

# مقرله

تغییرات اساسنامه‌ی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و سیاست «یک بام و دو هوا»

فرهاد پناهی

۴



# تزیون آزاد

جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران: قبض اختیارات، بسط انتظارات؟

سردار بارگاهی، غلامرضا سلامی، ناصر محامی، هوشنگ نادریان

۵



# نگاهی از درون

حرفه‌ای مهجور به نام حسابداری

ابوالقاسم فخاریان

۲۷



بحران‌های بانکی و مسئولیت حسابرس

همایون مشیرزاده

۳۰

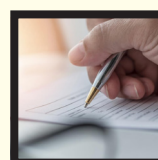


# کنکاش

راهکارهایی برای ارتقای اثربخشی

امیرهادی معنوی مقدم، محمد حسین قائمی، کیهان مهم

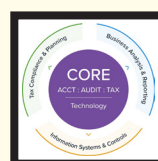
۳۳



طرح تحول آزمون حسابدار رسمی آمریکا

ترجمه‌ی مزده کدخدایی

۴۵





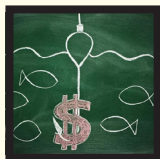
## جستار



گذری بر استانداردهای بین‌المللی مدیریت کیفیت

حمیدرضا کیهانی

۵۲

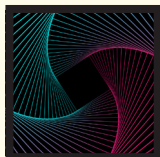


خطاهای اخلاقی و تلاش نادرست برای کاهش نظارت‌های قانونی

نویسندگان: جان دی کی سر، جیسون ال اسمیت، ناتانیل ام استفنز

ترجمه: وحید منتی، مهدی باقریان

۵۹



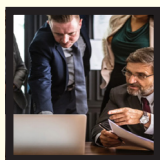
مفهوم فراگیر در حسابرسی

سید امیرحسین ابطحی نائینی

۶۸



## دور دنیا

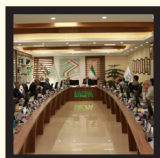


دور دنیا

۷۵



## اطلاع‌رسانی



افزودن شدن زبان برنامه‌نویسی پایتون به اکسل

جلسات شورای عالی دوره‌ی هشتم جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران

۸۹



فهرست مؤسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران

(بیست و هفتم شهریورماه ۱۴۰۲)

۹۲

## تغییرات اساسنامه‌ی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و سیاست «یک بام و دو هوا»



فرهاد پناهی

در پی چندین ماه بحث و اختلاف نظر سرانجام هیأت وزیران در جلسه‌ی ۲۴ اردیبهشت‌ماه سال جاری خود پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی در خصوص اصلاح اساسنامه‌ی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران را به تصویب رساند. در ماه‌های منتهی به تاریخ فوق طی مکاتبات گسترده با وزارت امور اقتصادی و نهادهای ذی‌ربط و نیز طی جلسات حضوری، دیدگاه‌های جامعه در خصوص این «اصلاحات» به اطلاع مراجع یادشده و حسب مورد به اطلاع اعضای جامعه رسانده شده است. در شماری کنونی نشریه‌ی «حسابدار رسمی» نیز دیدگاه جمعی از صاحب‌نظران در خصوص اصلاحات اخیر اساسنامه درج شده و در یادداشت حاضر قصد نداریم بازم این دیدگاه‌ها را تکرار کنیم.

