دلیل تحریم‌ها این نمایندگی‌ها و ارتباطات عملاً قطع شـــده اســـت. خود من نیز هرگز خارج از تهران تحصیل نکرده‌ام و از دبســـتان تـــا مقطع دکتری در همین شـــهر درس خوانده‌ام. از دوره‌ی کارشناســـی تا دکتری نیز صرفاً در رشـــته حســـابداری تحصیل کـــرده‌ام. عضو هیچ تشـــکل حرفه‌ای خارجی نیســـتم و در هیچ‌یک از کمیته‌های تخصصی آیفک نیز عضویت ندارم. ایشـــان با تعجب پرسید: آیا واقعاً چنین چیزی امکان‌پذیر است؟ بدون وجود ارتباطات فنی و حرفه‌ای بین‌المللی چگونه حسابرســـی می‌کنید؟ فقط شما این‌گونه هستید یا سایر اعضای حرفه در کشور شما نیز شرایط مشابهی دارند؟ پاسخ دادم: تقریباً همه‌ی ما در شرایط مشابهی قرار داریم. تعداد افرادی که در خارج از کشـــور تحصیل کرده باشـــند، در رشته‌های متنوع دانشـــگاهی آموزش دیده باشند، عضو تشـــکل‌ها و کمیته‌های حرفه‌ای بین‌المللی باشـــند یا در کمیته‌های تخصصی آیفک عضویت داشـــته باشـــند، بســـیار محدود و شاید کم‌تر از تعداد انگشتان یک دست است. سپس پرسید: در این صورت چگونه آخرین تحولات حرفه را پیگیری، دریافت و اجرا می‌کنید؟ آموزش‌های حرفه‌ای را از چه مسیری به دســـت می‌آورید؟ آیا می‌توان بدون ارتباط مستقیم با منابع اصلـــی دانش و حرفه، صرفـــاً از طریق مطالعـــه و انتقال‌های غیرمســـتقیم، دانش و مهارت‌های روز را به‌درستی فراگرفت و آمـــوزش داد؟ به‌طور منطقی ابتدا باید افـــراد کلیدی حرفه از منابع اصلی آموزش ببینند یعنی از افرادی که دســـت‌اندرکار تدوین و کاربرد اســـتانداردهای حرفه‌ای هستند و سپس این دانش توســـط این‌ها در ســـطح حرفه تکثیر و منتشر شود. در غیر این صورت، اگر مجتهد نشوید و همیشه مقلد باقی بمانید آموزش‌ها به‌تدریج جنبه طوطی‌وار و غیرخلاقانه پیدا می‌کنند. پاسخ دادم: ســـاختار و شرایط کشور ما به‌گونه‌ای شکل گرفته است که ناگزیر در همین چارچوب فعالیت می‌کنیم.

او در ادامـــه دربـــاره‌ی وضعیت حرفه در پاکســـتان توضیح داد: «من در انگلســـتان تحصیـــل کرده‌ام؛ ابتدا حســـابداری خوانده‌ام و ســـپس در رشـــته‌ی اقتصاد مالـــی تحصیل کردم. عضو ACCA هســـتم و در چندین کمیته و هیأت مشـــورتی آیفـــک و کمیته‌های حرفه‌ای عضویت دارم. بخش قابل‌توجهی از اعضای حرفه‌ی ما نیز شـــرایط مشـــابهی دارند. ما ارتباطات فنی و حرفه‌ای گســـترده و مســـتمری با نهادهـــای حرفه‌ای بین‌المللی برقـــرار کرده‌ایم. ما حدود ۱۲هزار نفر عضو داریم و حدود ۷۰۰ مؤسسه‌ی حسابرســـی و مؤسسات ما نیز همه در قالب شبکه‌های بین‌المللی فعالیت می‌کنند و از پشتیبانی فنی و حرفه‌ای مســـتمر آن‌ها بهره‌مند هستند. سپس آقایان ابوبکر و رابینسون، از مدیران ارشـــد مؤسسه‌ی بیکر تیلی پاکستان، را بـــه من معرفی کرد و گفـــت که این دو نفر در تهیه‌ی منابع آموزشی اســـتانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) و پیاده‌سازی آن‌ها در شـــرکت‌های بورسی پاکستان تجربه‌ی ارزشـــمندی دارند. به پیشـــنهاد ایشـــان، از این دو متخصص دعوت شـــد و ســـمیناری درباره‌ی IFRS برای اعضای حرفه برگزار کردیم. دســـتورالعمل حسابرســـی مورد استفاده‌شـــان را دریافـــت و ترجمه کردیم و در اختیـــار اعضای جامعه قرار دادیم. متن اصلی نیز جهت استفاده‌ی سازمان حسابرسی ارایه گردید. همچنین قرار بود در مراحل بعدی، کارگاه‌های عملی و جلسات پرسش و پاسخ حضوری نیز توسط ایشان برگزار شود و سپس پادکست‌ها، انیمیشن‌ها، فیلم‌ها، اسلایدهای آموزشی استانداردهای پر کاربرد تولیدی در مؤسسه‌ی بیکر تیلی را به فارسی ترجمه و در اختیار اعضای جامعه قرار دهیم.

همچنین، در راســـتای سیاســـت‌های فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) مبنی بر ظرفیت‌سازی، نهادسازی، تقسیم کار و تخصصی‌سازی امور و با تأکید بر رویکرد «دانش جهانی، راه‌حل محلی»، چهار کنفدراســـیون منطقه‌ای حسابداری در مناطق آسیا و اقیانوسیه، اروپا، آفریقا و آمریکا شکل گرفته‌اند. در ادامه‌ی این زنجیره، تشکل‌های منطقه‌ای نیز با هدف تقویت همکاری‌های حرفه‌ای، تبادل دانش و تجربیات و پاســـخ‌گویی به نیازهای مشـــترک کشورهای عضو توسعه یافته‌اند؛ از جمله فدراســـیون حســـابداری جنوب آســـیا و... بر همین اساس، با الهام از این الگو و با توجه به ضرورت توســـعه‌ی همکاری‌های حرفه‌ای میان کشـــورهای همســـایه، درصدد بودیم زمینه‌ی تأســـیس یک فدراسیون منطقه‌ای حســـابداری از همسایگان را فراهم کنیم؛ نهادی کـــه بتواند ضمن تقویت تعاملات میان

تشکل‌های حرفه‌ای کشورهای منطقه، به هم‌افزایی ظرفیت‌ها، تبادل تجربیات و پیگیری مسائل و منافع مشترک جامعه‌ی حسابداری کمک کند. اما با منتفی شدن برجام و اعمال تحریم‌های جدید، این همکاری نیز متوقف شد و آنان اعلام کردند که دفتر مرکزی مؤسسه اجازه‌ی انتقال دانش و تجربه‌ی حرفه‌ای به ایران را نمی‌دهد.

این تجربه به‌خوبی نشان می‌دهد که فاصله و گسست فنی و حرفه‌ای ما ریشه در کمیت و کیفیت ارتباطات بین‌المللی، عدم مشارکت در شبکه‌های بین‌المللی حسابرسی و فقدان دسترسی به منابع اصلی دانش و حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی دارد. پرسش اساسی این است که آیا می‌توان به‌صورت منفصل از سایر عوامل و متغیرهای ملی و بین‌المللی، سطح آموزش و در نهایت حرفه را بهبود بخشید و ارتقاء داد؟ به نظر می‌رسد با تداوم وضع موجود و در نتیجه‌ی تلاش‌ها و زحمات فقط در حد آپدیت‌کردن (Update) بتوانیم. ولی برای آپگریدشدن (Upgrade) باید متصل به شبکه‌ی جهانی حرفه باشیم و ارتباطات علمی و آموزشی، فنی و حرفه‌ای خود با نهادها و تشکل‌های بین‌المللی و منطقه‌ای را تقویت و توسعه دهیم. این آپگریدنشدن (Upgrade) باعث ناترازی و عقب ماندگی مستمر حرفه می‌شود که روزبه‌روز عمیق‌تر می‌گردد. به‌طوری‌که بسیاری از مسائل و چالش‌های مرتبط با به‌کارگیری فراگیر نرم‌افزارهای حسابرسی و مستندسازی الکترونیکی همچنان حل‌ناشده باقی مانده‌اند، ظهور و همه‌گیری فناوری‌های هوش مصنوعی، لایه‌ی جدیدی از چالش‌ها را پیش روی حرفه‌ی حسابرسی قرار داده است.

بنابراین وقتی بابت کاربرد این موارد در فرایند حسابرسی چالش‌های جدی وجود دارد چگونه محتوای دوره‌های آموزشی مربوط می‌تواند شایستگی‌محور باشد. با بضاعت موجود تلاش‌های زیادی صورت گرفته است. امید است بتوانیم با هم‌افزایی، همدلی و هم‌زبانی به سمت عملیاتی‌کردن رهنمودهای آیفک در این زمینه، شامل اشتراک‌گذاری و تبادل ظرفیت‌های داخلی و ارتباطات بین‌المللی مستمر با جریان اصلی دانش فنی و حرفه‌ای، در راستای تعالی آموزش و حرفه حرکت کنیم. کلام آخر توصیه‌ی مستمر آیفک به اعضای خود: توسعه‌ی حرفه در گرو «یادگیری»، «نوآوری»، «صدای جمعی» و «تعهد به منافع عمومی» است.

راه اگر بیراهه شد، رهبر نمی‌آید به‌کار
درقفس دنیا بیایی، پر نمی‌آید به‌کار

› محسن غلامرضایی:

پیشنهاد اصلی، حرکت از نظام ساعت و امتیازمحور به نظام نیازمحور و شایستگی‌محور است. با توجه به کوچک‌بودن بخش قابل‌توجهی از مؤسسات حسابرسی، ظرفیت آن‌ها برای آموزش مستمر درون‌سازمانی، انتقال تجربه و توسعه‌ی شایستگی کارکنان در محیط کار محدود است؛ بنابراین، نظام آموزش حرفه‌ای جامعه باید به‌گونه‌ای طراحی شود که این محدودیت را نیز جبران کند. ارزیابی نیز باید علاوه بر ساعات آموزش، بر عملکرد و شواهد واقعی کسب و حفظ شایستگی استوار باشد.

› ساسان مهرانی:

بهبود عملکرد آموزش حرفه‌ای حسابداران مستلزم ایجاد پیوندی نظام‌مند میان سیاست‌گذاری آموزشی، طراحی محتوای دوره‌ها و سنجش شایستگی‌های حرفه‌ای است. در این راستا، نخست باید چارچوبی روشن از شایستگی‌های مورد انتظار در سطوح مختلف حرفه تدوین شود و برنامه‌های آموزشی بر اساس نیازهای واقعی محیط کار و تحولات استانداردهای بین‌المللی بازنگری شوند. مشارکت نهادهای حرفه‌ای، مؤسسات حسابرسی، کارفرمایان، دانشگاه‌ها و متخصصان حوزه‌های نوظهور می‌تواند به افزایش تناسب و اثربخشی این برنامه‌ها کمک کند.

در حوزه‌ی طراحی محتوا، پیشنهاد می‌کنم از رویکرد مبتنی بر نتایج یادگیری استفاده شود؛ به این معنا که هر دوره با هدف مشخصی درباره‌ی توانایی‌هایی که فراگیر باید کسب کند طراحی شود. آموزش مبتنی بر پرونده‌های واقعی، تمرین‌های کاربردی، شبیه‌سازی و روش‌های تعاملی می‌تواند فاصله میان دانش نظری و عملکرد حرفه‌ای را کاهش دهد. همچنین، موضوعاتی مانند فناوری اطلاعات، تحلیل داده‌ها، گزارشگری پایداری و اخلاق حرفه‌ای باید متناسب با مسئولیت‌ها و نیازهای حسابداران در برنامه‌های آموزشی مورد توجه قرار گیرند.

در زمینه‌ی سنجش شایستگی‌ها نیز ضروری است از اتکای بیش از حد به آزمون‌های نظری و شمارش ساعات آموزش فاصله گرفته شود و روش‌هایی برای ارزیابی توانایی کاربرد دانش، حل مسائل پیچیده، قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری اخلاقی توسعه یابد. استفاده از معیارهای ارزیابی شفاف، ارزیابان آموزش‌دیده، بازخورد مستمر و مستندات قابل راستی‌آزمایی می‌تواند اعتبار این فرایند را افزایش دهد.

در نهایت، پیشنهاد می‌کنم نهادهای حرفه‌ای با اجرای آزمایشی برنامه‌های مبتنی بر شایستگی و ارزیابی منظم نتایج آن‌ها، به‌تدریج نظامی برای تضمین کیفیت و بهبود مستمر آموزش حرفه‌ای ایجاد کنند.

تأکید بسیار دارم که معیار موفقیت چنین نظامی، نه صرفاً تعداد دوره‌ها و ساعات آموزشی، بلکه میزان تحقق شایستگی‌های موردانتظار و سهم آموزش در ارتقای کیفیت عملکرد حرفه‌ای حسابداران خواهد بود.

نرخ صفر مالیاتی در شرکت‌های چندواحدی؛ تبیین قانون یا محدودسازی امتیاز مالیاتی؟

بخشنامه ۲۰۰/۱۴۰۵/۲۸ سازمان امور مالیاتی زیر ذره‌بین

محمد افخمی

مقدمه

ماده‌ی ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم، یکی از مهم‌ترین مقررات حمایتی در حوزه‌ی فعالیت‌های تولیدی و معدنی است. این ماده با پیش‌بینی نرخ صفر مالیاتی، در چارچوب شرایط مقرر در قانون، از فعالیت‌های واجد شرایط حمایت می‌کند. با این حال، اجرای این حکم در شرکت‌هایی که بیش از یک واحد تولیدی یا معدنی دارند، می‌تواند با پرسش‌هایی همراه شود که پاسخ آن‌ها صرفاً از طریق بررسی دفاتر و صورت‌های مالی شرکت قابل تعیین نیست و به نحوه‌ی تفکیک عملکرد واحدها، ارزش‌گذاری عملیات داخلی و آثار مالیاتی این اطلاعات نیز مربوط می‌شود. این موضوع زمانی اهمیت بیشتری پیدا می‌کند که محصول یک واحد تولیدی در واحد دیگری از همان شرکت مصرف شود. در چنین شرایطی، شرکت ممکن است برای ارزیابی عملکرد واحدها، محصول انتقال‌یافته را با ارزش مشخصی در حساب‌های مدیریتی منظور کند و برای هر واحد، درآمد، هزینه و سود جداگانه محاسبه نماید. این شیوه ممکن است از نظر مدیریتی و گزارشگری مالی کاملاً قابل استفاده باشد؛ اما از منظر مالیاتی پرسش متفاوتی مطرح می‌شود: آیا ارزش تعیین‌شده برای چنین انتقال داخلی، در سطح شخصیت حقوقی شرکت، درآمد محسوب می‌شود و می‌تواند در تعیین درآمد مشمول مالیات یا نحوه‌ی برخورداری از نرخ صفر ماده ۱۳۲ اثر بگذارد؟

این پرسش با بخشنامه‌ی شماره‌ی ۲۰۰/۱۴۰۵/۲۸ مورخ ۱۴۰۵/۰۳/۳۱ سازمان امور مالیاتی کشور با موضوع «نحوه‌ی اعمال نرخ صفر مالیاتی موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم» اهمیت بیشتری پیدا کرده است. در این بخشنامه، موضوعاتی ازجمله فروش مستقیم، مصرف داخلی، ارزش بازار و نحوه تفکیک یا تخصیص درآمد و هزینه میان واحدهای مختلف مورد توجه قرار گرفته است.

در این‌جا باید میان دو موضوع که در عمل ممکن است به یکدیگر نزدیک به نظر برسند، تفکیک قائل شد: سنجش عملکرد یک واحد عملیاتی و تحقق درآمد برای شخصیت حقوقی شرکت. یک شرکت ممکن است برای اهداف مدیریتی و گزارشگری، فعالیت هر کارخانه یا معدن را به صورت جداگانه بررسی کند و حتی برای انتقال محصولات میان واحدها ارزش تعیین نماید. اما این تفکیک، به خودی خود، به معنای ایجاد شخصیت حقوقی یا مالیاتی مستقل برای هر واحد نیست و هر انتقال داخلی نیز لزوماً معادل فروش به شخص ثالث نخواهد بود.

از این منظر، مسئله‌ی اصلی آن است که معیارهای مورد استفاده در بخشنامه‌ی ۲۰۰/۱۴۰۵/۲۸ تا چه اندازه



در چارچوب تشـــخیص و تعیین درآمد مشـــمول مالیات قرار می‌گیرند و آیا ممکن اســـت برخی از این معیارها در عمل، به ایجاد شرایط یا محدودیت‌هایی برای استفاده از نرخ صفر منجر شـــوند که مستند مستقیم آن‌ها در ماده‌ی ۱۳۲ یا سایر احکام قانونی مربوط وجود نداشته باشد.

طرح این موضوع به معنای تردید در اصل اختیار ســـازمان امور مالیاتی برای رســـیدگی به دفاتر، اسناد، اطلاعات مالی و عملکرد مؤدیان نیســـت. بررســـی صحت اطلاعات و تشخیص درآمد مشـــمول مالیات، بخشی از فرایند رســـیدگی مالیاتی اســـت. آنچه نیازمند بررسی است، مرز میان تشخیص و اعمال حکم قانونی از یک ســـو، و ایجاد مبنای جدید برای شناسایی درآمد یا محدود کردن دامنه یک حکم حمایتی از سوی دیگر است.

ایـــن مرز از منظر حقوقی نیـــز اهمیت دارد. اصل ۵۱ قانون اساســـی، وضع مالیات و تعیین موارد معافیت، بخشـــودگی و تخفیف مالیاتی را در چارچوب قانون قرار داده است. همچنین اصل ۱۷۰ قانون اساســـی و مقررات قانون دیوان عدالت اداری، امکان بررسی مقررات اداری از حیث مغایرت با قانون یا خروج از حدود اختیـــار را پیش‌بینی کرده‌انـــد. بنابراین، در ارزیابی یک بخشـــنامه مالیاتی، صرف توجه به هدف اجرایی آن کافی نیســـت و باید حدود اختیار مرجع صادرکننده و نســـبت مفاد بخشـــنامه با حکم قانون نیـــز مورد توجه قرار گیـــرد. بر این اساس، بحث درباره‌ی بخشنامه‌ی ۲۰۰/۱۴۰۵/۲۸ صرفاً بحثی درباره‌ی نحوه‌ی ثبت یک انتقال داخلی یا محاســـبه سود یک واحد تولیدی نیســـت. موضوع اصلی، تعیین جایگاه اطلاعات حســـابداری و مدیریتی در فرایند تشخیص مالیات و مشخص کردن نقطه‌ای اســـت که اســـتفاده از این اطلاعـــات، از ابزار تشخیص واقعیت اقتصادی فعالیت شرکت فراتر رفته و ممکن است به ایجاد یک اثر مالیاتی جدید منجر شود.

مقاله‌ی حاضـــر با تمرکز بر همین موضـــوع، رابطه‌ی میان عملکرد واحدهای تولیدی و معدنی، عملیات داخلی شـــرکت، ارزش‌گذاری این عملیات و درآمد مشـــمول مالیات را بررسی می‌کنـــد و در ادامه، حدود اســـتفاده از اطلاعات حســـابداری و مدیریتـــی در اجرای ماده‌ی ۱۳۲ و حـــدود اختیار مقررات اجرایی در این زمینه را مورد توجه قرار می‌دهد.

۱. ماده‌ی ۱۳۲ و جایگاه نرخ صفر در نظام مالیاتی

ماده‌ی ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم، در چارچوب شرایط و احکام مقرر در قانون، برای درآمد حاصل از برخی فعالیت‌های تولیدی و معدنی اشـــخاص حقوقی غیردولتی، ســـازوکار نرخ صفر مالیاتی را پیش‌بینی کرده است. هدف این حکم، حمایت مالیاتی از فعالیت‌های تولیدی و معدنی واجد شـــرایط و ایجاد

مشوق برای سرمایه‌گذاری و توسعه‌ی این فعالیت‌هاست. با این حال، برخورداری از نرخ صفر به معنای خروج درآمد از فرایند تشخیص مالیاتی نیست.

در نظام نرخ صفر، مؤدی همچنان مکلف به انجام تکالیف قانونی، از جمله تسلیم اظهارنامه و ارائه دفاتر، اسناد و مدارک مربوط است و درآمد مشمول مالیات نیز بر اساس اطلاعات و مستندات موجود تعیین می‌شود. پس از آن، در صورت احراز شرایط قانونی، نرخ مالیات نسبت به درآمد مشمول مالیات مربوط، صفر اعمال خواهد شد. بنابراین، میان دو مرحله باید تفکیک روشنی وجود داشته باشد: نخست، تعیین درآمد مشمول مالیات؛ و سپس، اعمال نرخ مالیاتی مقرر برای آن درآمد. این تفکیک در شرکت‌هایی که دارای چند واحد تولیدی، معدنی یا عملیاتی هستند، اهمیت بیشتری پیدا می‌کند. در چنین شرکت‌هایی ممکن است محصول یا خدمت یک واحد در فرایند فعالیت واحد دیگری از همان شرکت مورد استفاده قرار گیرد. همچنین ممکن است شرکت برای ارزیابی عملکرد واحدها، برای این انتقال داخلی ارزش مشخصی تعیین کند و درآمد، هزینه یا سود هر واحد را به صورت جداگانه محاسبه نماید. چنین اطلاعاتی می‌تواند برای مدیریت و ارزیابی عملکرد واحدها مفید باشد؛ اما صرف وجود آن، به خودی خود، به معنای تحقق درآمد مشمول مالیات در سطح شخصیت حقوقی شرکت نیست. در این‌جا باید میان اطلاعات مربوط به عملکرد داخلی شرکت و مأخذ قانونی تعیین درآمد مشمول مالیات تفاوت گذاشت. ممکن است یک واحد در گزارش‌های مدیریتی شرکت دارای درآمد یا سود مشخصی باشد، اما این رقم لزوماً به معنای تحقق درآمد مستقل برای شخصیت حقوقی شرکت نیست. به‌ویژه در مواردی که انتقال محصول میان دو واحد، در داخل همان شخصیت حقوقی انجام می‌شود، ابتدا باید ماهیت این انتقال و مبنای قانونی آثار مالیاتی آن مشخص شود. این موضوع زمانی حساس‌تر می‌شود که ارزش‌گذاری داخلی بر اساس ارزش بازار، قیمت‌های مورد استفاده در حسابداری مدیریت یا سایر روش‌های تخصیص درآمد و هزینه انجام شده باشد. این ارقام می‌توانند برای سنجش عملکرد بخش‌های مختلف شرکت کاربرد داشته باشند؛ اما استفاده از آن‌ها برای تعیین درآمد مشمول مالیات، نیازمند آن است که مبنای قانونی و نحوه‌ی ارتباط آن‌ها با قواعد مالیاتی مشخص باشد. به عبارت دیگر، هر رقم موجود در گزارش‌های حسابداری یا مدیریتی، الزاماً مأخذ مالیاتی نیست. از همین منظر، در بررسی بخشنامه‌ی ۲۰۰/۱۴۰۵/۲۸ باید میان دو وضعیت تفکیک کرد: نخست، استفاده از اطلاعات مربوط به واحدهای مختلف شرکت برای شناخت بهتر فعالیت، بررسی دفاتر و اسناد و تشخیص درآمدی که بر اساس قانون واقعاً تحقق یافته است؛ و دوم، استفاده از همین اطلاعات برای ایجاد مبنایی مستقل جهت شناسایی درآمد یا محدود کردن برخورداری از نرخ صفر. وضعیت دوم، مستلزم بررسی مبنای قانونی آن است.

بنابراین، مسئله‌ی اصلی در اجرای ماده‌ی ۱۳۲ در شرکت‌های چندواحدی، صرفاً نحوه‌ی ثبت یا گزارش انتقالات داخلی نیست. موضوع اساسی این است که تا چه اندازه می‌توان از ارزش‌گذاری و اطلاعات عملکردی واحدهای داخلی برای تشخیص درآمد مشمول مالیات استفاده کرد، بدون آن‌که این اطلاعات به خودی خود به ایجاد مأخذ مالیاتی جدید یا شرطی فراتر از شرایط مقرر در قانون منجر شود. این تفکیک، مبنای بررسی موضوعات بعدی مقاله، از جمله جایگاه شخصیت حقوقی واحد شرکت، تفاوت فروش به اشخاص ثالث با مصرف داخلی و حدود استفاده از ارزش‌های داخلی در رسیدگی مالیاتی خواهد بود.

۲. شرکت چندواحدی؛ یک شخصیت حقوقی یا چند واحد مالیاتی؟

شرکت‌هایی که دارای چند کارخانه، معدن یا واحد تولیدی هستند، ممکن است از نظر ساختار عملیاتی، مجموعه‌ای از فعالیت‌های نسبتاً مستقل را دربرگیرند. هر واحد می‌تواند مواد اولیه‌ی مشخصی دریافت کند، محصول معینی تولید نماید و عملکرد آن نیز به صورت جداگانه در حسابداری مدیریت یا گزارش‌های داخلی شرکت اندازه‌گیری شود. با این حال، استقلال عملیاتی یک واحد، لزوماً به معنای استقلال حقوقی یا مالیاتی آن نیست. برای نمونه، فرض شود یک شخصیت حقوقی دارای دو واحد تولیدی است؛ واحد نخست محصول واسطه‌ای تولید می‌کند و واحد دوم همان محصول را در فرایند تولید محصول نهایی به کار می‌گیرد. شرکت ممکن است برای ارزیابی عملکرد واحد نخست، ارزش مشخصی برای محصول تولیدشده تعیین کند و در حساب‌های داخلی، همان ارزش را به‌عنوان مبنای انتقال به واحد دوم در نظر بگیرد. در نتیجه، در گزارش‌های مدیریتی ممکن است برای واحد اول درآمد یا سود و برای واحد دوم هزینه‌ای متناسب با این ارزش‌گذاری شناسایی شود. چنین تفکیکی از منظر حسابداری مدیریت می‌تواند کاملاً معنادار باشد. مدیران شرکت از طریق آن می‌توانند کارایی واحدها، حاشیه سود، کنترل هزینه‌ها و نحوه‌ی تخصیص منابع را ارزیابی کنند. همچنین ممکن است اطلاعات مربوط به هر واحد برای تصمیم‌گیری درباره‌ی ادامه، توسعه یا اصلاح یک فعالیت مورد استفاده قرار گیرد. اما کاربرد مدیریتی این اطلاعات، به خودی خود، تعیین‌کننده آثار مالیاتی آن نیست.

در این‌جا باید میان سه مفهوم تفکیک کرد: شخصیت حقوقی، واحد عملیاتی و قسمت گزارشگری. شخصیت

حقوقی، همان شـــخصی اســـت که حقوق و تکالیف قانونی و مالیاتی به آن تعلق می‌گیرد. در مقابل، واحد عملیاتی ممکن است صرفاً بخشی از ساختار تولیدی یا اجرایی همان شخص باشد و قسمت گزارشگری نیز می‌تواند برای ارائه‌ی اطلاعات مالی درباره‌ی بخش‌های مختلف فعالیت مورد اســـتفاده قرار گیـــرد. بنابراین، تعدد کارخانه‌ها، معادن یا خطوط تولید یک شـــرکت، صرفاً به دلیل تفکیک ســـازمانی یا حســـابداری، به معنای وجود چند شـــخص یا چند مؤدی مالیاتی نیست. این تمایز در مورد انتقال محصولات میان واحدهای یک شـــرکت اهمیت بیشـــتری دارد. اگر واحد نخست محصولی را تولید و واحد دوم همان شرکت آن را مصرف کند، ممکن است برای اهداف مدیریتی یا گزارشـــگری، ارزش مشـــخصی برای این انتقال تعیین شـــود. اما این‌که این رقم در حساب‌های داخلی ثبت شده است، به‌تنهایی پاسخ نمی‌دهد که آیا از نظر مالیاتی نیز یک فروش مستقل یا درآمد تحقق‌یافته ایجاد شده است. برای پاســـخ به این پرسش، باید ماهیت انتقال، نحوه‌ی تحقق درآمد و مبنـــای قانونی آثار مالیاتی آن بـــه صورت جداگانه بررسی شود. به بیان ساده‌تر، آنچه در ساختار داخلی شرکت به‌عنوان یک واحد مستقل اندازه‌گیری می‌شود، لزوماً در نظام مالیاتی نیز یک واحد مستقل محسوب نمی‌شود. ممکن است شـــرکت برای یک کارخانه یا معدن، صورت عملکرد جداگانه تهیه کند، برای محصولات انتقالی ارزش تعیین نماید و سود یا زیان هر واحد را محاســـبه کند؛ امـــا این اطلاعات باید در چارچوب شـــخصیت حقوقی واحد شرکت و قواعد مربوط به تعیین درآمد مشـــمول مالیات تحلیل شود. از این منظر، در بررســـی بخشـــنامه‌ی ۲۰۰/۱۴۰۵/۲۸، یکی از پرسش‌های اساسی این است که تفکیک عملکرد واحدهای داخلی تا چه اندازه می‌تواند مبنای آثار مالیاتی قرار گیرد. اگر این تفکیک صرفاً ابـــزاری برای مدیریت و گزارشـــگری عملکرد باشـــد، نمی‌توان صرفاً بر مبنای آن، آثار حقوقی و مالیاتی مســـتقلی برای هـــر واحد در نظر گرفـــت. در مقابل، اگـــر قانون برای وضعیت خاصی اثر مالیاتی مشـــخصی پیش‌بینی کرده باشد، بررســـی و اعمال همان حکم قانونی موضوع دیگری اســـت. بنابراین، در شرکت‌های چندواحدی باید میان «تفکیک برای ســـنجش عملکرد» و «تفکیک برای ایجاد آثار مالیاتی» مرز روشنی وجود داشته باشـــد. این مرز در مواردی که محصول یک واحد در واحد دیگری از همان شـــرکت مصرف می‌شود، اهمیت ویژه‌ای دارد؛ زیرا در چنین شـــرایطی، ممکن اســـت یک انتقال در گزارش‌های داخلی شرکت دارای مبلغ، درآمد یا ســـود مشخصی باشـــد، اما آثار مالیاتی آن نیازمند بررسی مســـتقل بر اساس قانون باشـــد. بر همین اساس، بحث بعدی بـــه تفاوت میان فروش به اشـــخاص ثالـــث و مصرف داخلی اختصاص دارد؛ زیرا تعیین ماهیت این دو وضعیت، در تحلیل درآمد و آثار مالیاتی عملیات شـــرکت‌های چندواحدی نقش اساسی دارد.

۳. فروش مســـتقیم و مصرف داخلـــی؛ دو وضعیت متفاوت

یکـــی از محورهـــای قابل توجه در بررســـی بخشـــنامه‌ی ۲۰۰/۱۴۰۵/۲۸، تفکیـــک میـــان فروش مســـتقیم محصول به اشـــخاص ثالث و مصرف محصـــول در فرایند تولید واحد دیگر همان شـــخصیت حقوقی است. این دو وضعیت، هرچند ممکن اســـت از نظـــر اقتصادی به یکدیگر مرتبط باشـــند، از حیث ماهیت معامله و آثار حقوقی و مالیاتی، لزوماً یکســـان نیســـتند. در فروش مستقیم، کالا یا محصول از سوی شرکت به شخص دیگری منتقل می‌شود و در برابر آن، عوض یا ثمن معامله تعییـــن و دریافت می‌گردد. در چنین وضعیتی، رابطه معاملاتی میان دو طرف مستقل شکل می‌گیرد و آثار مالی و حسابداری آن، حسب مورد، در دفاتر و اسناد طرفین انعکاس می‌یابد. در مقابل، در مصرف داخلی، محصول تولیدشـــده در یک واحد، بدون خروج از مجموعه همان شـــخصیت حقوقی، در فراینـــد تولید واحد دیگری مورد اســـتفاده قرار می‌گیرد. در این حالت، ممکن اســـت شـــرکت برای مقاصد مدیریتی، حســـابداری یا ارزیابـــی عملکرد، ارزش یا قیمت مشـــخصی بـــرای محصول انتقال‌یافته تعیین کنـــد؛ اما صرف وجود این ارزش‌گـــذاری داخلی، لزومـــاً به معنای تحقـــق یک فروش مستقل در سطح شـــخصیت حقوقی نیست. این تفاوت از آن جهـــت اهمیت دارد که ثبت حســـابداری یا تخصیص داخلی ارزش، به‌تنهایی تعیین‌کننـــده‌ی ماهیت حقوقی یک رویداد نیســـت. برای شناســـایی آثار مالیاتی، باید عـــلاوه بر نحوه‌ی انعـــکاس رویداد در حســـاب‌ها، ماهیت واقعـــی آن، طرفین رابطه، تحقـــق درآمد و مبنای قانونی شناســـایی اثر مالیاتی نیـــز مورد توجه قرار گیـــرد. البته از این تمایـــز نباید نتیجه گرفت که هر نوع انتقال داخلی میان واحدهای یک شـــرکت، در همه شـــرایط فاقد آثار مالیاتی است. ممکن است در یک مورد مشخص، انتقال مورد نظر واجد ویژگی‌های یک معامله مستقل باشـــد، قرارداد جداگانه‌ای میان طرفین وجود داشته باشـــد، رابطه با اشخاص وابسته مطرح باشد یا مقررات خاص مالیاتی بر آن حاکم شود. در چنین مواردی، آثار مالیاتی باید با توجه به همان شرایط و مقررات خاص بررسی شود.

بـــا این حال، در فرضی کـــه دو واحد تولیدی متعلق به یک شـــخصیت حقوقی واحد هســـتند و محصول یک واحد صرفاً به‌عنوان نهاده تولید در واحد دیگر مصرف می‌شـــود، پرســـش اساسی این است که آیا صرف تخصیص ارزش یا قیمت داخلی بـــه این محصول می‌تواند مبنای شناســـایی فـــروش و درآمد مستقل قرار گیرد یا خیر.



اهمیت این پرسش در موضوع نرخ صفر ماده‌ی ۱۳۲ دوچندان می‌شود؛ زیرا اگر یک انتقال داخلی صرفاً بر مبنای ارزش‌گذاری حسابداری یا مدیریتی، به‌عنوان فروش یا درآمد یک واحد تلقی شود، ممکن است نتیجه‌ی آن بر نحوه‌ی تعیین درآمد مشمول مالیات یا حدود برخورداری از نرخ صفر اثر بگذارد. بنابراین، پیش از انتساب هرگونه اثر مالیاتی به چنین انتقالی، باید مبنای قانونی آن و ارتباط آن با شرایط مقرر در ماده‌ی ۱۳۲ به‌طور مشخص احراز شود. از این منظر، مسئله‌ی اصلی نه نفی مطلق آثار مالیاتی انتقالات داخلی، بلکه تعیین معیار حقوقی شناسایی چنین آثاری است. صرف انتقال محصول میان دو واحد یک شخصیت حقوقی، بدون احراز سایر عناصر مؤثر در تحقق معامله و بدون وجود مبنای قانونی مشخص، لزوماً معادل فروش به شخص ثالث و تحقق درآمد مستقل نیست. همین تمایز، یکی از مباحث اساسی در ارزیابی نحوه‌ی اجرای ماده‌ی ۱۳۲ و مفاد بخشنامه ۲۰۰/۱۴۰۵/۲۸ به شمار می‌رود.

۴. آیا فروش به شخص ثالث شرط برخورداری از نرخ صفر است؟

یکی از پرسش‌های مهم درباره‌ی بخشنامه‌ی ۲۰۰/۱۴۰۵/۲۸ این است که آیا فروش مستقیم محصول به شخص ثالث، شرط برخورداری از نرخ صفر موضوع ماده‌ی ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم است یا خیر؛ به‌ویژه در مواردی که محصول تولیدشده در یک واحد، در واحد دیگری از همان شرکت مصرف می‌شود. ماده‌ی ۱۳۲، شرایط برخورداری از نرخ صفر را مشخص کرده است. بنابراین، اگر شرط یا محدودیت دیگری برای استفاده از این حکم مطرح شود، لازم است مشخص باشد که این شرط در قانون پیش‌بینی شده است یا از مفاد قانون برداشت می‌شود. در این‌جا باید میان دو موضوع تفاوت گذاشت.

موضوع اول، بررسی فروش و مصرف داخلی برای تشخیص صحیح درآمد شرکت است. سازمان امور مالیاتی می‌تواند برای رسیدگی به اظهارنامه و تعیین درآمد مشمول مالیات، میزان تولید، فروش، مصرف داخلی، جریان مواد و سایر اطلاعات مربوط به فعالیت شرکت را بررسی کند. این بررسی، بخشی از فرایند تشخیص مالیات است.

موضوع دوم، تأثیر مصرف داخلی بر برخورداری از نرخ صفر است. برای مثال، اگر محصول یک واحد در واحد دیگری از همان شرکت مصرف شود، این سؤال مطرح می‌شود که آیا صرف مصرف داخلی باعث می‌شود درآمد مربوط به آن محصول از نرخ صفر خارج شود یا خیر.

این دو موضوع نباید با یکدیگر اشتباه شوند. این‌که اطلاعات



مربوط به تولید و مصرف داخلی برای تشخیص درآمد مورد استفاده قرار گیرد، یک موضوع است؛ و این‌که مصرف داخلی به‌عنوان شرط یا مانع برخورداری از نرخ صفر در نظر گرفته شود، موضوع دیگری است. به بیان ساده‌تر، ممکن است سازمان امور مالیاتی برای رسیدگی دقیق، بداند چه مقدار محصول تولید شده، چه مقدار از آن به اشخاص ثالث فروخته شده و چه مقدار در واحدهای دیگر شرکت مصرف شده است. اما از این اطلاعات به خودی خود نمی‌توان نتیجه گرفت که هر محصولی که به شخص ثالث فروخته نشده، مشمول نرخ صفر نیست. بنابراین، اگر فروش به شخص ثالث به‌عنوان یکی از معیارهای برخورداری از نرخ صفر در نظر گرفته شود، باید مشخص باشد که مبنای قانونی این معیار چیست. صرف تفاوت میان فروش مستقیم و مصرف داخلی، به‌تنهایی مشخص نمی‌کند که قانون برای این دو وضعیت، حکم مالیاتی متفاوتی در نظر گرفته است.

این موضوع با اصل قانونی بودن مالیات‌ها نیز ارتباط دارد. شرایط برخورداری از نرخ صفر باید در چارچوب قانون تعیین شود و مقررات اجرایی نیز باید در همان چارچوب مورد استفاده قرار گیرند. ازاین‌رو، باید میان اجرای حکم قانون و ایجاد یک شرط جدید برای برخورداری از آن تفاوت گذاشت.

در نتیجه، پرسش اصلی درباره‌ی بخشنامه‌ی ۲۰۰/۱۴۰۵/۲۸ این نیست که فروش مستقیم و مصرف داخلی از نظر اقتصادی چه تفاوتی دارند؛ تفاوت آن‌ها روشن است. پرسش اصلی این است که آیا این تفاوت، از نظر ماده‌ی ۱۳۲، باعث تفاوت در برخورداری از نرخ صفر نیز می‌شود یا خیر. پاسخ به این پرسش، نیازمند بررسی دقیق ماده‌ی ۱۳۲ و مبنای قانونی رویکرد مطرح‌شده در بخشنامه است.

۵. ارزش بازار و انتقالات داخلی

موضوع دیگری که در بررسی بخشنامه ۲۰۰/۱۴۰۵/۲۸ اهمیت پیدا می‌کند، نحوه‌ی تعیین ارزش محصولاتی است که بین واحدهای مختلف یک شرکت جابه‌جا می‌شوند. این موضوع به‌ویژه زمانی اهمیت دارد که محصول یک واحد، به‌عنوان مواد اولیه یا محصول واسطه‌ای، در واحد دیگری از همان شرکت مصرف شود.

در حسابداری مدیریت، شرکت می‌تواند برای این نوع انتقالات، قیمت یا ارزش داخلی تعیین کند. هدف از این کار معمولاً این است که عملکرد هر واحد به صورت جداگانه قابل اندازه‌گیری باشد. برای مثال، شرکت ممکن است بخواهد مشخص کند که اگر واحد تولیدکننده محصول واسطه‌ای به صورت مستقل فعالیت می‌کرد، چه میزان درآمد و سود به آن

واحـــد اختصاص پیدا می‌کرد. این نـــوع قیمت‌گذاری می‌تواند برای کنترل هزینه‌ها، ارزیابی عملکرد واحدها و تصمیم‌گیری مدیریتی مفید باشـــد. با این حال، قیمتی که برای این منظور در داخل شـــرکت تعیین می‌شود، لزوماً همان درآمدی نیست که از نظر مالیاتی باید به‌عنوان درآمد تحقق‌یافته شـــرکت در نظر گرفته شود.

برای مثال، فرض کنیم واحد «الف» یک محصول واسطه‌ای تولید می‌کند و واحد «ب» که متعلق به همان شـــرکت است، این محصول را در فرایند تولید محصول نهایی مصرف می‌کند. شرکت ممکن است برای محصول منتقل‌شده، ارزش مشخصی تعیین و این مبلغ را در حساب‌های داخلی واحد «ب» به‌عنوان هزینه و در حســـاب‌های داخلی واحـــد «الف» به‌عنوان درآمد ثبت کند. اما در ســـطح کل شـــرکت، این دو ثبت حسابداری در نهایـــت مربوط به دو واحد از یک شـــخصیت حقوقی واحد هســـتند. بنابراین، صرف این‌که بـــرای انتقال داخلی محصول مبلغ یا قیمت مشـــخصی تعیین شده است، به این معنا نیست که شـــرکت به همان میزان از یک شخص یا مشتری مستقل درآمد دریافت کرده اســـت. به همین دلیل، باید میان «قیمت داخلی» و «درآمد تحقق‌یافته» تفاوت گذاشـــت. قیمت داخلی می‌تواند ابـــزاری برای اندازه‌گیری عملکرد واحدها باشـــد؛ در حالی که درآمد مشمول مالیات باید بر اساس مقررات مالیاتی و شرایط قانونی مربوط تعیین شود. البته این موضوع به معنای بی‌اهمیت بودن ارزش بازار یا قیمت‌گذاری داخلی در رسیدگی مالیاتی نیســـت. ممکن اســـت در برخی مـــوارد، ارزش‌گذاری محصولات، قیمـــت معاملات یا اطلاعات مربـــوط به فروش و مصرف داخلی برای بررســـی صحت ارقام و تشـــخیص درآمد اهمیت داشته باشـــد. بحث اصلی این است که استفاده از این اطلاعات در رســـیدگی مالیاتی باید بر اســـاس مبنای قانونی مشخص انجام شود.

اهمیت موضوع زمانی بیشـــتر می‌شـــود که قیمت یا ارزش تعیین‌شده برای انتقال داخلی، مبنای محاسبه درآمد یک واحد و ســـپس مبنای تصمیم‌گیری درباره‌ی نرخ صفر قرار گیرد. در چنین حالتی، باید روشـــن باشد که آیا این ارزش‌گذاری صرفاً برای ســـنجش عملکرد داخلی شـــرکت انجام شـــده یا این‌که قانون نیز آن را مبنای شناســـایی درآمد مشـــمول مالیات قرار داده اســـت. بنابراین، در بررســـی انتقالات داخلی شرکت‌های چندواحدی، صـــرف تعیین یک ارزش بـــازار یا قیمت داخلی نباید با تحقق یک فروش مستقل یکسان تلقی شود. ابتدا باید ماهیت انتقال مشـــخص شود و سپس، در صورت وجود مبنای قانونی، آثار مالیاتی آن بررسی گردد. این تفکیک برای تعیین درســـت درآمد مشمول مالیات و همچنین بررسی نحوه اعمال نرخ صفر موضوع ماده‌ی ۱۳۲ اهمیت اساسی دارد.

۶. استاندارد حسابداری شماره‌ی ۲۵ و حدود استفاده از آن در رسیدگی مالیاتی

استاندارد حسابداری شـــماره‌ی ۲۵ با عنوان «گزارشگری بر حسب قسمت‌های مختلف»، برای ارائه‌ی اطلاعات مالی مربوط به قسمت‌های مختلف یک واحد تجاری تدوین شده است. هدف اصلی این استاندارد، کمک به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی برای شناخت بهتر عملکرد، ریسک‌ها و بازده بخش‌های مختلف فعالیت یک شـــرکت است. برای مثال، یک شرکت ممکن است چند فعالیت یا واحد تولیدی داشـــته باشـــد و بخواهد اطلاعات مربوط به هر قسمت را به صورت جداگانه بررسی و گزارش کند. این اطلاعات می‌تواند نشان دهد که هر قسمت چه میزان درآمد، هزینه یا ســـود داشته و عملکرد آن در مقایسه با سایر قسمت‌ها چگونه بوده است. بنابراین، گزارشگری قسمت‌ها در درجه‌ی اول یک ابزار گزارشـــگری مالی و تحلیل عملکرد است. این‌که یک شرکت فعالیت‌های خود را در قالب قسمت‌های مختلف گزارش می‌کند، به این معنا نیســـت که هر قســـمت از نظر حقوقی یا مالیاتی، یک شـــرکت یا مؤدی مســـتقل محسوب می‌شود. این موضوع در شرکت‌های چندواحدی اهمیت بیشتری دارد. ممکن است یک شرکت از نظر عملیاتی چند کارخانه یا واحد تولیدی داشته باشـــد و برای هر یک اطلاعات مالی جداگانه تهیه کند؛ اما تمام این واحدها همچنان متعلق به یک شـــخصیت حقوقی هستند. در نتیجه، تفکیک اطلاعات مالی آن‌ها نباید به خودی خود با تفکیک شـــخصیت مالیاتی آن‌ها یکســـان تلقی شود. از سوی دیگر، اطلاعاتی که بر اساس استاندارد حسابداری شماره‌ی ۲۵ تهیه می‌شـــود، می‌تواند برای شناخت بهتر ساختار فعالیت شرکت و بررسی عملکرد قسمت‌های مختلف مفید باشد. اما این استاندارد به خودی خود مبنای ایجاد درآمد مشمول مالیات یا تعیین یک مأخذ مالیاتی جدید نیست. تشخیص درآمد مشمول مالیات باید بر اساس قوانین و مقررات مالیاتی انجام شود.

به بیان ساده، استاندارد حســـابداری شماره‌ی ۲۵ می‌تواند به این ســـؤال پاسخ دهد که: «هر قســـمت از فعالیت شرکت چه عملکردی داشـــته است؟» اما پاسخ به این سؤال که: «چه مبلغی از درآمد شـــرکت از نظر مالیاتی مشمول مالیات است و چگونه باید محاســـبه شود؟» باید در قوانین و مقررات مالیاتی جســـت‌وجو شـــود. برای مثال، اگر واحد «الف» یک محصول واســـطه‌ای تولید کند و واحد «ب» همان شرکت آن را مصرف کند، ممکن اســـت شرکت برای گزارشگری و ارزیابی عملکرد، درآمدی بـــرای واحد «الف» و هزینه‌ای بـــرای واحد «ب» در نظر بگیرد. این اطلاعات می‌تواند برای مدیریت شـــرکت مفید باشـــد؛ اما صرف ثبت یا گزارش چنیـــن ارقامی در چارچوب گزارشـــگری قسمت‌ها، به این معنا نیست که همان مبلغ الزاماً درآمد مشـــمول مالیات شـــرکت خواهد بود. البته این موضوع به معنای آن نیســـت که اطلاعات قســـمت‌های مختلف برای

رسیدگی مالیاتی بی‌استفاده اســت. این اطلاعات می‌تواند به مأمور مالیاتی در شــناخت ســاختار فعالیت شرکت، بررسی جریــان تولید و فــروش و ارزیابی صحت اطلاعات ارائه‌شــده کمــک کند. نکته‌ی مهم این اســت که اســتفاده از اطلاعات حسابداری برای رسیدگی مالیاتی با ایجاد یک مبنای مالیاتی جدید تفاوت دارد.

بنابراین، در بررســی بخشنامه‌ی ۲۰۰/۱۴۰۵/۲۸ باید میان دو موضوع تفاوت گذاشــت: از یک سو، اســتفاده از اطلاعات استاندارد حســابداری شماره‌ی ۲۵ برای شــناخت و تحلیل فعالیت‌های مختلف شرکت؛ و از سوی دیگر، استفاده از همین اطلاعات برای تعیین درآمد مشــمول مالیات یا محدود کردن برخورداری از نرخ صفر موضوع ماده‌ی ۱۳۲.

در حالت نخست، اســتاندارد حسابداری شماره‌ی ۲۵ نقش گزارشــگری و اطلاعاتی دارد. در حالت دوم، لازم است علاوه بر اطلاعات حسابداری، مبنای قانونی استفاده از این اطلاعات برای ایجاد اثر مالیاتی نیز مشخص باشد. همین تفکیک، برای جلوگیری از خلط میان «گزارشــگری عملکرد قســمت‌ها» و «تشخیص درآمد مشمول مالیات» اهمیت دارد.

۷. تفاوت سود یک قسمت با درآمد مشمول مالیات

در شــرکت‌هایی که چند واحد تولیدی یــا عملیاتی دارند، ممکن اســت برای هر واحد به‌طور جداگانــه درآمد، هزینه و سود محاسبه شود. این اطلاعات برای ارزیابی عملکرد واحدها و تصمیم‌گیــری مدیریــت مفید اســت، اما لزومــاً با «درآمد مشمول مالیات» شــرکت یکسان نیســت. برای مثال، فرض کنیم یک شــرکت دو واحد تولیــدی دارد. واحد «الف» یک محصول واسطه‌ای تولید می‌کند و واحد «ب» همان محصول را در ادامه‌ی فرایند تولید مصرف می‌کند. شرکت ممکن است برای ارزیابی عملکرد واحد «الف»، ارزش محصول منتقل‌شده را به‌عنــوان درآمد داخلی و برای واحــد «ب» همان مبلغ را به‌عنوان هزینــه داخلی در نظر بگیرد. در این صورت، می‌توان برای هر واحد به‌طور جداگانه سود یا زیان محاسبه کرد. اما این محاسبه به‌تنهایی به این معنا نیست که در سطح کل شرکت، فروش مستقلی به یک شــخص خارج از شرکت انجام شده یا درآمد جدیدی برای شــخصیت حقوقی ایجاد شده است. برای روشن شدن موضوع، باید میان مفاهیم زیر تفاوت گذاشت:

• سود حسابداری شــرکت: نتیجه‌ی فعالیت کل شرکت بر اساس مقررات و استانداردهای حسابداری؛

• سود یا زیان قسمت: نتیجه‌ی عملکرد یک واحد یا بخش از شــرکت که برای ارزیابی و گزارشــگری عملکرد آن قسمت محاسبه می‌شود؛

• درآمــد حاصل از فروش به اشــخاص خارج از شــرکت: درآمدی که در نتیجه معامله با مشــتری یا شخص ثالث ایجاد می‌شود؛

• درآمد مشمول مالیات: درآمدی که مطابق مقررات مالیاتی و پس از اعمال تعدیلات و قواعد مربوط، مبنای محاسبه مالیات قرار می‌گیرد.

بنابراین، ســود یک قســمت را نباید به‌طور خودکار معادل درآمد مشمول مالیات شــرکت دانست. همچنین ثبت درآمد داخلی بــرای یک واحد، به‌تنهایی به این معنا نیســت که در ســطح شــخصیت حقوقی، یک درآمد مســتقل جدید ایجاد شده اســت. برای مثال، اگر واحد «الف» محصولی را به ارزش ۱۰۰ واحد به واحد «ب» منتقل کند، ممکن است در گزارش عملکرد واحد «الــف» مبلغ ۱۰۰ واحد به‌عنوان درآمد داخلی و در عملکــرد واحد «ب» همان مبلــغ به‌عنوان هزینه داخلی نشــان داده شــود. این دو ثبت برای تحلیل عملکرد واحدها قابل اســتفاده اســت؛ اما در سطح کل شــرکت، باید بررسی شــود که آیا این انتقال به فروش واقعی به شخص ثالث منجر شده اســت یا صرفاً یک انتقال داخلی بین دو واحد متعلق به یک شــخصیت حقوقی بوده است. البته این موضوع به معنای بی‌اهمیت بودن اطلاعات قسمت‌ها در رسیدگی مالیاتی نیست. اطلاعات مربوط به درآمد، هزینه، قیمت انتقال داخلی و ســود هر واحد می‌تواند برای رســیدگی‌کننده‌ی مالیاتی اطلاعات و شــواهد مفیدی درباره نحوه‌ی فعالیت شرکت فراهم کند. اما اســتفاده از این اطلاعات برای بررسی و تشــخیص مالیات با ایجاد یک مأخــذ مالیاتی جدید تفاوت دارد. به بیان ســاده، ممکن است حسابداری برای پاسخ به این سؤال که «هر واحد شــرکت چه‌قدر سود ایجاد کرده اســت؟»، عملکرد واحدها را جداگانه محاســبه کند؛ در حالی که رســیدگی مالیاتی باید به این ســؤال پاســخ دهد که «درآمد مشمول مالیات شرکت طبق قانون چه میزان اســت؟». این دو سؤال به هم مرتبط‌اند، اما یکسان نیســتند. این تفکیک در بررسی نرخ صفر موضوع ماده‌ی ۱۳۲ اهمیت بیشــتری پیدا می‌کند. زیرا ممکن است یک رقم در گزارش عملکرد یک واحد تولیدی به‌عنوان درآمد یا ســود قسمت شناسایی شود، اما صرف شناسایی آن رقم در حسابداری یا گزارشگری قسمت‌ها، به‌تنهایی مشخص نمی‌کند که همان رقم از نظر مقررات مالیاتی، درآمد مســتقل شرکت محســوب می‌شــود یا چه اثری بر برخورداری شرکت از نرخ صفر دارد. در نتیجه، در رســیدگی به شرکت‌های چندواحدی بهتر اســت ابتدا مشــخص شــود هر رقم در چه سطحی و با چه هدفی شناسایی شده است: برای حسابداری شرکت، برای ارزیابی عملکرد یک قســمت، در نتیجه فروش به شخص ثالث یا برای محاسبه مالیاتی. پس از این تفکیک، می‌توان درباره‌ی آثــار مالیاتی آن رقــم و ارتباط آن با مــاده‌ی ۱۳۲ اظهارنظر دقیق‌تری کرد.