تردیدی نیست که با گذشت زمان، آشکار شدن ضعف‌ها و ایجاد نیازهای جدید، به‌روزرسانی، اصلاح و بهینه‌سازی بسترهای مقرراتی فعالیت نهادهای حرفه‌ای فعال در عرصه‌ی اجتماعی ضروری است و جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران نیز از این قاعده مستثنی نیست و اصولاً نمی‌تواند مستثنی باشد. اما نکته‌ی مورد اشاره در این یادداشت از سویی مغایرت تغییرات اخیر با مبانی نظری فعالیت کارآمد سازمان‌ها و تجربه‌ی عملی فعالیت جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران به‌عنوان نهاد حرفه‌ای حسابرسی در ایران در دو دهه‌ی اخیر و از سوی دیگر تأکید بر تفاوت نگاه حاکمیت به تشکل حرفه‌ی حسابرسی در مقایسه با دیگر تشکلهای خودانتظام است. جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران تنها تشکل خودانتظام حرفه‌ای فعال در ایران نیست. علاوه بر جامعه، به‌عنوان مثال ما شاهد فعالیت «اتحادیه‌ی سراسری کانون‌های وکلای دادگستری ایران»، «سازمان نظام مهندسی ساختمان ایران» و «سازمان نظام پزشکی ایران» نیز هستیم که هر یک به سهم خود جایگاه اثرگذاری در ساختارهای اجتماعی و حرفه‌ای دارند. تمامی این سازمان‌ها برخوردار از استقلال و شخصیت حقوقی مستقل به‌منظور تحقق بخشیدن به اهداف پیش‌بینی شده در قانون و انجام وظایف مقرر و ملتزم به آیین اخلاق حرفه‌ای خود هستند.

اما در این میان از هنگام تصویب اساسنامه‌ی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران در تاریخ ۲۸ شهریور ۱۳۷۸ تا امروز شاهد ۱۱ مورد اصلاح اساسنامه‌ی این جامعه بوده‌ایم که آخرین مورد آن در اردیبهشت‌ماه سال جاری بوده است. به عبارت دیگر، تقریباً هر دو سال یک بار تغییری گاه عمده در اساسنامه‌ی نهاد قانونی حرفه‌ی حسابرسی صورت پذیرفته است. این در حالی است که برخلاف سایر حرفه‌های یادشده در ایران، همزمان فرایند تدوین قانون جدید برای اصلاح خودانتظامی این نهاد هم در دولت و هم در مجلس شورای اسلامی در جریان است. یعنی علاوه بر تغییرات مکرر در اساسنامه بستر مقرراتی کلی آن نیز در شرف تغییرات اساسی است و این امر هم از سوی دولت و هم از سوی مجلس شورای اسلامی به صورت مستقل از یکدیگر دنبال شده است. افزون بر این، نکته‌ی مهم دیگری که در بدو امر باید مورد توجه قرار داد این است که چنین اقدامی به لحاظ نظری مغایر با اصول راهبری و نظارتی است که مجامع حرفه‌ای بین‌المللی بر آن تأکید داشته‌اند. اصلاحات اخیر اساسنامه با انتقال بخشی از وظایف نظارتی (خودکنترلی) درون سازمان به بیرون از آن ضمن آن که با مدل‌های علمی و کارشناسی مغایرت دارد در عمل می‌تواند به کاهش نظارت جامعه بر حرفه‌ی حسابرسی بینجامد.

این تلاش برای تغییرات داریم در بستر قانونی که بی‌آمدهای خود را در ایجاد بستر متلاطم برای فعالیت ارکان جامعه خواهد داشت در شرایطی صورت پذیرفته که بیش از دو دهه فعالیت هیأت عالی نظارت حاکی از آن است که تخلفات حرفه‌ای ناشی از تعارض منافع یا اصلاً وجود نداشته و یا کم‌اهمیت و استثنایی بوده است.

یعنی به نظر می‌رسد تغییرات اخیر اساسنامه، در شرایطی که قانون جدیدی برای تنظیم حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی در ایران در شرف بررسی و تصویب است، نه توجیه نظری قانع‌کننده‌ای وجود دارد و نه تجربه‌ی فعالیت جامعه در دو دهه‌ی اخیر دال بر وجود شواهد محکمی برای آن است.

در عین حال، این انتقال وظایف قانونی به هیأت محترم عالی نظارت در شرایطی صورت گرفت که پیش از آن نیز این هیأت عملاً از اختیار کافی، گسترده و فاقد محدودیت برای اعمال نظارت حرفه‌ای بر ارکان جامعه برخوردار بوده است و تغییرات اخیر اساسنامه در عمل با تضعیف ساختاری کنترل‌های داخلی جامعه به کاهش اثربخشی خودانتظامی حرفه‌ای در حسابرسی می‌شود.

طبعاً مدعای بحث حاضر به هیچ عنوان نادیده گرفتن ضعف‌ها و کاستی‌ها نیست. بهینه‌سازی مستمر بسترهای قانونی نه‌تنها در مورد جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران که در مورد هر تشکل حرفه‌ای دیگر و اصولاً هر نهاد پویای اجتماعی ضروری است. اما پرسشی که مطرح می‌شود این است که چرا شاهد «استانداردهای دوگانه» و «یک بام و دو هوا» هستیم؟ چرا در مقایسه با دیگر تشکلهای خودانتظام که به آن اشاره داشتیم نگاه به حرفه‌ی حسابرسی به صورت مستمر از بدو فعالیت جامعه تا امروز همواره توأم با بدگمانی و عیب‌جویانه بوده است؟ و در نهایت این که آیا چنین نگاهی می‌تواند به برطرف‌سازی نیازهای امروز اقتصاد و جامعه‌ی ایران یاری کند؟

## جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران:

# قبض اختیارات، بسط انتظارات؟



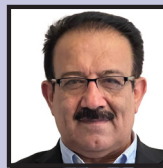
هوشنگ نادریان



ناصر محامی



غلامرضا سلامی



سردار بارگاهی

در سال ۱۳۷۲ قانون «استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی صلاح به‌عنوان حسابدار رسمی» به تصویب مجلس شورای اسامی رسید. به موجب این قانون، دولت می‌تواند حسب مورد از خدمات حسابداران رسمی در مواردی مانند حسابرسی و بازرسی قانونی شرکت‌های سهامی عام، شرکت‌های سهامی خاص، شرکت‌های غیر سهامی و شرکت‌های موضوع بندهای «الف» و «ب» ماده‌ی (۷) اساسنامه‌ی قانونی سازمان حسابرسی و همچنین حسابرسی مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی استفاده نماید. ضمناً در قانون فوق پیش‌بینی شد که به منظور تنظیم امور و اعتلای حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی و نظارت بر کار حسابداران رسمی، جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران تشکیل گردد. در سال ۱۳۷۴ آیین‌نامه «تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و چگونگی انتخاب آنان» موضوع تبصره‌ی یک قانون یادشده به تصویب هیأت وزیران رسید و متعاقب آن هیأت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی توسط وزیر امور اقتصادی و دارایی تعیین و معرفی شد. هیأت مذکور از نیمه‌ی دوم سال ۱۳۷۴ فعالیت خود را با بررسی پرونده‌های متقاضیان عنوان حسابدار رسمی، آغاز کرد.

در اوایل سال ۱۳۷۵ در اجرای آیین‌نامه‌ی تعیین صلاحیت حسابداران رسمی، وزیر امور اقتصادی و دارایی وقت، هیأتی ۱۰ نفره متشکل از ۷ نفر عضو هیأت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی و ۳ نفر حسابدار دیگر را به‌عنوان نخستین حسابداران رسمی معرفی کرد تا ظرف مدت شش ماه، اساسنامه‌ی جامعه‌ی مزبور را تهیه و برای تصویب نهایی به هیأت وزیران تقدیم نماید. این اساسنامه در مهلت مقرر تهیه و در شهریورماه ۱۳۷۸ به تصویب هیأت وزیران رسید.

نخستین مجمع عمومی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران در دوم شهریورماه، ۱۳۸۰ با هدف انتخاب اعضای شورای عالی تشکیل شد. در این جلسه ۱۱ نفر اعضای اصلی شورای عالی و ۳ نفر عضو علی‌البدل با رأی مستقیم اعضای جامعه انتخاب شدند و فعالیت جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، رسماً آغاز شد و در تاریخ یازدهم بهمن‌ماه ۱۳۸۰ به‌عنوان مؤسسه‌ی غیر تجاری به ثبت رسید.