۸. حدود اختیار سازمان امور مالیاتی

سازمان امور مالیاتی برای اجرای قانون، ناگزیر است مقررات را برای مأموران مالیاتی تبیین کند و درباره‌ی نحوه‌ی رسیدگی، دریافت اسناد و مدارک و اجرای رویه‌های مالیاتی دستورالعمل و بخشنامه صادر کند. بنابراین، اصل صدور بخشنامه برای اجرای قانون، به‌خودی‌خود محل بحث نیست؛ موضوع مهم‌تر، حدود اختیارات سازمان در این زمینه است. به زبان ساده، بخشنامه می‌تواند توضیح دهد که یک حکم قانونی چگونه اجرا شود، اما این سؤال مطرح است که آیا می‌تواند مشخص کند چه شرط جدیدی برای استفاده از یک حکم یا مشوق قانونی وجود داشته باشد. برای مثال، سازمان می‌تواند برای بررسی فعالیت یک شرکت چندواحدی، اطلاعات مربوط به تولید، فروش، مصرف داخلی، قیمت انتقال محصولات و عملکرد هر واحد را مطالبه و بررسی کند. این اطلاعات می‌تواند به رسیدگی‌کننده کمک کند تا فعالیت واقعی شرکت را بهتر بشناسد و درباره‌ی ارقام ثبت‌شده در دفاتر و اظهارنامه بررسی دقیق‌تری انجام دهد. اما موضوع زمانی متفاوت می‌شود که همین اطلاعات، فراتر از نقش کنترلی و تشخیصی خود، به‌عنوان مبنایی برای ایجاد یک درآمد مستقل، ایجاد یک مأخذ مالیاتی جدید یا تعیین شرطی برای برخورداری از نرخ صفر مورد استفاده قرار گیرد. در این‌جا باید میان دو موضوع تفاوت گذاشت:

موضوع اول: استفاده از اطلاعات برای تشخیص و رسیدگی.

در این حالت، اطلاعات مربوط به فروش، مصرف داخلی، عملکرد قسمت‌ها و ارزش محصولات، ابزار رسیدگی هستند و به مأمور مالیاتی کمک می‌کنند وضعیت واقعی فعالیت شرکت را بررسی کند.

موضوع دوم: استفاده از همان اطلاعات برای ایجاد حکم یا شرط مالیاتی جدید.

در این حالت، باید بررسی شود که آیا قانون چنین اثری را برای این اطلاعات در نظر گرفته است یا خیر.

این تفاوت برای شرکت‌های چندواحدی اهمیت زیادی دارد. ممکن است سازمان برای شناخت بهتر عملکرد واحدهای مختلف، اطلاعات هر واحد را جداگانه بررسی کند؛ اما جداگانه بررسی کردن یک واحد، لزوماً به معنای جداگانه بودن شخصیت حقوقی یا ایجاد یک درآمد مستقل برای آن واحد نیست. بنابراین، در بررسی بخشنامه مورد بحث، سؤال اصلی این نیست که آیا سازمان امور مالیاتی می‌تواند اطلاعات مربوط به تولید، فروش، مصرف داخلی یا عملکرد قسمت‌ها را بررسی کند یا خیر. این اختیار در چارچوب وظایف قانونی سازمان قابل تصور است. سؤال اصلی این است که آیا نتیجه‌ی این بررسی می‌تواند به ایجاد شرطی منجر شود که در متن قانون برای برخورداری از نرخ صفر پیش‌بینی نشده است؟ به



بیان ساده‌تر، تفاوت میان این دو عبارت مهم است: «برای اجرای قانون، اطلاعات بیشتری بررسی شود» یا «به دلیل این اطلاعات، شرط جدیدی برای اجرای قانون ایجاد شود.»

عبارت اول در حوزه‌ی اجرای قانون و رسیدگی قرار می‌گیرد؛ اما عبارت دوم نیازمند بررسی دقیق‌تر مبنای قانونی است، زیرا ممکن است از مرز تبیین و اجرای قانون فراتر رفته و به محدود کردن حقی منجر شود که قانون برای مؤدی پیش‌بینی کرده است.

ازاین‌رو، در ارزیابی بخشنامه ۲۰۰/۱۴۰۵/۲۸ باید مشخص شود که مقررات آن صرفاً نحوه‌ی شناسایی و بررسی اطلاعات مالی شرکت را بیان می‌کند یا این‌که برای برخورداری از نرخ صفر ماده‌ی ۱۳۲، شرط یا محدودیت جدیدی ایجاد می‌کند. پاسخ به این پرسش، در تعیین حدود اختیار بخشنامه اهمیت اساسی دارد.

۹. اصل ۵۱ قانون اساسی و مشوق‌های مالیاتی

اصل ۵۱ قانون اساسی، اصل قانونی‌بودن مالیات را بیان می‌کند. به این معنا که وضع مالیات و همچنین تعیین موارد معافیت، بخشودگی و تخفیف مالیاتی باید به موجب قانون باشد. اهمیت این اصل در موضوع حاضر فقط به این محدود نمی‌شود که آیا مالیات جدیدی ایجاد شده است یا خیر. وقتی قانون برای یک فعالیت مشخص، مشوق مالیاتی مانند نرخ صفر در نظر می‌گیرد، شرایط استفاده از آن مشوق نیز باید در چارچوب همان قانون بررسی شود. البته این موضوع به این معنا نیست که هر مؤدی صرفاً با استناد به وجود یک مشوق قانونی، بدون احراز شرایط، می‌تواند از آن استفاده کند. برای مثال، اگر قانون شرایط مشخصی برای برخورداری از نرخ صفر تعیین کرده باشد، مؤدی باید آن شرایط را داشته باشد و بتواند در رسیدگی مالیاتی، اطلاعات و مدارک لازم را ارائه کند. بنابراین، در این‌جا باید میان دو موضوع کاملاً متفاوت تفاوت گذاشت:

موضوع اول، بررسی شرایطی است که قانون تعیین کرده است.

یعنی رسیدگی‌کننده بررسی می‌کند که آیا فعالیت، مجوزها، اسناد، دفاتر و سایر شرایط موردنظر قانون در مورد مؤدی وجود دارد یا خیر.

موضوع دوم، اضافه کردن شرطی است که قانون تعیین نکرده است.

یعنی در جریان اجرای قانون، شرط یا محدودیتی ایجاد شود که برای برخورداری از مشوق مالیاتی، در متن قانون پیش‌بینی نشده باشد.

این دو موضوع از نظر مالیاتی یکسان نیستند. در حالت

اول، سازمان امور مالیاتی در حال احراز و بررسی شرایط قانونی است؛ اما در حالت دوم این سؤال مطرح می‌شود که آیا یک شرط جدید به حکم قانون اضافه شده است یا خیر. برای مثال، اگر قانون برای فعالیت تولیدی واجد شرایط، نرخ صفر در نظر گرفته باشد، بررسی این‌که محصول واقعاً تولید شده، مجوز فعالیت وجود دارد و اسناد و مدارک لازم ارائه شده است، بخشی از فرایند رسیدگی است. اما اگر در جریان رسیدگی، شرط دیگری برای برخورداری از نرخ صفر مطرح شود که در قانون وجود ندارد، مبنای قانونی چنین شرطی باید به‌طور جداگانه بررسی شود. این تفکیک در موضوع بخشنامه‌ی ۲۰۰/۱۴۰۵/۲۸ اهمیت دارد؛ زیرا باید مشخص شود محدودیت یا شرط مورد بحث، صرفاً نحوه احراز شرایطی است که قانون از قبل تعیین کرده یا این‌که در عمل، شرط جدیدی برای استفاده از نرخ صفر ماده‌ی ۱۳۲ ایجاد می‌کند. به بیان ساده، سازمان امور مالیاتی می‌تواند بررسی کند که «آیا مؤدی شرایط قانونی را دارد؟»؛ اما درباره‌ی این پرسش که «آیا می‌توان شرط دیگری به شرایط قانونی اضافه کرد؟»، صرف صدور بخشنامه کافی نیست و باید مبنای قانونی آن مشخص باشد. بنابراین، در تحلیل بخشنامه مورد بحث، توجه به اصل ۵۱ قانون اساسی از این جهت اهمیت دارد که میان اجرای شرایط قانونی مشوق و تغییر یا محدود کردن دامنه‌ی مشوق تفاوت ایجاد می‌کند. این تفاوت، یکی از محورهای اصلی بررسی حدود اختیار بخشنامه در موضوع نرخ صفر ماده‌ی ۱۳۲ است.

۱۰. اصل ۷۳ قانون اساسی؛ تفسیر اجرایی یا تغییر حکم قانون؟

اصل ۷۳ قانون اساسی، تفسیر قوانین عادی را در صلاحیت مجلس شورای اسلامی قرار داده است. در عین حال، دستگاه‌های اجرایی در زمان اجرای قوانین با مواردی مواجه می‌شوند که نیاز به توضیح نحوه‌ی اجرای قانون و تعیین رویه‌ی عملی دارند. بنابراین، صرف این‌که یک بخشنامه درباره نحوه برداشت و اجرای یک حکم قانونی توضیحاتی ارائه کند، لزوماً به معنای ورود به حوزه‌ی قانون‌گذاری نیست. مسئله اصلی زمانی مطرح می‌شود که این توضیحات، در عمل حکم قانون را تغییر دهند یا شرطی به آن اضافه کنند که در خود قانون وجود ندارد. برای روشن‌شدن موضوع، می‌توان بین دو حالت تفاوت گذاشت:

حالت اول: توضیح نحوه‌ی اجرای قانون.

برای مثال، سازمان امور مالیاتی مشخص کند مؤدی برای اثبات فعالیت تولیدی خود چه اسناد و مدارکی ارائه کند، اطلاعات تولید و فروش چگونه بررسی شود یا دفاتر و اسناد حسابداری با چه روشی مورد رسیدگی قرار گیرد. این موارد در اصل مربوط به نحوه‌ی اجرای قانون هستند.

حالت دوم: اضافه کردن شرط جدید به قانون.

برای مثال، اگر قانون شرایط مشخصی را برای برخورداری از نرخ صفر تعیین کرده باشد، اما در بخشنامه شرط دیگری مطرح شود و برخورداری از نرخ صفر به آن شرط نیز وابسته شود، این پرسش مطرح می‌شود که آیا چنین شرطی در قانون وجود دارد یا بخشنامه آن را ایجاد کرده است.

این تفاوت در مورد ماده‌ی ۱۳۲ اهمیت زیادی دارد. سازمان امور مالیاتی می‌تواند برای احراز فعالیت تولیدی، اسناد و مدارک مربوط به تولید، فروش، مصرف داخلی و عملکرد واحدهای شرکت را بررسی کند. اما اگر نتیجه این بررسی به این‌جا برسد که شرایط جدیدی برای استفاده از نرخ صفر لازم است، باید مشخص شود این شرط جدید بر اساس کدام حکم قانونی ایجاد شده است. به بیان ساده، بخشنامه می‌تواند به مأمور مالیاتی بگوید: «قانون موجود را چگونه اجرا و بررسی کن.» اما این سؤال جداگانه‌ای است که آیا می‌تواند بگوید: «برای استفاده از حق یا مشوق قانونی، علاوه بر شرایط قانون، این شرط جدید را هم باید داشته باشی.» بنابراین، بحث اصلی در این‌جا این نیست که دستگاه اجرایی اصولاً حق توضیح و تبیین نحوه‌ی اجرای قوانین را ندارد. موضوع اصلی، مرز میان توضیح قانون و تغییر محتوای قانون است.

در بررسی بخشنامه‌ی ۲۰۰/۱۴۰۵/۲۸ نیز همین مرز اهمیت پیدا می‌کند. اگر مقررات بخشنامه صرفاً نحوه شناسایی، مستندسازی و رسیدگی به فعالیت تولیدی را مشخص کند، موضوع در چارچوب اجرای قانون قابل بررسی است. اما اگر معیارهایی که در ماده‌ی ۱۳۲ پیش‌بینی نشده‌اند، به‌عنوان شرط برخورداری از نرخ صفر مورد استفاده قرار گیرند، لازم است مبنای قانونی این معیارها به‌طور جداگانه بررسی شود.

در نهایت، اصل ۷۳ قانون اساسی یادآور این نکته است که تفسیر و اجرای قانون نباید با تغییر یا توسعه‌ی حکم قانون یکسان تلقی شود. در موضوع نرخ صفر نیز باید بررسی شود که بخشنامه صرفاً به اجرای حکم ماده‌ی ۱۳۲ کمک می‌کند یا در عمل، دامنه شرایط استفاده از آن را تغییر می‌دهد.

۱۱. برآورد درآمد و ضرورت اتکا به واقعیت اقتصادی

در رسیدگی مالیاتی، یکی از وظایف مهم سازمان امور مالیاتی این است که درآمد مشمول مالیات مؤدی را بر اساس قانون، دفاتر، اسناد، مدارک و اطلاعات قابل‌اتکا تعیین کند. به همین دلیل، استفاده از اطلاعات حسابداری و اقتصادی شرکت برای شناخت بهتر فعالیت آن، بخش طبیعی فرایند رسیدگی مالیاتی است. ماده‌ی ۲۳۷ قانون مالیات‌های مستقیم نیز بر این موضوع تأکید دارد که برگ تشخیص مالیات باید بر اساس مأخذ صحیح و دلایل و اطلاعات کافی تنظیم شود. بنابراین، مأمور مالیاتی می‌تواند برای بررسی ارقام اظهارشده،

اطلاعات مختلف مربوط به تولیـــد، فروش، هزینه‌ها، قیمت‌ها و نحوه فعالیت شـــرکت را بررسی کند. اما باید میان برآورد یا ارزش‌گذاری یک عملیات و تحقق درآمد برای مقاصد مالیاتی تفاوت گذاشـــت. برای مثـــال، فرض کنیم واحـــد «الف» یک محصول واســـطه‌ای تولید می‌کند و همـــان محصول در واحد «ب» متعلق به همان شـــرکت مصرف می‌شـــود. ممکن است شرکت برای ارزیابی عملکرد واحد «الف»، محصول انتقال‌یافته را بر اساس یک قیمت مشخص، مثلاً قیمت بازار، ارزش‌گذاری کند. این ارزش‌گذاری می‌تواند برای تحلیل عملکرد و محاسبه سود قسمت مفید باشـــد. اما در این‌جا یک سؤال مهم مطرح است: آیا این ارزش‌گذاری صرفاً یک ابزار حسابداری و مدیریتی اســـت، یا قرار است بر اساس آن درآمد مشمول مالیات شرکت نیز تعیین شود؟

اگر هدف فقط تحلیل عملکرد واحدها باشـــد، ارزش‌گذاری داخلی می‌تواند یک اطلاعات مدیریتی یا حسابداری باشد. اما اگر قرار باشـــد همین مبلغ به‌عنوان درآمد مشمول مالیات در نظر گرفته شـــود، لازم است مبنای قانونی این نتیجه مشخص باشد. برای مثال، اگر محصولی با ارزش بازار ۱۰۰ واحد از واحد «الف» به واحد «ب» همان شرکت منتقل شود، تعیین ارزش بازار ۱۰۰ واحد می‌تواند برای مقایســـه عملکرد واحد «الف» با شـــرایط بازار مفید باشد. اما صرف تعیین این ارزش، به‌تنهایی ثابت نمی‌کند که شـــرکت در خارج از خود ۱۰۰ واحد فروش داشته یا به همان میزان درآمد مشمول مالیات جدیدی ایجاد شـــده است. بنابراین، باید میان این دو موضوع تفاوت گذاشت: «ارزش این محصول در بازار چقدر است؟» و «چه مبلغی طبق قانون، درآمد مشـــمول مالیات شرکت محسوب می‌شود؟» این دو ســـؤال ممکن است در برخی موارد به یک نتیجه‌ی عددی برسند، اما از نظر مفهومی و حقوقی یکسان نیستند. از همین رو، اگر در رسیدگی مالیاتی برای یک انتقال داخلی ارزش بازار تعیین می‌شود، بهتر است مشخص باشد که این ارزش‌گذاری با چه هدفی انجام شده و چه اثر مالیاتی برای آن در نظر گرفته شده است. ارزش بازار می‌تواند یکی از اطلاعات مورد استفاده در رســـیدگی باشـــد، اما تبدیل آن به درآمد مشمول مالیات نیازمند بررســـی مقررات مالیاتی مربوط اســـت. این موضوع از نظر یکنواختی رسیدگی‌های مالیاتی نیز اهمیت دارد. اگر برای معاملات یا انتقالات داخلی، ارزش‌گذاری یا تسهیم سود انجام شـــود، باید معیار و روش آن تا حد امکان روشـــن و قابل دفاع باشـــد. در غیر این صورت، ممکن اســـت برای شرکت‌هایی با شـــرایط مشابه، نتایج متفاوتی در رســـیدگی مالیاتی به دست آید.

در نتیجه، در بررســـی شـــرکت‌های چندواحدی باید میان واقعیـــت اقتصادی فعالیت، ارزش‌گذاری حســـابداری و درآمد مشمول مالیات تفاوت گذاشت. اطلاعات اقتصادی و حسابداری می‌تواند به شناخت بهتر فعالیت مؤدی کمک کند، اما استفاده از ایـــن اطلاعات برای ایجاد یا تعیین درآمد مشـــمول مالیات باید در چارچوب مقررات مالیاتی و بر اســـاس مبنای قابل‌اتکا انجام شود.

۱۲. ضرورت تفکیک «تشـــخیص مالیات» از «ایجاد مأخذ مالیاتی»

یکی از نکات مهم در بررســـی موضوع حاضـــر، تفاوت میان «تشـــخیص مالیـــات» و «ایجاد مأخذ مالیاتی» اســـت. این دو موضوع ممکن اســـت در ظاهر به هم نزدیک باشـــند، اما از نظر مالیاتی تفاوت اساســـی دارند. در تشخیص مالیات، سازمان امور مالیاتی اطلاعات و اســـناد مؤدی را بررسی می‌کند تا مشخص شـــود بر اســـاس قانون، چه میزان درآمد مشمول مالیات وجود دارد و مالیات آن چه‌قدر است. برای این کار ممکن است دفاتر، قراردادهـــا، فاکتورها، اطلاعات فروش، هزینه‌ها، تولید و ســـایر اطلاعات مرتبط بررســـی شوند. اما بررســـی و تشخیص درآمد موجـــود، با ایجاد یک درآمد یا مأخذ مالیاتی جدید تفاوت دارد. برای مثال، فرض کنیم شـــرکت محصولی را به شـــخص ثالث فروخته و مبلغ فروش در دفاتر و اسناد شرکت ثبت شده است. سازمان می‌تواند با بررسی اسناد و اطلاعات مربوط، مبلغ واقعی درآمـــد را تعیین و در صورت وجـــود اختلاف، مالیات مربوط را محاســـبه کند. در این حالت، سازمان در حال تشخیص درآمد و مالیات بر اساس یک واقعیت اقتصادی موجود است. اما فرض کنیم یک محصول در واحد «الف» تولید شده و بدون فروش به شخص خارج از شرکت، به واحد «ب» همان شرکت منتقل و در فرایند تولید مصرف شده است. اگر برای این انتقال داخلی یک ارزش مشخص، مانند ارزش بازار، تعیین شود، ابتدا باید مشخص شـــود این ارزش‌گذاری با چه هدفی انجام شـــده است. اگر این مبلغ صرفاً برای ارزیابی عملکرد واحدها یا گزارشـــگری داخلی شرکت استفاده شود، با این موضوع متفاوت است که همان مبلغ به‌عنوان درآمد مشمول مالیات شرکت در نظر گرفته شود.

در حالت دوم، ســـؤال اصلی این اســـت که آیا قانون چنین اثـــری را برای این انتقال داخلی در نظر گرفته اســـت یا خیر. به عبارت دیگر، باید مشـــخص شـــود ســـازمان صرفاً در حال تشخیص یک درآمد موجود است یا این‌که یک رقم حسابداری یا ارزش‌گذاری داخلی را به مبنایی برای ایجاد درآمد مشمول مالیات تبدیل می‌کند. برای روشن‌تر شدن موضوع می‌توان این دو حالت را به شکل ساده مقایسه کرد:

تشخیص مالیات: قانون مشخص کرده چه درآمدی مشمول مالیات اســـت؛ سازمان با بررسی اسناد و اطلاعات، مبلغ واقعی آن درآمد را تعیین می‌کند.

ایجاد مأخذ مالیاتی: ابتدا یک رقم یا مبنای جدید از طریق تفسیر، ارزش‌گذاری یا نحوه‌ی محاسبه ایجاد می‌شود و سپس



آن رقم به‌عنوان درآمد مشـــمول مالیات مورد اســـتفاده قرار می‌گیرد.

البته این تفکیک به این معنا نیست که سازمان امور مالیاتی نمی‌توانـــد از ارزش‌گـــذاری، اطلاعات اقتصـــادی یا اطلاعات حســـابداری در فرایند رسیدگی اســـتفاده کند. این اطلاعات می‌توانند برای کشف واقعیت و بررسی صحت ارقام اظهارشده بســـیار مهم باشند. مســـئله این است که اســـتفاده از چنین اطلاعاتی باید از تشخیص درآمد بر اساس قانون متمایز باشد.

این موضوع در شرکت‌های چندواحدی اهمیت بیشتری پیدا می‌کند؛ زیرا ممکن اســـت یک رقم در حســـاب‌های داخلی یا گزارش عملکرد یک واحد وجود داشته باشد، اما هنوز مشخص نباشد که همان رقم، در ســـطح شخصیت حقوقی شرکت و بر اساس مقررات مالیاتی، درآمد مشمول مالیات محسوب می‌شود. بنابراین، در ارزیابی بخشـــنامه مورد بحث، یکی از پرسش‌های اصلی این است که مقررات آن صرفاً روش شناسایی و تشخیص درآمد مشـــمول مالیات موجود را مشخص می‌کند یا این‌که در عمل، برای انتقالات داخلی و عملکرد قسمت‌ها مبنای جدیدی برای شناسایی درآمد مشمول مالیات ایجاد می‌کند. پاسخ به این پرســـش، در تعیین حدود اختیار سازمان امور مالیاتی و ارزیابی آثار مالیاتی بخشنامه اهمیت اساسی دارد.

۱۳. پیامدهای احتمالی اجرای رویکرد مورد بحث

اجرای هر رویکرد جدید در رســـیدگی مالیاتی، علاوه بر اثر مستقیم بر پرونده مؤدی، می‌تواند بر نحوه‌ی ثبت، اندازه‌گیری و تفسیر اطلاعات مالی شـــرکت نیز تأثیر بگذارد. این موضوع در شرکت‌هایی که چند واحد تولیدی یا معدنی دارند، اهمیت بیشتری پیدا می‌کند؛ زیرا ممکن است یک محصول در داخل همان شـــرکت از یک واحد به واحد دیگـــر منتقل و برای آن ارزش مشـــخصی تعیین شود. در چنین شـــرایطی، اگر ارزش داخلی محصول، سود هر قســـمت یا سایر اطلاعات مربوط به عملکرد واحدها در رسیدگی مالیاتی مورد استفاده قرار گیرد، لازم است مبنای محاســـبه این ارقام به‌روشنی مشخص باشد. برای مثال، باید معلوم باشد:

- ارزش بازار محصول بر چه اساسی تعیین می‌شود؟
- اگر محصول واسطه‌ای در بازار به‌طور مستقل خریدوفروش نشود، ارزش آن چگونه تعیین خواهد شد؟
- هزینه‌های مشترک میان واحدهای مختلف شرکت با چه روشی تخصیص پیدا می‌کند؟
- سود هر واحد بر اساس کدام درآمدها و هزینه‌ها محاسبه می‌شود؟
- آیا روش ارزش‌گذاری و تخصیص هزینه‌ها در پرونده‌های مشابه به‌صورت یکسان اجرا خواهد شد؟



• آیـا اطلاعات گزارشـگری قسـمت‌ها که بـرای ارزیابی عملکرد واحدهای شـرکت تهیه شده است، باید با همان مبنا در رسیدگی مالیاتی نیز مورد استفاده قرار گیرد؟

اهمیت این پرسـش‌ها از آن‌جا ناشـی می‌شود که یک رقم ممکن اسـت در حسـابداری یا گزارشـگری داخلی شرکت، صرفاً برای اندازه‌گیری عملکرد یک واحد اسـتفاده شـود، اما در رسـیدگی مالیاتی، آثار متفاوتی بـرای آن در نظر گرفته شود. برای نمونه، ممکن است واحد «الف» محصول واسطه‌ای را تولیـد و واحـد «ب» از همان شـرکت آن را مصرف کند. شرکت می‌تواند برای ارزیابی عملکرد دو واحد، برای این انتقال داخلی ارزش مشـخصی در نظر بگیرد؛ امـا صرف وجود این ارزش داخلی، به‌تنهایی مشـخص نمی‌کند که همان مبلغ باید به‌عنوان درآمد مسـتقل شرکت یا درآمد مشمول مالیات تلقی شود. بنابراین، میان ارزش‌گذاری داخلی برای سنجش عملکرد واحدها و مبلغی که طبق مقررات مالیاتی باید در تعیین درآمد مشمول مالیات شرکت منظور شود باید تفکیک روشنی وجود داشته باشد. اطلاعات حسابداری می‌تواند در رسیدگی مالیاتی مورد استفاده قرار گیرد، اما نحوه‌ی استفاده از آن و آثار مالیاتی آن نیازمند مبنای مشخص قانونی است.

از طرف دیگر، اگر ارزش‌گذاری محصولات داخلی، تخصیص هزینه‌های مشترک یا محاسـبه سود قسمت‌ها در تعیین آثار مالیاتی نقش پیدا کند، روش محاسبه باید تا حد امکان روشن، قابل بررسـی و قابل تکرار باشـد. در غیر این صورت، ممکن اسـت یک رقم در یک پرونده به شکل خاصی محاسبه شود و در پرونده‌ای مشـابه، با روش دیگری محاسبه شود؛ موضوعی که می‌تواند زمینه اختلاف میان مؤدی و سازمان امور مالیاتی را افزایش دهد.

در نتیجه، پیامد اصلـی رویکرد مورد بحث فقط به نحوه‌ی محاسبه سـود یک واحد محدود نمی‌شـود، بلکه می‌تواند به این پرسـش گسـترده‌تر منجر شـود که مرز میان اطلاعات حسابداری، ارزیابی عملکرد قسمت‌ها و درآمد مشمول مالیات شـرکت کجاست و این مرز در اجرای ماده‌ی ۱۳۲ و نرخ صفر مالیاتی چگونه باید رعایت شود.

از این منظر، هرچه ضوابط مربوط به ارزش‌گذاری، تخصیص هزینه‌هـا و اسـتفاده از اطلاعات واحدهای مختلف شـرکت روشن‌تر باشد، اجرای مقررات برای مؤدی و مأمور مالیاتی نیز قابـل پیش‌بینی‌تر خواهد بـود. در مقابل، اگر میان روش‌های حسابداری و مبنای تشـخیص مالیاتی تفکیک روشنی وجود نداشـته باشد، احتمال ایجاد برداشـت‌ها و رویه‌های متفاوت افزایش می‌یابد. بنابراین، در بررسی بخشنامه‌ی ۲۰۰/۱۴۰۵/۲۸ نیـز توجه به این موضوع اهمیـت دارد که آیا معیارهای مورد استفاده صرفاً ابزارهایی برای شناسایی و بررسی اطلاعات مالی

مؤدی هستند یا این‌که ممکن است در عمل به مبنایی برای ایجاد آثار مالیاتی جدید تبدیل شوند.

۱۴. امنیت حقوقی و پیش‌بینی‌پذیری مقررات

فعالان اقتصادی برای تصمیم‌گیری درباره‌ی سرمایه‌گذاری، توسعه‌ی تولید و ادامه‌ی فعالیت، نیاز دارند بدانند مقررات مالیاتی چگونه اعمال خواهد شد. به بیان ساده، مؤدی باید بتواند بر اساس قوانین و مقررات موجود، تا حد معقولی آثار مالیاتی تصمیم‌های خود را پیش‌بینی کند. مشوق‌های مالیاتی نیز بخشی از همین فضای تصمیم‌گیری هستند. برای مثال، زمانی که قانون برای فعالیت‌های تولیدی و معدنی شرایطی برای برخورداری از نرخ صفر مالیاتی تعیین می‌کند، نحوه‌ی اجرای این حکم می‌تواند در تصمیم‌گیری شرکت درباره‌ی سرمایه‌گذاری، توسعه‌ی ظرفیت تولید و انتخاب ساختار فعالیت مؤثر باشد. البته امنیت حقوقی به این معنا نیست که قوانین و مقررات مالیاتی نباید تغییر کنند. قانون‌گذار می‌تواند با تصویب قانون جدید، شرایط مالیاتی را برای آینده تغییر دهد و فعالان اقتصادی نیز باید خود را با مقررات جدید تطبیق دهند. مسئله زمانی متفاوت می‌شود که حکم یا شرطی که در قانون تعیین شده است، از طریق یک مقرره‌ی اجرایی مانند بخشنامه، به شکل دیگری تفسیر یا اجرا شود؛ به‌ویژه اگر نتیجه‌ی این تفسیر، ایجاد محدودیت یا شرطی باشد که در متن قانون به‌روشنی پیش‌بینی نشده است.

در موضوع مورد بحث نیز یکی از پرسش‌های اصلی همین است که آیا معیارها و محدودیت‌های مطرح‌شده در بخشنامه‌ی ۲۰۰/۱۴۰۵/۲۸ صرفاً برای نحوه‌ی اجرای ماده‌ی ۱۳۲ و بررسی اطلاعات و مدارک مؤدی تعیین شده‌اند، یا این‌که ممکن است در عمل شرایط جدیدی برای برخورداری از نرخ صفر ایجاد کنند. این تفاوت برای مؤدی اهمیت عملی دارد. اگر سازمان امور مالیاتی صرفاً اطلاعات مربوط به تولید، فروش، مصرف داخلی، هزینه‌ها و عملکرد واحدهای مختلف را برای بررسی شرایط قانونی مؤدی دریافت و ارزیابی کند، موضوع در چارچوب رسیدگی مالیاتی قابل بررسی است. اما اگر همین اطلاعات به مبنایی برای ایجاد شرطی جدید در برخورداری از نرخ صفر تبدیل شود، لازم است مبنای قانونی چنین شرطی به‌طور روشن مشخص باشد. بنابراین، امنیت حقوقی در این موضوع به معنای ثابت ماندن همیشگی مقررات نیست؛ بلکه به معنای روشن بودن حدود قانون و مقررات اجرایی و قابل پیش‌بینی بودن نحوه اعمال آن‌ها است. هرچه این مرز روشن‌تر باشد، از یک سو سازمان امور مالیاتی می‌تواند مقررات را با رویه‌ای یکنواخت‌تر اجرا کند و از سوی دیگر، مؤدی نیز می‌تواند با اطمینان بیشتری آثار مالیاتی تصمیم‌های اقتصادی خود را ارزیابی کند. در نتیجه، بررسی بخشنامه‌ی ۲۰۰/۱۴۰۵/۲۸ فقط از منظر نحوه رسیدگی به یک پرونده‌ی مالیاتی اهمیت ندارد، بلکه از نظر پیش‌بینی‌پذیری و ثبات محیط مالیاتی برای شرکت‌های تولیدی و معدنی نیز قابل توجه است.

جمع‌بندی

بررسی بخشنامه‌ی شماره‌ی ۲۰۰/۱۴۰۵/۲۸ مورخ ۱۴۰۵/۰۳/۳۱ نشان می‌دهد که مسئله‌ی اصلی، صرفاً نحوه‌ی محاسبه‌ی یک رقم یا شیوه‌ی ثبت یک معامله داخلی نیست؛ بلکه موضوع به مرز میان واقعیت اقتصادی فعالیت شرکت، نحوه‌ی انعکاس آن در حسابداری و آثاری که قانون مالیاتی بر آن مترتب می‌کند مربوط می‌شود.

در شرکت‌هایی که چند واحد تولیدی یا معدنی دارند، ممکن است یک فعالیت اقتصادی واحد، از منظر مدیریتی و حسابداری به چند قسمت تفکیک شود. برای هر قسمت می‌توان درآمد، هزینه، سود و حتی ارزش داخلی محصولات را محاسبه کرد. این اطلاعات برای مدیریت شرکت و ارزیابی عملکرد واحدها ارزشمند است و می‌تواند تصویر دقیق‌تری از نحوه ایجاد سود در بخش‌های مختلف ارائه کند.

اما از منظر مالیاتی، پرسش متفاوتی مطرح می‌شود: کدام‌یک از این ارقام و اطلاعات، طبق قانون، دارای اثر مالیاتی است؟

اهمیت این پرسش در جایی بیشتر می‌شود که محصول یک واحد در واحد دیگری از همان شرکت مصرف شود. در این حالت، ممکن است برای محصول داخلی ارزش مشخصی در نظر گرفته شود تا عملکرد دو واحد قابل مقایسه باشد. با این حال، میان «ارزش‌گذاری برای سنجش عملکرد» و «تحقق درآمد دارای اثر مالیاتی» فاصله وجود دارد و این فاصله نمی‌تواند صرفاً با یک محاسبه‌ی حسابداری از میان برداشته شود.

به همین دلیل، در بررسی موضوعاتی از این دست، شاید مهم‌تر از خود عدد، مبنای شکل‌گیری عدد و هدف استفاده از آن باشد. اگر یک رقم برای گزارشگری یا مدیریت ایجاد شده باشد، باید مشخص شود تحت چه شرایطی می‌تواند در فرایند مالیاتی نیز مورد استفاده قرار گیرد. این تفکیک، از تبدیل ناخواسته یک ابزار مدیریتی یا حسابداری به یک مبنای مالیاتی جلوگیری می‌کند. از سوی دیگر، اجرای ماده ۱۳۲ در شرکت‌های چندواحدی نیازمند آن است که میان فعالیت اقتصادی شرکت، ساختار داخلی واحدهای آن و وضعیت مالیاتی شخص حقوقی تفاوت گذاشته شود. واحدهای مختلف ممکن است در حسابداری و مدیریت، عملکردی مستقل داشته باشند، اما این استقلال عملیاتی لزوماً همان آثار استقلال حقوقی یا مالیاتی را ایجاد نمی‌کند. در چنین شرایطی، کیفیت رسیدگی مالیاتی نیز تا حد زیادی به روشن‌بودن همین تفکیک‌ها وابسته است. هرچه مشخص‌تر



باشـــد که یک اطلاعات با چه هدفی تهیه شده، چه رابطه‌ای با سایر اطلاعات دارد و در کدام مرحله از رسیدگی مورد استفاده قرار می‌گیرد، امکان رســـیدن به نتیجه‌ای منسجم و قابل دفاع بیشتر خواهد بود.

از این منظر، موضوع بخشنامه‌ی مورد بحث را می‌توان فراتر از یک اختلاف درباره «فـــروش داخلی» یا «ارزش بازار» دید. مســـئله‌ی مهم‌تر این است که در فرایند رســـیدگی مالیاتی، چگونه می‌توان از اطلاعات دقیق و تفصیلی حسابداری استفاده کـــرد، بدون آن‌که مرز میان اندازه‌گیـــری عملکرد اقتصادی و تعیین آثار مالیاتی مخدوش شود. این موضوع برای حسابداران نیز اهمیت ویـــژه‌ای دارد؛ زیرا صورت‌های مالی و گزارش‌های مدیریتی باید واقعیت اقتصادی شـــرکت را به‌درســـتی نشان دهند، در حالی که تشخیص آثار مالیاتی همان اطلاعات، تابع قواعد و مبانی خاص خود اســـت. بنابرایـــن، یک رقم می‌تواند در حســـابداری کاملاً صحیح و مفید باشد، اما برای تعیین اثر مالیاتی آن، بررســـی دیگری لازم باشد. در نهایت، شاید بتوان پیام اصلی این بحث را چنین بیان کرد:

هرچه اطلاعات حسابداری دقیق‌تر و تفصیلی‌تر باشد، امکان تحلیل بهتر فعالیت اقتصادی بیشـــتر است؛ اما دقیق‌تر بودن اطلاعات، به‌تنهایی به معنای گسترش آثار مالیاتی آن نیست.

آنچـــه این دو حـــوزه را به یکدیگر متصـــل می‌کند، مبنای قانونی اســـتفاده از اطلاعات اســـت. اگر این مبنا روشن باشد، اطلاعات حســـابداری می‌تواند به تشخیص دقیق‌تر و عادلانه‌تر مالیـــات کمک کند؛ و اگر این مرز روشـــن نباشـــد، حتی یک محاســـبه‌ی دقیق حسابداری نیز ممکن اســـت در تفسیر آثار مالیاتی آن، زمینه اختلاف ایجاد کند. ازاین‌رو، تجربه بررســـی موضـــوع حاضر می‌تواند یـــک نکته مهم‌تر بـــرای آینده نظام مالیاتی داشته باشـــد: هرچه مقررات اجرایی با زبان روشن‌تر، معیارهـــای قابـــل اندازه‌گیری‌تر و مرزهای مشـــخص‌تر میان حسابداری و مالیات تنظیم شوند، فاصله‌ی میان دفاتر مؤدی، گزارش‌های حســـابداری و نتیجه‌ی رسیدگی مالیاتی نیز کمتر خواهد شـــد. در نهایت، هدف از این تفکیـــک، محدود کردن استفاده از اطلاعات حســـابداری در رسیدگی مالیاتی نیست؛ برعکس، هدف آن اســـت که این اطلاعات در جای درســـت، با هدف درست و بر مبنای درســـت مورد استفاده قرار گیرند. در چنین شـــرایطی، حســـابداری می‌تواند تصویر دقیق‌تری از واقعیـــت اقتصادی ارائه کند، رســـیدگی مالیاتـــی می‌تواند بر اطلاعات قابل‌اتکاتری استوار شـــود و مؤدی نیز بهتر می‌تواند آثار مالیاتی تصمیم‌های اقتصادی خود را پیش‌بینی کند.

شـــاید ارزش اصلی این بحث نیز در همین نقطه باشـــد: نه فاصله‌ی میان حسابداری و مالیات، بلکه روشن شدن نقطه‌ای که این دو باید بر مبنای قانون به یکدیگر برسند.

گذار از حسابرسی سنتی به حسابرسی مستمر:
تحلیل پیامدهای تحول‌آفرین بلاک‌چین بر حسابرسی مستمر

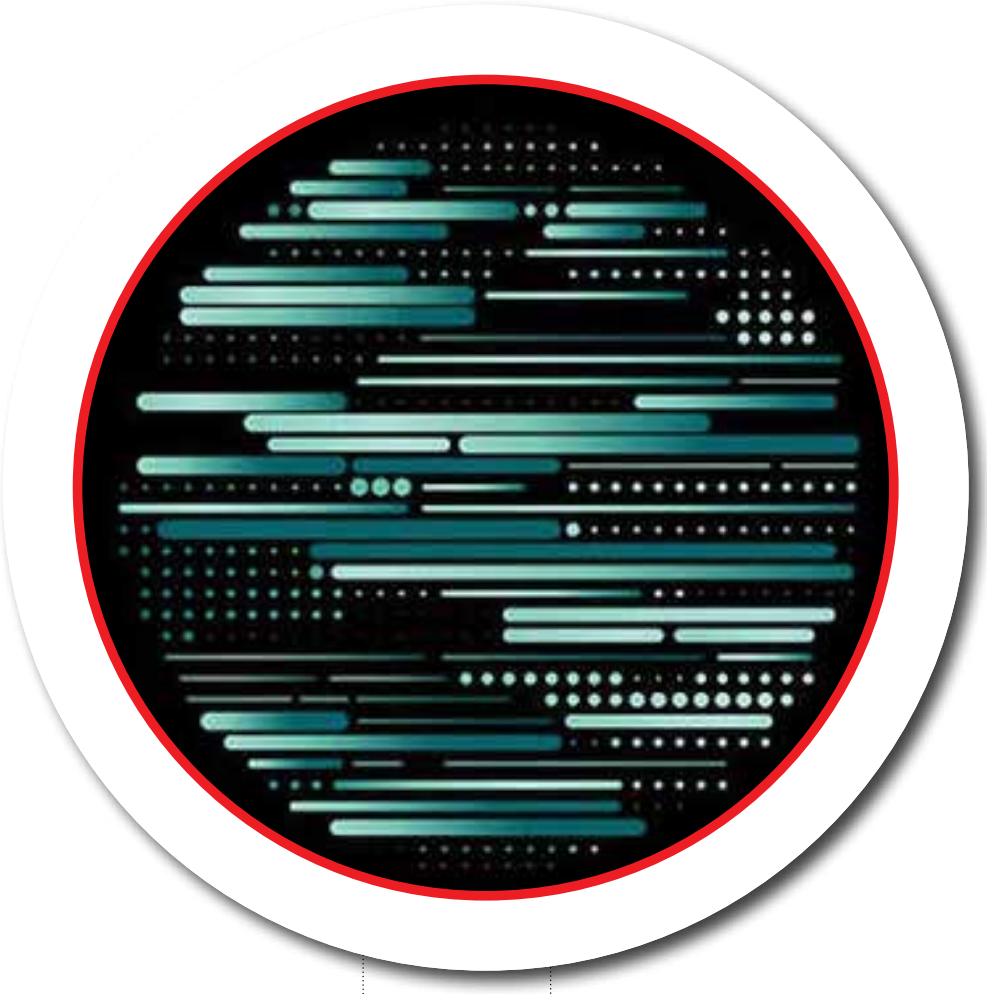
مرتضی اسدی - مینا فرنود احمدی

چکیده

در دهه‌های اخیر، حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی با ظهور فناوری‌های تحول‌آفرین دیجیتال دستخوش دگرگونی عمیقی شده است. روش‌های سنتی حسابرسی که مبتنی بر آزمون‌های دوره‌ای و نمونه‌گیری از داده‌های تاریخی است، دیگر پاسخ‌گوی نیازهای عصر دیجیتال با تراکنش‌های لحظه‌ای و حجیم نیست. در این میان، مفهوم «حسابرسی مستمر» به‌عنوان رویکردی مبتنی بر فناوری برای نظارت دایمی بر کنترل‌های داخلی و رویدادهای مالی مطرح شده است. هم‌زمان، فناوری بلاک‌چین با ارائه‌ی دفتر کل توزیع‌شده، تغییرناپذیر و شفاف، پتانسیل ایجاد انقلابی بنیادین در اکوسیستم حسابرسی را دارد. پژوهش حاضر با مروری بر ادبیات، به بررسی هم‌افزایی این دو حوزه پرداخته و نشان داده است که چگونه بلاک‌چین می‌تواند به‌عنوان یک «فناوری توانمندساز» کلیدی، فرایند حسابرسی مستمر را متحول سازد. نتایج نشان داده است که ادغام بلاک‌چین در فرایندهای حسابرسی مستمر، منجر به تحقق نظارت مالی بی‌درنگ، افزایش یکپارچگی و قابلیت‌اتکای داده‌ها، خودکارسازی فرایندهای پرهزینه و زمان‌بر از طریق قراردادهای هوشمند، و امکان گذار از حسابرسی مبتنی بر نمونه، به حسابرسی «کل جامعه» می‌شود. علی‌رغم مزایای چشمگیر، پذیرش این فناوری با چالش‌های جدی ازجمله شکاف مهارتی حسابرسان، نبود استانداردهای حسابرسی متناسب با بلاک‌چین، و پیچیدگی‌های فنی و نظارتی مواجه است. نتایج مطالعه بر این نکته تأکید دارد که آینده‌ی حرفه‌ی حسابرسی در گرو ایجاد سیستم اطمینان‌بخشی یکپارچه‌ای است که در آن، فناوری بلاک‌چین و حسابرسان انسانی به صورت مکمل ایفای نقش کرده و شفافیت، صحت و به‌موقع‌بودن گزارش‌گری مالی را تضمین کنند.

مقدمه

در دهه‌های اخیر، حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی به دلیل تکامل سریع فناوری‌های دیجیتال و افزایش تقاضا برای گزارشگری مالی بی‌درنگ، دقیق و شفاف، در حال تحولی شگرف است (آلس[1]، ۲۰۲۰؛ میت[2]، ۲۰۲۲). روش‌های حسابرسی سنتی که به‌شدت به ارزیابی‌های دوره‌ای نمونه‌های داده‌های تاریخی متکی است، در محیطی که مشخصه‌اش عملیات مداوم، حجم بالای تراکنش‌ها و نیاز به بینش‌های مالی فوری است، ناکافی می‌شوند (واسارهلی و همکاران[3]، ۲۰۱۵). در این زمینه، سازمان‌ها باید به سرعت به اختلافات مالی پاسخ دهند، ریسک‌های نظارتی و عملیاتی را به‌طور مؤثر مدیریت کنند و کنترل‌های داخلی قوی متناسب با چارچوب‌های نهادی پیچیده را حفظ کنند (براون-لیبورد و همکاران[4]، ۲۰۱۵). برای تأمین این نیازها، مفهوم حسابرسی مستمر (CA)[5] به‌عنوان یک نوآوری کلیدی در حوزه‌ی حسابرسی ظهور کرده است. حسابرسی مستمر به رویکردی مبتنی



بر فناوری اشاره دارد که به سازمان‌ها اجازه می‌دهد تا به‌جای تکیه‌ی صرف بر ارزیابی‌های دوره‌ای، معاملات مالی، کنترل‌های داخلی و فعالیت‌های انطباق را به صورت مداوم نظارت کنند (عیسی و همکاران[6]، ۲۰۱۶).

در چشم‌انداز به‌سرعت در حال تحول حسابرسی، ظهور حسابرسی مستمرگامی مهم به‌سوی نظارت پویاتر و قابل‌اعتمادتر است (واسارهلی و هالپر[7]، ۱۹۹۱). حسابرسی مستمر، اولین بار توسط گرومر و مورتی (۱۹۸۹) و سپس توسط واسارهلی و هالپر (۱۹۹۱) پیشنهاد شد. ایده‌های مختلفی در مورد چیستی سیستم‌های حسابرسی مستمر و نحوه‌ی عملکرد آن‌ها وجود دارد. با این‌حال، پذیرفته‌شده‌ترین تعریف، تعریفی است که در سال ۱۹۹۹ منتشر شده است و حسابرسی مستمر را بدین گونه تشریح می‌کند: حسابرسی مستمر، شامل ارائه‌ی اطمینان‌بخشی کتبی در مورد وقوع رویدادها، هم‌زمان یا مدت زمان کوتاهی پس از وقوع رویدادهای موردنظر است (انجمن حسابداران رسمی آمریکا[8]، ۱۹۹۹). حسابرسی مستمر با کاربرد فناوری‌های نوین، روش‌های حسابرسی سنتی را بازتعریف کرده و منجر به نتایج حسابرسی کارآمدتر می‌شوند (مینکینن و همکاران[9]، ۲۰۲۲). از سویی دیگر، ظهور فناوری بلاک‌چین پیامدهای قابل‌توجهی برای دنیای حسابداری، به‌ویژه برای حسابرسان، به همراه داشته است. این فناوری روشی جدید برای ثبت، پردازش و ذخیره‌ی تراکنش‌ها و اطلاعات مالی ارائه می‌دهد و پتانسیل تغییر شکل اکوسیستم تجاری را دارد (لیو و همکاران[10]، ۲۰۱۹). فناوری بلاک‌چین تغییرات انقلابی را در حوزه‌ی حسابداری و حسابرسی به ارمغان آورده و روشی شفاف‌تر، کارآمدتر و ایمن‌تر برای مدیریت داده‌های مالی ارائه می‌دهد. بلاک‌چین امکان ثبت تراکنش‌ها را در یک دفتر کل دیجیتال غیرمتمرکز و رمزگذاری‌شده فراهم می‌کند و هر ورودی را تقریباً تغییرناپذیر و همیشه قابل‌ردیابی می‌کند. این امر ریسک خطا و کلاهبرداری را کاهش می‌دهد، زیرا هرگونه تغییر یا اضافه‌کردن باید توسط هر کاربر در شبکه بلاک‌چین تأیید شود. در سطح جهانی، حسابرسان به‌طور فزاینده‌ای استفاده از فناوری بلاک‌چین را برای بهبود فرایندهای حسابرسی خود و بهبود قابلیت اطمینان و شفافیت گزارشگری مالی در برنامه‌ی کار خود قرار داده‌اند (آبنادهر و همکاران[11]، ۲۰۲۲). در حسابرسی، بلاک‌چین فرایند تأیید تراکنش را ساده می‌کند، زیرا حسابرسان می‌توانند به سوابق ثابت و قابل‌اعتماد در زمان واقعی دسترسی داشته باشند. علاوه بر این، پیاده‌سازی قراردادهای هوشمند در بلاک‌چین، خودکارسازی فرایندهای مالی(از پرداخت‌ها گرفته تا گزارشگری)، کاهش حجم کار دستی و بهبود کارایی عملیاتی را ممکن می‌سازد. حسابرسی مستمر از طریق فناوری بلاک‌چین نشان‌دهنده‌ی یک تغییر متحول‌کننده در حرفه‌ی حسابرسی است که نویدبخش افزایش کارایی، شفافیت و امنیت است. ادغام بلاک‌چین امکان دسترسی به سوابق تراکنش‌ها را در زمان واقعی فراهم می‌کند و حسابرسان را قادر می‌سازد تا به‌جای تکیه بر روش‌های نمونه‌گیری سنتی، حسابرسی‌های مستمر انجام دهند. علاوه بر این، ماهیت تغییرناپذیر بلاک‌چین تضمین می‌کند که پس از ثبت داده‌ها، نمی‌توان آن‌ها را تغییر داد، بنابراین منبع قابل‌اعتمادی از واقعیت

برای حسابرسان فراهم می‌کند (پاملادی اندرادی سیموئز و همکاران[۱۲]، ۲۰۲۱). در نتیجه، حسابرسان باید مجموعه مهارت‌های خود را با درک عمیقی از فناوری بلاک‌چین و کد زیربنایی آن تطبیق دهند (الومال و مانیتا[۱۳]، ۲۰۲۰). با نگاهی به آینده، انتظار می‌رود نقش حسابرسان با پذیرش فناوری بلاک‌چین به‌طور قابل‌توجهی تکامل یابد. امکان انجام حسابرسی در زمان واقعی و خودکارسازی گردش‌های کاری از طریق قراردادهای هوشمند می‌تواند منجر به توسعه‌ی خدمات مشاوره‌ای جدید شود و بلاک‌چین اثربخشی و گزارشگری حسابرسی را افزایش می‌دهد (فری و همکاران[۱۴]، ۲۰۲۱). علاوه بر این، پیش‌بینی می‌شود که پذیرش بلاک‌چین با ارائه‌ی دیدگاهی جامع‌تر از تراکنش‌های مالی و کاهش زمان مورد نیاز برای حسابرسی، کیفیت کلی حسابرسی‌ها را افزایش دهد (روزاریو و توماس[۱۵]، ۲۰۱۹). بااین‌حال، این گذار بدون چالش نیست. حسابرسان باید پیچیدگی‌های سیستم‌های بلاک‌چین را بررسی کرده و از انطباق با استانداردهای حسابرسی موجود اطمینان حاصل کنند (گاتیر و برندر[۱۶]، ۲۰۲۱). آینده‌ی حسابرسی در یک محیط مبتنی بر بلاک‌چین احتمالاً نیازمند آموزش و سازگاری مداوم خواهد بود، زیرا حسابرسان تلاش می‌کنند تا ارتباط خود را در چشم‌انداز فناوری که به سرعت در حال تغییر است حفظ کنند (توشک و همکاران[۱۷]، ۲۰۲۱).

مبانی نظری

حسابرسی مستمر

ایده‌های مختلفی در مورد چیستی سیستم‌های حسابرسی مستمر (CA) و نحوه‌ی عملکرد آن‌ها وجود دارد. بااین‌حال، پذیرفته‌شده‌ترین تعریف، تعریفی است که در سال ۱۹۹۹ منتشر شده است حسابرسی مستمر را بدین گونه تشریح می‌کند: حسابرسی مستمر، روشی است که حسابرسان مستقل را قادر می‌سازد تا با استفاده از مجموعه‌ای از گزارش‌های حسابرسی که همزمان با وقوع رویدادهای مربوطه، یا اندکی پس از آن تهیه می‌شوند، در مورد آن موضوع اطمینان کتبی ارائه دهد (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۹۹؛ مینکینن و همکاران[۱۸]، ۲۰۲۲).

حسابرسی مستمر، شامل استفاده از فناوری‌های پیشرفته برای خودکارسازی فعالیت‌های حسابرسی است که امکان آزمون کنترل‌ها، تحلیل ریسک، شناسایی ناهنجاری‌ها، تحلیل الگو و بررسی رویه‌ها را فراهم می‌کند. حسابرسی مستمر به‌طور گسترده به‌عنوان یک فرایند خودکار و سیستماتیک تعریف می‌شود که حسابرسان را قادر می‌سازد تا کنترل‌ها و تراکنش‌های سازمانی را تقریباً به صورت بی‌درنگ بررسی و ارزیابی کنند (اومورلی[۱۹]، ۲۰۲۵؛ واسارهلی و همکاران[۲۰]، ۲۰۱۰). حسابرسی مستمر با ادغام فناوری‌هایی نظیر هوش‌مصنوعی و بلاک‌چین، ضمن ایجاد اکوسیستمی یکپارچه، موجب افزایش اطمینان‌بخشی می‌شود (کانگ و واسارهلی[۲۱]، ۲۰۱۸). حسابرسی مستمر با کاربرد فناوری‌های نوین، روش‌های حسابرسی سنتی را بازتعریف کرده و منجر به نتایج حسابرسی کارآمدتر می‌شوند. همچنین، نیاز به استخراج دستی داده‌ها و وظایف زمان‌بر مرتبط با آماده‌سازی داده‌های حسابرسی را به حداقل می‌رساند، که ضمن تسهیل فرایند حسابرسی و افزایش دقت حسابرسی، به حسابرسان اجازه می‌دهد تا بر ابعاد استراتژیک کار خود تمرکز کنند (اشمیتز و لیونی[۲۲]، ۲۰۱۹).

همچنین، سازمان‌ها باید ریسک‌های نظارتی و عملیاتی را به‌طور مؤثر مدیریت کرده و کنترل‌های داخلی قوی و متناسب با چارچوب‌های پیچیده ارائه کنند (براون-لیبورد و همکاران[۲۳]، ۲۰۱۵). برای تأمین این نیازها، مفهوم حسابرسی مستمر به‌عنوان یک نوآوری کلیدی در رشته‌ی حسابداری و حسابرسی ظهور کرده است. حسابرسی مستمر به رویکردی مبتنی بر فناوری اشاره دارد که به سازمان‌ها اجازه می‌دهد تا به‌جای تکیه‌ی صرف بر ارزیابی‌های دوره‌ای، معاملات مالی، کنترل‌های داخلی و فعالیت‌های انطباق را به صورت مداوم نظارت کنند (فاراس و همکاران[۲۴]، ۲۰۲۵؛ عیسی و همکاران[۲۵]، ۲۰۱۶).

برخلاف روش‌های حسابرسی‌های سنتی که ممکن است ناهنجاری‌ها را مدت‌ها پس از وقوع تشخیص دهند، حسابرسی مستمر امکان شناسایی فوری ناهنجاری‌ها، ارائه بازخورد بی‌درنگ به ذی‌نفعان، و انجام اقدامات اصلاحی سریع را فراهم می‌کند(فاراس و همکاران، ۲۰۲۵). این تحول نشان‌دهنده یک تغییر الگو در روش‌های حسابرسی است که هم سرعت و هم یکپارچگی نظارت مالی را افزایش می‌دهد (مافیت و همکاران[۲۶]، ۲۰۱۸؛ آئودی و همکاران[۲۷]، ۲۰۲۲).

گذار به سمت حسابرسی مستمر با تغییرات گسترده‌تر در حاکمیت سازمانی و تصمیم‌گیری استراتژیک همسو است (کوهن و ساتون[۲۸]، ۲۰۱۰؛ آلس و همکاران[۲۹]، ۲۰۰۸؛ فاراس و همکاران، ۲۰۲۵). با وابستگی فزاینده‌ی مدیریت مالی به داده‌های بی‌درنگ و ابزارهای پیش‌بینی، حسابرسی از یک مکانیسم اطمینان‌بخشی گذشته‌نگر به یک مکانیسم پیشگیرانه برای شناسایی ریسک، تدوین سیاست و برنامه‌ریزی استراتژیک در حال تکامل است (مورفی و تایاسیک[۳۰]، ۲۰۱۵). این تغییر جایگاه، اهمیت حسابرسی مستمر را بیش از یک ارتقای فناوری تقویت می‌کند و نشان‌دهنده‌ی تعریف مجدد چگونگی ایجاد پاسخ‌گویی مالی و اطمینان‌بخشی نهادی در عصر دیجیتال است (ژانگ و همکاران[۳۱]، ۲۰۱۷). در مرکز اثربخشی حسابرسی مستمر، مفهوم دقت

داده‌هـــای مالی قـــرار دارد که به دقت، ثبـــات و قابلیت‌اتکای اطلاعـــات مالی اشاره دارد (وارن و همکاران[۳۲]، ۲۰۱۵)؛ به‌طوری‌که این مفهوم، از طریق نسبت خطاهای شناسایی شده و اصلاح شده به تعداد کل داده‌های بررسی شده ارزیابی می‌شود (ارلی[۳۳]، ۲۰۱۵).

اصول حسابرسی مستمر

حسابرسی مستمر شامل چهار اصل بنیادین اســت که در شــکل (۱)، این اصول ارائه شده است.

ایــن اصــول در مجموع ســازمان‌ها را قــادر می‌ســازند تــا از فرایندهــای حسابرسی واکنشی به سمت «نظارت و کاهش ریسک پیشگیرانه» حرکت کنند.

مراحل اجرای حسابرسی مستمر

به‌طور کلی، اجرای حسابرسی مستمر شامل شــش مرحله ســاختارمند است که معمولاً توســط یک مدیر حسابرسی مســتمر انجام می‌شــود. آگاهی از این مراحل، حسابرســان را قادر می‌سازد تا فرایند حسابرسی مستمر را بهتر نظارت کنند و در صورت نیاز، توصیه‌هایی برای بهبود آن ارائه دهند. این مراحل عبارتند از: ۱. تعییــن حوزه‌هــای اولویت‌دار ۲. مشــخص‌کردن قواعد و مقررات نظارت و حسابرسی مســتمر ۳. تعیین فراوانی فراینــد ۴. پیکربنــدی پارامترهــای حسابرســی مســتمر ۵. پیگیــری ۶. اطلاع‌رســانی نتایــج (واســارهلی و همــکاران[۳۴]، ۲۰۰۸).در ادامه هر یک از مراحل تشریح شده است.

۱. تعیین حوزه‌های اولویت‌دار

فعالیت انتخاب حوزه‌های ســازمانی برای حسابرســی باید به‌عنوان بخشــی از برنامه‌ی ســالانه‌ی حسابرسی داخلی و برنامه‌ی مدیریت ریســک شرکت در نظر گرفته شــود. بسیاری از بخش‌های حسابرســی داخلی نیز در صورت لزوم، با ســایر برنامه‌ها و فعالیت‌های انطباق، ادغام و هماهنگ می‌شوند. (مراحل ۲ تا ۶ زیر برای همه‌ی حوزه‌ها و فرایندهای اولویت‌دار که به‌عنوان بخشــی از برنامه حسابرسی مستمر تحت نظارت هستند، قابل اجرا است.)

معمولاً، هنگام تصمیم‌گیری در مورد حوزه‌هــای اولویت‌دار برای حسابرســی مستمر، حسابرسان داخلی و مدیران باید:

-فرایندهــای حیاتی کســب‌وکار که نیاز به حسابرســی دارند را با تفکیک و رتبه‌بندی حوزه‌های ریســک مشخص کنند.

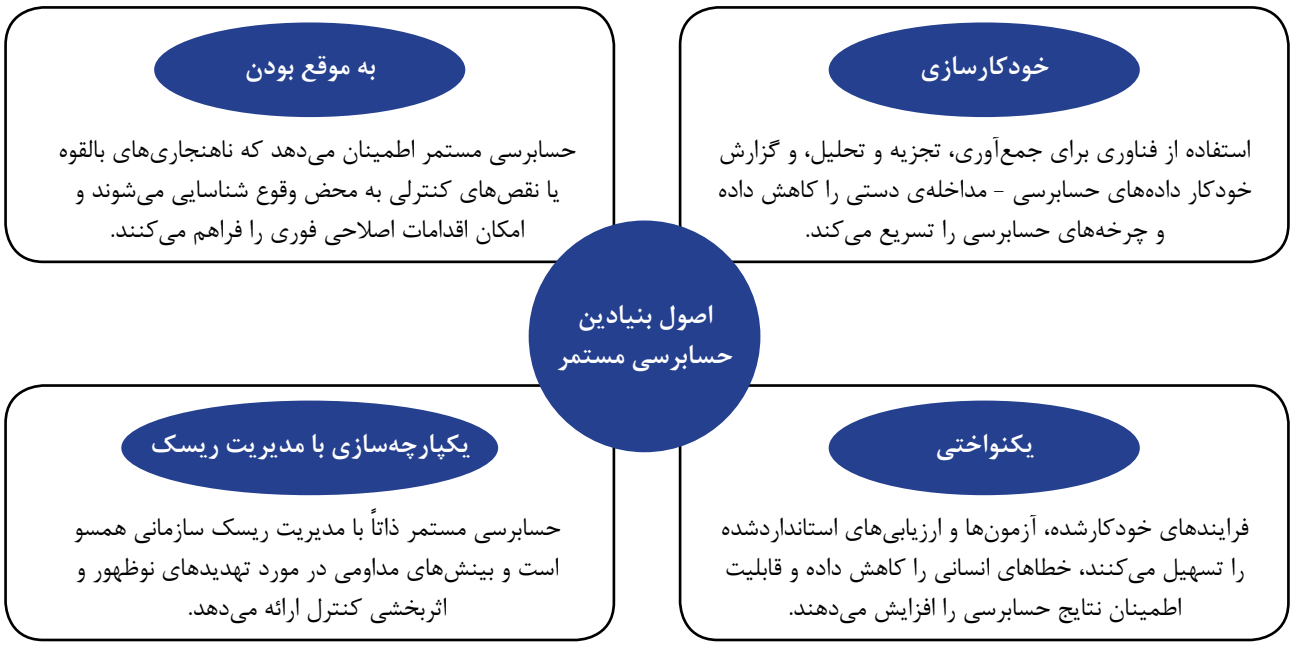
- در دســترس بــودن داده‌هــای حسابرســی مســتمر بــرای حوزه‌های ریسک را مد نظر داشته باشند.

- هزینه‌ها و مزایای اجرای یک فرایند حسابرســی مســتمر برای یــک حوزه ریسک خاص را ارزیابی کنند.

- پیامدهــای شــرکتی حسابرســی مستمر آن حوزه یا عملکرد خاص را در نظر بگیرند.

هنگام انجــام اقدامات ذکرشــده در بــالا، حسابرســان باید اهــداف کلیدی هر روش حسابرســی را در نظر بگیرند. اهــداف را می‌توان به یکــی از چهار نوع طبقه‌بندی کرد: تشخیصی، بازدارنده (که به‌عنوان پیشگیرانه نیز شناخته می‌شود)، مالــی و رعایت. یک حــوزه‌ی اولویت‌دار حسابرسی خاص ممکن است هر یک از این چهــار هدف را برآورده کند. به‌عنوان مثال، غیرمعمول نیســت که یک روش حسابرسی که برای اهداف پیشگیرانه اجرا می‌شود، پس از کاهش میزان عدم رعایت در فعالیت حسابرســی شــده، به‌عنوان

شکل(۱): اصول بنیادین حسابرسی مستمر(اوملری، ۲۰۲۵)



یک کنترل تشـخیصی پیکربندی شود (واسارهلی و همکاران، ۲۰۰۸).

۲. قواعـد و مقـررات نظارت و حسابرسی مستمر

مرحله‌ی دوم شـامل تعیین قواعد و مقررات یا تحلیل‌هایی است که فعالیت حسابرسی مسـتمر را هدایت می‌کنند، که بایـد برنامه‌ریزی، تکرار و در صورت نیـاز پیکربندی مجدد شـوند. علاوه بر این، قواعد و مقررات نظارت و حسابرسی باید مسائل قانونی و محیطی و همچنین اهداف فرایند خـاص را در نظر بگیرند (واسارهلی و همکاران، ۲۰۰۸).

۳. تعیین فراوانی فرایند

اگرچـه ایـن فراینـد، حسابرسـی مسـتمر نامیده می‌شـود، امـا کلمه‌ی مسـتمر به دیدگاه ناظر بسـتگی دارد. حسابرسـان باید ریتم طبیعـی فرایند مورد حسابرسـی، ازجملـه زمان‌بندی فرایندهای کامپیوتری، کسـب‌وکاری، و همچنیـن زمان‌بندی و در دسـترس بـودن حسابرسـان آموزش‌دیـده یا با تجربه در حسابرسـی مستمر را در نظر بگیرند. به‌عنوان مثـال، اگرچه افزایش دفعات آزمون مزایای قابل‌توجهی دارد، اما اسـتخراج، پردازش و پیگیری نتایج آزمون ممکن اسـت هزینه‌های فعالیت حسابرسـی مسـتمر را افزایـش دهد. بنابراین، نسبت هزینه به سود حسابرسی مسـتمر یک حوزه‌ی خاص باید قبل از نظارت بر آن در نظر گرفته شـود. علاوه بر این، ابزارهای دیگری که توسط مدیر واحد حسابرسی مستمر استفاده می‌شود شـامل یک پنل کنترل حسابرسی است کـه در آن می‌توان فراوانـی و تغییرات پارامتـر را فعال کرد. ازایـن‌رو، ماهیت سایر اهداف حسابرسـی مستمر، مانند بازدارندگی یا پیشـگیری، ممکن است فراوانی و تغییـرات آن‌ها را تعیین کند (واسارهلی و همکاران، ۲۰۰۸).

۴. پیکربنـدی پارامترهـای حسابرسی مستمر

قوانین مورد اسـتفاده در هر حوزه‌ی



حسابرسـی باید قبـل از اجرای رویه‌ی حسابرسی مستمر (CAP)[۳۵] پیکربندی شـوند. علاوه بر این، ممکن است لازم باشـد فراوانی هر پارامتر پس از تنظیم اولیه آن بر اسـاس تغییرات ناشـی از فعالیت مـورد حسابرسـی تغییر کند. ازایـن‌رو، قوانین، پارامترهـای اولیه و فراوانی فعالیـت و همچنین نوع خاصی از پارامتـر بایـد قبل از شـروع فرایند حسابرسـی مسـتمر تعریف و بر اساس نتایج نظارت بر فعالیت، پیکربندی مجدد شـوند. هنگام تعریف رویه‌ی حسابرسی مسـتمر، حسابرسـان بایـد مزایـای هزینه‌ای تشـخیص خطا و فعالیت‌های پیگیری حسابرسی و مدیریت را در نظر بگیرنـد. از آن‌جا که هزینه‌های پیگیری بـا افزایش تعداد مثبـت کاذب افزایش می‌یابـد و وجود منفـی کاذب ممکن اسـت منجر به هزینه‌های عملیاتی بالا برای سازمان شـود، حسابرسان داخلی بایـد مرتباً ارزیابی مجـدد کنند که آیا فعالیت‌های تشـخیص خطا و پیگیری نیاز به ادامه، پیکربنـدی مجدد، توقف موقـت یا اسـتفاده به صـورت موردی دارند یا خیر. عـلاوه بر این، طبقه‌بندی داده‌های حسابرسی‌شـده به زیرگروه‌ها به سازمان‌ها اجازه می‌دهد تا فعالیت را بهتر رصد کرده و هر پارامتری را مجدداً پیکربندی کنند. بااین‌حال، هرچه قانون و اجزای شـرطی آن پیچیده‌تر باشـد، پارامترهای بیشتری باید بررسی، نظارت و گاهی اوقات مجدداً پیکربندی شـوند (واسارهلی و همکاران، ۲۰۰۸).

۵. پیگیری

نـوع دیگری از پارامترهـا، مربوط به نحوه‌ی برخورد با هشـدارها و خطاهای



شناسایی شده است. سؤالاتی مانند این‌که چه کسی هشدار را دریافت خواهد کرد (مثلاً مدیران خط، حسابرسان داخلی یا هر دو) و چه زمانی فعالیت پیگیری باید تکمیل شود، باید هنگام ایجاد فرایند حسابرسی مستمر مورد توجه قرار گیرند (واسارهلی و همکاران، ۲۰۰۸).

۶ . اطلاع‌رسانی نتایج

مورد آخری که باید در نظر گرفته شود، نحوه‌ی ارتباط با حسابرسی‌شوندگان است. هنگام اطلاع‌رسانی به حسابرسی‌شوندگان از نتایج فعالیت حسابرسی مستمر، مهم است که تبادل اطلاعات مستقل و منسجم باشد. به‌عنوان مثال، اگر چندین هشدار سیستمی صادر و به چندین حسابرسی‌شونده توزیع شود، بسیار مهم است که مراحل ۱ تا ۵ قبل از تبادل اطلاعات انجام شود و دستورالعمل‌های دقیقی برای ملاحظات عوامل فردی وجود داشته باشد. علاوه بر این، هنگام تدوین و اجرای دستورالعمل‌های ارتباطی و رویه‌های پیگیری باید خطر تبانی را در نظر بگیرد. بخش عمده‌ای از کار روی کلاهبرداری نشان می‌دهد که اکثر کلاهبرداری‌ها تبانی است و می‌توانند توسط یک طرف داخلی یا خارجی انجام شوند (واسارهلی و همکاران، ۲۰۰۸).

اجزای حسابرسی مستمر

چارچوب مفهومی حسابرسی مستمر از سه لایه‌ی مرتبط به هم تشکیل شده است که در جدول (۱) خلاصه شده است.

جدول(۱): اجزای حسابرسی مستمر

نام لایه	توضیح
لایه‌ی داده‌ها	این لایه شامل اطلاعات خام جمع‌آوری‌شده از سیستم‌های سازمانی است. در این لایه، داده‌های با کیفیت بالا و ساختاریافته برای تضمین تحلیل‌های حسابرسی قابل‌اعتماد بسیار مهم است. برای حسابرسی‌های امنیت سایبری، داده‌ها باید هم فعالیت تراکنش‌ها و هم رویدادهای سطح سیستم را ثبت کنند تا بتوانند نقض‌های امنیتی بالقوه را تشخیص دهند.
لایه‌ی تحلیل	در این سطح، حسابرسان از ابزارهای تحلیلی برای تبدیل داده‌های خام به دیدگاه‌های عملی استفاده می‌کنند. این لایه حسابرسان را قادر می‌سازد تا به‌طور مداوم ارزیابی کنند که آیا کنترل‌های امنیتی به‌طور مؤثر عمل می‌کنند. تکنیک‌های مورد استفاده در این لایه عبارتند از:آزمون مبتنی بر قواعد و گزارش استثنا، تشخیص ناهنجاری آماری، تحلیل پیش‌بینی‌کننده با استفاده از یادگیری ماشین، تحلیل همبستگی برای تشخیص الگوهای نشان‌دهنده حوادث سایبری بالقوه.
لایه‌ی گزارش‌دهی	لایه‌ی گزارش‌دهی، نتایج حسابرسی را به صورت بی‌درنگ به ذی‌نفعان ارائه می‌دهد. گزارش‌دهی مؤثر اطمینان می‌دهد که هم حسابرسان و هم مدیریت، دیدگاه به موقعی نسبت به ریسک‌های امنیت سایبری دارند و می‌توانند تصمیمات آگاهانه‌ای بگیرند. ویژگی‌های کلیدی این لایه عبارتند از: داشبوردهایی که اثربخشی کنترل و میزان مواجهه با ریسک را خلاصه می‌کنند، هشدارهای خودکار برای فعالیت‌های مشکوک یا پرخطر، گزارش‌های استثنا که رویدادها را بر اساس شدت ریسک اولویت‌بندی می‌کنند.

منبع (اومولری، ۲۰۲۵)

مدل‌های حسابرسی مستمر

چندین مدل حسابرسی مستمر هم در ادبیات دانشگاهی و هم در عمل حرفه‌ای پیشنهاد شده است. هر مدل از نظر دامنه، روش‌شناسی و میزان خودکارسازی متفاوت است. رایج‌ترین مدل‌های کاربردی عبارتند از:

۱. حسابرسی مستمر مبتنی بر قواعد: این مدل برای تشخیص ناهنجاری‌ها به قواعد و آستانه‌های از پیش تعریف‌شده متکی است. به‌عنوان مثال، حسابرسان ممکن است قواعدی را تعریف کنند که هر تراکنشی را که بیش از مبلغ مشخصی باشد یا هر تلاشی برای ورود به سیستم در خارج از ساعات کاری عادی را علامت‌گذاری کند. پیاده‌سازی مدل‌های مبتنی بر قواعد ساده است، اما اگر قواعد بیش از حد سختگیرانه باشند، ممکن است نتایج مثبت کاذب ایجاد کنند (اوملری، ۲۰۲۵).

۲. مدل کنترل‌محور: در این رویکرد، حسابرسی مستمر بر آزمون اثربخشی عملیاتی کنترل‌های داخلی تمرکز دارد. عوامل حسابرسی خودکار، نقاط کنترل کلیدی مانند مدیریت دسترسی، تفکیک وظایف و پیکربندی سیستم را برای اطمینان از انطباق و عملکرد در زمان واقعی نظارت می‌کنند. این مدل به‌ویژه در حسابرسی‌های امنیت سایبری، که در آن اعتبارسنجی مستمر کنترل‌ها ضروری است، مؤثر است (اوملری، ۲۰۲۵).

۳. حسابرسی مستمر مبتنی بر ریسک: مدل‌های مبتنی بر ریسک، فعالیت‌های حسابرسی را بر اساس مشخصات ریسک سازمان اولویت‌بندی می‌کنند. تمرکز حسابرسی به صورت پویا به سمت حوزه‌هایی با تأثیر بالقوه یا احتمال شکست بالاتر تغییر می‌کند. به‌عنوان مثال، پایگاه‌های داده‌ی حیاتی حاوی اطلاعات حساس مشتری ممکن است با شدت بیشتری نسبت به سیستم‌های کم‌ریسک تحت نظارت قرار گیرند. مدل‌های مبتنی بر ریسک با چارچوب‌های مدیریت ریسک سازمانی همسو هستند و کارایی حسابرسی را افزایش می‌دهند (اوملری، ۲۰۲۵).

۴. مدل مبتنی بر تحلیل: حسابرسی مستمر مبتنی بر تحلیل با بهره‌گیری از تکنیک‌های آماری و یادگیری ماشین، الگوها، روندها و داده‌های پرت را مشخص می‌کند که ممکن است نشان‌دهنده‌ی کلاهبرداری یا حوادث سایبری بالقوه باشند. با تجزیه و تحلیل داده‌های تاریخی و بی‌درنگ، حسابرسان می‌توانند ناهنجاری‌هایی را که به راحتی از طریق قوانین ایستا یا بررسی‌های کنترلی قابل تشخیص نیستند، تشخیص دهند (اوملری، ۲۰۲۵).

۵. مدل‌های ترکیبی: بسیاری از سازمان‌ها مدل‌های حسابرسی مستمر ترکیبی را اجرا می‌کنند که رویکردهای مبتنی بر قواعد، کنترل‌محور و مبتنی بر تحلیل را با هم ترکیب می‌کنند. مدل‌های ترکیبی سادگی، پوشش و سازگاری را متعادل می‌کنند و به حسابرسان اجازه می‌دهند تا شکست‌های معمول در رعایت قواعد و تهدیدهای سایبری پیچیده را به‌طور همزمان تشخیص دهند (اوملری، ۲۰۲۵).

فناوری‌های توانمندساز برای حسابرسی مستمر

حسابرسی مستمر به‌شدت به فناوری‌های توانمندساز متکی است که ضمن تسهیل فرایند حسابرسی مستمر، موجب افزایش کارایی عملیاتی می‌شود. فناوری‌های کلیدی مورد استفاده در حسابرسی مستمر عبارتند از:

۱. تحلیل کلان‌داده: سازمان‌ها حجم عظیمی از داده‌های ساختاریافته و بدون‌ساختار را از منابع مختلف، ازجمله گزارش‌های سیستم، سوابق تراکنش‌ها (رویدادها)، ترافیک شبکه و سرویس‌های ابری تولید می‌کنند. تحلیل کلان‌داده به حسابرسان اجازه می‌دهد تا این مجموعه داده‌ها را به‌طور مؤثر پردازش، الگوهای پنهان را کشف و انحرافات نشان‌دهنده‌ی ریسک‌های سایبری را مشخص کنند.

۲. هوش مصنوعی (AI)[۳۶] و یادگیری ماشینی (ML)[۳۷]: هوش مصنوعی و یادگیری ماشینی با فعال‌کردن تحلیل ریسک پیش‌بینی‌کننده و تشخیص ناهنجاری، حسابرسی مستمر را بهبود می‌بخشند. مدل‌های یادگیری ماشینی می‌توانند الگوهای رفتاری عادی را یاد بگیرند و فعالیت‌های غیرمعمولی را که ممکن است نشان‌دهنده‌ی نقض امنیتی یا نقص کنترل باشند، علامت‌گذاری کنند. عوامل حسابرسی مبتنی بر هوش مصنوعی همچنین می‌توانند مکانیسم‌های هشدار را بهینه کنند و موارد مثبت کاذب را کاهش دهند (حسن[۳۸]، ۲۰۲۲؛ اوملری، ۲۰۲۵).

۳. خودکارسازی فرایند رباتیک (RPA)[۳۹]: خودکارسازی فرایند رباتیک، وظایف حسابرسی تکراری مانند استخراج داده‌ها، اعتبارسنجی و تطبیق را خودکار می‌کند. در حسابرسی‌های امنیت سایبری، خودکارسازی فرایند رباتیک می‌تواند به‌طور خودکار گزارش‌های سیستم را جمع‌آوری کند، به‌روزرسانی‌های وصله[۴۰] را تأیید کند و پیکربندی‌های فایروال را آزمایش کند و حسابرسان را آزاد کند تا بر فعالیت‌های تحلیلی با ارزش بالاتر تمرکز کنند (جدرزجکا[۴۱]، ۲۰۱۹؛ اوملری، ۲۰۲۵).

۴. محاسبات ابری و مجازی‌سازی: پلت‌فرم‌های حسابرسی مستمر مبتنی بر ابر، نظارت متمرکز و مقیاس‌پذیر بر سیستم‌های سازمانی را امکان‌پذیر می‌کنند. فناوری‌های ابری، ادغام منابع داده‌ی متنوع را تسهیل می‌کنند و قدرت محاسباتی انعطاف‌پذیر و بر اساس تقاضا را که برای تجزیه و تحلیل بی‌درنگ لازم است، فراهم می‌کنند (اوملری، ۲۰۲۵).

۵. ابزارهای امنیتی یکپارچه‌شده: حسابرسی مستمر بر یکپارچه‌سازی

با سیستم‌های مدیریت اطلاعات و رویدادهای امنیتی (SIEM)[۴۲]، ابزارهای تشخیص و پاسخ به نقاط پایانی (EDR)[۴۳]، سیستم‌های تشخیص نفوذ (IDS)[۴۴] و پلت‌فرم‌های تجزیه و تحلیل رفتار کاربر (UBA)[۴۵] متکی است. یکپارچه‌سازی اطمینان می‌دهد که حسابرسان برای ارزیابی مستمر به داده‌های رویدادهای امنیتی دسترسی یکپارچه دارند (اوملری، ۲۰۲۵).

۶. بلاک‌چین: توانایی فناوری بلاک‌چین برای فعال کردن تأیید تراکنش‌ها در زمان واقعی، احتمالاً به سنگ‌بنای شیوه‌های حسابرسی مستمر تبدیل خواهد شد. با تکیه بر بلاک‌چین، شرکت‌ها می‌توانند از ارزیابی‌های سنتی پایان سال به ارزیابی‌های مستمر در طول سال روی آورند و تأیید تقریباً فوری داده‌های مالی را ارائه دهند (دمیرکان و همکاران[۴۶]، ۲۰۲۰؛ پیمنتل و بولیانی[۴۷]، ۲۰۲۰). انتظار می‌رود این تغییر نه‌تنها کارایی حسابرسی‌ها را بهبود بخشد، بلکه شفافیت را نیز افزایش دهد، زیرا حسابرسی‌های در زمان واقعی فضای کمتری برای دست‌کاری یا خطا باقی می‌گذارند. علاوه بر این، قراردادهای هوشمند می‌توانند چارچوبی برای گزارش‌های حسابرسی مستمر ایجاد کنند و برای ذی‌نفعان مجاز دسترسی مستقیم به نتایج حسابرسی را در زمان واقعی فراهم کنند (دی آندرس و لورکا[۴۸]، ۲۰۲۱). بلاک‌چین تأثیر عمیقی بر نحوه‌ی جمع‌آوری، گزارشگری و حسابرسی اطلاعات دارد و دیدگاهی مستمر و بی‌درنگ در مورد تراکنش‌های مالی فراهم می‌کند (فولانا و روئیز[۴۹]، ۲۰۲۱). توانایی بلاک‌چین در ارائه‌ی سوابق تغییرناپذیر و ساده‌سازی وظایف حسابرسی، مانند تطبیق حساب‌ها و تأیید تراکنش‌ها، شرکت‌های حسابرسی را به سمت اتخاذ روش‌های حسابرسی مستمر سوق می‌دهد. سازمان‌های حسابرسی که به فناوری بلاک‌چین متصل هستند، قادر به نظارت بر تراکنش‌ها در زمان واقعی خواهند بود و سطح عمیق‌تری از نظارت و کاهش ریسک را فراهم می‌کنند (ترین-تودر و همکاران[۵۰]، ۲۰۲۱). این توسعه به‌طور قابل‌توجهی اتکا به داده‌های تاریخی را کاهش می‌دهد، تأکید بیشتری بر اطلاعات به‌روز دارد و شرکت‌ها را قادر می‌سازد تا مشکلات را فوراً تشخیص دهند (الومال و مانتیا، ۲۰۲۰).

۷. مدل‌های زبانی بزرگ: مدل‌های زبانی بزرگ به‌عنوان تکنیکی برای تسهیل پردازش داده‌های متنی در زمان واقعی در فرایند حسابرسی مستمر ظهور کرده‌اند. مدل‌های زبانی بزرگ از طریق زبان طبیعی عمل می‌کنند و دارای توانایی‌های استدلالی بنیادی هستند و به‌طور قابل‌توجهی اثربخشی و کارایی تحلیل متنی را افزایش می‌دهند (اولیری[۵۱]، ۲۰۲۴). مدل‌های زبانی بزرگ با انجام وظایف مختلف تحلیل متنی، ازجمله استخراج اطلاعات (هوآنگ و همکاران، ۲۰۲۳)، تشخیص ریسک‌ها در صورت‌های مالی (گو و همکاران[۵۲]، ۲۰۲۳) و تولید یا اصلاح گزارش‌های حسابرسی (ایلوریچ و وود[۵۳]، ۲۰۲۳) مزایای قابل‌توجهی برای حسابرسی مستمر ارائه می‌دهند. مدل‌های زبانی بزرگ پتانسیل زیادی برای بهبود فرایند حسابرسی مستمر، به‌خصوص هنگام تجزیه و تحلیل حجم انبوهی از متن تولید شده در زمان واقعی دارند (لی و همکاران[۵۴]، ۲۰۲۴).

فناوری بلاک‌چین

بلاک‌چین سیستمی است که در آن سوابق تراکنش‌های ذخیره‌شده در بلوک‌ها، روی چندین کامپیوتر متصل به یک شبکه نظیر به نظیر که از الگوریتم‌هایی برای تأیید تراکنش‌ها استفاده می‌کند، نگهداری می‌شوند (تان و لو[۵۵]، ۲۰۱۷). این فناوری که به دلیل قابلیت اطمینان در ثبت تراکنش‌ها به شیوه‌ای غیرمتمرکز و شفاف شناخته شده است، توجه زیادی را در دنیای حسابرسی و حسابداری به خود جلب کرده است. این فناوری امکان ایجاد تحول قابل‌توجه در نحوه‌ی انجام حسابرسی‌ها را فراهم می‌کند، به‌ویژه با توانایی ارائه‌ی سوابق تراکنش‌های رمزنگاری‌شده امن و تغییرناپذیر. فناوری بلاک‌چین فرصت‌های جدیدی را برای محافظت از اطلاعات حسابداری حساس ارائه می‌دهد و منجر به تحول در شیوه‌های حسابداری سنتی می‌شود. این فناوری یک ساختار غیرمتمرکز ارائه می‌دهد که اعتماد بین فعالان بازار را تقویت می‌کند، کیفیت اطلاعات گزارشگری مستقل را افزایش می‌دهد و عدم‌تقارن اطلاعات بین شرکت‌ها و سرمایه‌گذاران را کاهش می‌دهد (یو و همکاران[۵۶]، ۲۰۱۸).

بلاک‌چین سه ویژگی کلیدی دارد که آن را منحصربه‌فرد و قابل‌اعتماد می‌کند. اول، داده‌ها در بلاک‌چین بین همه‌ی شرکت‌کنندگان توزیع و همگام‌سازی می‌شوند و مشارکت منصفانه و شفاف را تضمین می‌کنند. دوم، فرایند اجماع در شبکه تضمین می‌کند که هر تراکنش قبل از اضافه شدن به بلاک‌چین توسط همه‌ی شرکت‌کنندگان تأیید می‌شود و یکپارچگی داده‌ها را تضمین می‌کند. در نهایت، تغییرناپذیری بلاک‌چین تضمین می‌کند که پس از تأیید یک تراکنش، نمی‌توان آن را تغییر داد و سطح بالایی از امنیت و اعتماد را در داده‌های ذخیره شده فراهم می‌کند.

بلاک‌چین از سه نوع اصلی تشکیل شده است: عمومی، خصوصی و کنسرسیوم. یک بلاک‌چین عمومی برای هر کسی بدون محدودیت دسترسی باز است و امکان مشارکت یا خروج از شبکه را در هر زمان و بدون ایجاد اختلال در کل شبکه فراهم می‌کند و اغلب مشوق‌های اقتصادی برای استخراج ارائه می‌دهد. در مقابل، یک بلاک‌چین

خصوصی برای پیوستن به مجوز نیاز دارد و توسط شرکت‌هایی استفاده می‌شود که مایل به محافظت از اطلاعات داخلی خود هستند و دسترسی را فقط به شرکت‌کنندگان دعوت شده محدود می‌کنند. در نهایت، یک بلاک‌چین کنسرسیوم شامل چندین سازمان در مدیریت خود است، که حقوق دسترسی و مجوزها توسط مدیران تعیین می‌شود، کانال‌های خصوصی و پروتکل‌های اجماع را فقط بین گره‌های مورد اعتماد مجاز می‌داند و در نتیجه رفتارهای پیچیده‌تر سازمانی را امکان‌پذیر می‌سازد (دیویناتو و همکاران[۵۷]، ۲۰۲۵).

کاربرد بلاک‌چین در حسابرسی

انتظار می‌رود فناوری بلاک‌چین تأثیر قابل‌توجهی بر حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی داشته باشد (اشمیتز و لیونی[۵۸]، ۲۰۱۹). استفاده از بلاک‌چین در حسابرسی مزایای کلیدی متعددی ازجمله افزایش شفافیت در ردیابی تراکنش‌ها، سوابق تغییرناپذیر و امکان حسابرسی در زمان واقعی را ارائه می‌دهد (شلدون[۵۹]، ۲۰۱۹). این مزایا می‌تواند خطر دستکاری داده‌ها را کاهش داده و یکپارچگی گزارشگری مالی را افزایش دهد. بلاک‌چین می‌تواند با استفاده‌ی کارآمدتر از داده‌های مالی و غیرمالی، کیفیت حسابرسی‌ها را بهبود بخشد و در نتیجه شکاف انتظارات بین حسابرسان، استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی و تنظیم‌کنندگان را کاهش دهد (الومال و مانیتا، ۲۰۲۰). علاوه بر این، قراردادهای هوشمند، که پروتکل‌های یکپارچه در بلاک‌چین هستند، اجرای قراردادها را بر اساس شرایط از پیش تعریف شده خودکار می‌کنند و به عنصری اساسی در کاربرد بلاک‌چین در حسابرسی تبدیل می‌شوند. مطالعات بیشتر توسط گوتیه و برندر، تأثیر بلاک‌چین بر استانداردهای حسابرسی را بررسی می‌کند و نشان می‌دهد که این استانداردها باید برای تطبیق با استفاده از بلاک‌چین تجدیدنظر شوند (گاتیر و برندر[۶۰]، ۲۰۲۱). این امر برای اطمینان از مرتبط و مؤثر ماندن تکنیک‌های حسابرسی در عصر دیجیتال بسیار مهم است. نژیوا و همکاران. استدلال می‌کنند که بلاک‌چین می‌تواند با معرفی روش‌های کارآمدتر و امن‌تر مدیریت و تأیید داده‌ها، سیستم‌های حسابداری و حسابرسی را مدرن کند (نژیوا و همکاران[۶۱]، ۲۰۲۱).



این فناوری یک اکوسیستم حسابداری شفاف، بی‌درنگ و قابل حسابرسی فراهم می‌کند که پتانسیل تغییر قابل‌توجه نحوه‌ی انجام حسابرسی‌ها را دارد (ایوانچنکوا و همکاران[۶۲]، ۲۰۲۳). بلاک‌چین اجازه می‌دهد تا هر تراکنش به‌طور ایمن در یک بلوک تغییرناپذیر ثبت شود، در نتیجه خطر کلاهبرداری را کاهش داده و اعتماد به داده‌های حسابرسی شده را افزایش می‌دهد. پیاده‌سازی بلاک‌چین در حسابرسی همچنین می‌تواند فرایند تأیید داده‌ها را تسریع کند، زیرا همه‌ی اطلاعات به صورت بی‌درنگ در دسترس هستند و حسابرسان می‌توانند به راحتی به آن‌ها دسترسی داشته باشند. در سال‌های آینده، انتظار می‌رود بلاک‌چین از طریق پذیرش حسابداری سه‌طرفه و قراردادهای هوشمند، فرایندهای حسابداری را بهبود بخشد (هاندایانتو و همکاران[۶۳]، ۲۰۲۴). بلاک‌چین شفافیت بالاتری را ارائه می‌دهد که می‌تواند اعتماد بین حسابرسان و حسابرسی‌شوندگان را افزایش دهد. با یک مسیر حسابرسی تغییرناپذیر،



حسابرسان می‌توانند حسابرسی‌های دقیق‌تری انجام دهند، در حالی که حسابرسی‌شوندگان می‌توانند اطمینان بیشتری داشته باشند که صورت‌های مالی آن‌ها به‌طور شفاف پردازش می‌شود (فرانسیسکو و اسوانسون[۶۴]، ۲۰۱۸). بااین‌حال، حسابرسانی که فناوری بلاک‌چین را نپذیرفته‌اند، ممکن است با نارسایی‌هایی روبرو شوند، زیرا سوابق مالی آن‌ها ممکن است شفاف یا به راحتی قابل تأیید نباشد، که منجر به افزایش بررسی دقیق و هزینه‌های حسابرسی بالقوه بالاتر به دلیل کار اضافی مورد نیاز حسابرسان برای اعتبارسنجی داده‌های آن‌ها می‌شود (دیبال و سیتامراجو[۶۵]، ۲۰۲۲). با وجود این، با توجه به چالش‌های فنی، نظارتی و آمادگی منابع انسانی موجود که باید قبل از پیاده‌سازی کامل این فناوری برطرف شوند، احتمالاً پذیرش کامل بلاک‌چین در بخش حسابرسی در آینده‌ای دور رخ خواهد داد.

حسابرسی مستمر که از فناوری بلاک‌چین بهره می‌برد، حرفه‌ی حسابرسی را به‌طور بنیادین متحول کرده است که مهم‌ترین این تحولات عبارتند از:

۱- دسترسی به داده‌ها و شفافیت بی‌درنگ: توانایی بلاک‌چین در ارائه‌ی دسترسی بی‌درنگ به داده‌های تراکنش، تحولی کلیدی در حسابرسی مستمر است. اکنون حسابرسان می‌توانند تراکنش‌های مالی را در حین وقوع تأیید و تجزیه و تحلیل کرده و به‌طور قابل‌توجهی وابستگی به داده‌های تاریخی و حسابرسی‌های پایان سال را کاهش دهند (وایت و همکاران[۶۶]، ۲۰۲۰).

۲- یکپارچگی داده‌ها: یکی از مزایای کلیدی فناوری بلاک‌چین در حسابرسی، توانایی آن در افزایش یکپارچگی داده‌ها از طریق ویژگی‌های اصلی آن مانند تمرکززدایی، تغییرناپذیری و کامل بودن است. این ویژگی‌ها در مجموع یک چارچوب قوی برای حسابرسی مستمر ایجاد می‌کنند و نیاز به روش‌های حسابرسی سنتی مبتنی بر نمونه را از بین می‌برند. این رویکرد جامع نه‌تنها قدرت و قابلیت‌اطمینان شواهد حسابرسی را بهبود می‌بخشد، بلکه کارایی و اثربخشی کلی فرایند حسابرسی را نیز افزایش می‌دهد (هسیه و برنان[۶۷]، ۲۰۲۲). بلاک‌چین با ارائه‌ی یک دفتر کل امن و شفاف، ریسک دستکاری داده‌ها و تقلب را کاهش می‌دهد و به حسابرسان اجازه می‌دهد تا بر وظایف استراتژیک‌تری مانند تجزیه و تحلیل رویه‌ها و ارزیابی ریسک‌های احتمالی تمرکز کنند. امکان دسترسی و تأیید بی‌درنگ تراکنش‌ها در زمان واقعی، همچنین امکان تشخیص سریع‌تر اختلالات و بی‌نظمی‌ها را فراهم می‌کند و منجر به مداخلات به موقع‌تر می‌شود. در نتیجه، ادغام بلاک‌چین در حسابرسی مستمر نشان‌دهنده‌ی یک تغییر متحول‌کننده به سمت روش‌های حسابرسی دقیق‌تر، کارآمدتر و قابل‌اعتمادتر است که می‌تواند تقاضاهای فزاینده برای شفافیت و پاسخ‌گویی در سیستم‌های مالی مدرن را برآورده کند (دیویناتو و همکاران، ۲۰۲۵).

۳- کاهش فرایندهای دستی: فرایندهای حسابداری سنتی اغلب مستعد خطای انسانی است، به‌ویژه در طول کارهایی که نیاز به تطبیق داده‌ها دارند. این خطاها ممکن است شامل خطاهای اصلی و یا سوابق ناقص باشند که می‌توانند ناشی از مدیریت دستی حجم زیادی از داده‌ها باشند.

خودکارسازی پیشرفته، مبتنی بر فناوری بلاک‌چین، این توانایی را دارد که با ساده‌سازی فرایند تطبیق، و اطمینان از دقیق و به‌روز بودن سوابق، این ریسک‌ها را تا حد زیادی کاهش دهد (دسپلبین و همکاران[۶۸]، ۲۰۲۱). بلاک‌چین با خودکارسازی فرایندهای تکراری و استاندارد، مانند تطبیق حساب‌ها، انجام مشاهدات و استعلام‌ها، انجام تأییدیه‌های خارجی، می‌تواند زمانی را که حسابرسان صرف انجام این وظایف پرزحمت می‌کنند، به‌طور قابل‌توجهی کاهش دهد. این خودکارسازی علاوه بر صرفه‌جویی در زمان، منجر به بهبود کارایی، اثربخشی بیشتر و قابلیت اطمینان بالاتر در روش‌های حسابرسی می‌شود (فری و همکاران[۶۹]، ۲۰۲۱). این تغییر به حسابرسان اجازه می‌دهد تا بر وظایف حیاتی‌تر، مانند تجزیه و تحلیل روندهای مالی و ارائه‌ی دیدگاه‌های استراتژیک، تمرکز کنند و در عین حال یکپارچگی و دقت حسابرسی را حفظ کنند (دیویناتو و همکاران، ۲۰۲۵).

۴- حسابرسی کل جامعه. حسابرسی سنتی اغلب به دلیل حجم زیاد داده‌ها به نمونه‌گیری متکی است، اما فناوری بلاک‌چین به حسابرسان این امکان را می‌دهد که کل مجموعه داده‌ها را حسابرسی کنند. این تغییر از نمونه‌گیری به حسابرسی کل جامعه، حسابرسی جامع‌تر و دقیق‌تری را فراهم می‌سازد. مؤسسات حسابرسی پیشرو معتقدند که حسابرسی مستمر که توسط بلاک‌چین تسهیل می‌شود، تشخیص تقلب را از طریق مسیرهای حسابرسی در زمان واقعی آسان‌تر می‌کند و نیاز به روش‌های نمونه‌گیری کلاسیک را کاهش می‌دهد (آبدنادهر و همکاران[۷۰]، ۲۰۲۲).

مزایا و چالش‌های استفاده از فناوری بلاک‌چین در حسابرسی

ادغام فناوری بلاک‌چین در رویه‌های حسابرسی، زمینه‌ساز انقلابی در این حوزه خواهد شد و از روش‌های سنتی به سیستم‌های کارآمدتر، شفاف‌تر و خودکارتر تغییر خواهد کرد. فناوری بلاک‌چین و قراردادهای هوشمند، پتانسیل خود را برای خودکارسازی و ارتقای فرایندهای حسابرسی نشان داده‌اند. به‌عنوان مثال، دای و همکارانش استفاده از بلاک‌چین و قراردادهای هوشمند را برای تأیید داده‌های جمع‌آوری‌شده از طریق عموم برجسته می‌کنند و امکان حسابرسی مستمر عملکرد مقامات دولتی در حفاظت از محیط زیست را فراهم می‌کنند (دیویناتو و همکاران، ۲۰۲۵). این نوع حسابرسیِ بی‌درنگ از طریق تأیید غیرمتمرکز، با ارائه‌ی داده‌های تغییرناپذیر و شفاف، وابستگی به ابزارهای حسابرسی مرسوم، مانند نمونه‌گیری و تأیید دستی را از بین می‌برد. به همین ترتیب، ویژگی‌های ذاتی بلاک‌چین به ظهور نسل جدیدی از حسابرسی، مبتنی بر تضمین مستمر، کمک می‌کند.

بااین‌حال، علی‌رغم این پیشرفت‌ها، مطالعات نشان می‌دهد که استانداردهای حسابرسی حرفه‌ای هنوز به‌طور کامل با این تغییر سازگار نشده‌اند (دیویناتو و همکاران، ۲۰۲۵). این ناهماهنگی بین رویه‌های حسابرسی سنتی و حسابرسی مستمر مبتنی بر بلاک‌چین می‌تواند چالش‌هایی را ایجاد کند، به‌ویژه از نظر عملکرد قضاوت حسابرسی و مدیریت صحیح پرونده‌های حسابرسی. شکاف بین پیشرفت فناوری و استانداردهای نظارتی، حوزه‌ای کلیدی است که برای تسهیل پذیرش گسترده شیوه‌های حسابرسی مستمر باید مورد توجه قرار گیرد. با نگاهی به آینده، حسابرسی مستمر به یک جزء حیاتی از شیوه‌های حسابرسی تبدیل خواهد شد (تیبریوس وهیریس[۷۱]، ۲۰۱۹). اگرچه کارشناسان در مورد این‌که آیا این فناوری‌های جدید به‌طور کامل جایگزین حسابرسان خواهند شد یا خیر، ابراز عدم‌اطمینان می‌کنند، اما اجماع دارند که بلاک‌چین و خودکارسازی با ساده‌سازی وظایف روزمره، به حسابرسان کمک می‌کنند و به آن‌ها اجازه می‌دهند تا بر جنبه‌های پیچیده‌تر و مبتنی بر قضاوت حسابرسی تمرکز کنند. انتظار می‌رود این کاهش در فرایندهای پرزحمت، مانند استخراج داده‌ها و آماده‌سازی حسابرسی، با کاهش وظایف وقت‌گیر، این حرفه را متحول کند (برندی و همکاران[۷۲]، ۲۰۲۰).

مطالعات نشان داده است که فناوری بلاک‌چین ممکن است به روش‌های نمونه‌گیری سنتی در حسابرسی پایان دهد و به حسابرسان اجازه دهد تا هر تراکنش را در یک دوره‌ی معین بررسی کنند و در نتیجه کیفیت شواهد حسابرسی را تقویت کنند (دیبال و یستامراجو، ۲۰۲۲). استفاده از فناوری در حرفه‌ی حسابرسی، حسابرسی و نظارت مستمر در حرفه‌ی حسابرسی و استفاده از ابزارهای نرم‌افزاری در بهبود حسابرسی را تشویق می‌کند (لامبوگلیا و همکاران[۷۳]، ۲۰۲۱). آینده‌ی حسابرسی احتمالاً با توانایی انجام حسابرسی‌های جامع، بی‌درنگ و خودکار، که توسط زیرساخت امن و غیرمتمرکز بلاک‌چین پشتیبانی می‌شوند، تعریف خواهد شد.

پذیرش فناوری بلاک‌چین در حسابرسی مستمر، چالش‌های متعددی را برای سازمان‌ها ایجاد می‌کند. یکی از موانع مهم، نیاز به کارکنانی است که هم زیرساخت‌های فناوری لازم و هم دانش فنی پیشرفته را برای مدیریت و بهره‌برداری مؤثر از این سیستم‌ها داشته باشند (اسمیت و کاستونگوای[۷۴]، ۲۰۲۰). بدون آموزش و منابع کافی، شرکت‌ها ممکن است برای بهره‌برداری کامل از مزایای بلاک‌چین با مشکل مواجه شوند که این امر به‌طور بالقوه منجر به ناکارآمدی و افزایش هزینه‌های

عملیاتی خواهد شد (دیویناتو و همکاران، ۲۰۲۵).

بحث و نتیجه‌گیری

گذار از حسابرسی سنتی به حسابرسی مستمر، صرفاً یک ارتقای فناورانه نیست، بلکه نمایانگر تغییری بنیادین در فلسفه‌ی اطمینان‌بخشی است. در پارادایم سنتی، حسابرسان پس از ارائه‌ی گزارش‌های مالی دوره‌ای، به بررسی نمونه‌هایی از آن می‌پرداختند. اما در عصر دیجیتال، با ظهور مفاهیمی مانند اقتصاد بی‌درنگ، تقاضا برای شفافیت و پاسخ‌گویی بی‌درنگ، الگو حسابرسی سنتی را منسوخ کرده است. حسابرسی مستمر، به‌عنوان پارادایمی جدید، پیشگیرانه و پویایی را جایگزین رویکرد ایستا و گذشته‌نگر کرده است. بااین‌حال، تحقق کامل فرایند حسابرسی مستمر بدون استقرار زیرساخت‌های داده‌محور قابل‌اتکا و شفاف، تقریباً غیرممکن است. این‌جاست که فناوری بلاک‌چین به‌مثابه «ستون اصلی» این پارادیم جدید ظهور می‌کند. بلاک‌چین با ویژگی‌های منحصربه‌فرد خود شامل تمرکززدایی، تغییرناپذیری، و شفافیت، می‌تواند چالش‌های دیرینه‌ای را که حسابرسان مستمر با آن مواجه بوده‌اند (مانند کیفیت داده‌ها، امنیت و قابلیت‌اتکا) برطرف سازد.

ادغام فناوری بلاک‌چین در چارچوب حسابرسی مستمر، منجر به بازتعریف اساسی لایه‌های سه‌گانه آن (داده، تحلیل و گزارشگری) می‌شود که در جدول(۱) ارائه شده است.

هم‌افزایی بلاک‌چین و حسابرسی مستمر مزایایی فراتر از کارایی عملیاتی به همراه دارد که می‌توان آن‌ها را در سه سطح طبقه‌بندی کرد:

۱- افزایش کیفیت حسابرسی و کاهش شکاف انتظارات: شکاف انتظارات همواره یکی از چالش‌های اساسی حرفه‌ی حسابرسی بوده است؛ یعنی تفاوت بین آنچه جامعه از حسابرسان انتظار دارد و آنچه حسابرسان عملاً ارائه می‌دهند. با پیاده‌سازی سیستم مبتنی بر بلاک‌چین، حسابرسان قادر به حسابرسی کل جامعه و ارائه‌ی اطمینان در زمان‌های بسیار کوتاه‌تر (حتی لحظه‌ای) خواهند بود. این امر انتظار جامعه برای کشف تمامی تحریفات بااهمیت را تا حد زیادی برآورده می‌کند و کیفیت ذاتی حسابرسی را به‌طور چشمگیری افزایش می‌دهد.

۲- تغییر ماهیت حرفه‌ی حسابرسی (از حسابرس بررسی‌کننده به مشاور راهبردی): با خودکارسازی وظایف تکراری و زمان‌بر (مانند تطبیق، نمونه‌گیری، و تأییدیه‌های خارجی) توسط بلاک‌چین و قراردادهای هوشمند، حسابرسان از قید کارهای روزمره و دستی رها می‌شوند. این آزادی عمل، به آنان اجازه می‌دهد تا بر روی فعالیت‌های با ارزش افزوده بالاتر نظیر تحلیل علت‌های ریشه‌ای ناهنجاری‌ها، ارزیابی ریسک‌های کسب‌وکار، بهبود فرایندهای کنترلی از طریق طراحی قراردادهای هوشمند کارآمدتر، و در نهایت، ایفای نقش به‌عنوان مشاور راهبردی مدیریت، تمرکز کنند. این تغییر ماهیت، نه‌تنها منجر به افزایش رضایت شغلی حسابرسان می‌شود، بلکه جایگاه آنان را در سازمان به سطحی بالاتر ارتقا می‌دهد.

۳- کاهش هزینه‌ها و افزایش کارایی عملیاتی: هرچند پیاده‌سازی اولیه سیستم‌های مبتنی بر بلاک‌چین سرمایه‌گذاری قابل‌توجهی می‌طلبد، اما در بلندمدت منجر به صرفه‌جویی اقتصادی چشمگیری می‌شود. حذف فرایندهای دستی، کاهش خطاها، حذف انطباق‌های زمان‌بر، و کاهش نیاز به مداخله‌ی حسابرس در فرایندهای روتین، هزینه‌های عملیاتی را به‌شدت کاهش می‌دهد. همچنین، سرعت بالای کشف خطا و تقلب، از بروز زیان‌های مالی بزرگ جلوگیری می‌کند.

علی‌رغم پتانسیل‌های تحول‌آفرین، مسیر تحقق حسابرسی مستمر مبتنی بر بلاک‌چین با چالش‌های جدی و چندلایه‌ای همراه است که نادیده‌گرفتن آن‌ها می‌تواند به شکست این پروژه‌ها منجر شود. این چالش‌ها عبارتند از: ۱- چالش‌های انسانی و مهارتی ۲-چالش‌های استانداردگذاری و مقررات ۳- چالش‌های فنی و زیرساختی ۴- چالش‌های مربوط به حریم خصوصی و محرمانگی.

نتایج مطالعه‌ی حاضر نشان داده است که تلاقی دو حوزه‌ی حسابرسی مستمر و فناوری بلاک‌چین ، نویدبخش عصر جدیدی در حرفه‌ی حسابرسی است. این پیوند، توانایی حل بسیاری از کاستی‌های ذاتی مدل‌های سنتی و کنونی را داراست و می‌تواند منجر به تحقق شفافیت، صحت، و به‌موقع‌بودن اطلاعات مالی در سطحی بی‌سابقه شود. بااین‌حال، این گذار یک‌شبه رخ نخواهد داد و نیازمند یک رویکرد جامع و چندجانبه است. نهادهای حرفه‌ای و قانون‌گذاران باید هر چه سریع‌تر نسبت به تدوین استانداردها و چارچوب‌های نظارتی متناسب با عصر بلاک‌چین اقدام کنند. دانشگاه‌ها و مراکز آموزش حرفه‌ای موظف به بازنگری اساسی در برنامه‌های درسی و تربیت نسلی از حسابرسان با مهارت‌های چندگانه هستند. شرکت‌ها نیز باید با دیدی بلندمدت و راهبردی به سرمایه‌گذاری در زیرساخت‌های فناورانه و توسعه سرمایه انسانی بنگرند. پذیرندگان اولیه و پیشگامان این تحول، بی‌تردید در آینده نه چندان دور، به مزیت رقابتی پایدار در زمینه اعتمادآفرینی و شفافیت دست خواهند یافت و حرفه‌ی حسابرسی را از وضعیت کنونی به جایگاه واقعی خود به‌عنوان «ستون اصلی پاسخ‌گویی در عصر دیجیتال» ارتقا خواهند داد.[۷۵]

چارچوب انتخاب حسابرس مستقل

وحید منتی

چکیده

با اتکا بر مقررات، رهنمودهای حرفه‌ای و پژوهش‌های دانشگاهی، در این مقاله چارچوبی برای درک فرایند انتخاب حسابرس ارائه می‌شود؛ چارچوبی که شامل ورودی‌ها، فرایند (مزایده یا مناقصه، ارائه پیشنهادها، ارائه‌ی حضوری و بحث و پیشنهاد نهایی) و خروجی‌هاست. از این چارچوب برای سازمان‌دهی مرور روشمند خود درباره‌ی فرایند انتخاب حسابرس شرکت‌ها استفاده می‌شود؛ یعنی مراحلی که شرکت‌ها (کارفرمایان یا صاحب‌کاران) برای ارزیابی حسابرسان مستقل احتمالی و انتخاب یکی از آن‌ها سپری می‌کنند. بررسی‌های انجام شده در این مقاله بر شواهد مربوط به مراحل فرایند تمرکز دارد تا بازیگران اصلی، فعالیت‌ها، عوامل تصمیم‌گیری و انتظارات موجود در جریان انتخاب حسابرس را شناسایی کند. ادبیات نشان می‌دهد که فرایند انتخاب حسابرس منابع قابل‌توجهی مصرف می‌کند و برای ایجاد تناسب میان حسابرس مستقل و صاحب‌کار نقشی اساسی دارد. بیشتر پژوهش‌ها از داده‌های آرشیوی استفاده کرده‌اند تا از طریق ارتباط میان ویژگی‌های قابل‌مشاهده حسابرس و شرکت و نتایج انتصاب حسابرس، جنبه‌هایی از فرایند انتخاب را استنباط کنند. این چارچوب بر اساس ادبیات خارج از کشور استخراج شده است؛ بنابراین یک بخش نیز به نحوه‌ی انتخاب حسابرس مستقل در ایران اختصاص‌یافته است و به‌صورت کوتاه و نه جامع این موضوع برجسته شده است. بررسی‌های انجام شده در این مقاله بینش‌های ارزشمندی درباره‌ی شیوه‌های انتخاب حسابرس در شرکت‌ها و پویایی‌های رابطه‌ی حسابرس-صاحب‌کار ارائه می‌دهد که می‌تواند برای ذی‌نفعان سودمند باشد.

بخش اول- مقدمه

در این مقاله، ادبیات دانشگاهی مربوط به فرایند انتخاب حسابرس به‌صورت روشمند مورد بررسی و مرور قرار گرفته است؛ یعنی فرایندی که طی آن شرکت‌ها حسابرس مستقل خود را انتخاب و استخدام می‌کنند. نهادهای ناظر معتقدند این فرایند نقش مهمی در تقویت استقلال حسابرس دارد. به همین دلیل، در سال‌های اخیر با اقداماتی مانند گسترش نقش کمیته‌ی حسابرسی یا الزام به چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی، توجه بیشتری به این موضوع شده است. درنتیجه این تغییرات و فشارهای بازار، شرکت‌ها نسبت به گذشته بیشتر حسابرس خود را تغییر می‌دهند (فدراسیون حسابداران اروپا، ۲۰۱۶؛ ویلیکنز و همکاران ۲۰۱۹).

ادبیات پژوهشی موجود، شناخت نسبتاً کاملی ازآنچه قبل و بعد از فرایند انتخاب حسابرس رخ می‌دهد ارائه کرده است؛ مانند تقاضا برای حسابرسی، دلایل و پیامدهای تغییر حسابرس و ویژگی‌های حسابرسان منتخب مثل پژوهش‌های استفانیک و همکاران (۲۰۰۹)، دیفاند و ژانگ (۲۰۱۴) و حبیب و همکاران (۲۰۱۹).



این پژوهش‌ها نشان می‌دهند که تقاضای شرکت‌ها برای حسابرسی و کیفیت آن، از انگیزه‌های اقتصادی مانند هزینه‌های نمایندگی ناشی می‌شود. همچنین عوامل نهادی (مثل سطح حمایت از سرمایه‌گذار) و ویژگی‌های شرکت (مثل ساختار مالکیت) بر انتخاب نوع حسابرس اثر می‌گذارند. تغییر در انگیزه‌های شرکت نیز منجر به تغییر حسابرس می‌شود و بازار به این تغییرات واکنش نشان می‌دهد.

به‌طورکلی، شواهد فراوانی درباره‌ی این‌که چرا شرکت‌ها حسابرس را تغییر می‌دهند و کدام حسابرس را انتخاب می‌کنند وجود دارد؛ اما در مقابل، درک روشمند از این‌که چگونه شرکت‌ها حسابرس را انتخاب می‌کنند، هنوز ناقص است؛ درحالی‌که اهمیت این پرسش روزبه‌روز بیشتر می‌شود.

بررسی‌های انجام شده در این مقاله به‌طور مشخص بر فرایند انتخاب حسابرس تمرکز دارد؛ فرایندی که با تصمیم اولیه برای تغییر حسابرس یا انتخاب حسابرس جدید متفاوت است. این فرایند شامل تصمیم‌گیری درباره‌ی این‌که چه کسانی در انتخاب حسابرس مستقل مشارکت دارند؛ چه مراحلی طی شود، تعامل حسابرس و صاحب‌کار چگونه باشد و درنهایت کدام حسابرس انتخاب شود. شرکت‌ها از طریق این فرایند تلاش می‌کنند نیازهای خود از حسابرسی را تعریف و برآورده کنند.

در بررسی ۹۱ مطالعه‌ی تجربی منتشرشده بین سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۲۲ شواهدی بسیار خوبی درباره‌ی فرایند انتخاب حسابرس گردآوری شد که در این مقاله به‌صورت کوتاه ارائه می‌شود. از سوی دیگر انتشار این تعداد زیاد مقاله که بیشتر در مجلات معتبر حسابداری و حسابرسی منتشر شده‌اند، نشان‌دهنده‌ی اهمیت موضوع است.

هم‌زمان با افزایش الزامات چرخش و مناقصه‌ی حسابرسی در سال‌های اخیر، توجه پژوهشگران نیز افزایش‌یافته است؛ به‌طوری‌که ۳۹ مطالعه تنها در پنج سال پایانی دوره‌ی بررسی (۲۰۱۸-۲۰۲۲) منتشر شده‌اند.

به‌جای تکیه‌بر تنها یک پژوهش بزرگ یا جدید، مرورهای روشمند با بررسی مجموعه‌ای جامع از پژوهش‌ها، نقش مهمی در تصمیم‌سازی علمی دارند. در حقیقت کوشش می‌شود که معنای روشمندی از پژوهش‌های انجام شده قبلی حاصل و ارائه شود.

بخش دوم- چارچوب

ازآن‌جاکه ادبیات دانشگاهی نظریه‌ی مشخص و مستقیمی درباره‌ی این‌که شرکت‌ها چگونه حسابرس خود را انتخاب می‌کنند ارائه نکرده است، در این مقاله بر اساس چارچوبی سازمان‌دهی می‌شود که این فرآیند را در چهار مرحله (۱- برنامه‌ریزی، ۲- ارائه‌ی پیشنهاد، ۳- ارائه‌ی حضوری و ۴- پیشنهاد و توصیه) ارائه می‌کند.

این چارچوب بر پایه مقررات، رهنمودهای حرفه‌ای و پژوهش‌های دانشگاهی ساخته شده و شامل سه بخش اصلی شامل ۱- ورودی‌ها ۲- مراحل فرآیند انتخاب حسابرس و ۳- خروجی‌ها است.

ورودی‌ها شامل عوامل نهادی و زمینه‌ای هستند؛ مانند ویژگی‌های شرکت، انگیزه‌های شرکت، ویژگی‌های حسابرس و محیط مقرراتی. این عوامل زیربنای تصمیم شرکت برای استخدام یا تغییر حسابرس محسوب می‌شوند.

خروجی‌ها شامل نتایج انتخاب حسابرس‌اند؛ مانند انتصاب یا برکناری یک حسابرس مشخص و پیامدهای آن برای حسابرس، شرکت و سایر ذی‌نفعان بازار-برای مثال تغییر در حق‌الزحمه‌ی حسابرسی یا واکنش قیمت سهام.

رهنمودهای حرفه‌ای معمولاً بر مجموعه‌ای از مراحل ضروری در فرایند انتخاب حسابرس تأکید دارند. چارچوب نشان می‌دهد که شرکت‌ها هنگام انتخاب حسابرس چهار مرحله‌ی اصلی را طی می‌کنند که شامل موارد زیر است:

اول. مرحله برنامه‌ریزی. در این مرحله شرکت‌ها برای فرایند انتخاب: یعنی برای تعیین زمان‌بندی، مشخص کردن افراد مشارکت‌کننده و تعیین معیارهای ارزیابی حسابرسان؛ آماده می‌شوند.

دوم مرحله‌ی درخواست پیشنهاد است. در این مرحله شرکت‌ها درخواست پیشنهاد ارسال می‌کنند، حسابرسان پیشنهادهای خود را ارائه می‌دهند و شرکت تصمیم می‌گیرد کدام حسابرسان

را برای ارائه‌ی حضوری دعوت کند.

سوم مرحله‌ی ارائه‌ی حضوری است. در این مرحله تعامل مستقیم میان شرکت و حسابرسان بالقوه شکل می‌گیرد.

مرحله چهارم مرحله بحث و پیشنهاد نهایی است. در این مرحله شرکت حسابرسان بالقوه را ارزیابی کرده و تصمیم می‌گیرد کدام حسابرس را برای انتصاب پیشنهاد کند.

در این مقاله مطالعات را بر اساس این‌که شواهد آن‌ها چگونه به این چهار مرحله مربوط می‌شود دسته‌بندی می‌شوند.

در هر مرحله، پرسش‌های اصلی را مطرح می‌شود که برای حسابرسان حرفه‌ای‌ها و پژوهشگران اهمیت دارد؛ پرسش‌هایی که نشان می‌دهد تصمیم‌گیری در هر مرحله چگونه انجام می‌شود و چه عواملی بر آن اثر می‌گذارند.

بخش ۳: پژوهش درباره‌ی فرایند انتخاب حسابرس شرکت‌ها

بخش اول برنامه‌ریزی

رهنمودهای حرفه‌ای توصیه می‌کنند که شرکت‌ها پیش از آغاز فرایند انتخاب حسابرس، آمادگی کامل داشته باشند. این آمادگی شامل تعیین زمان مناسب، مشخص کردن افراد مسئول، تعیین روش‌های ارزیابی حسابرسان بالقوه و سازوکار تصمیم‌گیری نهایی است (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۲۰۱۸؛ موسسه‌ی حسابرسی دیلویت، ۲۰۱۶ و موسسه‌ی حسابرسی کی پی ام جی، ۲۰۱۸). فرایند انتخاب حسابرس که به‌خوبی طراحی شده باشد، باید درنهایت به انتخاب حسابرسی منجر شود که نیازهای شرکت را برآورده کند و دلایل شرکت برای استخدام حسابرس را پوشش دهد.

اول زمان‌بندی است. رهنمودهای حرفه‌ای هم به زمان شروع فرایند و هم به مدت‌زمان لازم برای انجام آن اشاره می‌کنند (دیلویت، ۲۰۱۶؛ شورای گزارشگری مالی انگلستان، ۲۰۱۷؛ کی پی ام جی، ۲۰۱۸ و انجمن حسابداران خبره اسکاتلند، ۲۰۱۸). این رهنمودها تخمین می‌زنند که فرایند مناقصه حسابرسی معمولاً حدود سه ماه طول می‌کشد، اما مرحله آماده‌سازی ممکن است چند ماه تا چند سال زمان ببرد. زمان‌بندی مناسب می‌تواند کارایی فرایند را افزایش دهد و باعث سهولت گذار به حسابرس جدید شود.

شرکت‌ها باید عواملی مانند الزامات قانونی مانند چرخش اجباری، الزامات استقلال و تغییرات داخلی شرکت (تغییر مدیرعامل، تغییر سیستم‌ها، تغییر اعضای هیأت‌مدیره) را در نظر بگیرند. مثلاً در ایران طبق الزامات سازمان بورس (دستورالعمل حسابرسان معتمد) ناشران و شرکت‌های فرعی آنان باید توسط مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس مورد حسابرسی قرار گیرند و چرخش اجباری چهارساله (به‌استثنای سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی بزرگ) ضروری است.

پژوهش‌ها نشان می‌دهند که تغییر حسابرس یا شریک حسابرسی در سال‌های ابتدایی همکاری، معمولاً باعث کاهش کیفیت حسابرسی و کاهش کارایی می‌شود (دورتی و همکاران، ۲۰۱۲؛ بل و همکاران ۲۰۱۵؛ کمران و همکاران ۲۰۱۵؛ گیپر و همکاران ۲۰۲۱). برای مثال، شرکای حسابرسی در مطالعه‌ی دورتی و همکاران (۲۰۱۲) گزارش کردند که ۲ تا ۳ سال طول می‌کشد تا در یک کار حسابرسی جدید کاملاً اثربخش شوند. این یافته‌ها نشان می‌دهد که زمان‌بندی مناسب برای کاهش اختلالات ناشی از تغییر حسابرس بسیار مهم است. درواقع، دیلویت (۲۰۱۶) گزارش کرده است که «کاهش ریسک انتقال» مهم‌ترین عامل در تعیین زمان مناقصه‌ی حسابرسی برای شرکت‌های بزرگ بریتانیاست. به همین دلیل، منطقی است که مؤسسات حسابرسی منابع قابل‌توجهی برای مدیریت گذار (تغییر و انتقال) حسابرس اختصاص دهند (داج سن و همکاران ۲۰۲۰؛ گیپر و همکاران ۲۰۲۱). پژوهش‌ها همچنین نشان می‌دهند که شرکت‌ها در زمان شروع و پایان فرایند انتخاب حسابرس رفتارهای متفاوتی دارند. برای مثال گیپر و همکاران (۲۰۲۱) نشان داده‌اند که برخی شرکت‌ها زودتر از موعد قانونی حسابرس را تغییر می‌دهند. پاچکوپارادس و همکاران (۲۰۱۷) نشان دادند که بیشتر تغییرات حسابرس ۶ تا ۱۰ ماه قبل از پایان سال مالی رخ می‌دهد. تغییر مدیرعامل یا بالاترین مقام مالی، زمان تغییر حسابرس را تحت تأثیر قرار می‌دهد که نشان می‌دهد مدیران اجرایی نقش مهم و انکارناپذیری در انتخاب حسابرس دارند. شرکت‌هایی که حسابرس را نزدیک پایان سال مالی تغییر می‌دهند، معمولاً با مشکلاتی نظیر تأخیر در گزارشگری و کیفیت پایین‌تر حسابرسی دست‌وپنجه نرم خواهند کرد. مطالعه‌ی مندی و همکاران (۲۰۱۷) نشان داد که تأخیر در انتخاب حسابرس جانشین پس از استعفای حسابرس قبلی، منجر به: افزایش حق‌الزحمه حسابرسی، واکنش منفی بازار و کاهش احتمال پذیرش توسط مؤسسات حسابرسی بزرگ؛ می‌شود. مطالعه‌ی کاسل و همکاران (۲۰۲۰) نیز نشان داده است که تغییر حسابرس در سه‌ماهه‌ی چهارم یا پس‌ازآن، با کیفیت پایین‌تر حسابرسی همراه است؛ زیرا حسابرس زمان کافی برای انجام کار ندارد. این شواهد نشان می‌دهد که شرکت‌ها باید همان‌طور که رهنمودهای حرفه‌ای توصیه کرده‌اند؛ زمان‌بندی انتخاب حسابرس را با دقت برنامه‌ریزی کنند.

شروع دیرهنگام فرایند انتخاب، احتمال انتخاب حسابرسی با کیفیت پایین‌تر یا حسابرسی که زمان کافی برای انجام کار ندارد را افزایش می‌دهد.

بخش دوم بازیگـــران دخیل در فرایند انتخاب حسابرس

در عمـــل و در ادبیـــات حرفـــه‌ای، بحث‌هـــای زیادی دربـــاره‌ی این‌که چه کســـی باید اختیار انتخاب حسابرس را داشته باشد وجود دارد؛ زیرا این موضوع می‌توانـــد بر نتیجـــه‌ی انتخـــاب تأثیر بگذارد. انتخاب حسابرس مناسب، برای هیأت‌مدیره به‌عنوان یک علامت مهم به بیرون عمل می‌کند و نشان می‌دهد که شرکت تا چه اندازه به شفافیت و کیفیت گزارشگری مالی اهمیت می‌دهد و برای آن ارزش قائل است.

رهنمودهـــای حرفـــه‌ای معمـــولاً هیأت‌مدیـــره را مســـئول تعیین اعضای کمیتـــه‌ی حسابرســـی، نظـــارت بر کل فرایند انتخاب و ارائه پیشنهاد نهایی برای رأی‌گیری در مجمـــع عمومی می‌دانند. در شرکت‌های بورسی، رهنمودها تأکید می‌کننـــد که کمیته‌ی حسابرســـی باید بازیگر اصلی یا حتی تنها تصمیم‌گیرنده در انتخاب حســـابرس باشـــد (دیلویت، ۲۰۱۶؛ شـــورای گزارشـــگری مالـــی انگلســـتان، ۲۰۱۷؛ انجمن حســـابداران خبره اســـکاتلند، ۲۰۱۷ و کی پی ام جی ۲۰۱۸). ایـــن الزامات در نمونه منشـــور کمیته‌ی حسابرسی سازمان بورس مصوب ۱۳۹۱/۱۱/۲۳ نیز مورد توجه قرار گرفته اســـت. در بسیاری از کشـــورها، مقررات الزام می‌کند که کمیته‌ی حسابرسی-که متشکل از مدیران (اعضای هیأت‌مدیره) مستقل است-به‌طور مســـتقیم مسئول انتخاب حسابرس، تعیین حق‌الزحمه‌ی او و حفظ و نظارت بر رابطه‌ی حسابرســـی هستند. این الزامات در کشورهای مختلف در زمان‌های متفاوتی اجرا شده‌اند؛ برای مثال: در آمریکا: پس از قانون ســـاربنز-آکســـلی (۲۰۰۲)؛ در اتحادیه اروپا: پس از دســـتورالعمل حسابرس (۲۰۰۶) و در هنـــد: پس از قانون شـــرکت‌ها (۲۰۰۹). رهنمودها همچنین توصیه می‌کنند که کمیته‌ی حسابرســـی باید نقش مدیران اجرایـــی را در فراینـــد انتخـــاب محدود کنند و مدیران اجرایـــی باید تنها نقش مشورتی داشته باشند. در ایران نیز پس از تصویب دستورالعمل کنترل‌های داخلی در ۱۳۹۱/۰۲/۱۶ و به‌تبـــع آن تصویـــب نمونه منشور کمیته‌ی حسابرسی مصوب ۱۳۹۱/۱۱/۲۳ و دســـتورالعمل حاکمیت شـــرکتی مصـــوب آذرمـــاه ۱۴۰۱ نقش کمیته‌ی حسابرســـی مـــورد تأکید قرار گرفته است و ســـازمان بورس بر فرآیند تغییر حسابرس نظارت دارد.

مدیـــران اجرایی که معمـــولاً در این فراینـــد مشـــارکت دارنـــد عبارت‌اند از: بالاترین مقـــام مالی، کنترلر (مدیر مالی یا رئیس حســـابداری)، مدیر حسابرسی داخلـــی. در بســـیاری از شـــرکت‌ها، کمیته‌ی انتخاب حســـابرس تشـــکیل می‌شود که مسئولیت هدایت کل فرایند و ارائه یک فهرســـت کوتاه از حسابرسان پیشـــنهادی به هیأت‌مدیـــره را بر عهده دارد. درنهایت، هیأت‌مدیره حســـابرس منتخب را به مجمع عمومی پیشـــنهاد می‌دهد و ســـهام‌داران رأی می‌دهند. در ایران شواهد تجربی از مداخله‌ی معنادار مدیران حسابرســـی داخلـــی در انتخاب حسابرس مستقل گزارش نشده است.

نقـــش هیأت‌مدیـــره و کمیته‌ی حسابرسی

رابطه‌ی میان ویژگی‌های هیأت‌مدیره، کمیته‌ی حسابرسی و حسابرس مستقل، رابطـــه‌ای پیچیـــده اســـت (کوهـــن و همـــکاران،۲۰۰۴) ســـازوکارهای قوی حاکمیت شـــرکتی می‌تواننـــد: نیاز به حسابرسی با کیفیت بالا را افزایش دهند یا جایگزینی برای حسابرســـی با کیفیت بالا باشـــند. شواهد زیادی نشان می‌دهد که ویژگی‌های قوی حاکمیت شرکتی-مانند اســـتقلال هیأت‌مدیره-با انتخاب حســـابرس با کیفیت بالاتر مرتبط است (بیزلـــی و پترونـــی، ۲۰۰۱؛ چن و ژو، ۲۰۰۱ و لی و همکاران، ۲۰۰۴).

باوجوداین شواهد، هنوز دانش اندکی درباره‌ی ایـــن موضوع وجـــود دارد که اعضـــای هیأت‌مدیره دقیقـــاً چگونه بر فرایند انتخاب حسابرس اثر می‌گذارند. همچنین درباره‌ی این‌کـــه ویژگی‌های هیأت‌مدیـــره چگونه به‌طـــور عملی بر تصمیم انتخاب حسابرس اثر می‌گذارند، پژوهش‌های اندکی انجام شـــده اســـت. برخی شـــواهد نشان می‌دهد که اعضای هیأت‌مدیـــره از تجربه‌ها و شـــبکه‌های شخصی خود برای پیشنهاد حسابرسان خاص استفاده می‌کنند تا: عدم اطمینان انتخـــاب حســـابرس را کاهـــش دهند و از ســـرمایه اعتباری خـــود محافظت کنند (فردریســـکن و همکاران ۲۰۲۰؛ کاکنسکی و همکاران، ۲۰۲۱).

برخلاف رهنمودهای حرفه‌ای، شواهد تجربی نشان می‌دهد که مدیران اجرایی تأثیـــر قابل‌توجهی بـــر اعضای کمیته‌ی حسابرســـی دارند (جنـــدرون و بیدارد (۲۰۰۶)). جندرون و بیـــدارد (۲۰۰۶) نشـــان دادند کـــه برخـــلاف الزامات و بهتریـــن رویه‌هـــا، اســـتقلال و قدرت اثرگذاری آن در عمل چندان مورد توجه قـــرار نمی‌گیرد. این یافته‌ها در ایران نیز توســـط منتی (۱۴۰۱) مورد تأیید قرار گرفته اســـت. در یکی از این پژوهش‌ها بر اســـاس نظر یکی از پاســـخ‌دهندگان آورده شده بود که «کمیته‌ی حسابرسی در فرایند انتخاب دخالتی ندارند». البته این موضـــوع در شـــرکت‌های مختلف احتمالاً متفاوت است. حبیب و همکاران (۲۰۱۹) ارتباط مثبتی میان ویژگی‌های کمیته‌ی حسابرسی و انتخاب حسابرس مستقل را گزارش کرده‌اند.

چـــن و ژو (۲۰۰۷) اســـتقلال، اندازه و میـــزان فعالیـــت کمیتـــه را مرتبط با حسابرســـی باکیفیت گـــزارش کرده‌اند. آبوت و همکاران (۲۰۰۷) شـــواهدی از وجـــود ارتباط میان اســـتقلال کمیته و کاهـــش اثر روابط اجتماعی حســـابرس گـــزارش کرده‌انـــد. دونـــز و همـــکاران (۲۰۲۱) نشـــان داد کـــه بـــا افزایش و مشارکت کمیته‌ی حسابرسی در انتخاب شـــریک حسابرســـی، منجر به انتخاب



شـــرکای ســـخت‌گیرتر و کیفیت بالاتر حسابرسی می‌شـــود. اورادی و همکاران (۲۰۱۹) گـــزارش داده‌اند که کمیته‌های حسابرسی که اعضای زن در ترکیب خود دارند به‌ویژه زمانی که این اعضا مستقل و دارای تجربه‌ی مالی هستند؛ حسابرسان باکیفیت‌تری را انتخاب می‌کنند.

درمجموع سپردن مسئولیت انتخاب حسابرس به کمیته‌ی حسابرسی معمولاً منجر به انتخاب حسابرسان باکیفیت‌تر و ارســـال علامت‌های مثبت‌تر درباره‌ی بی‌طرفـــی (واقع بینی) می‌شـــود. گولد و همـــکاران (۲۰۱۸) گـــزارش داده‌اند که فرایند انتخاب حســـابرس و انتصاب توســـط کمیتـــه‌ی حسابرســـی مکمل همدیگر هســـتند و به ارتقـــای کیفیت حسابرسی منتج می‌شود.

ذکر این نکتـــه ضرورت دارد که یکی از اصلاحاتـــی کـــه در قانون ســـاربینز آکســـلی (۲۰۰۲) مـــورد توجـــه قـــرار گرفته بود؛ توجه بیشـــتر به اســـتقلال کمیته‌ی حسابرسی در ارزیابی و انتخاب حســـابرس بود؛ چراکه ضعف اســـتقلال کمیته‌ی حسابرســـی در دوران پیش از آن قانون، شناسایی شده بود.

در برخی شرکت‌ها، اعضای کمیته‌ی حسابرســـی نقـــش فعالـــی در انتخاب حســـابرس دارند و به‌عنوان پل ارتباطی میـــان هیأت‌مدیـــره و مدیریـــت عمل می‌کنند. پژوهش‌ها نشـــان می‌دهد که نقش کمیته‌ی حسابرسی در شرکت‌های مختلف متفاوت اســـت: در شرکت‌های ســـرمایه‌گذاری، کمیته‌ی حسابرســـی نقش بسیار فعالی در انتخاب حسابرس داردجنکینز و همـــکاران،۲۰۱۹؛ اما در شرکت‌های سهامی عام، نقش کمیته‌ی حسابرسی گاهی بیشتر تشریفاتی است.

در ایـــران به‌ویـــژه در ســـاختارهای هلدینگی، اعضای کمیته‌ی حسابرســـی تأثیر در انتخاب یا پیشـــنهاد حسابرس مســـتقل شـــرکت ندارند؛ امور ارزیابی اســـتقلال حسابرس مســـتقل به‌صورت شکلی صورت می‌گیرد (منتی، ۱۴۰۱)

بااین‌حال، شـــواهدی وجود دارد که شـــرکت‌هایی با کمیته‌ی حسابرســـی فعال‌تـــر، معمولاً شـــریک حسابرســـی متخصص صنعت را انتخـــاب می‌کنند؛ موضوعی که با کیفیت بالاتر حسابرسی مرتبط اســـت کائو و همکاران (۲۰۲۱). همچنین کمیته‌ی حسابرســـی در سال اول همکاری با حسابرس جدید معمولاً فعال‌تر می‌شود.

خلاصه آن‌که با تأثیرگذاری کمیته‌ی حسابرسی در فرآیند انتخاب حسابرس، حمایت لازم از اســـتقلال حســـابرس به وجود می‌آید و ایـــن موضوع به افزایش کیفیت حسابرسی منتج می‌شود.

نفوذ مدیران اجرایی

شـــواهد قابل‌توجهـــی وجـــود دارند کـــه نشـــان می‌دهند، مدیـــران اجرایی تأثیرگذارتریـــن عامل در فرایند انتخاب حسابرس هســـتند (جندرون و بیدارد، ۲۰۰۶؛ بیزلی و همکاران، ۲۰۰۹؛ کوهن، ۲۰۱۰). به‌ویژه بالاترین مقام مالی شرکت قدرت چشمگیری در انتخاب حسابرس دارند (دائـــو و همکاران، ۲۰۱۲) و حتی ممکن اســـت کنترل تعاملات مذاکره با حســـابرس را در دســـت بگیرند (بک و مالدیـــن، ۲۰۱۴). در پژوهش جنکینز و همکاران (۲۰۱۹) یکی از پاسخ‌دهندگان اظهار کرده اســـت که «مدیران اجرایی بایـــد تصمیم‌گیرنده نهایی باشـــند زیر آن‌ها هرروز با حسابرسان کار می‌کنند». به‌طورکلی مدیران اجرایی به‌شـــدت در تصمیم‌های مربوط به انتخاب حسابرس دخیل هســـتند (فاطمی، ۲۰۱۲؛ کوهن و همـــکاران، ۲۰۱۰). در حسابرســـی شـــرکت‌های عضو گروه؛ مدیران اجرایی شـــرکت اصلی بـــر انتخاب حســـابرس مستقل شرکت‌های فرعی اثر می‌گذارند (بارنســـون و بریـــچ، ۲۰۰۴) همچنین حسابرس مســـتقل شرکت اصلی نیز در این انتخاب تأثیر دارد (دانی و وسترمن؛ ۲۰۲۱). همان‌گونه که در بخش شـــیوه

انتخاب حسابرس در ایران آمده است؛ چنین دخالت و تأثیری در ایران نیز به چشم می‌خورد.

برخلاف پژوهش‌های ارائه شده در بالا، جنکینز و همکاران (۲۰۱۹) نشان دادند که دخالت مدیران اجرایی تنها در شرکت‌های بورسی برقرار است و در شرکت‌های سرمایه‌گذاری چنین دخالتی مشاهده نشده است. آن‌ها همچنین نشان دادند که دخالت مدیرعامل در انتخاب حسابرس زمانی قوی‌تر است که مدیرعامل نقش غالبی در هیأت‌مدیره شرکت دارد.

شواهد قابل‌توجهی نشان می‌دهند که انتقال اختیار انتخاب حسابرس به مدیران اجرایی از کیفیت حسابرسی می‌کاهد و این موضوع می‌تواند ناشی از: تمایل مدیران اجرایی به انعطاف‌پذیری بیشتر در گزارشگری مالی و کاهش استقلال کمیته‌ی حسابرسی، باشد.

بولین و همکاران (۲۰۱۵) در یک پژوهش آزمایشی نشان دادند که در شرایط چرخش اجباری حسابرس، حسابرسان از فرصت استفاده کرده و با برقراری تعامل غیررسمی با مدیران اجرایی عملاً تلاش حسابرسی کاهش‌یافته و همچنین از تردید حرفه‌ای آن‌ها نسبت به ادعاهای مدیریت نیز کاسته می‌شود. به‌عنوان‌مثال توضیحات مدیران درباره نوسان‌های غیرعادی در روش‌های تحلیلی آسان‌تر از طرف حسابرسان پذیرفته می‌شود.

همچنین شواهد محدودی وجود دارد که مداخلات دولتی برای کاهش نفوذ مدیران اجرایی در انتخاب حسابرس کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشد (چی و همکاران، ۲۰۱۳).

در حقیقت خلاصه آن است که نفوذ و تأثیر مدیران اجرایی در انتخاب حسابرس باعث کاهش استقلال آن‌ها و درنهایت این موضوع باعث کیفیت حسابرسی می‌شود.

بخش سوم پیشنهادها و ارائه‌های حضوری

رهنمودهای حرفه‌ای معمولاً مرحله «پیشنهاد» و «ارائه‌ی حضوری» را دو مرحله‌ی جداگانه در نظر می‌گیرند، اما پژوهش‌های دانشگاهی غالباً این دو مرحله را به‌صورت یک مرحله واحد بررسی کرده‌اند؛ زیرا شواهد تجربی موجود معمولاً این دو بخش را از هم تفکیک نمی‌کنند. در این مرحله، شرکت‌ها درخواست پیشنهاد ارسال می‌کنند، حسابرسان پیشنهادهای خود را ارائه می‌دهند و سپس برخی از آن‌ها برای ارائه‌ی حضوری دعوت می‌شوند.

الف) درخواست پیشنهاد و محتوای آن

رهنمودهای حرفه‌ای توصیه می‌کنند که شرکت‌ها در پیشنهاد مواردی نظیر اطلاعات دقیق درباره‌ی شرکت و عملیات آن؛ انتظارات از حسابرس؛ معیارهای ارزیابی؛ الزامات استقلال و زمان‌بندی فرایند را در نظر بگیرند. بااین‌حال، شواهد تجربی نشان می‌دهد که کیفیت و جزئیات پیشنهادها در عمل بسیار متفاوت است. برخی شرکت‌ها پیشنهادهای بسیار جامع و ساختاریافته ارائه می‌کنند، درحالی‌که برخی دیگر تنها اطلاعات حداقلی ارائه می‌دهند. پژوهش‌ها نشان می‌دهد که شرکت‌ها معمولاً از حسابرسان می‌خواهند درباره‌ی مواردی نظیر تجربه صنعت؛ تیم حسابرسی و شریک مسئول؛ رویکرد حسابرسی؛ فناوری‌ها و ابزارهای مورد استفاده، ساختار حق‌الزحمه و برنامه انتقال توضیح دهند. در برخی موارد، شرکت‌ها از حسابرسان می‌خواهند نمونه‌هایی از کارهای قبلی یا تحلیل‌های اولیه ریسک ارائه دهند.

ب) عوامل مؤثر بر انتخاب حسابرسان برای ارائه‌ی حضوری

پژوهش‌ها نشان می‌دهد که شرکت‌ها معمولاً حسابرسانی را برای ارائه‌ی حضوری دعوت می‌کنند که: تجربه



صنعت مرتبط داشته باشند؛ شهرت بالاتری داشته باشند؛ تیم حسابرسی قوی‌تری معرفی کرده باشند؛ برنامه‌ی انتقال دقیق‌تری ارائه کرده باشند. در برخی موارد، شرکت‌ها حسابرسان کوچک‌تر را نیز برای ایجاد رقابت قیمتی دعوت می‌کنند، اما شواهد نشان می‌دهد که این حسابرسان معمولاً شانس کمتری برای انتخاب نهایی دارند.

ج) ارائه‌ی حضوری

ارائه‌ی حضوری یکی از مهم‌ترین بخش‌های فرایند انتخاب حسابرس است. در این مرحله، حسابرسان تلاش می‌کنند شرکت را قانع کنند که: تیم آن‌ها مناسب‌ترین گزینه است؛ رویکرد حسابرسی آن‌ها کارآمد و باکیفیت است؛ می‌توانند رابطه‌ای سازنده و حرفه‌ای با مدیران اجرایی و کمیته‌ی حسابرسی برقرار کنند. پژوهش‌ها نشان می‌دهد که در ارائه‌ی حضوری، شریک مسئول حسابرسی نقش اصلی دارد. شرکت‌ها معمولاً به مواردی نظیر مهارت‌های ارتباطی شریک؛ توانایی پاسخ‌گویی به پرسش‌های فنی؛ میزان شناخت شریک از صنعت شرکت؛ شفافیت در توضیح ریسک‌ها و برنامه‌ی حسابرسی، توجه ویژه‌ای دارند. در برخی مطالعات گزارش شده است که شرکت‌ها حتی بیش از مؤسسه‌ی حسابرسی، به شریک حسابرسی توجه می‌کنند؛ موضوعی که رهنمودهای حرفه‌ای کمتر به آن پرداخته‌اند.

د) نقش مدیران اجرایی در مرحله‌ی ارائه

اگرچه رهنمودهای حرفه‌ای توصیه می‌کنند که مدیران اجرایی نقش محدود و مشورتی داشته باشند، شواهد تجربی نشان می‌دهد که مدیران اجرایی در ارائه‌ی حضوری: پرسش‌های اصلی مطرح می‌کنند؛ برداشت اولیه از تیم حسابرسی را شکل می‌دهند؛ بر تصمیم کمیته‌ی حسابرسی اثر می‌گذارند. در برخی موارد، مدیران اجرایی حتی ترجیحات خود را به‌طور غیررسمی به کمیته‌ی حسابرسی تحمیل می‌کنند.

ه) نقش حق‌الزحمه (دستمزد) حسابرسی

رهنمودهای حرفه‌ای تأکید می‌کنند که قیمت نباید معیار اصلی انتخاب حسابرس باشد. شواهد تجربی نیز نشان می‌دهد که شرکت‌ها معمولاً قیمت را به‌عنوان یکی از معیارها در نظر می‌گیرند، اما نه مهم‌ترین معیار. در بسیاری از موارد، شرکت‌ها حسابرسی را انتخاب می‌کنند که: کیفیت بالاتری ارائه کند؛ تیم قوی‌تری داشته باشد؛ تجربه صنعت بیشتری داشته باشد حتی اگر قیمت آن بالاتر باشد.

بخش چهارم: بحث، ارزیابی و توصیه‌ی نهایی

مرحله «بحث و توصیه‌ی نهایی» آخرین و شاید حساس‌ترین مرحله فرایند انتخاب حسابرس است. در این مرحله، شرکت‌ها باید تمام اطلاعات جمع‌آوری‌شده از مراحل قبلی-ازجمله پیشنهادها، ارائه‌های حضوری، ارزیابی تیم حسابرسی و تعاملات اولیه-را بررسی کنند و تصمیم بگیرند کدام حسابرس برای انتصاب مناسب‌تر است. رهنمودهای حرفه‌ای معمولاً توصیه می‌کنند که این مرحله باید ساختاریافته، مستند و مبتنی بر معیارهای از پیش تعیین‌شده باشد؛ اما شواهد تجربی نشان می‌دهد که در عمل، این مرحله اغلب ترکیبی از تحلیل رسمی و قضاوت‌های غیررسمی است.

الف) معیارهای تصمیم‌گیری

پژوهش‌ها نشان می‌دهد که شرکت‌ها در این مرحله به مجموعه‌ای از عوامل توجه می‌کنند، ازجمله:

۱. کیفیت تیم حسابرسی و شریک مسئول

این عامل یکی از قوی‌ترین معیارها در تصمیم‌گیری نهایی است. شرکت‌ها معمولاً به مواردی مثل تجربه‌ی شریک در صنعت؛ توانایی مدیریت تیم؛ مهارت‌های ارتباطی و میزان اعتماد ایجادشده در جلسات اولیه، توجه می‌کنند. در برخی مطالعات گزارش شده است که شرکت‌ها حتی بیش از نام مؤسسه‌ی حسابرسی، به شریک حسابرسی توجه می‌کنند.

۲. رویکرد حسابرسی و توانایی مدیریت ریسک

شرکت‌ها به دنبال حسابرسی هستند که: رویکردی شفاف و ساختاریافته ارائه دهد؛ ریسک‌های اصلی را به‌درستی شناسایی کند؛ برنامه‌ی حسابرسی متناسب با پیچیدگی شرکت ارائه کند.

۳. استقلال و بی‌طرفی

اگرچه همه‌ی حسابرسان باید الزامات استقلال را رعایت کنند، شرکت‌ها معمولاً به‌طور خاص بررسی می‌کنند که: آیا حسابرس بالقوه روابطی با مدیران اجرایی دارد؟؛ آیا خدمات غیر حسابرسی ارائه کرده است؟ آیا تضاد منافع احتمالی وجود دارد؟

۴. هزینه (حق‌الزحمه) حسابرسی

هزینه معمولاً عامل اصلی نیست، اما در تصمیم‌گیری نهایی نقش دارد. شرکت‌ها معمولاً حسابرسی را انتخاب می‌کنند که: کیفیت بالاتری ارائه کند؛ ارزش‌افزوده‌ی بیشتری داشته باشد؛ حتی اگر هزینه‌ی آن کمی بالاتر باشد.

۵. تناسب فرهنگی و ارتباطات

پژوهش‌ها نشان می‌دهد که شرکت‌ها به «تناسب فرهنگی» نیز توجه می‌کنند؛ یعنی: آیا تیم حسابرسی با سبک‌کاری مدیریت سازگار است؟ آیا ارتباطات شفاف و حرفه‌ای برقرار شده است؟ آیا تعاملات اولیه حس اعتماد ایجاد کرده است؟

این عامل در رهنمودهای حرفه‌ای کمتر ذکر شده، اما در عمل بسیار مهم است.

ب) نقش مدیران اجرایی در تصمیم‌گیری نهایی

اگرچه رهنمودهای حرفه‌ای توصیه

می‌کنند که مدیران اجرایی نقش محدود داشته باشد، شواهد تجربی نشان می‌دهد که مدیران اجرایی در مرحله‌ی نهایی: برداشت اولیه‌ی خود از حسابرسان را با کمیته‌ی حسابرسی در میان می‌گذارند؛ بر ارزیابی تیم حسابرسی اثر می‌گذارند و گاهی ترجیحات خود را به‌طور غیررسمی اعلام می‌کنند.

در برخی موارد، مدیران اجرایی حتی ممکن است گزینه‌های نامطلوب را از طریق ارائه‌ی اطلاعات منفی کنار بگذارند.

ج) نقش کمیته‌ی حسابرسی

کمیته‌ی حسابرسی معمولاً مسئولیت نهایی را بر عهده دارد و باید: تمام اطلاعات جمع‌آوری‌شده را بررسی کند؛ تضاد منافع احتمالی را ارزیابی کند؛ تصمیم نهایی را به هیأت‌مدیره توصیه کند. پژوهش‌ها نشان می‌دهد که کمیته‌ی حسابرسی در شرکت‌هایی با حاکمیت شرکتی قوی‌تر: نقش فعال‌تری دارد؛ کمتر تحت تأثیر مدیران اجرایی قرار می‌گیرد و احتمال بیشتری دارد حسابرس با کیفیت بالاتر انتخاب کند.

د) فرایند تصمیم‌گیری

در عمل، تصمیم‌گیری نهایی معمولاً ترکیبی از موارد زیر است: تحلیل رسمی (مقایسه معیارها، امتیازدهی، بررسی پیشنهاد)، بحث‌های غیررسمی (برداشت‌های شخصی، تجربه‌های گذشته، تعاملات انسانی)؛ ملاحظات استراتژیک (شهرت، ریسک، نیازهای آینده شرکت). در برخی شرکت‌ها، فرایند تصمیم‌گیری بسیار ساختاریافته است و شامل: فرم‌های ارزیابی، امتیازدهی کمی، جلسات رسمی بحث است؛ اما در برخی دیگر، تصمیم‌گیری بیشتر غیررسمی و مبتنی بر قضاوت است.

ه) توصیه‌ی نهایی و رأی‌گیری

پس از جمع‌بندی ارزیابی‌ها، کمیته‌ی حسابرسی: حسابرس منتخب را به هیأت‌مدیره پیشنهاد می‌کند؛ هیأت‌مدیره حسابرس را برای رأی‌گیری به مجمع عمومی پیشنهاد می‌دهد و سهامداران رأی نهایی را صادر می‌کنند. در عمل، رأی سهامداران معمولاً تشریفاتی است و تصمیم واقعی در سطح کمیته‌ی حسابرسی و هیأت‌مدیره اتخاذ شده است.

بخش پنجم: عوامل مؤثر بر انتخاب حسابرس در مراحل مختلف فرایند

این بخش از مقاله مجموعه‌ای از یافته‌های تجربی را بررسی می‌کند که نشان می‌دهد شرکت‌ها در مراحل مختلف فرایند انتخاب حسابرس چگونه تصمیم می‌گیرند و چه عواملی بر انتخاب نهایی اثر می‌گذارد.

الف) نقش ویژگی‌های شرکت (صاحب‌کار)

پژوهش‌ها نشان می‌دهد که ویژگی‌های شرکت‌ها تأثیر قابل‌توجهی بر نحوه‌ی انتخاب حسابرس دارند. برخی از مهم‌ترین عوامل عبارت‌اند از:

۱. اندازه‌ی شرکت

شرکت‌های بزرگ‌تر معمولاً فرایند انتخاب حسابرس را: رسمی‌تر، ساختاریافته‌تر و رقابتی‌تر انجام می‌دهند. این شرکت‌ها اغلب حسابرسان بزرگ را دعوت می‌کنند و معیارهای سخت‌گیرانه‌تری برای ارزیابی دارند.

۲. پیچیدگی عملیات

شرکت‌هایی با عملیات پیچیده‌تر یا فعالیت در چندین کشور، معمولاً حسابرسانی را انتخاب می‌کنند که: تجربه‌ی بین‌المللی، تخصص صنعت و منابع گسترده‌تر داشته باشند.

۳. ساختار مالکیت

شرکت‌هایی با مالکیت نهادی یا سهامداران بزرگ فعال، معمولاً: فرایند انتخاب شفاف‌تری دارند و حسابرس با کیفیت بالاتر انتخاب می‌کنند زیرا سهامداران بزرگ به کیفیت گزارشگری حساس‌ترند.

۴. ریسک شرکت

شرکت‌هایی با ریسک بالاتر (مالی، عملیاتی یا گزارشگری) معمولاً: حسابرس باتجربه‌تر و با رویکرد حسابرسی محافظه‌کارانه‌تر انتخاب می‌کنند.

ب) نقش ویژگی‌های حسابرس

پژوهش‌ها نشان می‌دهد که شرکت‌ها در انتخاب حسابرس به مجموعه‌ای از ویژگی‌های حسابرس توجه می‌کنند:

۱. شهرت و برند مؤسسه‌ی حسابرسی

حسابرسان بزرگ‌تر معمولاً: شانس بیشتری برای انتخاب دارند به‌ویژه در شرکت‌های بزرگ و پیچیده

۲. تخصص صنعت

این عامل یکی از قوی‌ترین پیش‌بینی‌کننده‌های انتخاب حسابرس است. شرکت‌ها حسابرسی را ترجیح می‌دهند که: مشتریان مشابه داشته باشد؛ ریسک‌های صنعت را بشناسد و تیم متخصص در صنعت داشته باشند.

۳. کیفیت ادراک‌شده

شرکت‌ها کیفیت حسابرس را از طریق موارد زیر ارزیابی می‌کنند: تجربه‌ی تیم، رویکرد حسابرسی، شفافیت در ارائه‌ی برنامه‌ی حسابرسی، توانایی پاسخ‌گویی به پرسش‌های فنی

۴. رابطه‌ی قبلی با شرکت

در برخی موارد، شرکت‌ها حسابرسی را انتخاب می‌کنند که: قبلاً خدمات غیر حسابرسی ارائه کرده یا با مدیران ارتباط حرفه‌ای قبلی داشته است. البته این موضوع ممکن است نگرانی‌هایی درباره‌ی استقلال ایجاد کند.

ج) نقش تعاملات اولیه

پژوهش‌ها نشان می‌دهد که تعاملات اولیه میان شرکت و حسابرس بالقوه، تأثیر قابل‌توجهی بر انتخاب نهایی دارد. این تعاملات شامل موارد زیر است:



۱. جلسات اولیه و تماس‌های غیررسمی

در این جلسات، شرکت‌ها برداشت اولیه‌ای از مواردی مثل توانایی ارتباطی شریک حسابرسی، میزان آمادگی تیم، شناخت حسابرس از شرکت، به دست می‌آورند.

۲. پاسخ‌گویی به پرسش‌ها

شرکت‌ها به حسابرسی که: پاسخ‌های دقیق، شفاف و مبتنی بر تحلیل ارائه دهد، اعتماد بیشتری می‌کنند.

۳. تناسب فرهنگی

اگرچه در رهنمودهای حرفه‌ای کمتر ذکر شده، اما در عمل بسیار مهم است. شرکت‌ها حسابرسی را ترجیح می‌دهند که سبک‌کاری مشابه داشته باشد؛ تعامل حرفه‌ای و محترمانه برقرار کند؛ بتواند رابطه‌ای سازنده ایجاد کند.

د) نقش مقررات و محیط نهادی

مقررات نقش مهمی در شکل‌دهی فرایند انتخاب حسابرس دارند. برای مثال:

۱. چرخش اجباری حسابرس

این مقررات باعث می‌شود شرکت‌ها: فرایند انتخاب را رسمی‌تر کنند؛ حسابرسان بیشتری را بررسی کنند و به کیفیت انتقال توجه بیشتری داشته باشند.

۲. الزامات کمیته‌ی حسابرسی

در کشورهایی که کمیته‌ی حسابرسی قدرت بیشتری دارد، معمولاً: فرایند انتخاب شفاف‌تر است؛ مدیران اجرایی نفوذ کمتری دارند و حسابرس با کیفیت بالاتر انتخاب می‌شود.

۳. الزامات افشا

در برخی کشورها، شرکت‌ها باید: دلایل انتخاب حسابرس و معیارهای ارزیابی را افشا کنند. این موضوع باعث افزایش شفافیت و کاهش نفوذ مدیران اجرایی می‌شود.

بخش ششم: نقش ریسک، عدم اطمینان و عوامل رفتاری در انتخاب حسابرس

پژوهش‌های مختلف نشان می‌دهد که انتخاب حسابرس تنها یک تصمیم فنی یا مقرراتی نیست؛ بلکه ترکیبی از عوامل رفتاری، ادراکی، ریسک‌محور و سازمانی است.

در این بخش، مقاله مجموعه‌ای از یافته‌ها را درباره این عوامل ارائه می‌کند.

الف) نقش ریسک شرکت (صاحب‌کار)

ریسک شرکت یکی از مهم‌ترین عوامل در انتخاب حسابرس است. پژوهش‌ها نشان می‌دهد:

۱. شرکت‌های پر ریسک معمولاً حسابرس با کیفیت بالاتر انتخاب می‌کنند.

این شرکت‌ها به دنبال حسابرسی هستند که: تجربه‌ی بیشتری در مدیریت ریسک داشته باشد؛ رویکرد محافظه‌کارانه‌تری ارائه دهد و توانایی شناسایی ریسک‌های پیچیده را داشته باشد.

۲. حسابرسان نیز شرکت‌های پر ریسک را با دقت بیشتری ارزیابی می‌کنند.

حسابرسان ممکن است: درخواست حق‌الزحمه‌ی بالاتر کنند؛ تیم باتجربه‌تری اختصاص دهند یا حتی از پذیرش مشتری پر ریسک خودداری کنند.

۳. ریسک گزارشگری مالی

شرکت‌هایی که سابقه‌ی ضعف کنترل داخلی یا مشکلات گزارشگری دارند، معمولاً: فرایند انتخاب حسابرس را رسمی‌تر می‌کنند و حسابرس با تخصص بیشتر انتخاب می‌کنند.

ب) نقش قیمت و حساسیت به حق‌الزحمه

اگرچه رهنمودهای حرفه‌ای تأکید می‌کنند که قیمت (حق‌الزحمه یا دستمزد) نباید عامل اصلی باشد، شواهد تجربی نشان می‌دهد:

۱. قیمت یک عامل مهم اما نه تعیین‌کننده است

شرکت‌ها معمولاً حسابرسی را انتخاب می‌کنند که: کیفیت بالاتری ارائه دهد؛ ارزش‌افزوده‌ی بیشتری داشته باشد حتی اگر قیمت آن بالاتر باشد.

۲. شرکت‌های کوچک‌تر حساسیت



بیشتری به قیمت دارند

ایـن شـرکت‌ها گاهی حسابرسـان کوچک‌تر را انتخاب می‌کنند تا هزینه‌ها را کاهش دهند.

۳. قیمت پایین ممکن است علامت یا نشانه منفی باشد

در برخی مطالعات گزارش شـده که قیمت بسیار پایین ممکن است: نشانه‌ی کیفیت پایین‌تر یا تلاش حسابرس برای ورود به بازار باشد و شرکت‌ها نسبت به این موضوع محتاط هستند.

ج) نقش روابط و تعاملات انسانی

این بخش یکی از مهم‌ترین یافته‌های مقاله اسـت: انتخاب حسابرس به‌شدت تحت تأثیر روابط انسانی و برداشت‌های اولیه است.

۱. نقش شریک حسابرسی

شـرکت‌ها معمـولاً بـه مـوارد زیر توجـه می‌کنند: شـخصیت شـریک؛ توانایی ارتباطی؛ اعتماد ایجادشـده در جلسـات اولیه؛ مهارت در پاسخ‌گویی به پرسش‌های دشـوار. در برخی مطالعات، شـرکت‌ها گفته‌اند که: «ما حسابرس را انتخاب نمی‌کنیم؛ ما شریک حسابرسی را انتخاب می‌کنیم».

۲. تناسب فرهنگی

شـرکت‌ها حسابرسـی را ترجیـح می‌دهند که: سـبک‌کاری مشابه داشته باشد؛ تعامل حرفه‌ای و محترمانه برقرار کند؛ بتواند رابطه‌ای سـازنده ایجاد کند این عامل در رهنمودهای حرفه‌ای کمتر ذکر شده، اما در عمل بسیار مهم است.

۳. برداشت‌های اولیه

پژوهش‌ها نشان می‌دهد که برداشت اولیه از تیم حسابرسی در جلسات اولیه، تأثیر شگرفی بر انتخاب نهایی دارد.

د) نقـش اطلاعـات نامتقارن و عدم‌اطمینان

در فرایند انتخاب حسابرس، شرکت‌ها و حسابرسـان هر دو با عـدم اطمینان روبه‌رو هستند.

۱. شرکت‌ها اطلاعات کاملی درباره‌ی کیفیت واقعی حسابرس ندارند

بنابراین به شاخص‌هایی مانند شهرت، تخصص صنعت، تجربه و تعاملات اولیه اتکا می‌کنند.

۲. حسابرسـان نیـز اطلاعات کاملی درباره ریسک شرکت ندارند

بنابرایـن از ابزارهایی مانند بررسـی سوابق مالی، تحلیل ریسک اولیه، جلسات با مدیران اجرایی استفاده می‌کنند.

۳. این عدم اطمینان باعث می‌شـود فرایند انتخـاب حسـابرس ترکیبی از تحلیل رسمی و قضاوت شخصی باشد.

ه) نقش نفوذ مدیران اجرایی

اگرچه رهنمودهـای حرفه‌ای توصیه می‌کننـد که مدیـران اجرایـی نقش محدود داشـته باشد، شـواهد تجربی نشان می‌دهد:

۱. مدیـران اجرایـی در بسـیاری از شرکت‌ها نقش پررنگی دارد

مدیـران اجرایـی ممکـن اسـت: ترجیحات خود را اعلام کنند؛ برداشـت اولیـه از حسابرسـان را منتقل کنند؛ گزینه‌های نامطلوب را کنار بگذارند.

۲. نفوذ مدیران اجرایی همیشه منفی نیست

در برخـی مـوارد، مدیـران اجرایی اطلاعات ارزشـمندی درباره‌ی نیازهای عملیاتی شرکت ارائه می‌دهد.

۳؛ اما نفوذ بیش‌ازحد مدیران اجرایی می‌تواند اسـتقلال حسابرس را به خطر اندازد.

پژوهش‌هـا نشـان می‌دهـد که در برخی شـرکت‌ها، مدیران اجرایی عملاً تصمیم‌گیرنده‌ی اصلی و نهایی هستند.

و) نقـش هیأت‌مدیره و کمیته‌ی حسابرسی

پژوهش‌ها نشان می‌دهد:

۱. کمیته‌ی حسابرسی در شرکت‌های با حاکمیت قوی‌تر نقش فعال‌تری دارد

این شرکت‌ها معمولاً: فرایند انتخاب شـفاف‌تری دارند؛ مدیران اجرایی نفوذ کمتری دارد؛ حسابرس با کیفیت بالاتر انتخاب می‌شود.

۲. در برخی شرکت‌ها، نقش کمیته‌ی حسابرسی بیشتر تشریفاتی است

به‌ویژه در شـرکت‌هایی با سـاختار مالکیت متمرکز.

بخـش هفتـم: سـایر عوامل سازمانی، محیطی و رفتاری مؤثر بر انتخاب حسابرس

این بخش مجموعـه‌ای از یافته‌های پژوهشـی را بررسـی می‌کند که نشان

می‌دهد انتخاب حسابرس تحت تأثیر عوامل گسترده‌تری قرار دارد؛ عواملی که فراتر از ویژگی‌های شرکت و حسابرس هستند و به ساختارهای سازمانی، فشارهای محیطی و رفتارهای انسانی مربوط می‌شوند.

الف) نقش ساختارهای حاکمیت شرکتی

پژوهش‌ها نشان می‌دهد که ساختارهای حاکمیت شرکتی تأثیر قابل‌توجهی بر فرایند انتخاب حسابرس دارند:

۱. استقلال هیأت‌مدیره‌ی و کمیته‌ی حسابرسی

شرکت‌هایی که هیأت‌مدیره مستقل دارند: فرایند انتخاب شفاف‌تری دارند؛ کمتر تحت نفوذ مدیران اجرایی قرار می‌گیرند؛ حسابرس با کیفیت بالاتر انتخاب می‌کنند.

۲. وجود اعضای دارای تخصص مالی در کمیته‌ی حسابرسی

در بسیاری از کشورها، حضور حداقل یک کارشناس (متخصص) مالی الزامی است. پژوهش‌ها نشان می‌دهد که این کارشناسان: پرسش‌های فنی‌تری مطرح می‌کنند؛ حساسیت بیشتری به کیفیت حسابرسی دارند؛ کمتر تحت تأثیر روابط شخصی قرار می‌گیرند.

۳. اندازه و ترکیب کمیته‌ی حسابرسی

کمیته‌های بزرگ‌تر و متنوع‌تر معمولاً: فرایند انتخاب ساختاریافته‌تری دارند؛ معیارهای ارزیابی دقیق‌تری تدوین می‌کنند.

ب) نقش فشارهای نهادی و محیطی

شرکت‌ها در محیطی فعالیت می‌کنند که تحت تأثیر فشارهای مختلف نهادی است:

۱. فشارهای قانونی و نظارتی

مقرراتی مانند چرخش اجباری حسابرس؛ الزامات افشا؛ الزامات استقلال، باعث می‌شود شرکت‌ها فرایند انتخاب را رسمی‌تر و دقیق‌تر انجام دهند.

۲. فشارهای بازار سرمایه

شرکت‌هایی که سهامداران فعال دارند یا تحت پوشش تحلیلگران هستند معمولاً حسابرس با کیفیت بالاتر انتخاب می‌کنند.

۳. فشارهای رسانه‌ای

پوشش رسانه‌ای منفی یا رسوایی‌های مالی باعث می‌شود شرکت‌ها: حسابرس با شهرت بالاتر و رویکرد محافظه‌کارانه‌تر انتخاب کنند.

ج) نقش تجربه‌های گذشته

پژوهش‌ها نشان می‌دهد که تجربه‌های قبلی شرکت با حسابرسان مختلف، نقش مهمی در انتخاب حسابرس جدید دارد:

۱. تجربه‌ی مثبت با یک مؤسسه‌ی حسابرسی

ممکن است باعث شود شرکت همان مؤسسه را دوباره انتخاب کند یا شریک سابق را دنبال کند.

۲. تجربه‌ی منفی

مانند اختلاف‌نظر، ضعف ارتباطات، مشکلات کیفیت باعث می‌شود شرکت‌ها معیارهای سخت‌گیرانه‌تری اعمال کنند.

د) نقش رقابت در بازار حسابرسی

رقابت در بازار حسابرسی بر انتخاب حسابرس اثر می‌گذارد:

۱. در بازارهای با رقابت بالا

شرکت‌ها گزینه‌های بیشتری دارند و معمولاً فرایند انتخاب رسمی‌تر است؛ حسابرسان تلاش بیشتری برای ارائه‌ی ارزش‌افزوده می‌کنند.

۲. در بازارهای با رقابت محدود

به‌ویژه در صنایع تخصصی، شرکت‌ها ممکن است تنها چند گزینه‌ی واقعی داشته باشند؛ یا حتی مجبور شوند حسابرس فعلی را حفظ کنند.

۳. تمرکز بازار

در برخی کشورها، چهار مؤسسه‌ی بزرگ بخش عمده‌ی بازار را در اختیار دارند؛ این موضوع انتخاب را محدود می‌کند.

ه) نقش عوامل روان‌شناختی و رفتاری

این بخش یکی از جذاب‌ترین یافته‌های این مقاله است. انتخاب حسابرس یک تصمیم کاملاً عقلانی نیست؛ بلکه تحت تأثیر عوامل رفتاری نیز قرار دارد.

۱. سوگیری تأیید

مدیران و اعضای کمیته‌ی حسابرسی ممکن است به دنبال اطلاعاتی باشند که ترجیحات اولیه‌شان را تأیید کند و اطلاعات مخالف را نادیده بگیرند.

۲. اثر هاله‌ای

شهرت یک مؤسسه‌ی حسابرسی ممکن است باعث شود شرکت‌ها کیفیت واقعی تیم را بیش‌برآورد کنند؛ اعتماد و برداشت‌های اولیه‌ی پژوهش‌ها نشان می‌دهد که: اعتماد ایجادشده در جلسات اولیه و برداشت از شخصیت شریک حسابرسی تأثیر قابل‌توجهی بر انتخاب نهایی دارد.

۴. اجتناب از ریسک شخصی

اعضای کمیته‌ی حسابرسی ممکن است حسابرسی را انتخاب کنند که «امن‌ترین» گزینه باشد حتی اگر بهترین گزینه نباشد زیرا انتخاب حسابرس ضعیف می‌تواند به اعتبار شخصی آن‌ها آسیب بزند.

و) نقش شفافیت و مستندسازی فرایند

پژوهش‌ها نشان می‌دهد که شرکت‌هایی که فرایند انتخاب را مستندسازی می‌کنند؛ معیارهای رسمی دارند و جلسات رسمی برگزار می‌کنند. معمولاً حسابرس با کیفیت بالاتر انتخاب می‌کنند و کمتر تحت تأثیر نفوذ مدیران اجرایی قرار می‌گیرند.

بخش هشتم: انتخاب حسابرس مستقل در ایران

موضوع انتخاب حسابرس مستقل در ایران و بررسی ابعاد همه گانه‌ی

آن شایسته‌ی انجام پژوهشی کامل و جداگانه است. در این بخش به‌صورت کوتاه پیش درآمدی از اهم موضوعات مرتبط با انتخاب حسابرس مستقل در ایران ارائه می‌شود.

انتخاب حسابرس مستقل در شرکت‌های ایرانی فرایندی است که در ظاهر یک تصمیم اداری و تشریفاتی به نظر می‌رسد، اما در واقعیت تحت تأثیر مجموعه‌ای پیچیده از عوامل قانونی، نهادی، ساختار مالکیت، انگیزه‌های مدیریتی، فشارهای نظارتی، ویژگی‌های حسابرس شکل می‌گیرد.

در ایران برخلاف بسیاری از کشورها، بازار حسابرسی ساختاری دوگانه دارد: بخشی از شرکت‌ها به دلیل الزامات قانونی ملزم به استفاده از خدمات سازمان حسابرسی هستند و بخش دیگر، به‌ویژه شرکت‌های خصوصی و بورسی، حسابرس خود را از میان مؤسسات عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی انتخاب می‌کنند. این دوگانگی باعث شده است که انتخاب حسابرس در ایران نه‌تنها یک تصمیم اقتصادی، بلکه یک تصمیم نهادی و حتی سیاسی تلقی شود. در شرکت‌های دولتی و شبه‌دولتی، انتخاب حسابرس اساساً تابع قانون تشکیل سازمان حسابرسی مصوب ۱۳۶۲ و اساسنامه‌ی ۱۳۶۶ است که سازمان حسابرسی را مرجع رسمی حسابرسی این شرکت‌ها معرفی می‌کند؛ بنابراین در این بخش از اقتصاد، انتخاب حسابرس عملاً یک انتخاب نیست، بلکه یک تکلیف قانونی است. این الزام قانونی باعث شده است کیفیت حسابرسی در بخش دولتی نسبتاً یکنواخت باشد؛ اما درعین‌حال رقابت حرفه‌ای در این بخش وجود نداشته باشد و شرکت‌ها امکان تغییر حسابرس را نداشته باشند.

یکی از سندهای مهم در انتخاب حسابرس مستقل در ایران «آیین‌نامه انتخاب حسابرس برای شرکت‌های دولتی» است. این آیین‌نامه در ۸ بهمن‌ماه ۱۳۸۶ تصویب و در ۱۹ فروردین‌ماه ۱۳۸۷ ابلاغ شده است. مطابق ماده ۲ این آیین‌نامه: حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت‌های مشمول باید از میان سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران توسط کارگروه معرفی شوند و سپس ارکان قانون شرکت (معمولاً مجمع عمومی) اقدام قانونی لازم را انجام دهد. کارگروه تنها درباره‌ی شرکت‌های خاصی اختیار دارد ازجمله:

- شرکت‌های دولتی موضوع ماده‌ی ۴ قانون مدیریت خدمات کشور؛
- شرکت‌هایی که حداقل ۵۰ درصد سهام آن‌ها متعلق به دولت یا نهادهای عمومی مشخص باشد؛
- شرکت‌هایی که اکثریت اعضای هیأت‌مدیره آن‌ها توسط دولت تعیین می‌شوند؛
- برخی از شرکت‌های بزرگ مانند شرکت‌های وابسته به نفت، ایدرو، ایمیدرو و شرکت‌های تابعه آن‌ها

به نظر می‌رسد دولت فلسفه از تشکیل کارگروه را تحقق اهداف زیر دنبال کرده است:

- جلوگیری از انتخاب سلیقه‌ای حسابرسان،
- توزیع مناسب کار میان سازمان حسابرسی و مؤسسات عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران
- ارتقای کیفیت حسابرسی شرکت‌های دولتی
- کاهش تعارض منافع میان مدیران شرکت‌ها در انتخاب حسابرس
- استفاده از ظرفیت جامعه‌ی حسابداران رسمی در کنار سازمان حسابرسی

در این‌جا هدف نقد کارایی و اثربخشی و نارسایی‌های این شیوه‌ی انتخاب نیست و در این مقاله به این مسئله پرداخته نمی‌شود.

با وجود استاندارد حسابرسی ۶۰۰ (ملاحظات خاص در حسابرسی صورت‌های مالی گروه) در حسابرسی شرکت‌های بخش غیردولتی، بر اساس یک قانون نانوشته (طبق شواهد میدانی)، معمولاً حسابرس مستقل که وظیفه‌ی حسابرسی شرکت‌های اصلی در یک گروه را بر عهده دارد و آن گروه مشمول تهیه‌ی صورت مالی تلفیقی هستند، حسابرسی مستقل درصد قابل‌ملاحظه‌ای از شرکت‌های مشمول تلفیق (فرعی) توسط حسابرس شرکت اصلی اجرا می‌شود؛ مگر این‌که آن شرکت‌ها وزن بااهمیت از صورت‌های مالی تلفیقی گروه نداشته باشند. بدین ترتیب وزن بااهمیتی از سبد شرکت‌های مشمول تلفیق توسط حسابرس مستقل شرکت اصلی حسابرسی می‌شود. این رویه ممکن است در حسابرسان بزرگ‌تر شایع‌تر باشد.

همچنین با فراگیر شدن کمیته‌های حسابرسی در اواخر دهه‌ی ۱۳۹۰ در ایران به‌واسطه تصویب دستورالعمل کنترل‌های داخلی در ۱۳۹۱/۰۲/۱۶ توسط هیأت‌مدیره سازمان بورس و الزامی بودن استقرار کمیته‌ی حسابرسی در ناشران بورسی و فرابورسی؛ کمیته‌ی حسابرسی نیز به‌عنوان یکی از بازیگران اثرگذار در انتخاب حسابرس مستقل به رسمیت شناخته شد. به‌طوری‌که در نمونه‌ی منشور کمیته‌ی حسابرسی مصوب ۱۳۹۱/۱۱/۲۳ سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، وظیفه پیشنهاد تعیین حسابرس مستقل بر عهده کمیته‌ی حسابرسی بنانهاده شده است اما در عمل با عنایت به ساختار گروهی و هلدینگ بودن بیشتر شرکت‌ها، این تصمیمات خارج از اختیار کمیته‌های حسابرسی است و بیشتر ارزیابی استقلال کمیته‌های حسابرسی و پیشنهاد حسابرس مستقل به‌صورت شکلی صورت می‌گیرد (منتی، ۱۴۰۱).

در حسابرسی مؤسسات اعتباری (بانک‌ها و مؤسسات اعتباری غیر بانکی) انتخاب حسابرس مستقل تنها تابع قانون تجارت یا مقررات عمومی حسابرسی



نیســت؛ بلکه بانک مرکزی نیز الزامات نظارتی ویژه‌ای اعمــال می‌کند. یکی از این الزامات این اســت که باید تأییدیه بانک مرکزی قبل از انتخاب حســابرس اخذ شود. ابتدا باید موسسه‌ی حسابرسی پیشنهادی به بانک مرکزی معرفی شود و بانک مرکــزی صلاحیت تخصصی آن را بررســی و تأیید کند؛ ســپس فرایند انتخاب در مجمع عمومی انجام می‌شود.

بانــک مرکــزی جمهوری اســلامی ایران قبلاً طی بخشــنامه شماره‌ی ن م ۱۰۴۰۹۹/ مورخ ۱۳۸۸/۰۵/۱۷ ضرورت و لــزوم تفکیک حســابرس مســتقل شــرکت‌های تابعه بانک‌ها و مؤسســات اعتباری غیر بانکی از حسابرس مستقل بانک/مؤسســه اعتباری غیــر بانکی را ابلاغ کرده بود؛ اما در آخر ســال ۱۳۹۷ به‌منظور همگرایی با استاندارد حسابرسی شــماره‌ی ۶۰۰ با عنــوان «ملاحظات خاص در حسابرســی صورت‌های مالی گروه (شــامل کار حسابرسان بخش)»، تکلیف یادشده را لغو کرد. در ابلاغیه‌ی آخر ســال ۱۳۹۷ چنین آمده است که بانک مرکزی می‌تواند حســب اختیارات نظارتی خود و با در نظر گرفتن شــرایط و مقتضیــات، بانک/مؤسســه اعتباری غیر بانکی را ملزم به انتخاب حســابرس مســتقل متفاوت از حسابرسان مستقل شرکت‌های تابعه خود کند.

همچنین در آخر مهرماه ۱۴۰۴ معاون اداره‌ی ارزیابــی مدیران و حسابرســان اشــخاص تحت نظارت بانــک مرکزی با اشــاره به گســترش چتر نظارتی بانک مرکزی در خصوص انتخاب حسابرسانی که مسئولیت رســیدگی به صورت‌های مالی مؤسسات اعتباری را دارند، از تدوین دستورالعمل «نحوه‌ی احراز و لغو تأییدیه صلاحیت تخصصی حسابرسان مستقل و بازرسان قانونی مؤسســات اعتباری» در راستای رتبه‌بندی و ساماندهی مؤسسات اعتباری معتمد بانــک مرکزی خبر داد اما تا زمان نگارش ایــن مقاله ابلاغیه‌ای دراین‌باره ملاحظه نشده است.

از طرفی در حسابرســی شرکت‌های پذیرفته‌شــده در بورس و شــرکت‌های فرعی آن‌ها، حسابرسان باید از فهرست حسابرســان معتمــد انتخاب شــوند. این الزام در دســتورالعمل مؤسســات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار (مصوب ۱۳۸۶) آمده اســت. در ماده‌ی ۱۰ این دستورالعمل تصریح‌شده اســت که اشــخاص زیر برای حسابرس مســتقل و بــازرس قانونی خــود را از میان ســازمان حسابرســی یا مؤسسات حسابرسی معتمد انتخاب کنند:

- شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس
- شــرکت‌های متقاضــی پذیرش در بورس
- شرکت‌های فرعی ناشران بورسی
- نهادهای مالی
- بورس‌ها و شرکت‌های سپرده‌گذاری مرکزی

- برخی ناشران اوراق بهادار

مرادی و یحیایی (۱۳۹۹) در پژوهشی مخصوص دراین‌باره انجــام داده‌اند که گزیده‌ای از یافته‌های قابل‌تأمل آن‌ها در این بخش ارائه می‌شود:

- در عمل بعد نظارتی و قانونی مجمع عمومی کم‌رنگ اســت و مدیران اجرایی حسابرس مستقل را انتخاب می‌کنند.
- در عمل انتخاب حسابرس جانشین به حســابرس و بازرس اصلی ســپرده می‌شود.
- مهم‌ترین عامل انتخــاب ارتباطات است. انتخاب حسابرس مستقل بر اساس ارتباط اعضای هیأت‌مدیره، مدیرعامل یا مدیر مالی است. این ارتباط می‌تواند شامل همــکاری قبلی با حســابرس، پرس‌وجو از افــراد امین، معرفی صاحب‌کاران دیگر و معرفی کارکنان شــرکت یا موسســه حسابرسی باشد.



• یکی از عوامل دیگر در انتخاب حسابرس، شناخت متقابل بین صاحب‌کار و حسابرس است. این شناخت می‌تواند از نوع شناخت حرفه‌ای، دوستانه باشد. شناخت حرفه‌ای از سابقه همکاری قبلی حسابرس با شرکت‌های گروه ایجاد می‌شود. نوع دیگر شناخت حرفه‌ای بدین‌صورت است که حسابرس خدماتی غیر از حسابرسی به صاحب‌کار ارائه داده بعد از ایجاد شناخت به‌عنوان حسابرس انتخاب می‌شود. همکاری قبلی شرکا با مدیران صاحب‌کار نیز به ایجاد شناخت حرفه‌ای منجر می‌شود.

بخش نهم: فرصت‌های پژوهش آینده

مرور روشمند این مقاله نشان می‌دهد که اگرچه ادبیات موجود درباره‌ی انتخاب حسابرس در سال‌های اخیر رشد قابل‌توجهی داشته است، اما هنوز شکاف‌های مهمی وجود دارد که می‌تواند مسیر پژوهش‌های آینده را شکل دهد. در این بخش، نویسندگان مجموعه‌ای از فرصت‌های پژوهشی را پیشنهاد می‌کنند که می‌تواند درک ما از فرایند انتخاب حسابرس را عمیق‌تر کند.

۱. نیاز به داده‌های مستقیم‌تر درباره‌ی فرایند انتخاب حسابرس

بیشتر پژوهش‌های موجود از داده‌های آرشیوی استفاده کرده‌اند و تنها از طریق نتایج نهایی (مثل انتخاب حسابرس) به فرایند انتخاب پی می‌برند؛ اما این روش نمی‌تواند جزئیات واقعی فرایند را آشکار کند.

در پژوهش‌های آینده می‌توان از روش‌های زیر بهره جست:

• مصاحبه‌های عمیق با اعضای کمیته‌ی حسابرسی، مدیران اجرایی و شرکای حسابرسی

• مطالعات میدانی از فرایندهای واقعی مناقصه

• تحلیل اسناد داخلی شرکت‌ها (در صورت امکان)

• پرسش‌نامه‌های ساختاریافته درباره‌ی معیارهای تصمیم‌گیری

این روش‌ها می‌توانند تصویر دقیق‌تری از تعاملات، مذاکرات و عوامل واقعی مؤثر بر انتخاب حسابرس ارائه دهند.

۲. بررسی نقش شریک حسابرس در انتخاب

یکی از یافته‌های مهم مرور این است که شرکت‌ها اغلب شریک حسابرسی را مهم‌تر از مؤسسه‌ی حسابرسی می‌دانند. اما ادبیات موجود هنوز این موضوع را به‌طور کامل بررسی نکرده است. پژوهش‌های آینده می‌توانند به دنبال پاسخ به پرسش‌های زیر باشند:

• شرکت‌ها چگونه شریک حسابرسی را ارزیابی می‌کنند؟

• کدام ویژگی‌های شریک (تجربه، مهارت ارتباطی، تخصص صنعت) بیشترین اهمیت در انتخاب را دارد؟

• آیا تغییر شریک حسابرسی بدون تغییر مؤسسه، بر کیفیت حسابرسی اثر دارد؟

• نقش «شهرت فردی» شریک در انتخاب حسابرس چیست؟

۳. بررسی نقش مدیران اجرایی در فرایند انتخاب

اگرچه رهنمودهای حرفه‌ای توصیه می‌کنند که مدیران اجرایی باید نقش محدود داشته باشند، شواهد تجربی نشان می‌دهد که مدیران اجرایی در بسیاری از شرکت‌ها تأثیر قابل‌توجهی دارند. پژوهش‌های آینده می‌توانند بررسی کنند: مدیران اجرایی چگونه بر تصمیم کمیته‌ی حسابرسی اثر می‌گذارد؟ یا آیا نفوذ مدیران اجرایی همیشه منفی است یا می‌تواند مفید باشد؟ چگونه می‌توان نفوذ مدیران اجرایی را به‌گونه‌ای مدیریت کرد که استقلال حسابرس حفظ شود؟ تدابیر ایمن‌ساز در این حوزه چیست؟

۴. بررسی تأثیر مقررات جدید بر فرایند انتخاب

در سال‌های اخیر، مقررات جدیدی مانند چرخش اجباری حسابرس، الزامات افشای بیشتر و تقویت نقش کمیته‌ی حسابرسی

در کشورهای مختلف اجرا شده است. پژوهش‌های آینده می‌توانند بررسی کنند: این مقررات چگونه فرایند انتخاب را تغییر داده‌اند؟ آیا این مقررات به انتخاب حسابرس با کیفیت بالاتر منجر

شـــده‌اند؟ آیا شرکت‌ها فرایند انتخاب را رسمی‌تر کرده‌اند؟

۵. بررسی نقش فناوری و نوآوری در انتخاب حسابرس

با رشد فناوری‌های جدید مانند تحلیل کلان داده‌ها، هوش مصنوعی و ابزارهای پیشـــرفته حسابرسی شـــرکت‌ها ممکن اســـت معیارهای جدیدی برای انتخاب حســـابرس داشته باشـــند. پژوهش‌های آینـــده می‌تواننـــد بررســـی کننـــد: آیا شرکت‌ها به توانایی فناوری حسابرسان توجه می‌کنند؟ آیا حسابرســـانی که از فناوری‌های پیشـــرفته استفاده می‌کنند شـــانس بیشـــتری برای انتخاب دارند؟ نقش نوآوری در رقابت میان مؤسســـات حسابرسی چیست؟

۶. بررسی تفاوت‌های بین‌المللی در فرایند انتخاب حسابرس

فرایند انتخاب حسابرس در کشورهای مختلف متفاوت اســـت؛ به دلیل تفاوت در مقـــررات، تفـــاوت در ســـاختار بازار حسابرســـی، تفاوت در فرهنگ‌سازمانی. پژوهش‌هـــای آینده می‌تواننـــد: فرایند انتخاب را در کشورهای مختلف مقایسه کنند؛ تأثیـــر فرهنگ ملی بـــر انتخاب حســـابرس و نقش ســـاختار بازار مثل تمرکز (مؤسســـات حسابرسی بزرگ) را بررسی و تحلیل کنند.

۷. بررسی نقش عوامل رفتاری و روان‌شناختی

مـــرور نشـــان می‌دهد کـــه انتخاب حســـابرس تحت تأثیر عوامـــل رفتاری مانند اعتماد، برداشـــت اولیه، سوگیری تأییـــد، اثر هاله‌ای، اســـت. پژوهش‌های آینـــده می‌تواننـــد: ایـــن عوامـــل را با روش‌های آزمایشی بررسی کنند؛ نقش روان‌شناســـی تصمیم‌گیـــری را تحلیل کنند و تأثیر روابط شـــخصی بر انتخاب حسابرس را مطالعه کنند.

۸. بررســـی پیامدهای انتخاب حسابرس بر کیفیت گزارشگری

پژوهش‌های آینده می‌توانند بررســـی کنند آیـــا فرایند انتخاب رســـمی‌تر به کیفیت بالاتر حسابرسی منجر می‌شود؟ آیا انتخاب حســـابرس متخصص صنعت کیفیت گزارشـــگری را افزایش می‌دهد؟ آیا انتخاب حســـابرس بـــر واکنش بازار سرمایه اثر دارد؟

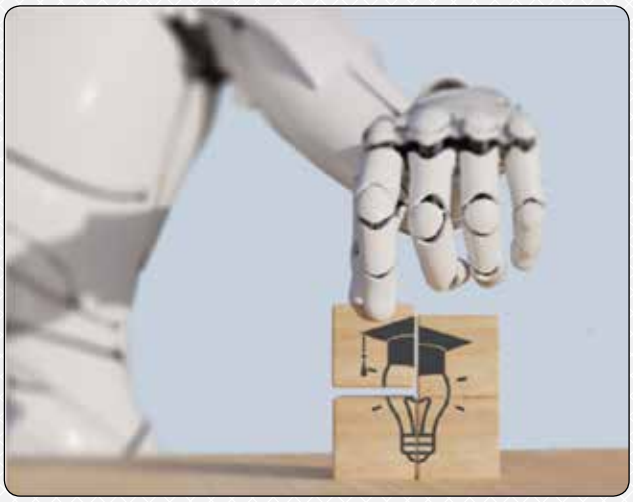
بخش دهم: نتیجه‌گیری

در این مقاله، یک چارچوب مفهومی جامع برای درک فرایند انتخاب حسابرس ارائه شـــد و بر اســـاس آن، یـــک مرور روشمند از پژوهش‌های انجام‌شده درباره این فرایند ارائه شـــد. تمرکز بر چگونگی انتخاب حسابرس توسط شرکت‌ها بود- نه بر دلایل انتخـــاب یا پیامدهای آن-و این موضوع، بررســـی‌های انجام شـــده در ایـــن مقالـــه را از مرورهای پیشـــین متمایز می‌کند. بررســـی ادبیات در این مقاله نشـــان می‌دهد که فرایند انتخاب حســـابرس، برخلاف تصـــور رایج، یک فرایند ســـاده یا صرفاً اداری نیست؛ بلکه پیچیده، چندمرحله‌ای و متأثر از عوامل زیادی اســـت. این فرایند شـــامل چهار مرحله اصلی اســـت: اول- برنامه‌ریزی، دوم دریافت پیشـــنهادها، سوم ارائه‌های حضور و چهارم بحث و پیشـــنهاد نهایی. پژوهش‌های معتبر جاری نشان می‌دهند که شـــرکت‌ها در ایـــن فراینـــد منابع قابل‌توجهـــی صرف می‌کننـــد؛ انتخاب حســـابرس نقـــش مهمی در تناســـب حســـابرس-صاحب‌کار دارد؛ بسیاری از تصمیمات انتخاب حسابرس تحت تأثیر تعاملات انســـانی، برداشـــت‌های اولیه و ویژگی‌های شریک حسابرسی است؛ در عمل، مدیران اجرایی اغلب نفوذ بیشتری نســـبت به آنچه رهنمودهـــای حرفه‌ای توصیـــه می‌کننـــد دارد؛ رهنمودهـــای حرفه‌ای معمولاً بر مؤسسه‌ی حسابرسی تمرکز دارند، درحالی‌که شـــرکت‌ها در عمل بیشتر بر شریک حسابرسی تمرکز می‌کنند؛ فرایند انتخاب در شـــرکت‌ها و کشورها بسیار متفاوت است و استاندارد واحدی وجود ندارد. بررســـی‌های انجام شـــده در این مقاله نشـــان می‌دهد که بخـــش قابل‌توجهـــی از پژوهش‌هـــای موجود، از داده‌های آرشـــیوی اســـتفاده کـــرده و تنها از طریق نتایج نهایی (مثل انتخاب حســـابرس) بـــه فرایند انتخاب پـــی برده‌انـــد؛ اما بـــرای درک عمیق‌تر این فرایند، پژوهش‌هـــای آینده باید از روش‌های مســـتقیم‌تر ماننـــد مصاحبه، مطالعات میدانی و تحلیل اسناد داخلی استفاده کنند. روی‌هم‌رفته، بررسی‌های انجام شده در این مقاله: شواهد پراکنده موجود درباره فرایند انتخاب حســـابرس را گردآوری و به‌صورت یکجا و یکپارچه ارائه کـــرد؛ شـــکاف‌های پژوهشـــی را شناســـایی و ارائـــه نمود؛ مســـیرهای امیدبخشـــی برای پژوهش‌هـــای آینده پیشـــنهاد داد؛ و نشـــان داد که فرایند انتخـــاب حســـابرس، بخـــش مهمی از پویایـــی رابطـــه حســـابرس-صاحب‌کار اســـت که تاکنون کمتر مورد توجه قرار گرفته اســـت. این مقالـــه می‌تواند برای پژوهشگران: چارچوبی برای جایگذاری مطالعات آینـــده، حرفه‌ای‌ها: درک بهتر از عوامـــل مؤثر بر انتخاب حســـابرس، نهادهای ناظر: بینشـــی درباره‌ی نحوه‌ی عملکـــرد واقعی فراینـــد انتخاب، فراهم کند.

در بخشی جداگانه انتخاب حسابرس مســـتقل در ایران به‌صورت کوتاه مورد توجـــه قـــرار گرفت که ضـــرورت انجام پژوهش‌های بیشـــتر در این حوزه را نیز ارائه می‌کند. درنهایـــت، یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که با وجود برخی الزامات قانونی، شـــرکت‌ها هنوز اختیار قابل‌توجهـــی در نحوه‌ی اجـــرای فرایند انتخاب حســـابرس دارنـــد. این موضوع باعث می‌شود که فرایند انتخاب در عمل بسیار متنوع باشد و نیاز به پژوهش‌های عمیق‌تر درباره‌ی ایـــن فرایند همچنان وجود داشته باشد.

ترجمه و تدوین: مژده کدخدایی

آینده‌ی آموزش حسابداری: سه اولویت برای حرفه‌ای که پذیرای تغییرات هیجان‌انگیز است



حرفه‌ی حسابداری در حال تغییر است؛ تغییری سریع. این تحول نه تنها بسیار مثبت، بلکه بسیار هیجان‌انگیز است. فناوری با شتاب در حال حرکت است، انتظارات افراد از محیط کار تغییر کرده، کسب‌وکارها پیچیده‌تر شده‌اند و جامعه همچنان برای دریافت راهنمایی، جهت‌دهی و رهبری، به حسابداران حرفه‌ای چشم دوخته است. با وجود تمامی این تغییرات، حرفه‌ی ما در حال تبدیل شدن به یکی از پیشرفته‌ترین، پویاترین و قابل‌اعتمادترین حرفه‌ها در سراسر جهان است.

اکنون زمان آن است که حرفه‌ی ما صدایی قوی، مطمئن و مستقیم درباره‌ی آینده‌ی خود داشته باشد. ما باید در مورد نحوه‌ی جذب نسل آتی حسابداران، آموزش و توسعه‌ی حرفه‌ای آن‌ها و نحوه‌ی اطمینان از این‌که حسابداران امروزی همچنان مشاوران قابل اعتماد رهبران تجاری باقی می‌مانند، شفاف عمل کنیم.

در میان تمام این تغییرات، ما باید همچنان به اصولی که حسابداری را به ستونی قابل‌اعتماد در اقتصاد جهانی تبدیل کرده است، پایبند بمانیم: درستکاری، صلاحیت حرفه‌ای و تعهد به منافع عمومی.

آموزش، قلب تپنده‌ی تمامی این موارد است. اگر قرار است حسابداری در دهه‌های پیش رو همچنان مورد اعتماد باقی بماند، حسابداران حال و آینده نیازمند چیزی فراتر از دانش فنی هستند. آن‌ها باید بتوانند در چشم‌انداز در حال تغییر کسب‌وکارها حرکت کنند و اطمینان حاصل کنند که در به‌حداکثررساندن هم‌افزایی ناشی از پیشرفت‌های فناوری، پیشرو هستند و در عین حال، آن را با مهارت‌های حیاتی بین‌رشته‌ای پیوند می‌دهند. برای این کار، باید اطمینان حاصل کنیم که آن‌ها از مهارت‌ها، ارزش‌ها، اخلاق و طرز تفکری برخوردارند که برای موفقیت در دنیایی که مدام در حال تغییر است، ضروری است.

اولویت اول: توانمندی‌ها؛ آماده‌سازی حسابداران برای جهانی در حال تحول

اولین رکن ما، «توانمندی‌ها» است. به بیان ساده، حسابداران برای موفقیت در زمان حال و آینده، چه چیزی باید بدانند و چگونه باید فکر و رفتار کنند؟ این موضوع قطعاً شامل دانش و مهارت‌ها می‌شود، اما ارزش‌ها، اخلاق و نگرش‌ها را نیز در بر می‌گیرد.

خبر خوب این است که «استانداردهای بین‌المللی آموزش» (IES) پایه و اساس محکمی را در اختیار ما قرار می‌دهند. از آن‌جا که این استانداردها مبتنی بر اصول هستند، با ظهور فناوری‌ها و مدل‌های کسب‌وکار جدید، همچنان مرتبط باقی می‌مانند. چالش، اغلب خود استانداردها نیستند، بلکه اطمینان از این است که اعضای آیفک و سایر نهادها، راهنمایی‌ها و منابع عملی لازم را برای به‌کارگیری این استانداردها در دنیای متغیر امروزی در اختیار داشته باشند؛ تا بر استانداردها احاطه داشته باشند، نه این‌که فقط به آن‌ها ارجاع دهند.

جایگاه هوش مصنوعی (AI)

هوش مصنوعی نمونه‌ی بارزی از این تغییرات است. این فناوری هم‌اکنون در حال تغییر نحوه‌ی تولید، تحلیل و تبادل اطلاعات است. حسابداران حرفه‌ای باید بدانند چگونه از هوش مصنوعی به خوبی استفاده کنند و درک کنند که این فناوری برای کار ما، نهادهای حرفه‌ای و منافع عمومی چه معنایی دارد.

اما هوش مصنوعی به خودی خود یک «رکن» مجزا نیست. ما آن را یکی از ملزومات تغییرات می‌دانیم که در تمامی بخش‌های استراتژی ما جریان دارد. این فناوری بر توانمندی‌های مورد نیاز حسابداران، نحوه‌ی گفت وگو با استعدادهای آینده، و آنچه جامعه‌ی جهانی ما می‌تواند از یکدیگر بیاموزد، تأثیر می‌گذارد. بنابراین، ما باید به هوش مصنوعی در هر سه رکن نگاه کنیم، نه به صورت مجزا.

تفکرات اولیه‌ی ما به دو نتیجه‌گیری شفاف منجر شده است:

۱. حسابداران باید این ابزارها را درک کرده و هوشمندانه از آن‌ها استفاده کنند.

۲. ما باید اطمینان حاصل کنیم که می‌توانیم به اطلاعات و تحلیل‌های تولید شده توسط این ابزارها اعتماد کنیم.

این بدان معناست که باید بر توانمندی‌های انسانی که فناوری نمی‌تواند جایگزین آن‌ها شود، دوچندان سرمایه‌گذاری کنیم: استدلال اخلاقی، تفکر انتقادی، تردید حرفه‌ای، قضاوت صحیح، ارتباطات و رهبری.

همان‌طور که فناوری وظایف معمول را بر عهده می‌گیرد، این توانمندی‌های انسانی اهمیت بیشتری پیدا می‌کنند، نه کمتر. حسابداران نقشی اساسی به‌عنوان «پل انسانی مورد اعتماد» بین هوش مصنوعی و ذی‌نفعان ایفا می‌کنند.

اولویت دوم: جذابیت و گشودن درها به روی حرفه

رکن دوم ما «جذابیت» اســت. آموزش، پایه و اساس این حرفه است و اغلب جایی اســت که افراد برای نخستین بار با حسابداری آشنا می‌شوند. آموزش نقش به‌ســزایی در جــذب، پرورش و حفظ گروهــی متنوع و با استعداد از افراد در این حرفه دارد.

در سراســر جهان، کارفرمایان، مربیان و نهادهای حرفه‌ای حسابداری ســوالات مشــابهی را می‌پرســند: چگونه می‌توانیم حرفــه را برای افراد بااستعداد، جذاب نگه داریم؟ چگونه هدف و تأثیر کارمان را نشان دهیم؟ و چگونه مســیرهایی ایجاد کنیم که برای افراد با پیشینه‌های تحصیلی، تجربیات و جاه‌طلبی‌های شغلی متفاوت کارآمد باشد؟

ما باید درهای بیشــتری را بگشاییم و مسیرهای ورود بیشتری به این حرفه ایجاد کنیم تا به مخزن وسیع‌تری از استعدادها دسترسی پیدا کنیم. ما همچنین باید در مدارس، دانشگاه‌ها و سایر نهادهایی که بر انتخاب‌های شغلی تأثیرگذارند، حرفه‌ی حسابداری را تشریح کنیم. متخصصان آینده باید بدانند که حســابداری نه تنها یک شغل پردرآمد، بلکه فرصتی برای رهبری، تأثیرگذاری بر تصمیمات و خدمت به منافع عمومی است.

گشــودن درهای بیشــتر به معنای پایین آوردن اســتانداردها نیست. مسیرهای ورود متنوع و استانداردهای بالای صلاحیت حرفه‌ای و اخلاق، دســت در دست هم حرکت می‌کنند. اگر قرار است این حرفه شکوفا شود و اعتماد عمومی را حفظ کند، ما به هر دو نیاز داریم.

اولویت سوم: جامعه؛ یادگیری در کنار یکدیگر

رکن ســوم ما «جامعه» اســت و این رکن برای اعضای حرفه اهمیت ویژه‌ای دارد. اگــر می‌خواهیم از آموزش حســابداری حمایت کنیم و به پیشرفت آن کمک کنیم، به‌عنوان یک حرفه‌ی جهانی و همچنین به‌عنوان گروهی متشــکل از مربیان، نهادهای حرفه‌ای و سایر شرکا، باید این کار را با هم انجام دهیم.

هیچ نهاد، کشور یا مربی‌ای نمی‌تواند چالش‌های پیش رو را به تنهایی حل کند. حرفه‌ی حســابداری ســابقه‌ی طولانی و محکمی در سازگاری بــا تغییــرات دارد و اکنون، بیش از هر زمان دیگری، ما نه تنها ســازگار خواهیم شــد، بلکه از کارهایی که حســابداران در ســطح جهانی انجام می‌دهند، اســتقبال می‌کنیم و آن را ارتقا می‌دهیم. سال‌های آینده بدون تردید، تغییرات بیشتری را به همراه خواهد داشت. اما این سال‌ها فرصتی واقعی نیز هســتند: فرصتی برای مدرن‌سازی، گشودن حرفه به روی افراد بیشتر، تقویت نقش مورد اعتماد ما در جامعه و اطمینان از این‌که آموزش حســابداری، افراد را برای دنیایی که واقعاً در آن کار خواهند کرد، آماده می‌کند.

ما متعهد شده‌ایم که جسور باشیم و در جایی که نیاز است، تغییر ایجاد کنیم. ما کار خود را بر اســاس پژوهش و واقعیت‌ها بنا خواهیم کرد و در مورد نحوه‌ی پیشــروی خود متفکرانه عمل خواهیم کرد. اما باید با هدف و شــتاب متناسب نیز حرکت کنیم، در غیر این‌صورت دنیا بدون ما به راه خود ادامه خواهد داد.

www.ifac.org، ۱۸ آگوست ۲۰۲۶

آموزش برای اقتصادِ قضاوت



در عصر هوش مصنوعی، مزیت رقابتی کم‌تر به «دانش» وابســته است و بیشــتر به توانایی «ســنجش موقعیت‌ها» و «اتخاذ تصمیمات درست» متکی است.

بــا ظهور هوش مصنوعی، آموزش کســب‌وکارها از هــر زمان دیگری مهم‌تر شده اســت؛ زیرا به فارغ‌التحصیلان می‌آموزد که چگونه پرسش‌ها را طبقه‌بندی کنند، شواهدِ رقیب را ارزیابی نمایند و دیدگاه‌های متناقض را به تعادل برسانند.

برای موفقیت در «اقتصاد قضاوت» امروز، دانشــجویان باید « نحوه‌ی یادگیری»، «استدلال کردن»، «همکاری با هوش مصنوعی» و «تشخیص این‌که چه زمانی باید ایده‌ای را دنبال کنند یا رها سازند» را بیاموزند.

دانشــجویان زمانــی فرصت پرورش قدرت قضــاوت را می‌یابند که در مناظرات ســاختاریافته، شبیه‌ســازی‌های زنده، پروژه‌های مشــاوره‌ای، استودیوهای سرمایه‌گذاری و یادگیری مبتنی بر چالش مشارکت کنند.

پیشــرفت‌ها در هوش مصنوعی مولد و عامل‌محــور (Agentic AI) به این معناست که سیستم‌های هوشــمند می‌توانند بسیاری از اشکالِ «کار دانشی» را انجام دهند؛ از تحلیل داده‌ها و نگارش گزارش‌ها گرفته تا تولید محتوای بازاریابی، تولید نرم‌افزار و هماهنگ‌سازی جریان‌های کاری پیچیده. از آن‌جاکه هوش مصنوعی به ســرعت اطلاعــات را ارائه می‌دهد و وظایف شــناختی معمول را تکمیل می‌کند، مزیت رقابتــی از افرادی که «دانش» دارند، به افرادی منتقل می‌شود که «قدرت قضاوت» را اعمال می‌کنند.

ما در حال ورود به دورانی هســتیم که می‌توان آن را «اقتصاد قضاوت» نامید؛ اقتصادی که در آن، ارزش نه با دسترسی به اطلاعات، بلکه با توانایی «اتخاذ تصمیمات درســت» خلق می‌شود. این تغییر، نقش دانشکده‌های کسب‌وکار را به‌طور بنیادین متحول می‌کند.

بحث‌هــای عمومی اغلب بر این محــور می‌چرخد که آیا در عصری که هوش مصنوعی می‌تواند بســیاری از کارهای سطح ورودی را که معمولاً توســط فارغ‌التحصیلان تازه انجام می‌شد، بر عهده بگیرد، داشتن مدرک دانشگاهی همچنان ارزشمند است یا خیر؟. اگر هدف والای آموزش، صرفاً انتقال دانش یا آماده‌سازی دانشجویان برای کارهای شناختی معمول بود، هوش مصنوعی قطعاً ارزش مدرک دانشگاهی را از بین می‌برد.

بــا این حال، هدف پایدار مدارس کســب‌وکار هرگز صرفاً انتقال دانش نبوده اســت؛ هدف همواره «پرورش قدرت قضاوت» بوده اســت. هوش مصنوعــی این هدف را تغییر نمی‌دهد، بلکــه آن را بیش از پیش حیاتی

می‌سازد. فارغ‌التحصیلانی که بیشترین ارزش را خلق خواهند کرد، کسانی نیستند که با هوش مصنوعی رقابت می‌کنند، بلکه کسانی هستند که می‌دانند چگونه آن را هدایت کنند، به چالش بکشند و توانمندی‌های آن را با «بینش متمایز انسانی» ترکیب کنند.

زمان آن رسیده است که مدارس کسب‌وکار از آموزش «دانستن» فراتر رفته و بر آموزش «نحوه‌ی قضاوت کردن» تمرکز کنند. این یعنی فارغ‌التحصیلان باید بتوانند پرسش‌های درست را مطرح کنند، شواهد رقیب را ارزیابی کنند، در شرایط عدم قطعیت تصمیم بگیرند، دیدگاه‌ها و اهداف متعارض را به تعادل برسانند، به‌طور مؤثر با سیستم‌های هوشمند همکاری کنند، در مواقعی که پاسخ یگانه‌ی درستی وجود ندارد مسئولانه عمل کنند و مسئولیت پیامدها را بپذیرند.

اگر مدارس کسب‌وکار قرار است به نهادهایی برای پرورش قضاوت تبدیل شوند، باید آموزش را حول چهار قابلیت بازطراحی کنند:

۱. یادگیری «نحوه‌ی یادگیری»

در اقتصاد قضاوت، دانش «تاریخ انقضای» کوتاه‌تری دارد. از آن‌جا که فناوری‌ها به سرعت در حال تکامل هستند و صنایع را تغییر می‌دهند، متخصصان باید به‌طور مداوم مهارت‌های خود را به‌روز کنند. بنابراین، فارغ‌التحصیلان نیاز دارند که در طول دوران حرفه‌ای خود، قابلیت «یادگیری، فراموشی آموخته‌های کهنه و یادگیری مجدد» را داشته باشند. این امر مستلزم آن است که مدارس کسب‌وکار از پاداش دادن به «کسب اطلاعات» فاصله گرفته و به سمت «پرورش یادگیری تطبیقی» حرکت کنند.

برای یادگیری نحوه‌ی یادگیری، دانشجویان باید در موقعیت‌هایی قرار گیرند که مجبور شوند ارزیابی کنند چه چیزی معتبر است، چه چیزی اهمیت دارد و چگونه کار حرفه‌ای باید خود را تطبیق دهد. برای مثال، آن‌ها می‌توانند تحولات نوظهور در حوزه‌هایی مانند «تأمین مالی پایدار» را با مقایسه پژوهش‌های دانشگاهی، گزارش‌های صنعتی، تحولات سیاستی، رویه‌های شرکتی و بینش‌های تولیدشده توسط هوش مصنوعی تحلیل کنند.

دانشجویان می‌توانند از هوش مصنوعی برای تولید توضیحات، دیدگاه‌های جایگزین و تحلیل‌های اولیه استفاده کنند و سپس این موارد را در برابر شواهد، به شکلی انتقادی اعتبارسنجی کنند. اما آن‌ها همیشه باید هوش مصنوعی را به‌عنوان یک «شریک یادگیری» ببینند، نه یک «میان‌بر».

برای نهادینه کردن این قابلیت در مقیاس وسیع، مدارس کسب‌وکار باید سیستم‌هایی بسازند که از یادگیری مادام‌العمر فراتر از واحدهای درسی فردی پشتیبانی کنند. این کار می‌تواند شامل بازنگری سالانه‌ی قابلیت‌ها، به‌روزرسانی‌های دوره‌ای برنامه‌های درسی و توسعه‌ی ریزگواهینامه‌ها باشد.

۲. یادگیری «نحوه‌ی استدلال»

از آن‌جا که هوش مصنوعی در تولید توصیه‌ها برای «کارهایی که یک سازمان می‌تواند انجام دهد» به‌طور فزاینده‌ای توانا می‌شود، مزیت انسانی در تصمیم‌گیری برای این است که سازمان «باید چه کاری انجام دهد». تصمیمات مدیریتی به‌ندرت یک پاسخ درست واحد دارند؛ آن‌ها رهبران را ملزم می‌کنند که شواهد، عدم قطعیت، منافع ذی‌نفعان و ملاحظات اخلاقی را با هم بسنجند.

بنابراین، مدارس کسب‌وکار باید باشبیه‌سازی‌های اتاق هیأت‌مدیره، تمرین‌های مدیریت بحران و مطالعات موردی استراتژیک، دانشجویان را ملزم می‌کند تا به‌جای شناسایی «پاسخ درست»، «انتخاب‌های قابل‌دفاع» ارائه دهند. دانشجویان می‌توانند از هوش مصنوعی بخواهند سناریوهای جایگزین، ارزیابی‌های ریسک و دیدگاه‌های ذی‌نفعان را تولید کند، اما خودشان باید مسئولیت ارزیابی گزینه‌ها و توجیه و دفاع از تصمیمات را بر عهده بگیرند.

۳. یادگیری «نحوه‌ی همکاری»

سازمان‌ها زمانی از مزیت رقابتی برخوردار خواهند شد که بتوانند «هوش جمعی» را که ترکیبی از تخصص انسانی، دانش سازمانی و قابلیت‌های هوش مصنوعی در میان تیم‌ها، رشته‌ها و فرهنگ‌هاست، هماهنگ‌سازی کنند. چالش اصلی برای رهبران، صرفاً همکاری با افراد دیگر نیست، بلکه هماهنگ‌سازی هوش، در هر جایی است که وجود دارد.

برای تشویق دانشجویان به توسعه‌ی این ظرفیت، مدارس کسب‌وکار می‌توانند پروژه‌های مشاوره‌ای واقعی، چالش‌های بین‌رشته‌ای و وظایف حل‌مسئله به شکل تیمی را ارائه دهند. دانشجویان از طریق این فعالیت‌ها، فراتر از نحوه‌ی استفاده‌ی مؤثر از هوش مصنوعی، یاد می‌گیرند که چگونه وظایف را بین انسان و فناوری تقسیم کنند، خروجی‌های هوش مصنوعی را به چالش بکشند، دیدگاه‌های متنوع را یکپارچه کنند و مسئولیت جمعی تصمیمات را بپذیرند.

۴. یادگیری «نحوه‌ی خلق کردن»

از آن‌جا که هوش مصنوعی هزینه‌ی تولید ایده را کاهش می‌دهد، رهبران با چالش جدیدی روبرو هستند: «تشخیص این‌که کدام ایده‌ها ارزش دنبال کردن دارند». مزیت رقابتی یک سازمان ناشی از «تولید ایده» نیست، بلکه ناشی از «تشخیص فرصت‌ها»، «تجربه‌گرایی با احتمالات» و «نوآوری مسئولانه» است.

به همین دلیل، مدارس کسب‌وکار باید بر «یادگیری کارآفرینانه» و «تجربه‌گرایی مبتنی بر طراحی» تأکید بیشتری داشته باشند. دانشجویان می‌توانند از هوش مصنوعی برای تولید مفاهیم کسب‌وکار یا پیش‌نمونه‌های راه‌حل استفاده کنند، اما باید این گزینه‌ها را از طریق «شناخت مشتری»، «آزمون بازار»، «تجربه‌گرایی سریع» و «بازخورد تکرارپذیر» اعتبارسنجی کنند. یادگیری زمانی اتفاق می‌افتد که آن‌ها بر اساس شواهد تصمیم می‌گیرند که آیا یک ایده را دنبال کنند، اصلاح کنند یا کنار بگذارند.

تمرین قضاوت

حلقه‌ی اتصال این چهار قابلیت، «تمرین» است. قضاوت از طریق سخنرانی یا محتوا به‌تنهایی حاصل نمی‌شود. قضاوت از طریق تجربه رشد می‌کند؛ زمانی که دانشجویان با ابهام روبرو می‌شوند، با اطلاعات ناقص تصمیم می‌گیرند، بازخورد دریافت می‌کنند، در مورد نتایج تأمل می‌کنند و تفکر خود را صیقل می‌دهند.

این‌جاست که مدارس کسب‌وکار مزیت متمایزی دارند. ارزش آن‌ها ناشی از انتقال صرف دانش نیست، بلکه ناشی از ایجاد «محیط‌های ساختاریافته‌ای» است که در آن دانشجویان می‌توانند پیش از ورود به

جایگاه‌های مسئولیت سازمانی، قضاوت را تمرین کنند.

پیامدهـــای این موضوع فراتر از آموزش عالی و به محیط کار کشـــیده می‌شـــود. اگرچه هـــوش مصنوعی می‌تواند بســـیاری از کارهای ســـطح ورودی را کـــه به‌طور معمول بـــه نیروهای تازه‌کار محول می‌شـــد انجام دهد، کارفرمایان باید در مورد کاهش فرصت‌های کاری این افراد احتیاط کنند. ســـازمان‌ها صرفاً دانشجویانی را اســـتخدام نمی‌کنند که می‌توانند کار امـــروز را انجام دهند؛ آن‌ها کارمندانی را اســـتخدام می‌کنند که قرار اســـت «مدیران، نوآوران، کارآفرینان و مدیران اجرایی فردا» باشـــند. اگر نقش‌های ابتدای مسیر شغلی به‌عنوان فرصت‌هایی برای توسعه‌ی قضاوت بازطراحی نشوند، ســـازمان‌ها با خطر تضعیف منابع رهبری آینده» روبرو خواهند شد.

در نهایت، «اقتصاد قضـــاوت» ارزش آموزش عالی را کاهش نمی‌دهد، بلکـــه آن ارزش را «بازتعریـــف» می‌کند. در جهانی کـــه اطلاعات فراوان است و سیستم‌های هوشـــمند به‌طور فزاینده‌ای کارهای معمول را انجام می‌دهند، «قضاوت» به قابلیت جدیدی برای رهبران آتی تبدیل می‌شود.

مشـــارکت پایدار مدارس کسب‌وکار دیگر در درجه‌ی اول با دانشی که منتقل می‌کنند ســـنجیده نمی‌شـــود، بلکه با «کیفیت قضاوتی که کمک می‌کند تا دانشجویان پرورش دهند» اندازه‌گیری می‌شود.

www.aacsb.edu، ۲۸ سپتامبر ۲۰۲۶

جذابیت آینده‌ی حرفه‌ی حسابداری: از زبان اساتید، کارفرمایان و نهادهای حرفه‌ای حسابداری سراسر جهان



حرفه‌ی حســـابداری به‌سرعت در حال تحول است. پیشرفت‌های فنـــاوری، اهمیـــت روزافـــزون گزارشـــگری و اطمینان‌بخشـــی مرتبـــط بـــا پایـــداری و تغییـــر انتظارات نیـــروی کار، همگی در حـــال بازتعریف مهارت‌های مورد نیـــاز حســـابداران و نقش‌هایی هســـتند که ایفا می‌کنند. با این حال، با وجود این تحولات، بسیاری از کشورها و حوزه‌های قضایی همچنان از کاهش آمار ثبت‌نام در دانشگاه‌ها، کمبود استعدادها و چالش‌های جذب نسل جدید متخصصان ابراز نگرانی می‌کنند.

برای درک بهتر این مســـائل، پژوهشی جهانی و چندجانبه انجام دادیم تا دیدگاه‌ها نسبت به جذابیت آینده‌ی حرفه‌ی حسابداری را بررسی کنیم. با تکیه بر پاســـخ‌های نظرسنجی از مشـــاوران تحصیلی و شغلی، اساتید دانشـــگاهی حســـابداری و کارفرمایان، و همچنین مصاحبه با تشکل‌ها و نهادهای حرفه‌ای حســـابداری (PAOs) در ۱۹ کشـــور، بر آن شدیم تا به یک پرسش بنیادین پاسخ دهیم:

چه عواملی جذابیت این حرفه را شـــکل می‌دهند و ذی‌نفعان چگونه می‌توانند برای تقویت چرخه‌ی جذب و پرورش استعدادهای حسابداری با یکدیگر همکاری کنند؟

چالش، بسیار زودتر از آنچه تصور می‌شود آغاز می‌گردد

یکی از روشـــن‌ترین یافته‌های پژوهش حاضر این است که چالش‌های مربوط بـــه جذابیت این حرفـــه، مدت‌ها پیـــش از ورود دانش‌آموزان به دانشگاه یا آغاز تصمیم‌گیری‌های شغلی شکل می‌گیرد.

در میان گروه‌های مختلف ذی‌نفعان، شـــواهد محکمی وجود دارد که نشان می‌دهد تصورات بســـیاری از دانش‌آموزان از رشته‌ی حسابداری بر پایه‌ی اطلاعاتی محدود یا منسوخ شده، شکل گرفته است. در بسیاری از کشورها، حسابداری نسبتاً دیر و در اواخر دوران متوسطه به دانش‌آموزان معرفی می‌شـــود؛ یعنی اغلب زمانی که آن‌ها تصمیم‌های مهم تحصیلی و شـــغلی خود را از قبل اتخاذ کرده‌اند. معلمان، مشـــاوران شغلی و مجامع حرفـــه‌ای همواره بـــر اهمیت آشـــنایی زودهنگام با ایـــن حرفه و تعامل مســـتقیم‌تر میان دانش‌آموزان و متخصصان حسابداری تأکید داشتند. به این ترتیب، دانش‌آمـــوزان نمی‌توانند آرزوی ورود به حرفه‌ای را داشـــته باشند که شناخت درستی از آن ندارند.

حرفه‌ای با تصویر ذهنی نادرست

شاید چشمگیرترین یافته، شکاف عمیق میان دیدگاه گروه‌های مختلف ذی‌نفعان نسبت به این حرفه بود.

اســـاتید دانشـــگاه، کارفرمایان و نهادهـــای حرفه‌ای، حســـابداری را حرفـــه‌ای پویا، در حال تحول، مبتنی بر فنـــاوری و عمیقاً پیوندخورده با تصمیم‌گیری‌های استراتژیک توصیف کردند. آن‌ها بر فرصت‌های نوظهور در حوزه‌هـــای پایداری، تحلیـــل داده‌ها، فناوری، حســـابداری دادگاهی (قضایی)، مدیریت ریسک و خدمات مشاوره‌ای تأکید داشتند.

اما در مقابل، معلمان و مشـــاوران شغلی گزارش دادند که دانش‌آموزان همچنـــان به حســـابداری به‌عنوان شـــغلی تکـــراری، بیش‌ازحد متمرکز بر ریاضیات، آســـیب‌پذیر در برابر خودکارســـازی (اتوماســـیون) یا صرفاً «کسل‌کننده» نگاه می‌کنند.

این شـــکاف ادراکی، از آن جهت اهمیت دارد که معلمان و مشـــاوران نقشی تعیین‌کننده در تصمیم‌گیری‌های شغلی دانش‌آموزان ایفا می‌کنند. اگر دانش‌آموزان صرفاً با نقش‌های ســـنتی حســـابداری آشـــنا شـــوند و فرصت‌های گســـترده‌ی امروزی را نشناســـند، این حرفه با خطر از دست دادن افراد مســـتعد، پیش از آن‌که حتی حسابداری را به‌عنوان یک گزینه بررسی کنند، مواجه خواهد شد.

حرفه سریع‌تر از روایت‌های عمومی آن در حال تغییر است

یکی از مضامین تکرارشونده در این پژوهش آن بود که روایت و بازنمایی عمومی از حسابداری با واقعیت‌های موجود آن همگام نبوده است.

کارفرمایـــان و نهادهای حرفه‌ای بر تقاضـــای فزاینده برای مهارت‌های مرتبط با هـــوش مصنوعی، تحلیـــل داده‌ها، پایداری، امنیت ســـایبری، ریســـک و فنـــاوری تأکید کردند. در عین حال، آن‌هـــا همواره بر اهمیت شایســـتگی‌های رفتاری و مهارت‌های نرم نظیـــر ارتباطات، تفکر نقادانه، سازگاری و انعطاف‌پذیری، حل مسئله و کار تیمی پافشاری داشتند.

نکته‌ی جالب توجه این اســـت که «ارتباطات» به یکی از پرتکرارترین

مهارت‌هـــای مـــورد نیاز آینـــده تبدیل شـــد و در بحث‌هـــای مربوط به پیش‌نیازهای موفقیت در دهه‌ی آینـــده، بارها بالاتر از تخصص‌های فنی قرار گرفت.

این یافته، یکی از پایدارترین کلیشـــه‌ها درباره‌ی این حرفه را به چالش می‌کشـــد؛ چراکه موفقیت در حسابداری دیگر فقط به دانش فنی وابسته نیســـت، بلکه به توانایی برقراری ارتباط، همـــکاری، به‌کارگیری قضاوت حرفه‌ای و یاری‌رساندن به سازمان‌ها در تصمیم‌گیری‌های پیچیده متکی است.

ثبت‌نام دانشجویان همچنان یک نگرانی جدی است

یافته‌هـــای حاکـــی از وجـــود نگرانی‌ها دربـــاره‌ی زنجیـــره‌ی تأمین استعدادهای آینده را تقویت می‌کند.

اساتید دانشگاهی از رشد ناچیز پذیرش دانشجو در رشته‌ی حسابداری طی ســـال‌های اخیر خبر دادند؛ به‌طوری‌که آمار دانشـــجویان در مقاطع کارشناســـی و تحصیلات تکمیلی در اغلب مـــوارد ثابت مانده یا با کاهش روبه‌رو بوده اســـت. به همین ترتیب، معلمان و مشاوران شغلی نیز از راکد ماندن یا کاهش علاقه‌ی دانش‌آموزان به مشـــاغل مرتبط با حسابداری در حوزه‌های مختلف خبر دادند.

اگرچه دلایل متعددی برای این مسئله وجود دارد، عواملی چون نگرانی از اتوماســـیون، آشنایی محدود با فرصت‌های شغلی مدرن در حسابداری، و نگاه به این رشـــته به‌عنوان یک مســـیر شغلی کاملاً سنتی، از مهم‌ترین دلایل این بی‌رغبتی به شمار می‌روند.

این یافته‌ها نشـــان می‌دهد کـــه تغییر تصویر ذهنـــی به‌تنهایی کافی نخواهد بود؛ بلکه ذی‌نفعان باید نحوه‌ی اثرگذاری مســـیرهای آموزشـــی، طراحی ســـرفصل‌های درســـی و نحوه‌ی اطلاع رســـانی حرفـــه‌ای را بر تصمیم‌گیری‌های شغلی افراد به‌دقت بررسی کنند.

برنامه‌های درسی باید به تحول خود ادامه دهند

یکی دیگر از یافته‌های کلیدی، ضرورت همسویی بیشتر میان آموزش دانشگاهی و نیازهای روبه‌رشد این حرفه است.

اساتید از تلاش‌های چشـــمگیر برای به‌روزرسانی سرفصل‌های درسی به‌ویژه در موضوعاتی چون پایداری، تحلیل داده‌ها و فناوری خبر دادند. با این وجود، هم کارفرمایان و هم نهادهای حرفه‌ای شکاف‌های مستمری را شناســـایی کرده و نگران‌اند که مبادا برنامه‌های آموزشی نتوانند همگام با تحولات شتابان صنعت پیش بروند.

در ســـطح مدارس متوسطه، موضوعات نوظهوری نظیر پایداری و هوش مصنوعی مولد معمولاً در کمترین حد ممکن آموزش داده می‌شوند؛ هرچند معلمان تمایل و حمایت بالایی از ورود این مباحث به دروس دارند.

چالـــش اصلی صرفـــاً افزودن محتـــوای جدید نیســـت؛ بلکه تضمین این مســـئله اســـت که حســـابداران آینده هم پایه‌های فنـــی لازم و هم انعطاف‌پذیری مورد نیاز برای موفقیت در حرفه‌ای همواره در حال تحول را به دست آورند.

نگاه به آینده

پژوهش انجام شده حاکی از فرصتی آشکار برای جامعه‌ی حسابداری است. این حرفه روایت‌های شگفت‌انگیز و ناگفته‌ی بسیاری برای بازگو کردن دارد: حســـابداران در موفقیت کســـب‌وکارها نقش دارند، ثبات اقتصادی را پشـــتیبانی می‌کننـــد، اعتماد را در بازارها ارتقا می‌بخشـــند، طرح‌های توسعه‌ی پایدار را به پیش می‌برند و بیش‌ازپیش در نقطه‌ی تلاقی فناوری، اســـتراتژی و راهبری شرکتی فعالیت می‌کنند. با این همه، این داستان‌ها همواره به گوش دانش‌آموزان، معلمان یا مشاوران شغلی نمی‌رسد.

افزایش جذابیت حرفه نیازمند همکاری در سراســـر زنجیره‌ی پرورش استعدادها است:

- تعامل زودهنگام با دانش‌آموزان،
- حمایت قوی‌تر از معلمان و مشاوران شغلی،
- نوآوری در برنامه‌های درسی،
- نمایان‌سازی هرچه بیشتر فرصت‌های شغلی نوظهور،
- و تلاش‌های مستمر برای افزایش دسترسی و تنوع.

یافته‌هـــای این مطالعه نشـــان می‌دهد که جذابیـــت آینده‌ی حرفه‌ی حســـابداری صرفاً یک چالـــش در حوزه‌ی جذب نیرو نیســـت؛ بلکه یک مسئولیت مشترک میان بخش‌های آموزش، نهادهای حرفه‌ای، کارفرمایان و سیاست‌گذاران است.

این حرفه در حال تغییر است؛ اکنون چالش اصلی آن است که اطمینان حاصل کنیم نگرش‌ها و تصورات جامعه نیز همگام با آن دگرگون شود.

www.ifac.org، ۱ سپتامبر ۲۰۲۶

شکوفایی با یکدیگر: ۶ اصل برای یک حرفه‌ی حسابداری تاب‌آور



این اصول با یک فرض ســـاده آغاز شـــدند: قدرت حرفه‌ی حسابداری به افراد آن وابسته اســـت. حمایت از افراد برای ساختن مسیرهای شغلی معنـــادار، رضایت‌بخـــش و پایـــدار، عاملی ضروری بـــرای جذب و حفظ استعدادها، تداوم عملکرد عالی و خدمت به منافع عمومی است.

این اصول توســـط IFAC با همکاری «کمیته‌ی سیاست‌گذاری عمومی جهانی» (GPPC)، متخصصان ســـرمایه‌ی انســـانی، نهادهـــای حرفه‌ای حســـابداری (PAOs)، اســـاتید و مربیان، حســـابداران حرفه‌ای در بخش کســـب‌وکار (PAIB)، مؤسسات کوچک و متوســـط (SMPs)، متخصصان جوان و مؤسســـات حرفه‌ای تدوین شـــده است؛ مشـــارکت‌کنندگانی که تجربیات خود را به اشـــتراک گذاشـــتند، فرضیات موجـــود را به چالش کشیدند و به بلوغ این چارچوب کمک کردند.

اهمیت شکوفایی افراد

«یک حرفه تنها زمانی قادر به شکوفایی است که افراد شاغل در آن نیز

بتوانند شکوفا شوند.»

حمایت از رفاه و سلامت روان/جسمی (Wellbeing) در کنار ارتقای صلاحیت‌های حرفه‌ای برای جذب، پرورش و حفظ استعدادها امری حیاتی است؛ هنگامی که رفاه در اولویت قرار می‌گیرد، افراد مشارکت‌پذیرتر و بهره‌ورتر خواهند بود و احتمال بیشتری دارد که مسیرهای شغلی بلندمدت خود را در این حرفه بسازند.

مفهوم «رفاه و سلامت جامع» در یک محیط حرفه‌ای چیست؟

رفاه و سلامت مفهومی چندوجهی است که ابعاد جسمی، اجتماعی، عاطفی/روانی و مالی را در بر می‌گیرد:

• جسمی (Physical): سلامت بدنی، انرژی و استراحت کافی.

• اجتماعی (Social): ارتباطات سازنده، احساس تعلق و تعامل مثبت با همکاران.

• عاطفی/روانی (Emotional): تاب‌آوری ذهنی، مدیریت استرس و امنیت روانی.

• مالی (Financial): امنیت اقتصادی، پاداش منصفانه و برنامه‌ریزی مالی.

در محیط کاری، رفاه به شرایطی اشاره دارد که افراد را قادر می‌سازد احساس رضایت شغلی داشته باشند و بهترین عملکرد خود را به نمایش بگذارند؛ از جمله: رهبری حامی، شیوه‌های کاری پایدار، فرصت‌های رشد و یادگیری، و محیطی مبتنی بر احترام، ارزش‌گذاری و امنیت روانی.

نیازهای افراد یکسان و ثابت نیست و در طول مراحل مختلف شغلی (از ورود به حرفه تا بازنشستگی) دگرگون می‌شود.

کمک به شکوفایی افراد در سراسر حرفه

این سند یک چارچوب عملی برای اعضای آیفک، نهادهای حرفه‌ای، مؤسسات حسابرسی و سایر ذی‌نفعان فراهم می‌کند که در فرهنگ‌ها، حوزه‌های قضایی، ساختارهای سازمانی و محیط‌های نظارتی گوناگون انعطاف‌پذیر و قابل انطباق است.

این چارچوب بر پایه‌ی مسئولیت مشترک استوار است:

۱) سازمان‌ها: شرایط و بستر مناسب را فراهم می‌کنند.

۲) رهبران و مدیران: انتظارات، ارزش‌ها و جو سازمانی را تعیین و الگوبرداری می‌کنند.

۳) افراد (کارکنان): عادات و شیوه‌های کاری سالم را در خود ایجاد می‌کنند.

تمرکز اصلی بر روش‌های انجام کار، شفافیت، نحوه‌ی رهبری و توسعه‌ی مسیر شغلی است.

نکته‌ی کلیدی (چرا رفاه مهم است؟):

ضعف در رفاه و فرسودگی شغلی، صرفاً یک موضوع فردی نیست؛ بلکه یک ریسک مدیریت کیفیت به شمار می‌رود که می‌تواند توانایی حرفه را در تولید و حسابرسی اطلاعات مالی اتکاپذیر و مفید برای تصمیم‌گیری تضعیف کند.

شش اصل برای حرفه‌ی حسابداری:

اصل ۱: حمایت از مسیرهای شغلی رضایت‌بخش و معنادار

محیط‌های کاری زمانی رفاه را تقویت می‌کنند که افراد بتوانند مسیرهای شغلی هدفمند همراه با یادگیری و رشد مستمر بسازند.

• سازمان‌ها: یادگیری مستمر و توسعه حرفه‌ای مستمر (CPD) را ترویج می‌دهند.

• رهبران: از طریق مربی‌گری (Mentorship)، هدایت (Coaching) و گفت وگوهای شفاف شغلی، در کارکنان اعتمادبه‌نفس ایجاد می‌کنند.

• توسعه‌ی مهارت‌ها: علایق فردی با نیازها و فرصت‌های حرفه‌ای هم‌راستا می‌شود.

• نتیجه: مشاغل رضایت‌بخش حس هدفمندی، تاب‌آوری و رفاه عاطفی و مالی را تقویت می‌کنند.

اصل ۲: نهادینه‌سازی شیوه‌های کاری پایدار

طراحی کار به‌صورت پایدار به افراد اجازه می‌دهد عملکرد عالی خود را در طول زمان حفظ کنند بدون آن‌که دچار فرسودگی شوند.

• سازمان‌ها: زحمات افراد را ارج می‌نهند و بعد از دوره‌های پرفشار کاری (مانند فصول شلوغی/Busy Season)، حجم کاری را با دقت بازتنظیم می‌کنند.

• رهبران: برنامه‌ریزی پروژه‌ها و تخصیص منابع را بر اساس ضرب‌الاجل‌های واقع‌بینانه انجام می‌دهند تا فشار غیرقابل‌تحمل کاهش یابد.

• افراد: کنترل معناداری بر نحوه‌ی برنامه‌ریزی، اولویت‌بندی و تحویل کارهای خود دارند.

• پیام خطر: استرس طولانی‌مدت به فرسودگی شغلی (Burnout)، غیبت از کار، افت بهره‌وری و خروج استعدادها منجر می‌شود.

اصل ۳: ترویج تعادل از طریق مرزبندی و اولویت‌بندی

شیوه‌های سالم کاری به زندگی خارج از محیط کار احترام می‌گذارند.

• سازمان‌ها: به زمان‌های مرخصی و فراغت احترام می‌گذارند؛ از ارتباطات غیرضروری خارج از ساعات کاری خودداری کرده و امکان قطع ارتباط کامل در زمان مرخصی را فراهم می‌سازند. همچنین مدل‌های کاری منعطف یا دورکاری مناسب ارائه می‌دهند.

• رهبران: مرزهای تعادل کار و زندگی را تعیین، رعایت و خود نیز به آن عمل می‌کنند.

• افراد: این قدرت را دارند که بدون ترس از پیامدهای منفی، مرزهای کاری معقول تعیین کنند.

• پژوهش مرتبط: تحقیقات مشترک ACCA و CA ANZ نشان می‌دهد درک تعادل کار و زندگی تأثیر مستقیمی بر تصمیم افراد برای ورود به حرفه‌ی حسابرسی یا ماندن در آن دارد.

اصل ۴: ایجاد شفافیت و اعتماد

امنیت روانی و ارتباطات صریح و شفاف، فرهنگ سازمانی را مستحکم می‌کند.

• سازمان‌ها: کانال‌های ساختاریافته و ایمن ایجاد می‌کنند تا افراد بتوانند بدون ترس از تلافی یا عواقب منفی، نظرات خود را بیان کرده و درخواست کمک کنند؛ همچنین از طریق نظرسنجی و دریافت بازخورد، فرهنگ سازمانی را پایش می‌کنند.

• رهبران: پیش‌داوری‌های پیرامون مشکلات سلامت روان را از بین

می‌برند.

• افـراد: برای بیـان دغدغه‌ها و ارائه‌ی دیدگاه‌های متفاوت احسـاس امنیت می‌کنند.

• یافته‌ی پژوهشی: نظرسنجی CABA نشان داد ۴۲ درصد از حسابداران می‌ترسیدند اعتراف به استرس مزمن به مسیر پیشرفت شغلی‌شان آسیب بزند.

اصل ۵: تعیین و الگوسازی فرهنگ توسط تمام سطوح مدیریتی

رهبری در تمام رده‌ها، فرهنگی را پرورش می‌دهد که در آن رفاه افراد ارزشمند و تحت حمایت است.

• اهداف و مشوق‌ها: ارزیابی عملکرد و پاداش‌ها رفتارهای مروج سلامت و فرهنگ مثبت را تقویت می‌کنند.

• گفت وگـوی باز: مدیران باب گفت وگوهای شـفاف پیرامون حجم کاری و شرایط روحی را باز نگه می‌دارند.

• الگوسـازی رفتاری: «دو صد گفته چون نیم کردار نیست»؛ پایبندی خود مدیران به عادات کاری سالم، هنجارهای فرهنگی را می‌سازد.

• رفاه و سلامت بخشی جدایی‌ناپذیر از عملکرد ممتاز و تعالی حرفه‌ای محسوب می‌شود.

اصل ۶: توانمندسازی کارکنان

ایجاد شـرایطی که در آن همه شکوفا شوند، یک مسئولیت مشترک و جمعی است.

• سـازمان‌ها: منابع کاربردی، آموزش و فضا را برای کسب مهارت‌هایی چون اولویت‌بندی، مدیریت تقاضاهای هم‌زمان، تعیین مرزهای سـالم و برنامه‌ریزی مالی بلندمدت فراهم می‌کنند.

• رهبران: کارکنان را به اسـتفاده از ساختارهای حمایتی و فرصت‌های ارتقا تشویق می‌کنند.

• افراد: نیازها، اولویت‌ها و محدودیت‌های توان خود را می‌شناسـند و مدیریت می‌کنند.

تبدیل اصول به عمل:

هیچ رویکرد «یکتا و همگانی» برای رفاه وجود ندارد؛ نحوه‌ی به‌کارگیری این اصول بسـته به افراد، سازمان‌ها، فرهنگ‌ها، قوانین کشورها و مراحل شغلی متفاوت خواهد بود.

• آنچه اهمیت دارد، پیشرفت مستمر است.

• رفاه، صرفاً مسـئولیت بخش منابع انسـانی نیسـت؛ بلکه توسـط تصمیمات کلان سـازمانی، عملکرد رهبران در همه‌ی سطوح، شیوه‌های کار و انتخاب‌های فردی شکل می‌گیرد.

• گفت وگو و نظرسـنجی مستمر به سنجش اثربخشی برنامه‌ها کمک می‌کند؛ سـازمان‌ها باید متعهد به شـنیدن، یادگیری، اقدام و سازگاری مستمر باشند.

• اجرای این اصول، حرفه‌ای را می‌سـازد که در آن اعضا مسـیرهای شـغلی پایداری خلق کرده و متخصصانی پویا و شکوفا، تاب‌آوری و آینده حرفه‌ی حسابداری را تضمین می‌کنند.

www.ifac.org، ۶ اکتبر ۲۰۲۶

انتظارات امروزی مشتریان از حسابداران رسمی و واکنش مؤسسات



باب نولان حسابدار رسـمی (CPA) و تحلیلگر ارشد مالیاتی با بیش از ۲۰ سـال تجربه در این حرفه، دیدگاه‌هایـش را درباره‌ی تغییر انتظارات مشتریان و نکاتی که مؤسسـات باید در نظر بگیرند، مطرح می‌کند. باب دانش‌آموخته دانشـگاه ایلینوی شمالی است و تا سال ۲۰۰۶ در ایلینوی زندگی می‌کرد. سـپس به کارولینای شمالی نقل مکان کرد تا به Drake Software بپیوندد. چیزی که او را در حوزه‌ی مالیات همچنان مشـتاق نگه می‌دارد، پویایی این حوزه اسـت: همیشه چیز تازه‌ای برای یادگیری وجـود دارد، چون قوانین و مقررات مالیاتی پیوسـته تغییر می‌کنند. این مطلب دربرگیرنده‌ی پرسش‌ها از باب نولان و پاسخ‌های وی است.

سـوال: بزرگ‌ترین تغییری که طی پنج سـال گذشـته در انتظارات مشتریان دیده‌اید چیست؟

پاسخ: یکی از بزرگ‌ترین تغییرات، پیچیده‌تر شدن فضای مالیاتی است. از قوانین مالیاتی بیش از پیش برای پیشـبرد سیاسـت‌ها، مانند ارائه‌ی اعتبارهای مالیاتی و مشـوق‌ها، اسـتفاده می‌شـود؛ نه فقط برای وصول درآمد. این موضـوع می‌تواند برنامه‌ریزی را دشـوارتر کند، به‌ویژه وقتی قوانین به‌صورت عطف‌به‌ماسـبق تغییر می‌کنند. ممکن اسـت مشتریان همیشـه متوجه این پیچیدگی نباشـند، اما این مسـئله واقعاً بر نحوه‌ی رسیدگی مالیاتی اثر می‌گذارد.

سوال: ترجیحات مشتریان درباره‌ی ارتباط با حسابداران رسمی چگونه تغییر کرده است؟

پ: مشـتریان خواهان ارتباط سریع‌تر و راحت‌تر هستند. امروزه بسیاری از افراد پیامک می‌فرسـتند یا به‌جای تمـاس تلفنی و ملاقات حضوری، از مدارک عکس می‌گیرند و ارسال می‌کنند. این روش کارآمد است، اما ممکن اسـت همیشه اطلاعات کامل در اختیار شـما قرار نگیرد و این شیوه‌های ارتباطی هم لزوماً امن نباشند. در نتیجه، پرسش‌های تکمیلی بیشتری لازم می‌شود و رسیدگی به اظهارنامه‌های پیچیده‌تر می‌تواند دشوار شود.

سـوال: آیا مشـتریان انتظار دارند خدمات مشـاوره‌ای فراتر از رعایت الزامات مالیاتی دریافت کنند؟

پاسـخ: بله، هرچند این روند مدتی اسـت که آغاز شـده، اما مشتریان درباره‌ی سـرمایه‌گذاری‌ها، ساختار حقوقی و مالی کسب‌وکار و موضوعاتی مانند رمزارزها پرسـش‌های بیشـتری مطرح می‌کننـد. به‌ویژه صاحبان کسـب‌وکارهای تازه‌تأسـیس، اغلب در ابتدای کار تصمیم‌هایی می‌گیرند بی‌آن‌که پیامدهای بلندمدت آن‌ها را کاملاً درک کنند. این موقعیتی فراهم

می‌کند تا حسابداران رسمی وارد عمل شوند و راهنمایی ارائه دهند.

سوال: انتظارات مشتریان از فناوری چگونه بر تجربه‌ی آن‌ها اثر می‌گذارد؟

پاسخ: بسیاری از مشتریان انتظار دارند تجربه‌ای دیجیتال و راحت داشته باشند. امکاناتی مانند درگاه‌های امن، امضای الکترونیکی و پرداخت آنلاین به‌تدریج به خدماتی استاندارد تبدیل می‌شوند. در عین حال، تمام مشتریان نمی‌خواهند کارهایشان کاملاً دیجیتال باشد. برخی همچنان گفت‌وگوی مستقیم را ترجیح می‌دهند، به‌خصوص وقتی موضوع پیچیده می‌شود. مؤسسات باید تعادل مناسبی میان این دو پیدا کنند.

سوال: مؤسسات باید برای چند سال آینده خود را برای چه چیزی آماده کنند؟

پاسخ: فناوری همچنان پیشرفت خواهد کرد، به‌ویژه ابزارهایی که به افراد کمک می‌کنند سریع‌تر پاسخ پرسش‌هایشان را پیدا کنند. با گذشت زمان، این روند ممکن است تقاضا برای تهیه‌ی اظهارنامه‌های مالیاتی ساده را کاهش دهد. مؤسساتی که بر افزایش کارایی و ارائه‌ی خدمات با ارزش افزوده‌ی بیشتر تمرکز کنند، در موقعیت بهتری قرار خواهند گرفت. مؤسساتی که خود را با شرایط جدید سازگار نکنند، ممکن است برای رقابت با دشواری بیشتری روبه‌رو شوند.

www.journalofaccountancy.com، ۱ سپتامبر ۲۰۲۶

مؤسسات حسابرسی در آینده چگونه‌اند؟



مدل سنتی مؤسسات حسابرسی از دو سو در حال شکست خوردن است. نخست، کاهش حق‌الزحمه‌ها که ناشی از افزایش انتظارات نسبت به هوش مصنوعی است، و دیگری توقف ادغام‌های مؤسسات تحت مالکیت سهام خصوصی (PE) و موانع مقرراتی سخت‌گیرانه است که شرکای مؤسسات در انگلستان و اروپا را مجبور کرده است تا در مفهوم «خلق ارزش» بازنگری کنند. تام کوهلر نویسنده‌ی این مطلب، بررسی می‌کند که چرا آینده‌ی بازار حسابرسی متعلق به مؤسساتی است که «راهبری» را به‌عنوان یک دارایی می‌بینند.

مؤسسه‌ی کی پی ام جی، سال گذشته مبلغ صورتحساب خدمات حسابرسی خود را ۱۴ درصد کاهش داد؛ با این استدلال که هوش مصنوعی باید کار را ارزان‌تر کند. این مؤسسه‌ی بزرگ حسابرسی، مبلغ ۳۵۷ هزار دلار برای حسابرسی سال ۲۰۲۵ به گرنت تورنتون پرداخت کرد (در حالی که این مبلغ پیش‌تر ۴۱۶ هزار دلار بود). به این ترتیب، وقتی یکی از مؤسسات بیگ فور، هوش مصنوعی را در نرخ حق‌الزحمه‌ی حسابرسی لحاظ می‌کند، هر مشتری هوشمند دیگری نیز از این الگو پیروی خواهد کرد.

این موضوع مربوط به سمت «تقاضا» است. اما در سمت «عرضه»، بازار در حال معامله شدن است. طبق پایگاه داده‌ی Accountancy Europe، سرمایه‌گذاران سهام خصوصی در سال ۲۰۲۵ تعداد ۳۸۵ معامله در حوزه‌ی مؤسسات خدمات حسابداری و حسابرسی در اروپا انجام دادند؛ یعنی تقریباً یک معامله در هر روز کاری. این رقم ۹ برابر تعداد ۴۳ معامله ثبت شده در سال ۲۰۲۲ است. همچنین ۱۳۱ معامله‌ی دیگر در چهار ماه نخست سال ۲۰۲۶ بسته شده است. با وجود قوانین اتحادیه‌ی اروپا که مستلزم آن است که حسابرسان قانونی باید مالکیت و کنترل اکثریت را حفظ کنند، بیش از یک‌سوم این معاملات شامل مؤسسات حسابرسی بوده است.

این عوامل در کنار هم، جایگاه هر شریک ارشد در اروپا را تغییر می‌دهند. درست زمانی که مدل‌های قیمتی به دلیل فرضیات مربوط به هوش مصنوعی رو به کاهش است، مؤسسه‌ی شما نیز (چه بخواهد و چه نخواهد) در حال معامله شدن در بازار است.

محاسبات گذشته دیگر قدیمی شده است

برای پنجاه سال گذشته، مدل مؤسسات هرمی شکل بود؛ شرکا در رأس، آماده‌کنندگان در پایین، و ساعت‌های کار در میان آن‌ها. اما این مدل از دو طرف در حال فروپاشی است. اروپا با کمبود حسابدار روبروست و «هوش مصنوعی عامل‌محور» (Agentic AI) نرم‌افزاری است که به جای کمک کردن، کار را مستقیماً اجرا می‌کند و در حال حذف کردن آن «ساعت‌های کار» است.

محاسبات تحصیل کنندگان مؤسسات نیز در حال شکست خوردن است. موج اول پلتفرم‌های سرمایه‌گذاری خصوصی بر پایه‌ی «آربیتاژ ضریب» (Multiple Arbitrage) بنا شده بود یعنی تحصیل مؤسسات کوچک با قیمت پایین، تجمیع آن‌ها و فروش پلت‌فرم با قیمت بالا. اما این نوع معامله در حال بلوغ (و اشباع) است. زمانی که صرفاً «ادغام مؤسسات» دیگر سودآور نباشد، آنچه خریداران برای آن پول می‌پردازند، یک «مدل عملیاتی» است؛ حاشیه‌ای از سود که در برابر کاهش حق‌الزحمه‌ها دوام بیاورد و ظرفیتی که وابسته به استخدام افرادی باشد که وجود ندارند (کمبود نیروی کار).

جایی که ساختارها ترک می‌خورند

قوانین اتحادیه‌ی اروپا، مؤسسات حسابرسی که سرمایه‌ی خصوصی دریافت کرده‌اند را مجبور به استفاده از «ساختارهای دوگانه» می‌کند: یک واحد حسابرسی تحت کنترل حسابرس، و یک واحد خدمات تحت مالکیت سرمایه‌گذار، که با قراردادهای خدمات اداری به هم متصل شده‌اند. اما «عامل هوش مصنوعی» (AI Agent) ذاتاً این قوانین را رعایت نمی‌کند و می‌تواند به حریم‌های استقلال، محرمانگی و تعارض منافع که ساختار قانونی برای محافظت از آن‌ها ایجاد شده، آسیب بزند.

نهادهای ناظر متوجه این موضوع شده‌اند. به‌عنوان نمونه، شورای گزارشگری مالی انگلستان (FRC) اکنون پیش از معاملات سرمایه‌ی خصوصی، خواستار مشارکت و اطلاع‌رسانی است. همچنین قانون هوش مصنوعی اتحادیه‌ی اروپا (EU AI Act)، تعهدات شفافیت و کنترل را بر سیستم‌های هوش مصنوعی

با ریسک بالا در خدمات حرفه‌ای اعمال می‌کند.

وجـــود عامل هوش مصنوعـــی بدون راهبری صحیح در ســـاختار یک مؤسسه‌ی تحت مالکیت سرمایه‌ی خصوصی، تنها یک ریسک تکنولوژیک نیســـت؛ بلکه یک «یافته‌ی نظارتی» (مخالف قانون) اســـت و قطعاً باعث کاهش ارزش مؤسسه هنگام فروش خواهد شد.

هوش مصنوعی در مؤسسه؛ کنترل به مثابه‌ی یک دارایی

راه حل، اســـتفاده نکردن از هوش مصنوعی نیســـت؛ بلکه به کارگیری راهبری صحیح در هوش مصنوعی اســـت. برای درک بهتر، می‌توان مدل اســـتقرار عامل‌های هوش مصنوعی در مؤسســـات خدمـــات حرفه‌ای را می‌توان در سه محور اصلی خلاصه کرد:

• **یکپارچگـــی داده‌ها:** ایجاد یـــک منبع واحد بـــرای تمام اطلاعات (مشتری، پروژه، ریســـک و روابط)؛ به جای تکیه بر سیستم‌های قدیمی و پراکنده، عامل‌ها به کل دانش دسترسی دارند تا هوشمندانه تصمیم بگیرند.

• **راهبری نهادینه شده:** اســـتقلال کاری و مدیریت تعارض منافع، مســـتقیماً در ساختار و کدهای سیســـتم پیاده می‌شود. این یعنی هوش مصنوعـــی نه تنها با قوانیـــن مطابقت دارد، بلکه هـــر اقدامش به صورت خودکار قابل ردیابی و حسابرسی است.

• **تمرکز بر گلوگاه‌های نظارتی:** ســـپردن وظایف دشـــوار و حساس (مانند پذیرش مشـــتری، بررسی تعارض منافع و تعیین محدوده‌ی پروژه) به هوش مصنوعی؛ یعنی دقیقاً در نقاطی که بار نظارتی ســـنگین است و نیاز به دقت بالا دارد، از بار کاری تیم‌های انسانی کاسته می‌شود.

ســـرمایه همچنان خواهد آمد و مقررات همچنان ســـخت‌گیرتر خواهد شد. آنچه مؤسسات آینده را از مؤسساتی که صرفاً «ادغام شده‌اند» متمایز می‌کند، توانایی اثبات کنترل در عین حرکت با سرعت پلتفرم است.

accountancyage.com، ۲۵ سپتامبر ۲۰۲۶

فناوری چگونه مفهوم «حسابرس بودن» را دگرگون می‌سازد؟



هوش مصنوعـــی، تحلیـــل داده‌ها، پـــردازش ابری و خودکارســـازی (اتوماســـیون) در حال بازتعریف نقش حسابرس و الزاماتی است که برای جلب «اعتماد» نیاز است.

تحلیل و گزارش فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) تحت عنوان «وضعیت حرفه»، چشـــم‌اندازی جهانی از حرفه‌ی حسابداری ارائه خواهد داد؛ از جملـــه این‌که چه افرادی این حرفه را تشـــکیل می‌دهند، مســـیر تحول آن چگونه اســـت و چه چالش‌هـــا و فرصت‌هایی آینده‌ی آن را رقم می‌زنند. پیش از انتشـــار این گزارش در سه‌ماهه‌ی چهارم سال،آیفک از اعضای مجمع رهبران جوان خواست بر اساس تجربیات خود در حوزه‌های قضایی‌شـــان، دیدگاه‌های خود را درباره‌ی حرفه‌ی حسابداری به اشتراک بگذارند.

فناوری موجب کم‌اهمیت‌تر شـــدن حسابرسان نشده است؛ بلکه نقشی به مراتب گسترده‌تر به آن‌ها می‌بخشد. حسابرسان فراتر از آزمون تک‌تک تراکنش‌ها گام برداشـــته‌اند و به‌طور فزاینده‌ای از آن‌ها خواسته می‌شود تا نســـبت به سیستم‌ها، داده‌ها، اطلاعات پایداری و در نهایت، دیجیتالی شدن فرایندها، اطمینان‌بخشی ارائه دهند.

انگلستان نمونه‌ای کارآمد در این زمینه است؛ نظارت‌های مقرراتی تشدید شـــده، انتظارات از کیفیت حسابرســـی افزایش یافته و مؤسسات به‌سرعت هوش مصنوعی را به کار گرفته‌اند. شـــورای گزارشـــگری مالی انگلســـتان (FRC) اکنون راهنماهای اختصاصی درباره‌ی استفاده از هوش مصنوعی در حسابرسی منتشر می‌کند؛ امری که نشان‌دهنده‌ی جایگاه محوری فناوری در نحوه‌ی برنامه‌ریزی، اجرا و بازبینی فرایندهای حسابرسی است.

چالش کلیدی این اســـت: در دنیایی با فناوری‌های پرشتاب و فراگیر، «اعتماد» چه معنا و شـــکلی دارد و حسابرسان چگونه می‌توانند همچنان آن را کسب کنند؟

حسابرسی، حرفه‌ای در نقطه‌ی عطف: گذشته در برابر اکنون

حسابرسی همواره متأثر از محدودیت‌های عملی بوده است. در گذشته، حجم داده‌ها بسیار زیاد و زمان برای بررسی همه‌چیز ناکافی بود؛ بنابراین حسابرسان به نمونه‌گیری و قضاوت حرفه‌ای تکیه می‌کردند. تمرکز اصلی بر آزمون معاملات، گردآوری شـــواهد و اظهارنظر نســـبت به صورت‌های مالی قرار داشت؛ فرایندی که تماماً در چارچوب محدودیت‌های رویه‌های عمدتاً دستی انجام می‌گرفت.

اکنون آن محدودیت‌ها در حال محو شدن هستند:

• شرکت‌ها حجم عظیمی از داده تولید می‌کنند.

• ابزارهای حسابرسی اکنون قادر به تحلیل کل جامعه‌ی آماری داده‌ها هستند.

• ذی‌نفعان انتظار بینش‌ها و تحلیل‌های به‌موقع دارند.

• هوش مصنوعی می‌تواند اسناد را ظرف چند دقیقه پردازش و خلاصه کند.

اطلاعات بیش از هر زمان دیگری تولید می‌شـــود، اما «اعتماد» به این اطلاعـــات تحت فشـــار و تردید قرار دارد؛ در نتیجه، نقش حســـابرس در حال تکامل اســـت. حسابرسان همواره به تفسیر شواهد پرداخته‌اند، اما با گســـترش خودکارسازی گردآوری داده‌های معمول، اکنون زمان بیشتری را به تفسیر شواهد اختصاص می‌دهند و تأکید حرفه از «یافتن اطلاعات» به «درک، اعتبارسنجی و به چالش کشیدن آن» تغییر یافته است.

از نمونه‌گیری تا اطمینان‌بخشی مستمر

نمونه‌گیری هیچ‌گاه تمام واقعیت ماجرا نبوده است؛ این حرفه مدت‌ها پیش از آزمون تک‌تک تراکنش‌ها به‌سوی آزمون سیستم‌ها، کنترل‌های داخلی و مجموعه‌داده‌های کلان حرکت کرد و فناوری اکنون شتاب این تغییر را دوچندان کرده است. ابزارهای تحلیل داده به حسابرسان اجازه می‌دهند تا کل جامعه داده‌ها را بیازمایند، ناهنجاری‌ها را شناسایی کنند و توجه خود را دقیقاً به نقاطی معطوف سازند که ریسک‌های واقعی در آن‌جا نهفته است. در طول زمان، این فرایند به سمت اطمینان‌بخشی مستمر هدایت می‌شود؛ جایی که پایش اطلاعات تقریباً در لحظه (نزدیک به زمان واقعی) صورت می‌گیرد.

دلایل رخ دادن این تحول:

۱. **بهبود شناسایی ریسک:** آزمون در سطح کل جامعه، ناهنجاری‌هایی را آشکار می‌سازد که ممکن است در نمونه‌گیری نادیده گرفته شوند. این امر به‌ویژه در جایی اهمیت دارد که حجم تراکنش‌ها بسیار بالا بوده یا توزیع ریسک ناهمگون است. حسابرسان با بهره‌گیری از ابزارهای تحلیلی می‌توانند داده‌های بسیار بیشتری را پردازش کرده، به بینش‌های جامع‌تری دست یابند و ریسک‌ها را با اثربخشی بالاتری شناسایی کنند. این امر در صورت ترکیب با راستی‌آزمایی دقیق «کامل بودن و صحت داده‌های پایه و رابط‌های نرم‌افزاری»، اطمینان بالاتری نسبت به جامعه‌ی داده‌های تحت بررسی ایجاد کرده و به حسابرسان کمک می‌کند تمرکز خود را بر حوزه‌های بااهمیت معطوف کنند.

۲. **کارایی بالاتر:** زمان کمتر برای جمع‌آوری تکراری داده‌ها، به معنای زمان بیشتر برای درک کسب‌وکار و اعمال قضاوت حرفه‌ای است.

۳. **اطمینان‌بخشی سریع‌تر:** مسائل و مشکلات می‌توانند زودتر و حتی گاهی در لحظه وقوع، شناسایی شوند.

حسابرسان در حال تبدیل شدن از «گردآورنده‌ی اطلاعات» به «مفسران اطلاعات» هستند. قضاوت حرفه‌ای به قوت خود باقی است؛ حسابرسان همچنان تصمیم می‌گیرند که کدام ناهنجاری‌ها اهمیت دارند، آیا نشان‌دهنده‌ی ریسک واقعی هستند یا خیر و چگونه باید به آن‌ها پاسخ داد. تنها تفاوت این است که این قضاوت به‌جای گردآوری داده، صرف تفسیر نتایج حاصل از تحلیل‌ها می‌شود.

هوش مصنوعی و قضاوت حرفه‌ای

هوش مصنوعی داغ‌ترین فناوری مورد بحث در این حرفه است. ابزارها می‌توانند قراردادها را بررسی کنند، ثبت‌های روزنامه غیرمعمول را مشخص سازند، مستندات را خلاصه کنند و در برنامه‌ریزی حسابرسی یاری رسانند؛ مؤسسات بزرگ حسابرسی نیز در حال ادغام این قابلیت‌ها در متدولوژی‌های خود هستند. میزان پذیرش این فناوری چشمگیر است: دیلویت انگلستان گزارش می‌دهد که هم‌اکنون ۹۰ درصد از بخش‌های حسابرسی داخلی، برنامه‌های دیجیتال و تحلیل داده‌ی خود را به‌طور کامل با استراتژی سازمان ادغام کرده‌اند و ابزارهای هوش مصنوعی مولد را به‌طور منظم به کار می‌برند.

شورای گزارشگری مالی انگلستان (FRC) با انتشار راهنماهایی پیرامون کاربرد هوش مصنوعی در حسابرسی و به‌تازگی هوش مصنوعی مولد و عامل‌محور (Generative and Agentic AI)، واکنشی سریع نشان داده است. این راهنماها همچنان در حال تکامل هستند که خود گویای سرعت تحولات است؛ فناوری با سرعتی بالاتر از تدوین مقررات حرکت می‌کند و از حسابرسان انتظار می‌رود این شکاف را با قضاوت حرفه‌ای خود پر کنند.

هوش مصنوعی مهارت‌هایی را برجسته می‌کند که منحصراً در اختیار انسان باقی می‌مانند. حسابرسی در نهایت وابسته به قضاوت است: این‌که آیا شواهد کافی هستند؟ آیا مفروضات مدیریت منطقی به نظر می‌رسند؟ و آیا افشاها منصفانه‌اند؟ تمام این موارد نیازمند به‌کارگیری تفکر انتقادی و تردید حرفه‌ای هستند و نمی‌توان آن‌ها را به یک الگوریتم تفویض کرد.

آنچه فناوری انجام می‌دهد در برابر آنچه انسانی باقی می‌ماند:

آنچه فناوری می‌تواند انجام دهد	آنچه انسانی باقی می‌ماند
پردازش قراردادها در مقیاس وسیع	ارزیابی کفایت شواهد حسابرسی
شناسایی و علامت‌گذاری ثبت‌های روزنامه‌ی غیرعادی	به چالش کشیدن مفروضات مدیریت
خلاصه‌سازی اسناد و مدارک	به‌کارگیری تردید حرفه‌ای
کمک در فرایند برنامه‌ریزی حسابرسی	پذیرش مسئولیت کلیه‌ی تصمیمات کلیدی، از جمله اظهارنظر حسابرسی

هنگامی که نرم‌افزار اکسل (Excel) برای اولین بار معرفی شد، تصور می‌شد قرار است تمام کارهای حسابرسان را انجام دهد، اما حسابرسان همچنان حضور دارند. اکسل به‌جای حذف ما، به ابزاری توانمندساز تبدیل شد. به همین ترتیب، با توسعه‌ی فناوری هوش مصنوعی که امکان تحلیل داده‌ها را با عمق و جزئیات بیشتر فراهم می‌آورد، باید به یاد داشته باشیم که تسلط ما بر پلت‌فرم‌های هوش مصنوعی درست مانند تسلط گذشته بر اکسل، عاملی است که ارزش و ارتباط حرفه‌ای ما را تداوم می‌بخشد. مسلماً امروزه نرم‌افزارهایی وجود دارند که کارهای دستی پنج سال پیش ما را به‌صورت خودکار انجام می‌دهند و آن قبیل وظایف تا حدی در حال ناپدید شدن هستند؛ اما جنبه قضاوت حرفه‌ای انسان همچنان پابرجاست.

آینده به معنای جایگزینی حسابرسان با هوش مصنوعی نیست؛ بلکه درباره‌ی استفاده‌ی ماهرانه‌ی حسابرسان از هوش مصنوعی و در عین حال، پاسخ‌گو ماندن در قبال نتایج و نتیجه‌گیری‌هاست.

حسابرسی سیستم‌ها به‌جای حسابرسی تراکنش‌ها

سازمان‌های امروزی از طریق سیستم‌های به هم پیوسته عمل می‌کنند؛ پلت‌فرم‌های برنامه‌ریزی منابع سازمانی (ERP)، زیرساخت‌های ابری و فرایندهای خودکار. از این رو، حسابرسی از رویکرد مبتنی بر تراکنش (Transaction-based) به رویکرد مبتنی بر سیستم‌ها (Systems-based) در حال گذار است که در آن، کنترل‌های امنیت سایبری، مدیریت دسترسی، مدیریت تغییرات و حاکمیت داده‌ها در کانون توجه قرار دارند.

یک نقص سیستمی منفرد می‌تواند هزاران تراکنش را به‌طور هم‌زمان تحت تأثیر قرار دهد. اطمینان‌بخشی نسبت به سیستم‌ها اغلب درجه‌ی

اطمینان بالاتری نسبت به آزمون تک‌تک تراکنش‌ها ایجاد می‌کند و با افزایش وابستگی سازمان‌ها به زیرساخت‌های دیجیتال، این رویکرد عمیق‌تر خواهد شد.

فناوری و اعتماد

با افزایش قابلیت‌های فناوری، انتظارات ذی‌نفعان نیز بالاتر می‌رود؛ آن‌ها خواستار بینش عمیق‌تر، شناسایی بهتر ریسک‌ها و اطمینان‌بخشی قوی‌تری هستند. اما اعتماد صرفاً از طریق فناوری حاصل نمی‌شود؛ اعتماد بر پایه‌ی استقلال، اخلاق حرفه‌ای و پاسخ‌گویی بنا شده است. فناوری می‌تواند این ویژگی‌ها را تقویت کند، اما جایگزین آن‌ها نمی‌شود. پژوهش‌های اخیر در حوزه‌ی اعتماد نیز این موضوع را تأیید می‌کنند: مخاطبان اعتماد خود را به «افراد پشت اعداد» معطوف می‌سازند، نه به ابزارهایی که آن‌ها استفاده می‌کنند.

نهادهای ناظر انتظار دارند که فناوری هم کیفیت و هم ثبات رویه را ارتقا دهد و الزامات آن را به‌روشنی بیان کرده‌اند: متدولوژی‌های مستحکم، مستندسازی شفاف، تردید حرفه‌ای قوی و راهبری اثربخش بر هوش مصنوعی. مؤسسات حسابرسی نه‌تنها باید نشان دهند که این ابزارها استفاده می‌شوند، بلکه باید اثبات کنند که ابزارها تحت کنترل هستند و خروجی‌های آن‌ها به‌درستی اعتبارسنجی و درک شده‌اند.

فناوری یاری‌رسان است؛ اما سلب‌کننده‌ی مسئولیت نیست.

فرصت‌های نوین

فناوری در حال گسترش مرزهای اطمینان‌بخشی است. ذی‌نفعان به‌طور فزاینده‌ای خواستار کسب اطمینان نسبت به موضوعاتی بسیار فراتر از صورت‌های مالی سنتی هستند؛ نقاط قوت حسابرسان در زمینه‌های کنترل‌های داخلی، راهبری شرکتی و ریسک، این حوزه‌ها را به بازارهای بالقوه برای آن‌ها تبدیل می‌کند؛ به‌ویژه در حوزه‌ی گزارشگری پایداری و سایر گزارش‌های غیرمالی.

۱) گزارشگری و اطمینان‌بخشی پایداری (Sustainability Reporting and Assurance)

استاندارد بین‌المللی اطمینان‌بخشی پایداری ۵۰۰۰ (ISSA ۵۰۰۰) که توسط هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی (IAASB) تدوین شده است، تقاضای فزاینده برای کسب اطمینان نسبت به اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی (ESG) را منعکس می‌کند. قراردادهای اطمینان‌بخشی که ذیل استاندارد ISSA ۵۰۰۰ انجام می‌شوند، با چارچوب‌های تثبیت‌شده‌ی گزارشگری پایداری نظیر استانداردهای IFRS S1 و IFRS S2، استانداردهای GRI یا مقررات و استانداردهای بومی معتبر در حوزه‌های قضایی مختلف هم‌پوشانی و هم‌افزایی دارند.

فناوری‌هایی که در شرکت‌ها برای گزارشگری مالی مستقر شده‌اند، اکنون برای به‌کارگیری در حوزه‌ی اطلاعات پایداری در حال تطبیق و توسعه هستند. از این‌رو، برای اطمینان‌بخشی نسبت به اطلاعات پایداری، دقیقاً همان فناوری‌هایی که حسابرسی مالی را دگرگون کرده‌اند، مستقیماً کاربرد دارند:

• ابزارهای تحلیل داده (Analytics Tools) مجموعه‌داده‌های کلان پایداری را به‌صورت سراسری می‌آزمایند؛

• ردیابی خودکار اصالت داده‌ها ، ارقام گزارش‌شده را از سیستم‌های مبدأ تا عدد درج‌شده در گزارش نهایی دنبال می‌کند؛

• و مهارت‌های «آزمون کنترل‌ها» که حسابرسان پیش‌تر نیز از آن استفاده می‌کردند، ارائه‌ی خدمات اطمینان‌بخشی را امکان‌پذیر می‌سازد؛ دقیقاً به همین دلیل است که این حوزه، امتدادی طبیعی از همان صلاحیت‌های حرفه‌ای حسابرسان به شمار می‌رود.

۲) راهبری هوش مصنوعی (AI Governance)

سازمان‌هایی که اقدام به استقرار سیستم‌های هوش مصنوعی می‌کنند، با چالش‌ها و پرسش‌هایی در باب شفافیت، پاسخ‌گویی، انصاف و سوگیری مواجه می‌شوند. چارچوب‌هایی نظیر اصول هوش مصنوعی سازمان همکاری و توسعه‌ی اقتصادی و چارچوب مدیریت ریسک هوش مصنوعی مؤسسه ملی استاندارد و فناوری آمریکا (NIST AI RMF) می‌توانند در کنار قوانین، مقررات جاری و سایر الزامات مختص به حوزه‌های قضایی، مبانی و نقاط مرجع مفیدی را فراهم آورند.

خدمات اطمینان‌بخشی در این حوزه می‌تواند به موارد زیر گسترش یابد:

• نظارت بر مدل‌های هوش مصنوعی

• کیفیت مستندات فنی و اجرایی

• انضباط در آزمون و اعتبارسنجی

• پایش سوگیری و انحراف مدل

• کنترل‌های مربوط به حضور ناظر انسانی در چرخه

استانداردهای موجود اطمینان‌بخشی، می‌توانند چارچوب مناسبی را برای اجرای قراردادهای اطمینان‌بخشی در این حوزه‌ی نوظهور فراهم کنند. با توسعه و افزایش این تقاضا، حسابرسان باید علاوه بر مهارت‌های پیشین خود در زمینه‌های اطمینان‌بخشی، کنترل‌ها، راهبری شرکتی و قضاوت حرفه‌ای، تخصص و سواد فناوری لازم را نیز کسب کنند.

۳) اطمینان‌بخشی امنیت سایبری (Cybersecurity Assurance)

با گسترش روزافزون ریسک‌های دیجیتال، سازمان‌ها نیازمند اطمینان از امنیت و تاب‌آوری سیستم‌ها و داده‌های خود هستند. روش‌های رسیدگی در این حوزه می‌توانند مواردی چون مدیریت دسترسی‌ها، مدیریت آسیب‌پذیری‌ها و وصله‌های امنیتی (Patch)، پاسخ به حوادث سایبری، پشتیبان‌گیری و بازیابی داده‌ها، ریسک‌های زنجیره‌ی تأمین / اشخاص ثالث و تداوم کسب‌وکار را تحت پوشش قرار دهد.

در مجموع، تمام این حوزه‌ها نشان‌دهنده‌ی توسعه و جهش چشمگیر در بازار خدمات اطمینان‌بخشی هستند.

مهارت‌هایی که در آینده تعیین‌کننده خواهند بود

فناوری در حال دگرگون کردن پروفایل مهارتی این حرفه است. دانش فنی حسابداری همچنان ضروری است، اما دیگر به‌تنهایی کافی نخواهد بود. حسابرسان باید تخصص حسابداری را با سواد دیجیتال و رهبری ترکیب کنند:

• سواد داده‌ای: درک عمیق از تحلیل‌ها، توانایی به چالش کشیدن خروجی‌های خودکار و تفسیر بااطمینان مجموعه‌داده‌های کلان.

• سواد فناوری: درک چگونگی عملکرد سیستم‌ها، محل استقرار

کنترل‌های داخلی و نقاط بروز ریسک‌های فناوری.

• مهارت‌های انسانی: مهارت‌های ارتباطی، انطباق‌پذیری، تفکر انتقادی و تردید حرفه‌ای.

با خودکار شدن امور تکراری و وظایف معمول، مهارت‌های انسانی به مهم‌ترین وجه تمایز افراد تبدیل می‌شوند. در نهایت، فناوری مفهوم حسابرس بودن را از پایه و اساس دگرگون می‌سازد. با تکیه بر سابقه‌ی گذار از «نمونه‌گیری تراکنش‌ها» به «آزمون سیستم‌ها و کنترل‌ها»، حرفه‌ی حسابرسی اکنون به سمت اطمینان‌بخشی نسبت به سیستم‌ها، داده‌ها و اعتماد دیجیتال در حال گسترش است. هوش مصنوعی، تحلیل داده‌ها و خودکارسازی، بازارهای نوینی مانند پایداری و گزارشگری غیرمالی را می‌گشایند و هم‌زمان سطح انتظارات را بالا می‌برند.

با وجود این، هدف بنیادین حسابرسی دست‌نخورده باقی مانده است: ارتقای اعتماد و اطمینان نسبت به اطلاعات. فناوری نمی‌تواند جایگزین درستی، قضاوت حرفه‌ای یا تردید حرفه‌ای شود؛ بلکه فناوری اهمیت و جایگاه آن‌ها را بیش از پیش نمایان و پررنگ می‌سازد.

accountancyage.com، ۲۷ آگوست ۲۰۲۶

تحول در حرفه‌ی مشاوره مالی؛ هوش مصنوعی چگونه تعامل میان مشاوران و مشتریان را دگرگون می‌کند؟



گسترش روزافزون ابزارهای هوش مصنوعی، فضای سنتی حاکم بر جلسات مشاوره را دستخوش تغییری بنیادین کرده است. کارشناسان معتقدند برخلاف پیش‌بینی‌های بدبینانه مبنی بر نابودی مشاغل حرفه‌ای، هوش مصنوعی نه‌تنها جایگزین مشاوران نشده، بلکه تعاملات، انتظارات و مرزهای ارزش‌آفرینی در این حرفه را بازتعریف کرده است. با این حال، کارشناسان تأکید می‌کنند که «هوش مصنوعی به فرایند تفکر سرعت می‌بخشد، اما مسئولیت نهایی مشاوره همچنان بر عهده مشاور است.»

بررسی‌ها نشان می‌دهد هوش مصنوعی از سه مسیر عمده در حال تغییر گفت‌وگوهای میان مشاوران و متقاضیان است:

۱. ورود مشتریان مجهز به پرسش‌های حرفه‌ای و هدفمند

مشتریان امروزی دیگر دست‌خالی وارد جلسات نمی‌شوند. بسیاری از افراد پیش از ملاقات، با پرامپت‌نویسی (پرامپت یا دستور هوش مصنوعی به نوعی از برقراری ارتباط بین انسان و یک مدل زبانی بزرگ گفته می‌شود که در نهایت خروجی مشخصی را به کاربر تحویل می‌دهد. به زبان ساده‌تر پرامپت درخواستی است که شما برای هوش مصنوعی ارسال می‌کنید و آن سرویس هوش مصنوعی با بررسی درخواست شما، چیزی که می‌خواهید را می‌سازد و به شما تحویل می‌دهد) در مدل‌های زبانی فهرستی پرتعداد و دقیق از پرسش‌های کلیدی تهیه می‌کنند؛ سؤالاتی درباره‌ی ساختار محاسبه‌ی حق‌الزحمه‌ی خدمات مشاوره، تعهدات امانت‌داری و نحوه‌ی مدیریت نوسانات بازار. هرچند مواجهه با انبوهی از سؤالات پیچیده در نگاه نخست چالش‌برانگیز به نظر می‌رسد، اما این آمادگی به مشاوران زبده فرصت می‌دهد تخصص عمیق خود را به نمایش بگذارند. همچنین مشاوران نیز اکنون می‌توانند با کمک هوش مصنوعی چارچوب ذهنی خود را پیش از جلسات ساختاردهی کنند.

۲. استفاده از هوش مصنوعی به‌عنوان «نظر دوم»

امروزه بخش قابل ملاحظه‌ای از متقاضیان خدمات مشاوره، داده‌ها و گزارش‌های مالی خود را در ابزارهایی مانند ابر (Claude) یا چت‌جی‌پی‌تی بارگذاری می‌کنند تا دیدگاه مشاور خود را راستی‌آزمایی کنند. این ابزارها ممکن است برخی ترکیب‌های مالی را نقد یا تکراری توصیف کنند؛ اما در واقعیت، هوش مصنوعی از محدودیت‌های قانونی، ملاحظات مالیاتی پشت‌پرده (نظیر سودهای سرمایه‌ای انباشته) و جزئیات اجرایی بی‌اطلاع است. این چالش، نقطه‌ی عطفی است که مشاوران با شفاف‌سازی علل این تصمیمات، ارزش پیشنهادی واقعی و تفاوت تحلیل انسانی با الگوریتم‌های خام را به رخ می‌کشند.

۳. ارائه‌ی برنامه‌های خام توسط مشتریان و فقدان ظرافت در پاسخ‌های ماشینی

برخی مراجعان پا را فراتر گذاشته و با این تصور که «هوش مصنوعی تمام کارها را انجام می‌دهد»، برنامه‌های تولیدشده توسط چت‌بات‌ها را برای تأیید نزد مشاور می‌آورند. آزمون‌ها و مطالعات موردی نشان می‌دهد که پاسخ‌های هوش مصنوعی با تغییر جزئی در نگارش پرامپت تفاوت‌های معناداری پیدا می‌کنند و خروجی‌ها از هماهنگی منسجمی برخوردار نیستند. گرچه هوش مصنوعی در تصویرسازی کلیات درست عمل می‌کند، اما پاسخ‌های آن اغلب فاقد ظرافت‌های تخصصی، تحلیل دقیق جریان‌های نقدی و سناریوهای پیش‌بینی‌نشده است؛ مواردی که یک فرد عادی قادر به تشخیص نقص آن‌ها نیست.

تخصص انسانی؛ وجه تمایز در عصر الگوریتم‌ها

کارشناسان تأکید دارند که هوش مصنوعی بدون تخصص، صرفاً یک ابزار محاسباتی عمومی است و نقطه‌ی خلق ارزش واقعی زمانی شکل می‌گیرد که مهارت و دانش تحلیلی مشاور با قدرت محاسباتی این فناوری هم‌افزا شود. آینده متعلق به مشاورانی است که بتوانند از هوش مصنوعی نه به‌عنوان یک تهدید، بلکه به‌عنوان یک شتاب‌دهنده برای ارتقای کیفیت تحلیل‌های خود بهره ببرند.

www.journalofaccountancy.com، ۵ اکتبر ۲۰۲۶

اصل تداوم فعالیت: آنچه حسابداران رسمی در حوزه‌ی حسابرسی و مالی باید بدانند



ارزیابی‌های «تداوم فعالیت» مجدداً در کانون توجه قرار گرفته است. به روزرسانی استانداردهای انجمن حسابداران رسمی آمریکا، دانش متخصصان حسابداری درباره‌ی این اصل بنیادین را تقویت می‌کند.

عدم اطمینان اقتصادی و چندین شکست بزرگ شرکتی در سال‌های اخیر، نظارت بر نحوه‌ی ارزیابی، مستندسازی، به چالش کشیدن و برقراری ارتباط با ریسک‌هایی که می‌تواند توانایی تداوم فعالیت یک واحد تجاری را تهدید کند، دوباره مورد توجه قرار داده است.

این مشکل جدیدی نیست. هیأت استانداردهای حسابرسی (ASB) در سال ۲۰۱۷، بخش AU-C استاندارد ۵۷۰ (AU-C section 570) با عنوان «توجه حسابرس به توانایی واحد تجاری برای تداوم فعالیت» را از طریق بیانیه‌ی استانداردهای حسابرسی (SAS) شماره‌ی ۱۳۲ به‌طور اساسی بازنگری کرد. این پروژه به‌طور کلی با هدف همسو کردن الزامات حسابرسی و دستورالعمل حسابداری تداوم فعالیت هیأت استانداردهای حسابداری مالی در ASU ۲۰۱۴-۱۵ انجام شد. در سال ۲۰۱۹، بخش AU-C استاندارد ۵۷۰ توسط SAS 134 (گزارشگری حسابرس و اصلاحات، شامل اصلاحات مربوط به افشا در حسابرسی صورت‌های مالی) و SAS ۱۳۶ (شکل‌دهی به اظهارنظر و گزارشگری در صورت‌های مالی طرح‌های مزایای کارکنان مشمول ERISA) اصلاح شد.

متعاقباً، شکست‌های بزرگ شرکتی و نگرانی‌های ذی‌نفعان، هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی (IAASB) را بر آن داشت تا پروژه‌ای را برای بازنگری در ISA 570 آغاز کند. استاندارد حاصل، یعنی ISA 570 (بازنگری ۲۰۲۴) با عنوان «تداوم فعالیت»، که مسئولیت‌های حسابرس و گزارشگری مرتبط با تداوم فعالیت را تقویت می‌کند، برای حسابرسی دوره‌های آغاز شده در ۱۵ دسامبر ۲۰۲۶ یا پس از آن لازم‌الاجراست.

هیأت استانداردهای حسابرسی (ASB) نیز با پیروی از تعهد خود به بررسی همگرایی با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی(ISAs) در صورت لزوم، در اوت ۲۰۲۵ پروژه‌ای را برای تعیین این‌که آیا اصلاحات هدفمندی در بخش AU-C استاندارد ۵۷۰ برای همگرایی با جنبه‌های منتخب ISA 570 (بازنگری ۲۰۲۴) باید اعمال شود یا خیر، آغاز کرد.

این توجه ویژه در زمانی رخ می‌دهد که افزایش نرخ بهره، تغییر شرایط تعرفه‌ای و تجاری، اختلالات زنجیره‌ی تأمین و چالش‌های بازپرداخت بدهی، ریسک شرکت‌ها در پرداخت صورت‌حساب‌ها، حقوق و دستمزد، پرداخت بدهی‌ها یا سایر تعهدات کوتاه‌مدت را افزایش داده است.

به‌عنوان توصیه به متخصصان مالی و حسابرسان برای این‌که توجه خود را از دست ندهند، در این‌جا مروری بر دو راهنمای معتبری داریم که اصل تداوم فعالیت بر آن‌ها استوار است:

مسئولیت‌های مدیریت در قبال تداوم فعالیت

هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) ارزیابی تداوم فعالیت را مستقیماً بر عهده‌ی مدیریت تمام واحدهای تجاری غیردولتی (اعم از عمومی و خصوصی) قرار می‌دهد.

• **انجام ارزیابی:** مدیریت باید در رابطه با تهیه‌ی صورت‌های مالی برای هر دوره گزارشگری سالانه و میان‌دوره‌ای، ارزیابی کند که آیا شرایط و رویدادها در مجموع، تردید اساسی درباره‌ی توانایی واحد تجاری برای تداوم فعالیت در مدت یک سال پس از تاریخ انتشار (یا تاریخ در دسترس بودن برای انتشار) را ایجاد می‌کنند یا خیر. الزام گزارشگری میان‌دوره‌ای معنادار است: این یک کار صرفاً سالانه نیست. ارزیابی بر اساس اطلاعات شناخته شده و منطقاً قابل‌شناسایی تا تاریخ انتشار صورت‌های مالی است و بر توانایی واحد تجاری برای انجام تعهدات خود در زمان سررسید تا یک سال پس از تاریخ انتشار صورت‌های مالی تمرکز دارد.

• **نمونه‌هایی از شرایط یا رویدادهای نامساعد:** اگرچه فهرست زیر جامع نیست، اما نمونه‌هایی از شرایط یا رویدادهایی را ارائه می‌دهد که ممکن است نشان‌دهنده‌ی تردید اساسی باشد. وجود هر یک از این‌ها به تنهایی تردید اساسی را اثبات نمی‌کند و نبود آن‌ها نیز تردید را منتفی نمی‌سازد:

• روندهای مالی منفی مانند زیان‌های عملیاتی مکرر، کمبود سرمایه‌ی در گردش، و جریان‌های نقدی عملیاتی منفی؛

• سایر شاخص‌های دشواری مانند نکول وام، معوقات سود سهام، محرومیت از اعتبار تجاری عادی، یا الزام به تجدید ساختار بدهی؛

• مسائل داخلی مانند توقف کار، وابستگی به یک پروژه‌ی واحد، یا تعهدات بلندمدت غیراقتصادی؛

• مسائل خارجی مانند دعاوی حقوقی با وضعیت نامساعد، از دست دادن یک مشتری کلیدی، تأمین‌کننده، حق امتیاز (فرانچایز) یا حق ثبت اختراع، یا فاجعه‌ی بیمه‌نشده.

• **برنامه‌های مدیریت:** زمانی که ارزیابی اولیه نشان‌دهنده‌ی تردید اساسی باشد، مدیریت باید ارزیابی کند که آیا برنامه‌هایش برای کاهش آن شرایط یا رویدادها، تردید مذکور را برطرف می‌کند یا خیر. نکته‌ی حیاتی این‌جاست که این برنامه‌ها تنها تا حدی لحاظ می‌شوند که دو شرط محقق شود: احتمال اجرای اثربخش برنامه‌ها وجود داشته باشد، و احتمال این‌که پس از اجرای برنامه‌ها، شرایط ایجادکننده‌ی تردید کاهش یابد. برای این‌که برنامه «محتمل» تلقی شود، عموماً باید قبل از انتشار صورت‌های مالی توسط مدیریت (یا سایر افراد دارای اختیار) تصویب شده باشد و برنامه‌هایی که احتمال اجرای آن‌ها وجود ندارد نادیده گرفته

می‌شوند.

• **افشا در زمان رفع تردید اساسی:** اگر تردید اساسی وجود داشته باشد اما توسط برنامه‌های مدیریت رفع شود، واحد تجاری همچنان باید اطلاعاتی را افشا کند که به استفاده کنندگان از صورت‌های مالی اجازه دهد شرایط یا رویدادهای اصلی که باعث ایجاد تردید شده (قبل از در نظر گرفتن برنامه‌ها)، ارزیابی مدیریت از اهمیت آن‌ها در رابطه با توانایی واحد تجاری برای انجام تعهدات، و برنامه‌های مدیریتی که تردید اساسی را برطرف کرده، درک کنند.

• **افشا در زمان عدم رفع تردید اساسی:** اگر پس از در نظر گرفتن برنامه‌های مدیریت، تردید باقی بماند، واحد تجاری باید در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی طی بیانیه‌ای صریح درج کند تردید اساسی درباره‌ی توانایی واحد تجاری برای تداوم فعالیت در مدت یک سال پس از تاریخ انتشار وجود دارد. همچنین باید شرایط یا رویدادهای اصلی ایجادکننده‌ی تردید، ارزیابی مدیریت از اهمیت آن‌ها و برنامه‌های مدیریتی برای کاهش آن‌ها را افشا کند.

مسئولیت‌های حسابرس در قبال تداوم فعالیت

بخش AU-C استاندارد ۵۷۰ (AU-C section 570) حاکم بر کار حسابرس در ارتباط با تداوم فعالیت است و بدون توجه به این‌که از چه چارچوب گزارشگری مالی (عمومی یا خاص) استفاده می‌شود، برای حسابرسی مجموعه‌های کامل صورت‌های مالی اعمال می‌شود.

• **اهداف حسابرس:** به طور گسترده، حسابرس ملزم به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره‌ی مناسب بودن استفاده‌ی مدیریت از مبنای حسابداری تداوم فعالیت، نتیجه‌گیری درباره‌ی وجود یا عدم وجود تردید اساسی برای یک دوره‌ی زمانی معقول، ارزیابی اثرات احتمالی بر صورت‌های مالی، و گزارشگری بر این اساس است.

• **بررسی ارزیابی‌های مدیریت:** حسابرس باید ارزیابی خود مدیریت را بررسی نماید و همان دوره‌ای را پوشش دهد که مدیریت طبق چارچوب گزارشگری مالی ملزم به استفاده از آن است. حسابرس باید در نظر بگیرد که آیا ارزیابی مدیریت تمام اطلاعات مربوطی را که حسابرس در طول حسابرسی از آن‌ها آگاه شده، در بر می‌گیرد یا خیر. اگرچه وظیفه‌ی حسابرس اصلاح کمبود تحلیل مدیریت نیست، اما در مواردی که مدیریت ملزم به ارزیابی تداوم فعالیت است، نبود تحلیل دقیق می‌تواند نشان‌دهنده‌ی ضعف در کنترل داخلی باشد.

رویه‌های تکمیلی در صورت شناسایی شرایط تردید

هنگامی که شرایط یا رویدادهایی شناسایی می‌شوند که تردید ایجاد می‌کنند، حسابرس باید با انجام رویه‌های تکمیلی، از جمله بررسی عوامل تعدیل‌کننده (کاهش‌دهنده)، شواهد حسابرسی کافی و مناسب کسب کند. بخش AU-C استاندارد ۵۷۰ شامل نمونه‌هایی از رویه‌های تکمیلی است که ممکن است انجام شوند، مانند:

• تحلیل آخرین صورت‌های مالی میان‌دوره‌ای واحد تجاری؛

• ارزیابی برنامه‌های واحد تجاری برای پاسخ به سفارش‌های معوق مشتریان؛

• تأیید وجود، شرایط و کفایت تسهیلات وام؛

• انجام رویه‌های مرتبط با رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه که یا تردید اساسی را کاهش می‌دهند و یا آن را تشدید می‌کنند.

حسابرس باید از مدیریت درخواست کند که در صورت عدم انجام ارزیابی، آن را انجام دهد. همچنین حسابرس باید برنامه‌های مدیریت را بر اساس همان «آزمون دو مرحله‌ای احتمال» که توسط تهیه‌کننده (مدیریت) استفاده می‌شود، ارزیابی کند؛ یعنی بررسی این‌که آیا برنامه‌ها به‌طور اثربخش قابل‌اجرا هستند و آیا شرایط مربوطه را برطرف می‌کنند یا خیر. در مواردی که پیش‌بینی جریان نقدی عامل مهمی است، حسابرس باید قابلیت اتکای داده‌های زیربنایی و کفایت مستندات پشتیبان مفروضات پیش‌بینی را ارزیابی کند، که این شامل جست‌وجو برای یافتن شواهد متناقض نیز می‌شود.

حمایت مالی از سوی اشخاص ثالث یا مالکان-مدیران

هنگامی که برنامه‌های مدیریت متکی بر حمایت مالی اشخاص ثالث یا مالک-مدیر است و این حمایت ضروری است، حسابرس باید شواهد کافی و مناسبی از «قصد» و «توانایی» طرف حمایت‌کننده برای ارائه‌ی آن حمایت مالی کسب کند. قصد طرف حمایت‌کننده باید به‌صورت کتبی از طریق نامه‌ی حمایت یا تأییدیه کتبی مستند شود. بخش AU-C استاندارد ۵۷۰ تصریح می‌کند عدم کسب شواهد کتبی مبنی بر وجود چنین قصدی، به معنای نبود شواهد حسابرسی کافی و مناسب است و حسابرس باید نتیجه بگیرد که برنامه‌های مدیریت برای رفع تردید اساسی، ناکافی هستند.

تأییدیه‌های کتبی

اگر حسابرس معتقد باشد که پیش از در نظر گرفتن برنامه‌های مدیریت، تردید اساسی وجود دارد، باید از مدیریت درخواست تأییدیه‌های کتبی کند. این تأییدیه‌ها باید شامل موارد زیر باشد:

• شرح برنامه‌های مدیریت و احتمال این‌که آن برنامه‌ها بتوانند به‌طور اثربخش اجرا شوند؛

• تأیید این‌که صورت‌های مالی تمام موارد مربوط به توانایی واحد تجاری برای تداوم فعالیت در یک دوره‌ی زمانی معقول را افشا کرده‌اند؛

• تأیید افشای شرایط یا رویدادهای اصلی شناسایی‌شده و برنامه‌های مدیریت که هدفشان کاهش آن شرایط یا رویدادها است.

پیامدهای گزارشگری حسابرس

نتیجه‌گیری حسابرس به پیامدهای گزارشگری خاص منجر می‌شود:

۱. نامناسب بودن مبنای تداوم فعالیت: اگر صورت‌های مالی بر مبنای تداوم فعالیت تهیه شده اما در قضاوت حسابرس، این مبنا نامناسب است (مثلاً تصفیه قریب‌الوقوع است)، حسابرس باید اظهارنظر «مردود» صادر کند.

۲. مناسب بودن مبنا اما باقی ماندن تردید اساسی: هنگامی که استفاده از مبنای تداوم فعالیت مناسب است اما تردید اساسی پس از در نظر گرفتن برنامه‌های مدیریت باقی می‌ماند و افشاهای صورت‌های مالی کافی است، حسابرس باید بخش جداگانه‌ای در گزارش خود با عنوان «تردید اساسی درباره‌ی توانایی واحد تجاری برای تداوم فعالیت» درج کند.

۳. رفع تردید اساسی توسط برنامه‌های مدیریت: در این حالت، حسابرس

می‌تواند (و نه الزاماً) یک بند «تأکید بر مطلب خالص» اضافه کند.

۴. افشـــای ناکافی: اگر صورت‌های مالی موضوع تداوم فعالیت را به‌طور کافی افشـــا نکنند، حســـابرس اظهارنظر «مشـــروط» یا «مردود» صادر می‌کند.

تاریخچه تداوم فعالیت

پیش از آن‌که اصطلاح «تداوم فعالیت» به‌طور رسمی در استانداردهای حرفه‌ای قرن بیســـتم و بیســـت و یکم ادغام شـــود، فرض تداوم فعالیت یک فرض کلی محکم و در عین حال اغلب آزمون نشـــده در گزارشگری مالی برون ســـازمانی بود. این فرض (در صورت نبود شـــرایط یا شـــواهد خلاف آن) مفروض و به‌طور ضمنی توســـط مدیریت تأیید می‌شد. تا سال ۲۰۱۶ که الزامات هیأت استانداردهای حسابداری مالی در اصول پذیرفته شده‌ی حســـابداری آمریکا عملیاتی شـــد و تنوع قابل‌پیش‌بینی در عمل وجود داشت.

www.journalofaccountancy.com، ۱ اکتبر ۲۰۲۶

گزارش وضعیت نیروی کار و هوش مصنوعی در خدمات مالی۲۰۲۶



گزارش روندهای جهانی اســـتعداد در ســـال ۲۰۲۶ (Global Talent Trends 2026)، بزرگ‌تریـــن پیمایش ســـالانه‌ی اســـتعدادها در میان متخصصان حســـابداری و مالی در سراســـر جهان اســـت که با مشارکت بیش از ۱۱،۰۰۰ پاســـخ‌دهنده از ۱۶۰ کشور، شامل ۹۳۵ پاسخ‌دهنده به نمایندگی از بخش خدمات مالی، صورت گرفته است. نکات درج شده در این گزارش، در بخش‌های زیر خلاصه گردیده است:

۱. تفاوت‌های نسلی در الگوهای کاری

در بخش خدمات مالی، تفاوت‌های نســـلی چشم‌گیری در نحوه‌ی کار کردن دیده می‌شود که می‌تواند بر توسعه‌ی استعدادها تأثیر بگذارد:

• **حضور در دفتر:** ۵۲% از نســـل زد تمام‌وقت در دفتر کار می‌کنند، در حالـــی که این رقم برای نســـل ایکس تنها ۳۳% و برای نســـل بیبی بومر(متولدین دهه‌های ۴۰ تا اوایل ۶۰ میلادی) فقط ۱۴% است.

• **ترجیح‌ها:** در حالی که ۵۲% از پاســـخ‌دهندگان به صورت ترکیبی کار می‌کنند، ســـه چهارم (۷۵%) تمایل دارند این الگوی کاری را داشته باشند.

• **تنش میان کارفرمایان و کارکنان:** ۶۱% معتقدند ســـازمان‌ها باید روزهای مشخصی را برای حضور در دفتر اجباری کنند. با این حال، ۴۱% از کارکنان اعلام کرده‌اند که اگر کارفرما آن‌ها را مجبور به افزایش حضور در دفتر کند، ممکن است سازمان را ترک کنند.

۲. استفاده از هوش مصنوعی (AI) در استخدام

استفاده از هوش مصنوعی برای استخدام حسابداران و متخصصان مالی نگرانی‌های گسترده‌ای ایجاد کرده است:

• **عدم اطمینان:** ۵۵% از پاسخ‌دهندگان به استفاده از هوش مصنوعی در استخدام اعتماد ندارند؛ این عدم اعتماد در سطوح مدیریتی و اجرایی نیز به ۵۶% می‌رســـد. نسل ایکس نسبت به نسل زد، نگاه بدبینانه‌تری به استفاده از هوش مصنوعی در استخدام دارد (۶۳٪ در مقابل ۴۲٪).

• **مزایـــا:** افزایش بهـــره‌وری، ســـرعت در فیلتر کـــردن حجم بالای درخواســـت‌های شـــغلی (به ویژه در بانک‌های بزرگ که ســـالانه بیش از ۱۰۰ هزار درخواست دارند)، و بهبود کیفیت استخدام از طریق معیارهای عینی.

• **نگرانی‌ها:** ســـوگیری در الگوریتم‌ها، از بین رفتن قضاوت انســـانی احتمال نادیده گرفته شدن استعدادهای فرهنگی یا شخصی، و نگرانی‌های مربوط به حریم خصوصی داده‌ها.

۳. ترس از جایگزینی شغل و ارتقای مهارت‌ها

• اطمینان در مقابل ترس: ۸۱% از پاســـخ‌دهندگان نسبت به توانایی خود در یادگیری و استفاده از هوش مصنوعی اعتماد دارند.

• **آموزش:** ۴۸% اعـــلام کرده‌اند که سازمانشـــان فرصت‌های ارتقای مهارت در زمینه‌ی هوش مصنوعی را فراهم کرده است (که نسبت به سال ۲۰۲۵ رشد داشته است).

• **نگرانی شغلی:** ۵۲% از پاسخ‌دهندگان نگران تأثیر هوش مصنوعی بر نقش شغلی خود هستند (افزایش نسبت به ۴۲% در سال ۲۰۲۵). این نگرانی در نسل‌های جوان‌تر بیشتر است.

۴. بهره‌وری و «تله‌ی کارایی» هوش مصنوعی

• **واقعیت بهره‌وری:** ســـازمان‌ها رویکردی محتاطانه دارند. داده‌های ایالات متحده‌ی آمریکا نشان می‌دهد که استفاده از هوش مصنوعی مولد (GenAI) در امور مالی، تنها حدود ۳% بهره‌وری را افزایش داده است.

• **کم رنگ شدن عاملیت انسانی:** یکی از خطرات جدی، فرسایش تدریجـــی اعتماد و توانایی کارکنان برای تصمیم‌گیری مســـتقل به دلیل اتکای بیش از حد به هوش مصنوعی است.

• **تله‌ی کارایی هوش مصنوعی:** این روند طی چهار مرحله رخ می‌دهد:

۱. کاهش زمان انجام کارهای معمول (مدل‌ســـازی مالی) در حالی که کنترل انسان باقی می‌ماند.

۲. افزایش اتکا به هوش مصنوعی برای تحلیل‌های پایه توسط مدیران.

۳. عادی شدن استفاده از هوش مصنوعی برای وظایف حساس (ارتباط با مشتری، توصیه‌های استراتژیک).

۴. کارمند احســـاس می‌کند بدون هوش مصنوعی قـــادر به انجام کار نیست.

www.accaglobal.com، سپتامبر ۲۰۲۶

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

آباد نوین تهران
۰۴۱-۳۵۲۱۸۷۹۲
تبریز، خاقانی، کوچه ۱۰ متری خزر، خیابان امام خمینی، مجتمع تجاری و خدماتی عتیق۱، بلوکB، واحد۴۵

ابراراندیشان
۰۲۱-۶۶۹۰۳۸۹۳-۶۶۹۰۰۱۷۰
تهران، خیابان انقلاب- خیابان فرصت شیرازی- شماره ۱۰۸ - واحد ۱۴

آبان آزمون
۰۴۱-۳۳۲۵۶۱۸۵
تبریز، خیابان شهیدان نقوی، روبروی داروخانه خوش آمد، ساختمان بهاران، طبقه سوم، پلاک ۶۲

آپادانا
۰۲۱-۸۸۵۴۲۸۴۴
تهران، خیابان شهید بهشتی- خیابان سهروردی شمالی- خیابان کورش- پلاک۴۵- طبقه ۵- واحد۱۴

آبان حساب
۰۲۱-۲۶۷۰۰۱۹۴-۲۲۸۵۶۶۸۳-۲۶۷۱۲۸۶۰
تهران، پاسداران، دشتستان ۴ (خیابان شهید محمود گل نبی)، مجتمع الماس، پلاک ۴۱، طبقه ۴، واحد ۸

آتامان حساب
۰۲۱-۸۸۵۵۸۰۱۰
تهران، محله اباذر، خیابان حاجی زاده، خیابان پیامبر، مجتمع گلشن، طبقه ۵، واحد ۵۰۶

آبان روش
۰۲۱-۴۴۲۴۱۴۲۲-۴۴۲۶۱۷۱۰
تهران، فلکه دوم صادقیه، بلوار اشرفی اصفهانی، بن بست۱۲ متری بهار، پلاک۴، واحد دوم

آتیه اندیش نمودگر
۰۲۱-۸۸۵۲۲۰۹۶-۷
تهران، خیابان شهید مطهری- خیابان میرعماد- کوچه چهارم- پلاک۱۲- طبقه۵- واحد۱۹

ابتکار حساب آریا
۰۳۱-۳۶۶۱۱۴۳۳
اصفهان، سعادت آباد، خیابان شهید نیکبخت، بن بست جوادیه(۲)، پلاک ۹، طبقه اول، واحد ۳

آتیه حساب ارقام
۰۲۶-۳۲۵۴۵۱۷۰
کرج، عظیمیه- بلوار کاج- بین ندا و پامچال- پلاک۲۵۷- طبقه۵- واحد۷

آبتین روش آریا
۰۲۱-۸۸۱۰۹۴۱۹-۸۸۱۰۹۴۴۷
تهران، خیابان ولیعصر، کوچه نادر، پلاک ۶، ساختمان خوشبختی نادر، طبقه۴، واحد۱۸

آتیه نگر
۰۲۱-۸۸۱۷۶۱۰۱-۲
تهران، محله شهید قندی، نیلوفر، خیابان سهروردی شمالی، خیابان ابن یمین، پلاک ۳، طبقه ۲

آبتین محاسب پارس
۰۵۱-۳۸۴۷۳۴۱۱-۲
مشهد، بلوار ناصر خسرو، ناصر خسرو ۱۵، بعد از چهار راه اول، سمت راست، پلاک ۹، طبقه ۲

احراز ارقام
۰۲۱-۶۶۵۳۱۵۴۳-۶۶۵۳۸۳۰۴
تهران، شادمان، خیابان شهید یحیی ذوالفقاری، بن بست شهید حاج علی نصر آبادی، پلاک ۸، طبقه ۱

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

آداک آئین

۰۲۱-۴۴۷۶۲۰۲۵-۷

تهران، همت غرب، شهرک گلستان (راه آهن سابق)، بلوار اقاقیا، خیابان رز، پلاک ۹، طبقه اول

آراء

۰۲۱-۸۸۸۰۲۹۳۲-۸۸۹۰۵۳۱۶

تهران، خیابان فلسطین شمالی، پلاك ۴۶۳، ساختمان ۵۵، طبقه ۲، شماره ۱۰

آدریان نیک اندیش

۰۲۱-۸۸۵۲۰۶۶۸-۹

تهران، عباس آباد، اندیشه، خیابان میرعماد، کوچه دوم، پلاک ۴، طبقه ۱، واحد۳

آرتین پرگاس

۰۲۱-۴۴۲۷۵۷۷۱-۴۴۲۷۵۷۷۰

تهران خیابان ستارخان، روبروی برق آلستوم، پلاک ۷۹۸، طبقه دوم واحد ۵

ادیب

۰۲۱-۴۴۰۳۳۲۱۶-۴۴۰۴۳۶۰۸

تهران، اباذر، بزرگراه اشرفی اصفهانی، خیابان گلستان ۱۴، پلاک ۳، مجتمع نگین رضا، طبقه ۶، واحد ۶۰۵

ارژنگ خبره

۰۲۱-۴۴۱۵۱۱۳۵-۶

تهران، شهرک پرواز، خیابان پروانه جنوبی، خیابان شهید علی اکبر متقی(۲۱)، پلاک ۱۷، طبقه۴

آذرین حساب

۰۳۱-۳۶۶۴۱۹۱۷-۸

اصفهان، میدان فیض، خیابان آپادانا، کوچه پارسیان(شماره۶)، بن بست مهران، پلاک۲۲، طبقه همکف

آرشین حساب

۰۲۱-۸۸۴۸۰۹۶۶

تهران، خیابان ولیعصر، بالاتر از خیابان بهشتی، کوچه نادر، پلاك ۶ ، طبقه دوم، واحد ۶

آذین ارقام پیام

۰۳۴-۳۲۲۳۱۴۰۲

کرمان، خیابان شهید رجایی، کوچه شماره ۶، ساختمان ۶، سمت چپ، پلاک۱۲، طبقه اول

ارقام اندیشان برنا

۰۲۱-۶۶۳۴۱۳۳۷-۰۲۱۶۶۳۴۱۳۳۸

تهران، میدان فردوسی، خیابان شهید سروش الدین تقوی، خیابان فردوسی، مرکز تجارت جهانی فردوسی، پالک ۴۷۹، طبقه ۵، واحد۵

آذین پندار راستین

۰۷۱-۳۲۳۰۸۳۴۳

شیراز، میدان قائم، کوچه ۳ آزادی، بلوار آزادی، ساختمان صدف، طبقه ۳، واحد ۱۱

ارقام بهین آرا

۰۲۱-۴۴۲۱۰۱۰۵-۴۴۲۱۵۴۱۲

تهران، خیابان ستارخان- بین فلکه اول و دوم صادقیه- بلوار شهدای صادقیه شمالی- نبش کوچه ۱۵- پلاک ۴۹- طبقه دوم- واحد ۷

آذین تراز ارقام

۰۲۱-۸۸۰۱۵۳۳۸-۸۸۰۱۵۳۳۷-۸۸۳۳۲۷۱۱-۸۸۰۲۳۵۰۷

تهران، خیابان فتحی شقاقی- بعد از خیابان کاج- پلاک ۱۳۴ - طبقه اول شرقی

ارقام پژوهان دقیق

۰۲۱-۸۸۷۶۴۶۴۸-۸۸۵۴۷۰۷۵

تهران، خیابان خرمشهر- پلاك۲۱۸- طبقه دوم- واحد۱۱

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

ارقام پویا

۰۵۱-۳۸۸۱۶۳۵۹ -۳۸۸۲۷۳۳۳-۳۸۸۲۷۳۳۴-۳۸۸۲۳۵۰۱

مشهد، بلواروکیل آباد- بین وکیل آباد ۸و۱۰- پلاک۷۸- طبقه اول، واحد ۱

آرمان اندیشان آینده نگر ایلیا

۰۲۱-۲۲۳۳۳۵۶۸-۷۱

تهران، مجیدیه شمالی، خیابان شهید برادران محمدی(ریحانی)، کوچه شهید ابوالقاسم سعیدی(جلال)، پلاک۱، ساختمان پاسارگاد، طبقه ۵و

ارقام نگر آریا

۰۲۱-۶۶۱۲۷۹۹۰-۵

تهران، شهرآرا، خیابان فرزین، خیابان باقرخان، پلاک۴۶، طبقه همکف

آرمان بصیر

۰۲۱-۸۸۷۴۶۳۰۴-۵

تهران، خیابان احمد قصیر (بخارست)- کوچه ششم- پلاک ۲۰- واحد ۶

ارقام نماد چرتکه

۰۲۶-۳۴۴۷۳۳۳۵

کرج، خیابان مطهری-روبروی بلوار نبوت-جنب بانک مسکن-ساختمان دلتا- طبقه ۲- واحد۴

آرمان پژوهان محاسب

۰۲۱-۶۶۹۴۰۵۶۰

تهران، شهرآرا، خیابان یکم، خیابان پاتریس لومومبا، پلاک۱۴، طبقه۴، واحد۵

ارکان سیستم

۰۲۱-۸۸۸۰۴۹۴۱-۲

تهران، بهجت آباد، خیابان لارستان، خیابان شهید حمید صدر، پلاک ۳۵، طبقه۲، واحد ۱۰

آرمان پیام جامع

۰۲۱-۸۸۵۴۵۱۳۰-۸۸۵۴۰۱۷۰

تهران، خیابان سهروردی شمالی، خیابان خرمشهر، خیابان عربعلی، کوچه چهارم، پلاک ۶۰، واحد ۸

آرمان آروین پارس

۰۲۱-۸۸۹۰۱۵۴۹-۸۸۸۹۹۸۲۶

تهران، خیابان استاد نجات الهی، خیابان خسرو، پلاک ۳۱، طبقه ۴

آرمان حسابان قلم

۰۲۸-۳۳۲۴۷۸۸۱-۲

قزوین، خیابان فردوسی، مجتمع تجاری اداری آبادگران، طبقه ۷، واحد ۹۰۳

آرمان اصول

۰۲۱-۶۶۹۰۲۱۵۴-۶۶۹۰۲۴۷۶

تهران، خیابان اسکندری شمالی- خیابان طوسی شرقی- پلاک ۱۰۰- طبقه ۴ - واحد ۹

آرمان روش

۰۲۱-۲۲۷۴۸۸۳۸-۲۲۷۴۸۸۳۶

تهران، میدان تجریش، دربند کوچه گنجی،خیابان شهید برادران فناخسرو، پلاک ۲۴، ساختمان ملک، طبقه ۳، واحد ۱۱

آرمان اندیش آگاه

۰۴۴-۳۲۳۲۲۲۳۶

ارومیه، تختی، کوچه هجرت، کوچه شماره۳، پلاک۲۵، طبقه همکف

آرمان روش معتمد

۰۳۱-۳۶۲۴۱۲۵۰

اصفهان، حسین آباد، کوچه نیلوفر۲۲، بن بست نیکان، پلاک۵، طبقه ۱

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

آرمان نوین رسیدگی

۰۲۱-۴۴۰۶۴۳۸۷

تهران، اشرفی اصفهانی،نرسیده به سه راه مرزداران،گلستان ۱۴، برج نگین رضا، طبقه ۱۵، واحد ۱۵۰۱

آرمانی نو اقدم

۰۲۱-۸۸۱۹۷۸۱۷

تهران، میدان ونک، خیابان کار وتجارت، پاساژ آسمان ونک، طبقه ۳، واحد ۳۰۲

آرمون گستران پیشگام

۰۲۱-۸۸۷۳۹۳۵۶-۸۸۷۴۳۶۸۳

تهران، خیابان مطهری، نبش خیابان دوم مفتح شمالی، پلاک ۳۵۸، طبقه سوم، واحد ۶

آروین باستان محاسب

۰۲۱-۴۴۴۷۸۷۷۰

تهران، خیابان جنت آباد مرکزی،خیابان کاظم توکلی شرقی، خیابان جنت آباد، ساختمان کسری، پلاک۲۱۶، طبقه۳، واحد۸

آروین خدمات مدیریت رادوین

۰۲۱-۸۸۵۵۵۳۸۳-۸۸۵۵۵۰۵۹

تهران، خیابان ولیعصر، بالاتر از سه راه شهید بهشتی،کوچه شهید کوزه گر، پلاک۶، واحد۷

آریا بصیر اندیشه

۰۲۱-۸۸۶۴۷۸۴۴-۸۸۶۴۷۹۱۰-۸۸۶۴۷۹۱۱

تهران، خیابان ولیعصر، بالاتراز پارک ساعی، خیابان سی و ششم، پلاک۷، مجتمع ولیعصر(۲)، طبقه۲، واحد۲۲۵

آریا حساب رادمان

۰۲۱-۴۴۱۷۴۶۰۶-۷

تهران، صادقیه، ناصر حجازی غرب، ابتدای ورزی جنوبی، نبش کوچه ۱۵ غربی، ساختمان کورش، پلاک۲۶، واحد۱۰

آریا حسابرسان پارسا

۰۲۱-۸۸۷۷۴۲۲۵-۸۸۷۷۳۸۲۸

تهران، خیابان گاندی، خیابان بیست و یکم، پلاک ۲۶، واحد ۴

آریا روش

۰۲۱-۸۸۶۷۴۷۰۴-۸۸۶۶۰۸۲۴

تهران، خیابان ولیعصر، بالاتر از میرداماد، بلوار ستاری، پلاک ۷۴، طبقه چهارم، واحد ۱۵

آریا منش امین

۰۲۱-۸۸۳۸۴۷۸۲-۸۸۳۸۴۷۵۹

تهران، خیابان ولیعصر، بالاتر از خیابان بهشتی، کوچه نادر، پلاک ۶، طبقه ۴، واحد ۱۴

آریا نیک روش

۰۲۱-۸۸۷۰۹۳۱۱-۲

تهران، خیابان قائم مقام فراهانی- کوچه شهدا- پلاک۹- طبقه۲- واحد۱۲

آریاز مبتکر هخامنش

۰۵۱-۳۶۰۱۳۱۴۵

مشهد، سیدرضی ۳۸، ساختمان آرامش، پلاک ۲۷۴، طبقه۵، واحد ۵۰۳

آریان محاسب پویا

۰۲۱-۴۰۴۴۲۱۴۶-۴۰۴۴۲۲۳۸

تهران، مرزداران، بزرگراه شهید آیت اله اشرفی اصفهانی، خیابان شهید برادران بیدکی، پلاک۱۵، ساختمان زمرد، طبقه۲، واحد۲۱

آریسا محاسب آراز

۰۲۱-۸۸۷۹۵۶۸۰-۸۸۷۹۵۲۲۶

تهران، بزرگراه کردستان، خیابان ونک، پلاک ۱۱۰، برج آینه، طبقه ۴، واحد ۳۰۲

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

آرین حساب همراز
۰۷۱-۳۶۲۸۰۸۵۲-۳۶۲۸۸۰۹۹
شیراز، قصرالدشت، کوچه ۵۴ قصر دشت، ساختمان گلبرگ، طبقه ۴

آزاد رای امین
۰۲۱-۸۸۵۱۵۱۳۳-۳۴
تهران، ابتدای خیابان سهرودی شمالی- بالاتراز آپادانا- خیابان سراب- شماره۱۲- واحد۲

آزما تراز ژرف
۰۲۱-۸۸۳۴۲۴۷۶
تهران، هفت تیر، باغ صبا، سهروردی، خیابان شهید مهندس زیرک زاده، خیابان شهید مسعود ملایری پور، پلاک ۹۷، طبقه ۵ غربی

آزمودگان
۰۲۱-۸۸۹۲۹۷۰۹-۸۸۹۳۹۵۱۳
تهران، خیابان کریم خان زند، خیابان دکتر عضدی(آبان جنوبی)، شماره ۵۲، طبقه دوم

آزموده کاران
۰۲۱-۲۲۹۲۵۹۱۰-۲۰
تهران، خیابان شریعتی، قلهک، نرسیده به یخچال، کوچه شریف، شماره ۵

آزمون
۰۲۱-۲۲۹۱۱۹۵۹-۶۱
تهران، داوودیه، خیابان یکم، خیابان استاد سید عبداله انوار (شنگرف)، پلاک ۳۷، طبقه ۲، واحد ۸

آزمون پرداز
۰۲۱-۸۸۷۰۸۱۷۴-۶
تهران، میدان آرژانتین، جنب مرکز خرید آفریقا، ساختمان صهبا، پلاک۲۲، طبقه اول

آزمون تراز ارقام
۰۳۱-۳۲۲۴۵۳۴۴-۳۲۲۴۳۹۱۱
اصفهان، خیابان آمادگاه، نبش بن بست قاضی ها(شماره ۱۹)، مجتمع تجاری و اداری امیر، پلاک۱۸۰، طبقه همکف، واحد ۲ و ۳

آزمون تراز پارس
۰۷۱-۳۸۳۸۴۲۸۵
شیراز، بلوار امیرکبیر، نرسیده به کوچه ۲۴، ساختمان پریا ۷، طبقه ۵، واحد ۱۰

آزمون حساب تدبیر
۰۲۱-۸۸۶۱۲۹۸۲-۳-۸۸۶۲۵۹۹۴
تهران، میدان ونک- خیابان ملاصدرا- ضلع شمال غربی پل کردستان- بن‌بست فرشید- پلاک ۴- طبقه ۳- واحد ۵

آزمون سامانه
۰۲۱-۷۷۵۳۷۹۴۴-۸۸۶۷۲۴۴۰-۲
تهران، خیابان بهار شیراز، تقاطع سهروردی جنوبی، شماره ۱۰۷

اصلاح گستران امین
۰۲۱-۷۷۸۸۵۷۱۵-۷۷۸۷۲۲۴۰
تهران، تهرانپارس، خیابان شهید حجت اله سلیمی (۱۷۰ غربی)، خیابان شهید سعید باغدارنیا (رشید)، پلاک ۷۳، طبقه دوم شمالی

اصول اندیشه
۰۲۱-۸۸۸۷۷۰۰۳-۸۸۸۷۶۴۴۶-۸۸۷۹۹۳۶۵
تهران، میدان آرژانتین، خیابان الوند، بن بست کامبیز، پلاک ۶، واحد۳

اصول پایه فراگیر
۰۲۱-۸۸۵۳۵۸۱۷
تهران، خیابان شهید بهشتی، بعد از میرعماد، روبروی پارکینگ شهید بهشتی، پلاک۳۰۸، طبقه ۴

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

اصول نگر آریا

۰۲۱-۸۸۰۵۵۹۴۰-۵

تهران، ملاصدرا، روبروی بیمارستان بقیه اله، پلاک ۱۸۹، طبقه ۷، واحد ۱۵

اعتماد حساب پویا

۰۵۱-۳۶۰۹۹۸۴۵-۳۶۰۹۶۸۳۷

مشهد، بلوار شهید فرامرز عباسی، شهید فرامرز عباسی ۱۳(رسالت ۱۲)، پلاک ۱۶، طبقه همکف

اطمینان بخش و همکاران

۰۲۱-۸۸۱۰۵۳۶۷-۸۸۱۰۵۴۷۲-۸۸۱۰۵۴۳۶

تهران، یوسف آباد- خیابان شهید ابوالفضل فراهانی پور- خیابان شهید فتحی شقاقی- پلاک ۱۷- واحد۵

اعداد آراء

۰۲۱-۷۷۶۷۰۵۸۵-۶

تهران، خیابان شریعتی، سه راه طالقانی، خیابان خواجه نصیرالدین طوسی، پلاک ۲۸۰، واحد ۶

اطمینان فرد

۰۲۱-۸۸۶۱۸۱۹۷-۸

تهران، خیابان ملاصدرا، خیابان شیخ بهایی، میدان شیخ بهایی، جنب بانک تجارت، برج مرمر، پلاک ۱۷۱، طبقه ۴، واحد ۸

آفاق حساب برتر فردا

۰۴۱-۳۳۱۳۵۹۸۱

تبریز، سه راه محققی، محققی غربی، کوچه زرگر باشی، مرکز خرید نگین گلستان، طبقه سوم، واحد ۳۰۵

اطهر

۰۲۱-۸۸۹۶۴۲۸۰- ۸۸۸۹۶۴۲۵

تهران، خیابان دکترفاطمی، بین خیابان ولیعصرومیدان دکترفاطمی، ساختمان ۳۷، طبقه ۵

آفاق کاوشگران

۰۵۱-۳۷۲۶۴۷۴۶-۳۷۲۵۹۳۱۴-۳۷۲۵۹۳۱۷-۳۷۲۵۹۷۱۴-۳۷۲۳۶۲۴۸

مشهد، میدان راهنمایی-ابتدای بلوارسازمان آب-خیابان عطار-عطارغربی۱-پلاك۸

اعتبار آفرینان

۰۲۱-۲۲۶۸۸۱۲۰

تهران، خیابان چیذر، کوچه شهید مهدی چیذری،خیابان سید محمد هاشمی علیا، پلاک ۳۱، طبقه ۴، واحد ۱۲

افق مهر خاورمیانه

۰۲۱-۴۴۰۷۶۱۲۴

تهران، بزرگراه اشرفی اصفهانی، گلستان چهاردهم، پلاک ۳، مجتمع نگین رضا، طبقه ۱۳، واحد۱۳۱۱

اعتبار بخش امین

۰۲۱-۴۶۰۱۶۳۴۸

تهران، باغ فیض، خیابان شهید حسن نیک زارع(پیروزی)، خیابان ۲۲ بهمن، پلاک ۱۴، طبقه ۲، واحد ۵

آگاه تدبیر

۰۳۱-۳۶۶۴۰۳۲۳

اصفهان، محله باغ نگار، آئینه خانه، معبرماقبل آخر، خیابان هفت دست شرقی، معبرآخر، بن بست مهدی ۵، پلاک ۶۲، طبقه ۱

اعتماد ارقام امین

۰۲۱-۴۴۹۶۸۳۷۲-۴۴۹۵۴۸۷۲-۵

تهران، خیابان آیت اله کاشانی- ساختمان آرمیتا- پلاک ۴۳۰- طبقه اول- واحد۶

آگاه تراز مدبر

۰۳۱-۳۶۶۱۰۴۰۴

اصفهان، باغ نگار، آئینه خانه، خیابان میرفندرسکی، کوچه هزاردستان(۳۲)، پلاک ۳، طبقه دوم

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

آگاه حساب

۰۲۱-۸۸۶۷۵۹۹۲-۳

تهران، خیابان خالد اسلامبولی، خیابان ۳۹، شماره ۱۴، طبقه ۳، واحد ۶

آگاهان تراز توس

۰۵۱-۳۷۶۱۴۷۷۴-۳۷۶۸۴۴۰۴

مشهد، ارشاد، بلوار خیام، بلوار فردوسی، پلاک۶۸، طبقه ۲

آگاه گرتراز

۰۲۱-۸۸۸۴۴۰۸۵

تهران، خیابان شهید دکتر مفتح جنوبی، کوچه شیمی، پلاک ۷۰، طبقه ۳، واحد۷

آگاهان و همکاران

۰۲۱-۸۸۹۰۲۰۴۷

تهران، خیابان سپهبد قرنی، خیابان شاداب، پلاك ۲۸

آگاه نگر

۰۲۱-۸۸۷۵۷۵۹۲-۸۸۵۲۳۸۱۶-۸۸۵۲۱۶۷۷

تهران، خیابان شهید بهشتی (عباس آباد)، کوچه آریا وطنی، خیابان شهید برادران کاووسی فر، پلاک ۵۰، طبقه۳، واحد ۳

البرز پندار

۰۲۱-۴۴۲۲۱۱۴۹-۴۴۲۲۱۳۹۶

تهران، اشرفی اصفهانی،بلوار مرزداران، نرسیده به پل یادگار امام، پلاک ۱۷۸، ساختمان نگین آسمان، بلوک c، طبقه ۵، واحد۱۹

آگاه هشیار حساب

۰۲۱-۴۴۲۸۸۸۶۰

تهران، صادقیه، بزرگراه محمدعلی جناح، میدان دوم صادقیه، پلاک ۱۵۱۸، مجتمع گلدیس، طبقه۴، واحد ۴۲۱

الماس حساب تابان

۸۲۸۰۷۳۳۰-۰۲۱

تهران، فلکه دوم صادقیه، ابتدای بلوار فردوس شرق،خیابان بیست متری ولیعصر، خیابان تقدیری، پلاک۱۶، طبقه۴، واحد۱۴

آگاهان ارقام خبره

۰۷۱-۳۸۴۳۹۱۳۸

اراک، خیابان راه آهن، کوچه شهید ایوب مهری، کوچه شهید حبیب ابن مظاهر، پلاک۵۹، طبقه سوم

آماردن

۰۲۱-۴۷۰۰۰۲۰۶-۹

تهران، چیتگر، بین میدان موج و ساحل، خیابان نقیب زاده، برج آرتمیس،T۲ غربی، طبقه۱۹، واحد۷

آگاهان بهروش پارس

۰۵۱-۳۷۲۳۷۴۶۰-۶۵

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

آمارگاران

۰۲۱-۶۶۴۸۵۰۶۳

تهران، خیابان طالقانی- بین وصال شیرازی و فلسطین - نبش خیابان فریمان- ساختمان اداری۱۱۸-پلاک۵۵۰-طبقه ۱- واحد۲

آگاهان پژوهان پویا

۰۲۱-۶۶۰۳۴۶۵۶-۶۶۰۳۴۶۰۸

تهران، خیابان ستارخان، خیابان شادمهر، نبش کوچه شادی، پلاک ۳۶، طبقه ۲، واحد۴

امجد تراز

۰۲۱-۸۸۷۰۵۳۰۷

تهران، خیابان ولی عصر، بالاتر از خیابان شهید بهشتی، جنب هتل سیمرغ، بن بست دلبسته، پلاك۱، طبقه۳

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

امین آزمون

۰۲۱-۸۸۸۵۶۲۹۳-۸۸۸۵۶۹۳۲

تهران، خیابان گاندی، خیابان یکم، پلاک ۱۱، طبقه ۵، واحد ۱۴

اندیشه نیکان حساب

۰۲۱-۸۸۸۵۳۰۷۳-۸۸۸۵۳۰۷۹

تهران، خیابان ولیعصر- بالاتر از سه راه فاطمی- کوچه افتخاری نیا- ساختمان ۶۳- طبقه دوم- واحد ۶

امین تدبیر بصیر

۰۲۱-۷۷۶۵۰۹۱۰

تهران، انقلاب، بعد از متروی دروازه دولت، پلاک ۴۴۸، ساختمان سبز، طبقه اول، واحد۳

اهمیت نگر

۰۲۱-۸۸۳۱۰۰۷۳

تهران، خیابان مفتح، کوچه عطارد، ساختمان عطارد، پلاک ۱۲، طبقه همکف، واحد ۴

امین حسابرس افق

۰۲۱-۶۶۴۳۳۹۳۱

تهران، توحید، خیابان کوثر سوم، خیابان ستارخان، پلاک۷۶، طبقه۲، واحد۵

اهورا محاسب پاسارگاد

۰۲۱-۸۸۸۴۵۷۳۴-۸۸۸۴۲۴۲۶

تهران، میدان هفت تیر، خیابان خردمند شمالی، تقاطع کوچه کیانی، پلاک۹۵، ساختمان کفرنگ، طبقه اول، واحد۱ جنوبی

امین محاسب پارس

۰۲۱-۸۶۱۲۵۹۳۸

تهران، خیابان شهید استاد مطهری، خیابان سهروردی شمالی، پلاک ۲۹۳، طبقه ۲، واحد ۶

آوا تدبیر تراز

۰۳۱-۳۶۶۹۹۴۸۸

اصفهان، هزار جریب، کوچه شهید قرائت (۲)، کوچه بهشت آیین، پلاک ۲۱، طبقه همکف

امین محاسب روش

۰۲۱-۲۲۸۷۰۲۰۸

تهران، خیابان شریعتی، پل سیدخندان، خیابان خواجه عبداله انصاری، پلاک ۱۰۳، طبقه سوم، واحد۳۰۱

آوش ارقام کادوسان

۰۱۳-۳۲۷۳۰۰۰۳

رشت، محله گلسار، کوچه فرعی دوم، کوچه وصال، طبقه اول

امین مشاور بصیر

۰۲۱-۸۸۸۷۴۹۰۰- ۸۸۸۷۴۹۰۱

تهران، خیابان ولیعصر، بالاتر از پارک ساعی، نبش کوچه چمن، پلاک ۲۴۱۴، واحد ۳

آوند

۰۲۱-۸۸۲۷۳۵۹۵-۸۸۲۷۴۷۴۶-۸۸۲۸۴۰۶۰

تهران، کوی نصر،خیابان چهارم، پلاک۲۲، طبقه۱، واحد۳

امین نگاه بینا

۰۲۱-۴۴۷۵۳۷۸۷-۴۴۷۵۴۶۹۴

تهران، بلوار دهکده المپیک، خیابان ساحل،خیابان شهید حیدر امانی(۵۷)، پلاک ۱، طبقه ۱

آوید خلاق امین

۰۵۱-۳۶۰۱۰۸۳۸

مشهد، فرهنگ، خیابان معاد جنوبی، (معلم ۱۶- فرهنگ ۱۳)، خیابان معاد ۲۴، پلاک ۱۸۱، طبقه همکف

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

آویژه ارقام امین

۰۵۱-۳۸۹۴۰۴۲۲-۰۵۱۳۸۹۳۰۰۴۶-۷

مشهد، محله دانشجو، معبر ماقبل آخر، خیابان دانشجو ۱۶ (عقدایی۱۵، معبر آخر بلوار دانشجو (معلم ۳۸-فرهنگ۳۱)، پلاک ۲۱۰، طبقه ۱

آئین بهروش

۰۲۱-۸۸۴۴۴۶۶۸-۸۸۴۴۳۴۲۳

تهران، خیابان مطهری- خیابان شهید محسن وزوائی- خیابان شهید استاد مطهری- پلاک ۲۸ - طبقه ۹- واحد جنوبی

آوین خبره

۰۲۱-۶۶۵۷۳۷۲۹

تهران، سلسبیل شمالی، خیابان خوش، خیابان آزادی، پلاک ۲۲۶، طبقه ۳

آئین پژوهان ایرانیان

۰۵۱-۳۷۶۶۳۷۷۳-۰۵۱۳۷۶۸۴۱۲۸

مشهد، بلوار شهید صادقی، صادقی ۱۰ (توفیق ۱۶)، پلاک ۴۲، طبقه۱

ایران مشهود

۰۲۱-۸۸۷۹۱۴۳۷-۸۸۷۸۵۷۶۵

تهران، خیابان ظفر، بین اتوبان مدرس و بلوار نلسون ماندلا، پلاک ۲۹۰، طبقه ۴

آئین تدبیر سهند

۰۴۱-۳۳۳۷۰۸۰۱

تبریز، خیابان فارابی(خ چایکنار)- نرسیده به پل سنگی- مجتمع کوثر- طبقه سوم- واحد۱

ایساتیس محاسب کویر

۰۳۵-۳۸۴۲۶۹۴۶- ۳۸۴۲۶۹۲۶

یزد، محله دانشجو، خیابان شهید محسن حججی، بلوار آتش نشان، ساختمان اداری تجاری دایان، طبقه اول، واحد ۵

آئین تراز آریا

۰۳۱-۳۷۸۶۶۲۹۱

اصفهان، خیابان رودکی- نبش فرعی۶۰- ساختمان ستایش- طبقه دوم

آئین ابرار آریا

۰۲۱-۸۶۰۳۷۳۹۶-۸۸۹۳۸۳۴۰

تهران، میدان ولیعصر- ابتدای بلوار کریم خان زند- پلاک ۳۰۸- طبقه ۷- واحد۷۴

آئین محاسب و همکاران

۰۵۱-۳۸۹۳۰۷۹۹

مشهد، هنرستان،خیابان گلشن۴، موچه گلشن ۳/۴، پلاک ۸۱، طبقه۲

آئین ارقام

۰۲۱-۴۴۲۹۲۸۱۳-۱۴

تهران، فلکه دوم صادقیه- ابتدای اشرفی اصفهانی- خیابان مرودشت- پلاک ۱- طبقه ۴- واحد ۱۵

آئین محاسبان امین

۰۲۱-۶۶۰۶۶۳۱۴-۵

تهران، ضلع جنوبی خیابان آزادی، روبروی خیابان حبیب اله، نبش خیابان حیدرتاش، پلاک ۴۱۶، طبقه ۲، واحد ۳

آیین بهرنگ صادق

۰۲۱-۴۴۳۸۵۰۹۸

تهران، صادقیه شمالی، خیابان شهید بهداد شایق، خیابان امیرکبیر جنوبی، پلاک۷، طبقه۱، واحد جنوبی

بخردیار

۰۲۱-۸۸۷۵۶۵۸۵

تهران، عباس آباد، خیابان اندیشه، خیابان کوه نور، کوچه دوم، پلاک ۱۲، طبقه ۵، واحد ۱۰

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

برآیند

۰۲۱-۸۶۰۷۰۱۹۲

تهران، خیابان کریم خان زند، خیابان سنایی، کوچه دوم غربی، پلاک ۳۰، طبقه همکف

بهداد روش امین

۰۲۱-۸۸۹۸۶۴۵۲

تهران، محله جهاد، خیابان چهلستون، خیابان ششم، پلاک ۲۲، طبقه ۴، واحد۱۰

برنا اندیشان رایان

۰۲۱-۸۸۳۱۱۹۸۸-۸۸۸۲۴۹۹۸-۸۸۳۲۴۰۶۷

تهران، کریم خان زند- خیابان حسینی- پلاک ۶۱، طبقه اول، واحد ۲۰۵

بهراد مشار

۰۲۱-۸۸۷۰۳۹۰۶-۸۸۷۱۳۱۳۴

تهران، خیابان شهید احمد قصیر (بخارست)، خیابان ۱۹، پلاک ۵، طبقه اول

برهان تراز محاسب

۰۲۱-۸۸۹۴۴۹۲۰-۸۸۹۴۴۹۷۳

تهران، میدان ولیعصر، خیابان سوسن(سپاس)، خیابان شهید سپهبد قرنی، پلاک ۱۰۰، طبقه ۴، واحد ۷

بهروزان حساب

۰۲۱-۶۵۰۱۰۴۹۶-۶۵۰۱۰۴۹۳

تهران، میدان آزادی، بین بزرگراه نواب و اسکندری، پلاک ۱۸۶، برج تجاری پانامال، طبقه ۸، واحد ۸۰۳

بصیر محاسب توس

۰۵۱-۳۸۴۵۶۳۶۹

مشهد، محله احمد آباد، خیابان ابوذر غفاری ۱۴، بلوار ابوذر غفاری، پلاک ۱۱۰، طبقه ۲

بهروش پارسا

۰۲۱-۸۸۹۱۷۸۲۱

تهران، بلوار کریم خان زند، پلاک ۳۰۸، طبقه ۵، واحد ۵۱

به بین محتوا

۰۲۱-۲۶۴۱۳۹۰۵-۲۶۴۲۱۸۲۸

تهران، میرداماد- خیابان البرز - کوچه قبادیان شرقی- پلاک ۲۸- واحد ۱

بهمند

۰۲۱-۸۸۸۴۳۷۰۸-۳-۸۸۳۰۵۳۹۱

تهران، خیابان قائم مقام فراهانی، جنب میدان شعاع، ساختمان۱۱۴، طبقه ۴، صندوق پستی: ۱۱۳۷-۱۵۸۱۵

بهبود ارقام

۰۳۱-۳۶۶۴۴۸۵۲-۳۶۶۴۴۸۵۱

اصفهان، خیابان شیخ صدوق شمالی، مجتمع اداری تك نگین، طبقه۳، واحد۳

بهنام مشار

۰۲۱-۸۸۳۴۲۴۲۹

تهران، سهروردی، بزگراه مدرس، کوچه محمدبخشی موقر، پلاک ۴۰، طبقه ۱، واحد ۸

بهداد حساب آریا

۰۲۱-۴۴۲۷۸۳۸۱

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

بهنود حساب

۰۲۱-۸۸۹۸۰۴۴۸-۸۸۹۸۰۴۰۲

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

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

بهین تراز آریا

۰۲۱-۴۴۳۸۰۴۳۸

تهران، خیابان صادقیه، خیابان شهید حمید اسدی، خیابان ستارخان، پلاک ۱۰۱۶، ساختمان مرجان، طبقه ۲، واحد ۴۰

پارس

۰۲۶-۳۲۷۳۶۸۶۲-۳

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

بهین رس

۰۲۱-۸۸۴۸۲۹۰۵-۸۸۴۸۲۹۰۹

تهران، آرژانتین، ساعی، کوچه هشتم، کوچه دوازدهم، پلاک ۸، طبقه همکف

پارس ارکان تراز

۰۲۱-۴۴۴۷۰۰۸۴

تهران، بزرگراه اشرفی اصفهانی- بالاترازمیدان پونک- خیابان سوم- پلاک۶۱- واحد۴

بوستان محاسب ایرانیان

۰۲۱-۴۴۹۲۷۸۵۵-۴۴۹۲۷۸۸۳

تهران، ستارخان، بین فلکه اول و دوم صادقیه، بلوار شهدای صادقیه شمالی، کوچه مرودشت، پلاک ۱، واحد ۴

پارسیان حسابرس افق

۰۵۱-۳۷۶۱۷۳۸۸-۳۷۶۱۷۳۸۹

مشهد، بلوار فردوسی، بعد از کنسولگری عراق، بین شقایق و لاله، پلاک ۴۸۴، طبقه دوم

بیات رایان

۰۲۱-۸۸۵۰۴۵۸۶-۸

تهران، خیابان شهید احمد قصیر، معبر آخر، کوچه پژوهشگاه (دوم)، پلاک۲۲، ساختمان یازده، طبقه دوم، واحد ۶

پاسارگاد احرار

۰۲۱-۴۴۲۶۴۴۸۶

تهران، ستارخان، روبروی خشکبار ایوب، پلاک ۴۸۵، طبقه همکف، واحد ۱

بیداران

۰۲۱-۸۸۸۲۹۷۶۱-۸۸۸۳۵۲۰۷-۸۸۳۰۶۹۱۱

تهران، شمال میدان هفت تیر، خیابان ملایری پور، خیابان مهندس زیرك زاده، شماره ۲۰، طبقه اول

پایدار حساب ممتاز

۰۲۱-۴۴۴۴۴۲۱۸-۴۴۶۲۳۳۲۴

تهران، جنت آباد مرکزی، خیابان شهید کبیری طامه (شاهین شمالی)، بلوار شهید سرلشکر مخبری(۳۵متری گلستان)، پلاک ۱۷۹، طبقه همکف

بیلان گزارشگر

۰۲۱-۲۲۱۴۴۴۷۰-۱

تهران، شهرک قدس، بلوار دادمان، بلوار سپهر، خیابان درختی(صادقی پور)، کوچه عباس ثقفی، پلاک ۷، طبقه اول، واحد ۲

پایش پرگاس کاردان

۰۳۱-۳۶۲۰۰۱۲۲

اصفهان، محله حسین آباد، کوچه مهرداد (۴۳)، کوچه شهید مسعود مهرعلیان(۶۹)، پلاک ۱۷، مجتمع تجاری پیمان، طبقه ۳، واحد ۱۳

بینا تدبیر

۰۲۱-۸۶۱۹۹۱۵۰

تهران، یوسف آباد، مبدان سیدجمال الدین اسد آبادی، خیابان ابن سینا، نبش خیابان ۳۷، پلاک ۱۰۰، طبقه دوم، واحدهای ۴،۵،۶

پایش گسترحساب

۰۲۱-۴۴۰۲۲۳۷۷-۴۴۰۴۷۵۹۰

تهران، جنت آباد جنوبی،بلوار شهید مرتضی مطهری، خیابان پیامبر غربی، پلاک ۱۰۶/۷، مجتمع پندار، طبقه ۴، واحد ۱۴

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

پرتو محاسب امین
۰۳۱-۳۲۲۱۰۰۸۹
اصفهان، نقش جهان، خیابان آمادگاه، خیابان باغ گلدسته، پلاک ۵، ساختمان گلدیس، طبقه سوم، واحد ۲۳۷

پیشگامان تراز امین
۰۱۳-۳۳۶۰۱۶۲۶
رشت، دباغیان- کوچه شهید رجاپی- کوچه شهید مفتح- پلاک ۵- طبقه همکف

پردازش نگر دقیق
۰۲۱-۶۶۵۱۶۴۶۹
تهران، شادمان، خیابان شادمهر، خیابان ذوالفقاری، پلاک۳، طبقه۲

پیوند ارقام راهبر ایرانیان
۰۱۱-۴۴۲۰۶۹۹۲
آمل، خیابان طالب آملی- روبروی دریای ۱/۲۷، بلوار طالب آملی، طبقه دوم

پرسیان پاد
۰۲۱-۲۲۳۴۱۸۸۰
تهران، اوین، مجتمع آتی ساز، فازیك، بلوك ۵، شماره۵۱۷۳

تابان سراج سعادت
۰۳۱-۳۶۲۵۰۴۷۰
اصفهان، باغ زرشک، کوچه بهار، کوچه حضرت یحیی۶، پلاک ۶۲، پلاک ۷۰، طبقه همکف

پرگار
۰۲۱-۴۴۰۵۵۳۹۳-۴۴۰۵۵۴۶۹
تهران، بزرگراه شهید سرلشکر ستاری، بلوار فردوس، پلاک ۴۳۲، طبقه ۳، واحد۱۱

تحلیل طلب
۰۲۱-۸۸۶۲۶۰۲۳-۸۸۶۲۶۰۴۷
تهران، خیابان جمال الدین اسدآبادی، خیابان سی و پنجم غربی، پلاک ۲۹۳، طبقه ۳، واحد ۱۰

پرهام مشار
۰۲۱-۸۸۴۱۹۱۵۲-۸۸۴۱۶۹۶۸
تهران، خیابان مطهری- خیابان یوسفیان- شماره۱۲۳- طبقه۷- واحد۲۵

تحلیلگر معتمد امین
۰۷۱-۳۶۲۷۷۵۸۷
شیراز، ولیعصر، خیابان ولیعصر، کوچه ۸، پلاک ۱۸۸، طبقه ۱

پویش دقیق تراز
۰۲۱-۴۴۰۴۲۷۳۱-۴۴۰۴۸۰۰۵-۴۴۰۸۸۹۰۶
تهران، جنت آباد جنوبی، بلوار استاد مطهری، خیابان مطهری، پلاک ۲، طبقه ۴

تدبیر ارقام اسپادانا
۰۲۱-۴۴۳۷۴۱۱۶
تهران، صادقیه شمالی، بزرگراه جلال آل احمد، پلاک ۴۴۱، طبقه ۱، واحد ۱

پیام محاسب ایرانیان
۰۵۱-۳۸۹۴۶۴۲۱
مشهد، بلوار دانشجو، کوچه دانشجو ۲۵(پرورش ۲۸)، پلاک ۵۵۴، مجتمع آراکس۲، طبقه هفتم، واحد ۷۰۲

تدبیر اندیشان شهر راز
۰۷۱-۳۶۳۰۳۱۹۹
شیراز، فرهنگ شهر،بین کوچه ۵ و ۳، پلاک ۱۵، ساختمان آپسای، طبقه ۴، واحد ۱

پیشداد اندیشه مهرگان
۰۲۱-۴۴۹۷۶۸۲۲-۴۴۹۷۱۳۸۸
تهران، جنت آباد جنوبی،بلوار شهید مرتضی مطهری، خیابان پیامبر غربی، پلاک ۱۰۶/۷، مجتمع پندار، طبقه ۳، واحد ۱۱

تدبیر تراز نگار
۰۲۱-۸۸۹۷۷۶۳۵-۶
تهران، خیابان شهید گمنام، بین میدان فاطمی و گلها، روبروی مجتمع وزارت کشور، پلاک ۳۵، طبقه سوم، واحد ۶

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

تدبیر حساب سورنا
۰۲۱-۸۸۷۰۹۵۹۱
تهران، خیابان شهید بهشتی، خیابان بخارست یا احمد قصیر، کوچه یکم، پلاک ۶، طبقه واحد ۱۲

تدبیر محاسب آریا
۰۲۱-۴۴۰۱۲۵۳۶
تهران، فلکه دوم صادقیه- ابتدای آیت‌اله کاشانی- خیابان اعتمادیان- پشت بیمارستان ابن سینا- پلاک ۱۵- طبقه ۱- واحد۳

تدبیرگران مستقل
۰۲۱-۸۸۹۰۹۱۴۴-۸۸۹۰۲۹۹۹
تهران، خیابان استاد نجات الهی، خیابان اراک، پلاک ۷۲، طبقه ۲، شماره ۴

تدوین معین بهار
۰۲۱-۶۶۹۰۸۸۲۷-۸
تهران، بلوار کشاورز، خیابان جمالزاده شمالی، کوچه نادر، پلاک ۲۹، واحد ۱۱

تدوین و همکاران
۰۲۱-۸۶۰۸۰۰۷۲-۴
تهران، بزرگراه کردستان، خیابان حکیم، پلاک ۱۱، طبقه ۳، واحد ۱۴

تراز آوران امین
۰۲۱-۲۶۴۱۱۲۴۲-۲۶۴۱۱۲۴۴
تهران، میرداماد، جنب متروی میرداماد، مجتمع رز میرداماد، A۱، طبقه سوم، واحد ۱۱، کد ۳۰۴

تراز محاسب ماندگار
۰۵۱-۳۸۴۳۴۵۱۶-۳۸۴۶۳۸۳۴
مشهد، خیابان احمد آباد- بلوار رضا- نبش رضا ۱- پلاک ۴۰- طبقه اول

تراز مشهود محتسب
۰۲۱-۴۴۲۷۳۸۱۱- ۴۴۲۷۳۸۱۱-۲
تهران، خیابان مرزداران، بلوار شهید سرتیپ آریافر، کوچه لاله، پلاک ۲۶، طبقه۴، واحد ۴

تلاش ارقام
۰۲۱-۸۸۸۰۶۸۷۶
تهران، بهجت آباد، خیابان شهید مطهری، خیابان شهید حمید صدر، خیابان لارستان، نبش عبده، پلاک ۵، ساختمان سپهر، طبقه سوم

تلفیق نگار
۰۲۱-۲۲۱۴۲۹۴۳-۲۲۱۴۲۹۴۲
تهران، سعادت آباد، خیابان شهید حمید نمازی زاده (سوم شرقی)، پلاک ۱۵۶، برج کاج، طبقه سوم شمالی

توانگر محاسب و همکاران
۰۲۱-۶۶۹۴۹۰۷۱-۲
تهران، میدان توحید- خیابان فرصت شیرازی- پلاک ۸۳- واحد 6B

توسعه مدیریت دانا
۰۲۱-۸۶۱۲۰۹۲۲ - ۲۲۹۰۳۷۵۸
تهران، خیابان سهروردی شمالی، خیابان کوشش، پلاک ۱، طبقه ۴

حافظ گام
۰۲۱-۲۲۹۱۲۱۵۹-۲۲۲۷۰۹۸۱-۲۲۲۷۰۹۴۹
تهران، خیابان میرداماد، خیابان نفت جنوبی، کوچه تابان، پلاک ۱۰، واحد ۱۵

حامی شریف
۰۲۱-۷۷۸۲۷۳۵۵
تهران، نظام آباد شمالی، خیابان شهید محمدمهدی شریفی، خیابان شهید آیت‌اله مدنی، پلاک ۱۳۲۲، طبقه ۱

حامیان کاردیده پارس
۰۲۱-۸۸۶۹۰۸۳۰-۸۸۵۸۴۱۶۳
تهران، سعادت آباد،خیابان علامه طباطبایی جنوبی، نبش خیابان شهید حمید رضا حق طلب، ساختمان علامه، پلاک ۸۰، طبقه سوم

حساب گستر پویا
۰۲۱-۷۷۷۳۶۰۲۴
تهران، تهرانپارس، خیابان آیت‌اله خوشوقت (حجربن عدی)، خیابان ۱۵۶ شرقی، پلاک ۱۰۶، طبقه ۱، واحد ۱۵

حساب نگر متین
۰۲۱-۴۴۴۹۹۴۶۴
تهران، جمالزاده، خیابان یوسف، کوچه سوسن، پلاک ۴، ساختمان پالیز، طبقه ۲، واحد ۲۰۳

حسابرس معتمد پارسیان
۰۲۱-۸۶۰۴۵۴۳۰
تهران، عباس آباد، خیابان قائم مقام فراهانی، خیابان دکتر بهشتی، پلاک ۴۰۲، طبقه۲، واحد ۲۶

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

حسابرسان نواندیش

۰۲۱-۸۸۵۴۶۳۰۰-۸۸۵۱۶۷۹۲-۳

تهران، خیابان مطهری- خیابان علی‌اکبری- خیابان صحاف‌زاده- پلاك ۵۶- طبقه سوم

حسابرسین

۰۲۱-۸۸۷۲۱۲۶۹-۸۸۷۰۹۷۴۴-۸۸۷۰۹۷۴۳

تهران، خیابان شهید بهشتی، خیابان شهید علی میرزا حسنی، خیابان قائم مقام فراهانی، پلاک ۱۸۶، ساختمان ۲۱۶، طبقه ۳، واحد ۲۶

خبرگان پارس پویا

۰۵۱-۳۸۸۳۴۱۸۱-۳

مشهد، بلوارروکیل آباد- بلوارکوثر- کوثر شمالی۱- پلاک۸۱

خبرگان حساب امین

۰۱۱-۴۴۲۲۷۶۳۵-۸

آمل، میدان قائم، ساختمان الماس، واحد ۴۰۳، طبقه ۴

خبره

۰۲۱-۸۸۹۰۲۳۱۶

تهران، خیابان ولی عصر، بین فروشگاه قدس و پمپ بنزین کوچه پزشك پور، شماره ۲۴، طبقه ۳

داد سنج حساب

۰۲۱-۸۸۶۰۲۹۶۷

تهران، آرارات، خیابان حجت الاسلام عباس شیرازی، خیابان ملاصدرا، پلاک ۱۲۷، طبقه۴، واحد ۱۸

داریا روش

۰۲۱-۸۸۶۰۱۹۸۸-۹۰

تهران، میدان ونک، ملاصدرا، خیابان شیرازی جنوبی، کوچه اتحاد، پلاک ۱۰

دانا مشاور بامداد

۰۲۶-۳۴۴۵۹۳۱۲

کرج، رجایی شهر، فاز ۲، فلکه اول رجایی شهر، بلوار شهیدان میرزایی پرور، پلاک ۶۴، طبقه ۴، واحد ۷

داوران حساب

۰۲۱-۸۸۵۱۰۰۵۴-۸۸۵۴۵۶۲۵-۸۸۵۴۵۶۳۸

تهران، خیابان قائم مقام فراهانی، بالاترازخیابان استاد مطهری، خیابان ششم، شماره ۲۳، طبقه اول

دایان معتمد فردا

۰۵۱-۳۷۲۹۴۶۲۳

مشهد، کلاهدوز، خیابان آبکوه، خیابان ارم شمالی،(آبکوه ۱۷)، پلاک ۵، طبقه ۴

دریک فروردین

۰۲۱-۲۲۹۰۲۴۸۴-۶

تهران، خیابان نفت شمالی، نبش خیابان نهم، شماره ۳۹، طبقه ششم، واحد۲۲

دستاورد سترگ

۰۲۱-۸۸۱۷۶۵۴۶-۸۸۵۲۵۷۴۲

تهران، خیابان شهید قندی، نیلوفر، خیابان پاکستان، کوچه شهید عباس ساوجی نیا، پلاک۱۱، طبقه ۱

دش و همکاران

۰۲۱-۴۴۸۴۶۶۰۱-۹-۴۴۸۴۶۶۰۵

تهران، بزرگراه نیایش، بعدازچهارراه سردارجنگل، آبشناسان، خیابان نشاط، نبش کوچه سوم غربی، پلاك۲۴

دقیق آزما تراز

۰۵۱-۳۷۰۵۲۷۳۰

مشهد، بلوار شهید فرامرز عباسی، بین فرامرز عباسی ۳۰ و ۲۸، پلاک ۴۵۴، طبقه اول

دقیق تراز سپاهان

۰۳۱-۳۲۷۴۴۲۴۴-۳۲۷۴۳۲۸۶

اصفهان، شاهزید، کوچه شهید محسن حسینی تودشکی۱۵، کوچه شهید محسن حسینی تودشکی۵۵، پلاک۵، طبقه همکف

دل آرام

۰۲۱-۸۸۹۰۱۴۹۶

تهران، میدان جهاد (دکترفاطمی)، خیابان کامران، پلاك۱۵، واحد۲، طبقه اول

دیان

۰۲۱-۸۸۴۹۰۴۷۱-۸۸۴۹۰۴۷۴

تهران، ایرانشهر، بلوار کریم خان زند، پلاک ۱۴۲، طبقه ۳

رازدار

۰۲۱-۸۸۷۲۶۶۶۵-۸۸۷۲۶۵۳۵

تهران، خیابان احمد قصیر(بخارست)- کوچه نوزدهم- پلاک ۱۸- واحد ۱۴- طبقه ۷

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

راهبران حساب تهران

۰۲۱-۴۴۸۹۴۴۹۲

تهران، پونک جنوبی، بزرگراه آیت اله اشرفی اصفهانی، خیابان شهید حسن حیدری مقدم شرقی، پلاک۱، طبقه۳، واحد۱۲

راهبرد اندیشان مدبر

۰۷۱-۳۸۴۳۹۱۳۸

شیراز، بلوار پاسداران، خیابان شهید جهان آرا، بلوار پاسداران، ساختمان پارسیان، طبقه ۲، واحد ۲

رایان بهروش پارس

۰۵۱-۳۸۷۰۴۲۰۰-۱

مشهد، بلوار هاشمیه، هاشمیه ۳۲، پلاک ۴۱

رایسا

۰۲۱-۸۸۷۰۰۱۸۷-۰۲۱۸۸۷۰۰۱۸۸

تهران، آرژانتین، ساعی، کوچه هشت متری زمانی، پلاک ۱۲، طبقه اول، واحد ۳

رایمند امین

۰۵۱-۳۶۰۲۱۷۳۳-۵

مشهد، بلوار فرامرز عباسی- نبش فرامرز عباسی ۲۴- پلاک ۱ - طبقه سوم

رایمند و همکاران

۰۲۱-۸۸۸۸۶۶۵۳

تهران، خیابان گاندی، خیابان پنجم، پلاک۲۴، طبقه ۴، واحد ۸

رمز پویا

۰۲۱-۲۲۹۱۲۹۱۷- ۲۲۹۱۱۸۸۳

تهران، میرداماد، میدان مادر، خیابان شاه نظری، کوچه دوم، پلاک ۳۹، طبقه۵، واحد ۹

رهاورد مشاور آینده نگر

۰۶۱-۳۲۹۲۷۳۶۸

اهواز، کوی کیان آباد، خیابان اروند، خیابان بیستم، پلاک ۵۰، طبقه ۵

رهبین

۰۲۱-۸۸۵۲۳۰۵۹-۸۸۵۳۲۶۲۸

تهران، خیابان سهروردی شمالی، انتهای خیابان خرمشهر، خیابان شهید عربعلی، شماره ۱، واحد۶

رهنمود ارقام پارس

۰۲۱-۴۴۹۷۸۸۱۹-۲۴

تهران، فلکه دوم صادقیه، بلوار فردوس شرق، نبش خیابان وفا آذر جنوبی، مجتمع تجاری و اداری آیریک سنتر، طبقه سوم، واحد ۱۱۵

رهنو حساب

۰۲۱-۲۲۳۶۵۰۵۶-۹

تهران، خیابان توحید، بن بست فرهادیه، مجتمع فرهادیه، پلاک۳، طبقه ۵، واحد۲۰

رهیافت حساب تهران

۰۲۱-۸۸۶۲۴۲۹۵-۸۸۶۲۵۳۱۷

تهران، خیابان شیخ بهائی، خیابان برزیل غربی، پلاک ۵۷، طبقه ۴، واحد ۱۴

رهیافت و همکاران

۰۲۱-۸۸۸۶۶۰۲۱-۶

تهران، سهروردی جنوبی، پایین تر از مطهری، خیابان برادران نوبخت، شماره ۲۹، طبقه اول

زرین نگار راستین

۰۲۱-۴۴۳۲۴۸۱۹

تهران، شهران جنوبی، کوچه توحید، خیابان کوهسار، پلاک ۶۵، طبقه اول، واحد ۲

ژرف اندیشان تراز

۰۲۱-۲۲۳۶۳۵۷۳-۴

تهران، محله آسمان، بلوار شهید محمدمهدی فرحزادی، بلوار سرو غربی، ساختمان تجارت، پلاک ۷۶، طبقه ۹، واحد ۳۹

ژرف بین بهبود ارقام

۰۲۱-۸۸۷۱۵۳۶۲-۸۶۱۲۴۸۸۱

تهران، یوسف آباد، کوچه پله سوم، پلاک۲۲۲۴، برج سرو ساعی، طبقه ۱۱، واحد۱۱۰۱

سامان اندیشان یکتا

۰۲۱-۸۸۶۷۴۴۷۱-۸۸۸۸۲۹۰۰

تهران، خیابان ولیعصر، خیابان دامن افشار، بعد از سوگند، پلاک ۴۹، طبقه ۵

سامان بینش برنا

۰۲۱-۸۸۵۴۰۳۹۶

تهران، شهید قندی، نیلوفر، خیابان شهید ابوالقاسم وهابی برزی، خیابان ششم، پلاک۲۷، طبقه۲، واحد ۲۴

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

سامان پندار

۰۲۱-۲۲۰۳۷۲۱۳-۵

تهران، بلوار آفریقا، نبش عاطفی غربی، پلاک۱۵۲، واحد ۱۲۳

سامان گستر ارقام

۰۲۱-۸۶۰۴۴۳۶۷

تهران، خیابان عباس آباد، خیابان شهید خلیل حسینی، کوچه مهرداد، پلاک۹، طبقه اول، واحد ۲

سایان

۰۲۱-۴۶۰۱۵۷۵۲

تهران، پونک، بزرگراه شهید آیت اله اشرفی اصفهانی، میدان پونک، پلاک۷۴۵، مجتمع بوستان، طبقه همکف، واحد ۸۶۹

سپند تدبیر نیکان

۰۲۱-۸۸۷۳۰۸۵۰-۸۸۷۴۰۳۳۶

تهران، خیابان بهشتی(عباس آباد)- خیابان قائم مقام فراهانی- خیابان چهارم- پلاک۱۰- طبقه همکف

سخن حق

۰۲۱-۸۸۷۹۴۶۴۶

تهران، میدان آرژانتین، اول خیابان آفریقا، شماره ۹، بلوك ب، واحد شماره ۳، صندوق پستی: ۴۱۷۵-۱۴۱۵۵

سروک پرهام

۰۲۱-۸۸۷۹۳۲۸۶-۷

تهران، گاندی، خیابان شهید علی شهاب(یازدهم)، خیابان گاندی، پلاک ۳۳، طبقه۲، واحد۳

سفیران مطهر

۰۲۱-۸۷۱۳۷۰۱۰

تهران، کاووسیه، خیابان آفریقا، خیابان پانزدهم، پلاک ۲۵، طبقه همکف

سنجیده روش آریا

۰۲۱-۲۶۱۴۲۶۰۰-۴

تهران، استاد حسن بنا شمالی، ضلع جنوبی میدان ملت، خیابان قلیچ خانی، پلاک ۱۰۸، طبقه ۶، واحد ۲۳

سیاق نوین جهان

۰۲۱-۴۴۲۶۴۸۱۲-۴۴۲۶۴۹۵۷-۴۴۲۹۸۶۲۲

تهران، بلوار مرزداران- بلوار آریا فر- نبش گلدیس ۷- شماره ۲۱- طبقه اول- واحد ۲

سیمرغ نوروز طوس

۰۲۱-۷۷۲۶۷۳۳۴

تهران، نارمک، خیابان شهیدحمید عالم نجف آبادی، خیابان شهید آیت‌اله مدنی، پلاک۱۳۰۳، ساختمان کیوان، طبقه اول، واحد۳

سینافکر

۰۲۱-۴۴۳۱۵۲۸۲

تهران، شهران جنوبی، نرسیده به فلکه اول، روبروی فرهنگسرای معرفت، مجتمع فرهنگ، پلاک ۱۸، طبقه ۴، واحد ۱۵

شاخص اندیشان

۰۲۱-۲۲۹۰۴۲۰۰

تهران، خیابان میرداماد، نفت شمالی، نبش خیابان نهم، بین بانک سپه و تجارت، پلاك ۳۹، واحدهای ۲۲ و ۲۳، طبقه ۶

شاهدان

۰۲۱-۸۸۹۶۰۱۷۳-۸۸۹۸۲۱۴۵

تهران، خیابان زرتشت غربی، روبه روی بیمارستان مهر ، پلاک ۴۵، طبقه سوم غربی

شاهین محاسب کار اندیش

۰۲۱-۸۸۰۵۰۴۱۰-۸۸۰۵۰۴۰۹

تهران، یوسف آباد، خیابان ششم، خیابان سیدجمال الدین اسدآبادی، پلاک۴۲۲، ساختمان نگین، بلوکB، طبقه ۳، واحد ۱۶

شریف محاسب مانا

۰۵۱-۳۶۰۴۷۳۷۸-۷۹-۸۰

مشهد، بلوار دانش آموز، پلاک ۱۸۷، طبقه اول

شهودامین

۰۲۱-۴۴۰۰۸۱۷۷-۴۴۰۲۲۶۶۰-۹

تهران، فلکه دوم صادقیه- بلوار آیت‌اله کاشانی- پلاك ۲۱۰ (ساختمان ماد) طبقه ۴ - واحدهای ۱۲ و ۱۴ و ۱۵

صالح اندیشان

۰۲۱-۸۸۸۵۱۶۷۵-۷

تهران، بهجت آباد، خیابان ولیعصر، کوچه شهید حمید فخاری، پلاک ۱۲، طبقه اول

صائب

۰۲۱-۸۸۸۲۱۳۰۷-۸۸۸۴۱۲۷۸

تهران، قائم مقام-سنایی، خیابان کریم خان زند، پلاک ۴۳، واحد همکف شرقی

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

عامر مشاور تهران

۰۲۱-۸۸۸۹۰۶۱۹-۸۸۹۰۵۶۴۷

تهران، خیابان فلسطین شمالی، بالاتر از بلوار کشاورز، ساختمان ۵۵، طبقه۴، واحد ۱۸، صندوق پستی: ۱۹۸-۱۴۳۳۵

فاطر

۰۲۱-۶۶۴۹۲۸۷۱-۶۶۴۹۸۰۲۵-۶۶۴۰۸۲۲۶

تهران، خیابان وصال شیرازی، بزرگمهر غربی، کوی اسکو، پلاك۱۴، طبقه ۴

فرا دقیق اندیش

۰۴۱-۳۵۵۴۱۹۴۲-۳۵۵۶۰۹۴۵

تبریز، ۱۷ شهریور، بلوار شهید طباطبائی، بن بست مه پیکر، پلاک۲۸، طبقه همکف

فرابین حساب آریان

۰۲۱-۹۱۰۰۶۲۲۴

تهران، شهید قندی-نیلوفر، خیابان دکتر شریعتی، کوچه موزه(بسطامی)، پلاک ۳۱، طبقه ۲، واحد ۷

فراز حساب

۰۲۱-۸۸۵۱۴۵۳۹

تهران، ضلع جنوب غربی پل سیدخندان، خیابان میرمطهری، ساختمان ۳۸، طبقه ۵، واحد۵۲، صندوق پستی: ۳۵۵۳-۱۵۸۷۵

فراز مشاور راسا

۰۲۱-۲۶۲۱۲۸۸۷-۲۶۲۱۲۸۵۸

تهران، بلوار نلسون ماندلا، شماره ۲۴۴، مجتمع اداری الهیه، طبقه ششم، واحد ۶۰۷

فراز نگر آگاه

۰۲۱-۶۶۴۳۹۲۶۱

تهران، شهر آرا، کوچه شهید مهندس فرهاد فروزنده، خیابان باقرخان، پلاک ۸۰، طبقه ۱

فراگیر اصول

۰۲۱-۸۸۶۶۱۱۷۵-۸۸۶۷۵۷۲۲-۸۸۶۷۱۶۸۱

تهران، خیابان گاندی، خیابان۲۳، پلاك۲۱، واحد۲

فرانگر حساب خبره

۰۲۱-۸۸۴۰۲۹۷۷-۸۸۴۰۳۶۹۷

تهران، عباس آباد، خیابان داریوش، خیابان شهید میرزایی زینالی، پلاک ۷۵، طبقه سوم شرقی

فرتاک سنجش ایرانیان

۰۲۱-۲۶۶۵۷۲۱۷

تهران، قیطریه، کوچه شقایق، کوچه شهید داور سیمیاری، پلاک ۲۸، طبقه ۳ واحد ۶

فرجام اندیشان محاسب

۰۲۱-۲۲۸۶۵۲۳۳-۲۲۸۶۹۸۷۵

تهران، سیدخندان، خیابان خواجه عبداله انصاری، پلاک ۱۱۴، طبقه اول، واحد ۱

فرهیختگان خبره

۰۲۱-۶۶۰۳۰۲۹۹-۰۲۱۶۶۰۹۳۷۱۲

تهران، توحید، خیابان بهبودی، کوچه امیر، پلاک ۱۸، طبقه ۲

فریوران راهبرد

۰۲۱-۸۸۹۳۴۳۵۰-۳

تهران، خیابان سپهبد قرنی نرسیده به پل کریمخان، کوچه خسرو، پلاک ۲۴، طبقه ۵، واحد ۱۰

فهیم مدبر

۰۲۱-۸۸۵۱۴۹۴۲

تهران، خیابان سهروردی شمالی، خیابان شهید بهرام حاج حسنی، پلاک ۴۳، طبقه سوم

قواعد

۰۲۸-۳۳۳۶۶۳۳۷

قزوین، خیابان شهید بابایی، نبش کوچه ۱۱(نسترن)، پلاک ۲، طبقه اول، واحد ۱

کارآمد حساب ایرانیان

۰۲۱-۸۸۳۳۴۶۵۴-۸۸۰۲۰۱۳۷

تهران، خیابان فاطمی- میدان گلها- خیابان کاج جنوبی- خیابان شهید فکوری- پلاک۹- طبقه اول- واحد۲

کارای پارس

۰۷۱-۳۶۳۴۰۰۱۶-۱۸

شیراز، خیابان معالی آباد، بلوار دکتر شریعتی، روبروی پارک ملت، ساختمان طوبی۸، طبقه ۱، واحد۲

کاربرد ارقام

۰۲۱-۲۲۰۲۳۵۲۴-۲۲۰۲۳۵۴۴

تهران، خیابان دستگردی، پلاک۲۸۳، طبقه ۳، واحد ۱۲

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

کاربرد تحقیق

۰۳۱-۳۷۷۵۰۱۴۴-۵

اصفهان، پل وحید- ابتدای بلواروحید- مجتمع اداری امین- طبقه ۳- واحد۲۰

گواهان

۰۲۱-۴۴۳۷۳۵۱۳-۴۴۳۷۳۳۶۱

تهران، مرزداران، کوچه سادات، خیابان شهید محرمعلی بی نظیر، پلاک ۱۹، مجتمع اداری امین، طبقه ۶، واحد شمالی

کاشفان

۰۲۱-۹۱۳۰۳۲۷۷-۹۱۳۰۳۱۷۷

تهران، صادقیه، خیابان آیت اله کاشانی، بلوار اباذر، نبش گلستان پنجم، پلاک ۷۴، طبقه پنجم

مانیار حسیب

۰۵۱-۳۷۷۳۷۱۱۱

مشهد، بلوار وکیل آباد، حدفاصل وکیل آباد ۲۹ و ۳۱، پلاک۴۸۹، طبقه ۲

کوشا منش

۰۲۱-۲۶۲۰۰۴۵۰-۲

تهران، خیابان ولیعصر، بالاترازچهارراه نیایش، کوچه شهید رحیمی، پلاک۵۴، طبقه۳، واحد۱۲، صندوق پستی: ۶۶۳ - ۱۵۱۷۵

متین خردمند

۰۳۱-۳۶۳۰۳۱۸۰

اصفهان، محله آبشار، کوچه گلستان ۲، خیابان سپهسالار، پلاک ۳۳، طبقه همکف

کوشش

۰۲۱-۸۸۷۳۴۷۰۷

تهران، میدان آرژانتین، خیابان بخارست، شماره ۴۹، طبقه ۴، واحد۵

متین محاسب نوین

۰۲۱-۸۸۶۶۲۵۹۲-۳

تهران، میدان ونک- خیابان برزیل- خیابان شهید عباسپور(توانیرشمالی)- کوچه جهان آرا- پلاک۱۰

کار آزما مشار دانا

۰۵۱-۳۷۶۷۶۰۷۳

مشهد، محله جانبازان، خیابان جانباز ۱، بلوار جانباز، ساختمان آسمان، طبقه دوم، واحد ۲

محیا مشار

۰۲۱-۸۸۷۲۵۹۴۶-۸۸۷۲۱۵۱۴

تهران، آرژانتین، ساعی ۱۵۱۳۷، خیابان خالد اسلامبولی، پلاک ۱۰۵، طبقه ۲، واحد ۸

کارامنش تدبیر

۰۲۱-۶۶۵۹۳۰۷۹

تهران، خیابان ستارخان، خیابان باقرخان غربی، پلاک ۱۲۱، طبقه سوم، واحد ۶

مختاروهمکاران

۰۲۱-۸۸۵۱۶۹۹۰-۸۸۵۴۵۲۱۴

تهران، عباس آباد، اندیشه، خیابان شهید جواد سرافراز، کوچه شهید افشین حق پرست، پلاک۸، ساختمان نیلوفر، طبقه ۱

کاربرگ سامان

۰۲۱-۸۸۱۰۴۲۵۱-۸۸۱۰۴۲۵۲

تهران، خیابان ولیعصر، بالاتر از خیابان بهشتی، کوچه نادر، پلاک ۶، طبقه ۶، واحد ۲۳

مدبران امین

۰۳۱-۳۲۳۷۳۶۵۳

اصفهان، خیابان شیخ بهایی- بعد از چهار راه آذر- بن بست صفاری (شماره ۲۵)- مجتمع آئینه- طبقه دوم- واحد ۴

کاردان حساب آینده

۰۲۱-۸۸۹۷۱۰۹۳

تهران، خیابان فاطمی، پلاک۴۱، ساختمان آچاچی، طبقه ۴، واحد ۱۵

مدیران سنجش خردیار

۰۳۱-۳۶۶۲۶۸۲۶

اصفهان، باغ نگار-آئینه، خیابان هفت دست شرقی، کوچه شهید علیرضا کهنسال۳۰(۹)، پلاک ۲۷، طبقه ۱

الگو حساب

۰۲۱-۶۶۵۸۰۴۷۵-۶۶۵۸۰۴۷۱

تهران، خیابان ستارخان، خیابان باقر خان، نبش فرزین جنوبی، پلاک ۷، طبقه ۳ واحد ۴

مشاوران سرآمد کاوش

۰۲۱-۸۸۲۴۷۱۳۷

تهران، مرزداران، خیابان شهید استاد مطهری، پلاک ۱، ساختمان لاله، طبقه ۱، واحد ۵

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

معتمد ارکان

۰۲۱-۸۸۵۸۳۰۹۶

تهران، شهرک قدس، خیابان درختی، خیابان سپهر، پلاک ۲۰، طبقه دوم

نامی مشارآگاه

۰۲۱-۷۷۹۲۴۳۵۹

تهران، نارمک، خیابان جانبازان غربی، نبش ورودی غربی، میدان ۶۲، ساختمان عرش، پلاک ۱۸، واحد ۷

معتمد رایان باهر

۰۲۶-۳۴۲۳۳۲۸۳

کرج، گلشهر ویلا، خیابان سعدی، بلوار ایثار (درختی)، پلاک ۳۱۲، مجتمع باران، طبقه سوم، واحد ۶

نکو نگرش

۰۲۱-۸۸۲۸۴۰۲۸-۸۸۲۳۰۷۳۱

تهران، کوی نصر، کوچه پنجم، خیابان بلوچستان، پلاک۱۱، طبقه ۱، واحد شمالی۴

معیار حساب تدوین

۰۵۱-۳۶۰۳۸۷۹۷-۹

مشهد، محله شهید فرامرز عباسی، بلوار شهید فرامرز عباسی،خیابان رسالت ۴ (فرامرز عباسی ۳)، پلاک۱، طبقه سوم غربی، واحد ۶

نگاه

۰۲۱-۸۸۸۱۶۰۲۳-۰۲۱۸۸۸۱۶۲۱۴

تهران، قائم مقام-سنایی، خیابان مروارید، خیابان شهید سرتیپ نعمت اله لطفی، پلاک ۲۰، طبقه ۱

مفاهیم حساب جامع

۰۲۱-۸۸۵۵۹۳۷۰-۸۸۵۵۹۳۱۶

تهران، خیابان ولیعصر-نرسیده به پارک ساعی-برج سپهر ساعی- واحد ۴۰۶

نهان نیک نگر

۰۲۱-۸۶۰۸۷۱۹۱-۸۶۰۸۷۰۵۳

تهران، میدان ونک، خیابان گاندی، خیابان هجدهم، پلاک ۱۵، واحد۲

مفید راهبر

۰۲۱-۸۸۱۰۳۰۳۶

تهران، خیابان احمد قصیر، کوچه ۱۳، پلاک ۹

نواندیشان

۰۲۱-۸۸۸۴۷۹۶۲

تهران، خیابان میرزای شیرازی، نبش خیابان نژادکی، شماره ۸۳، واحد ۱۶

ممیز

۰۲۱-۸۸۹۰۱۵۴۷-۸۸۸۰۲۹۰۱-۸۸۹۰۷۶۷۹-۸۸۸۹۵۳۷۷

تهران، خیابان کریم خان زند، خیابان آبان جنوبی، خیابان سپند غربی، پلاك ۶۴، طبقه دوم، واحد۶

نیك روشان

۰۲۱-۸۸۷۷۹۸۷۸

تهران، بلوارآفریقا- خیابان دیدار شمالی- خیابان نلسون ماندلا- پلاک ۵۹ - ساختمان مهرگان- طبقه ۲- واحد ۷

ممیز حساب برنا

۰۳۱-۳۴۵۰۰۶۵۶

اصفهان، محله رحیم آباد، کوچه مادی فرسخ ۱۸، خیابان کاوه، پلاک ۱۳۳۳، ساختمان رضا، طبقه اول، واحد ۱

نیك روشان تهران

۰۲۱-۷۷۸۷۳۵۱۹-۲۱

تهران، تهرانپارس، خیابان فرجام،خیابان باغدارنیا (رشید شمالی)، انتهای خیابان ۱۷۴/۱ غربی، ساختمان پارس، پلاک ۲۰، طبقه ۳

مهرگان تراز و همکاران

۰۵۱-۳۶۰۴۹۳۸۴-۳۶۰۴۲۱۵۰

مشهد، بلوار شهید فرامرز عباسی، فرامرز عباسی ۲۵(رسالت ۲۴)، پلاک ۱، طبقه سوم

نیک ارقام بهار

۰۲۱-۸۸۸۰۶۱۰۰-۸۸۸۹۱۳۹۸

تهران، خیابان سپهبد قرنی، بالاتر از طالقانی، ابتدای کوچه سوسن، پلاک ۴، واحد ۴

میزان اندیشه

۰۵۱-۳۸۹۴۵۵۴۰

مشهد، شریف، کوچه صدف ۲۰، بلوار معلم، پلاک ۱۲۵۲، طبقه ۲، واحد ۴

نیک حساب کوشا

۰۵۱-۳۸۹۲۸۱۸۳-۰۵۱۳۸۹۲۸۶۵۴

مشهد، دانشجو، خیابان پرورش (معلم ۴۵- مهران ۲۴)، کوچه پرورش۲۵ (معلم۴۳/۴)، پلاک ۵۵۲ طبقه همکف

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

نیکان تراز ایرانیان

۰۲۱-۸۸۹۹۶۰۶۳-۵

تهران، خیابان سید جمال الدین اسد آبادی، خیابان دوم، پلاک ۱۱، طبقه ۴، واحد ۱۱

همپیشگان روش

۰۲۱-۸۸۵۲۴۳۰۳-۸۶۰۴۳۱۵۵-۸۸۵۳۸۷۹۲

تهران، خیابان شهید بهشتی، چهارراه تختی، خیابان شهیدحسینی (سورنا سابق)، کوچه تیرداد، پلاک ۴،واحد۲

نیکان محاسب پایا

۰۳۱-۳۶۶۳۰۰۴۱

اصفهان، باغ نگار-آیینه خانه، کوچه ارگ ۳، خیابان مصلی شمالی، پلاک ۵۱، طبقه ۲

همیار حساب

۰۲۱-۶۶۵۶۵۲۹۰-۱

تهران، خیابان کارگرشمالی، خیابان میرخانی(نصرت شرقی)، پلاک۵۴، طبقه۲، واحد۴

نیکو مشاور

۰۲۱-۸۸۷۸۱۷۰۸

تهران، خیابان ونک، خیابان برزیل شرقی، روبروی دانشگاه فنی و حرفه‌ای، پلاک۲۹، طبقه ۳، واحد ۴

هوشمند نگر پویا

۰۲۱-۶۶۹۲۲۹۶۵

تهران، خیابان توحید، پلاک ۲، ساختمان پزشکان توحید، طبقه ۴، واحد ۱۳

نیوان مشاور اورامان

۰۵۱-۹۱۶۹۰۶۶۴-۰۵۱۳۵۰۹۳۷۲۰

مشهد، بلوار وکیل آباد، بلوار دندانپزشکان، دندانپزشکان ۱۳، پلاک۱۱، طبقه ۱-

هوشیار ممیز

۰۲۱-۸۶۰۸۶۵۱۱-۸۶۰۸۶۷۳۵

تهران، خیابان نلسون ماندلا، بالاتراز چهار راه جهان کودک، خیابان پدیدار، پلاک۶۲، طبقه ۷، واحد ۷۴

هادی حساب تهران

۰۲۱-۸۸۴۴۳۶۳۴

تهران، خیابان مطهری، خیابان ترکمنستان، نبش کوچه سرو، پلاك۲، طبقه ۶، واحد۱۵

هویدا تراز

۰۲۱-۸۸۵۸۱۴۳۷-۹

تهران، شهرك غرب، بلوار دادمان، حدفاصل بلوار فرحزادی و خیابان فخارمقدم، کوچه بوستان، بن بست بوستان یکم، پلاک۴، طبقه سوم

هدف نوین نگر

۰۲۱-۲۶۴۲۲۰۵۱-۲۶۴۲۲۰۴۱

تهران، خیابان شریعتی، خیابان وحید دستگردی (ظفر)، مقابل خیابان عمرانی، پلاک ۱۴۸، طبقه ۳، واحد ۲

وانیا نیک تدبیر

۰۲۱-۲۲۰۳۱۴۷۶-۷

تهران، بلوار افریقا- پایین تر از مدرس- خیابان گلدان- پلاک ۸- واحد ۳

هژیران

۰۲۱-۸۸۵۵۴۸۶۰-۸۸۵۵۴۶۵۸

تهران، خیابان سید جمال الدین اسدآبادی، خیابان جواد سپهری (نبش خیابان ۱۴)، پلاک۲، واحد ۲ غربی

یکتا تدبیر

۰۲۱-۲۲۸۸۷۹۰۳-۸-۲۲۸۸۸۹۳۷

تهران، ابتدای پاسداران- سه راه ضرابخانه- دشتستان دوم- پلاك۲۱

هشت

۰۲۱-۴۴۰۲۷۵۲۴-۴۴۰۲۶۹۴۶

تهران، خیابان آیت‌اله کاشانی، خیابان مهران، خیابان پنجم، کوچه ارغوان، پلاک۲۹، طبقه ۴، واحد ۸

یکتا روش امین

۰۲۱-۷۶۷۱۰۷۶۹

تهران، تهرانپارس، خیابان شهید مهران سجده‌ای جنوبی، خیابان شهید علیرضا ناهیدی (جشنواره)، پلاک ۲۴۸، طبقه سوم، واحد شمالی

هشیار-بهمند

۰۲۱-۸۸۸۴۳۷۰۴-۵

تهران، خیابان قائم مقام فراهانی، بالاتر از میدان شعاع، پلاک ۱۱۴، طبقه ۴، واحد۲۰، صندوق پستی: ۱۶۱۹-۱۵۸۱۵

یکتا محاسب توانا

۰۲۱-۴۴۳۴۲۶۹۳

تهران، جنت آبادمرکزی، خیابان مخبری، نرسیده به ستاری، پلاک ۱۹۶، ساختمان محمدی شمالی، طبقه ۴، واحد ۱۳