از آن مقطع تا امروز، یعنی طی ۲۲ سال گذشته، اساسنامه‌ی جامعه ۱۱ بار مورد بازنگری قرار گرفته است. براساس این تغییرات ضمن حفظ ارکان جامعه، پاره‌ای از اختیارات آن به بیرون از جامعه انتقال یافته است. تغییرات اخیر اساسنامه نیز بخش عمده‌ی وظایف نظارتی جامعه را به هیأت نظارت واگذار کرده است.

گفتنی است به موازات تغییرات یادشده و همزمان با طرح ایجاد سازمان نظارت بر حسابرسی در کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی «لایحه‌ی ایجاد سازمان تنظیم مقررات حسابرسی و نظارت بر امور حسابداری و حسابرسی» نیز در آخرین لحظاتی که این شماره برای انتشار آماده می‌شد از سوی نهاد ریاست جمهوری به منظور نظر خواهی منتشر شد.

از این رو، درصدد برآمدیم که در شماره‌ی جدید فصلنامه‌ی حسابدار رسمی این موضوع را مورد کنکاش و واکاوی قرار دهیم و دیدگاه‌های صاحب‌نظران را حول مجموعه‌ای از پرسش‌ها انعکاس دهیم.

در ادامه، دیدگاه‌های (به ترتیب الفبا)، سردار بارگاهی (عضو شورای عالی دوره‌ی هشتم)، غلامرضا سلامی (عضو شورای ادوار جامعه)، ناصر محامی (عضو پیشین هیأت مدیره‌ی جامعه) و هوشنگ نادریان (عضو شورای ادوار جامعه) را در زمینه‌ی پرسش‌های طرح شده می‌خوانیم.



مؤسسه‌ی حسابرسی بنیاد مستضعفان و جانبازان انقلاب اسلامی، مؤسسه‌ی حسابرسی شاهد، مؤسسه‌ی حسابرسی سازمان صنایع ملی و شرکت سهامی حسابرسی واگذار شد. مجدداً بعد از مدتی طرح تشکیل سازمان حسابرسی مطرح و هر چهار نهاد حاکمیتی مزبور در یکدیگر ادغام و سازمان حسابرسی تشکیل شد. سپس بعد از چند سال بنابر الزاماتی و خصوصاً تعارض منافی که حداقل به صورت شکلی غیر قابل انکار بود، حاکمیت به تشکیل حرفه‌ی حسابرسی در بخش خصوصی تن داد. از آنجایی که در آن مقطع پذیرش حسابرسی بخش خصوصی نه از روی میل و رغبت و احساس نیاز بلکه ناشی از برخی الزامات بیرونی بود، علی‌رغم تصویب ماده واحده‌ی قانون تشکیل جامعه‌ی حسابداران رسمی خصوصاً تبصره‌ی ۲ آن، که جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران را مؤسسه‌ای غیردولتی، غیر انتفاعی، دارای استقلال مالی و شخصیت حقوقی مستقل تعریف کرده بود. به دلیل واگذاری تصویب اساسنامه‌ی جامعه به هیأت محترم وزیران و متأثر از شرایط حاکم بر آن دوران، و نفوذ مدیران محترم دولتی با رویکرد و نگرش خاص به بخش خصوصی، باعث شد اساسنامه‌ی جامعه‌ی حسابداران رسمی به گونه‌ای تدوین شود که جامعه‌ی حسابداران رسمی به عنوان یک مؤسسه‌ی مستقل خصوصی، فاقد استقلال رأی بوده و عملاً جایگاه آن از یک مؤسسه‌ی مستقل و غیردولتی به یک مؤسسه‌ی زیرمجموعه‌ی وزارت اقتصاد تقلیل یافت. به عنوان مثال در مورد شورای عالی به عنوان بالاترین رکن



برآیند ماده واحده‌ی مصوب، تشکیل جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران بوده است. به نظر می‌رسد در قیاس با تشکلهای خودانتظام مشابه مانند «کانون وکلا»، «نظام پزشکی» و جز آن، شاهد تغییرات قابل توجه‌ای در اساسنامه بوده‌ایم. پرسش این است که چه عواملی باعث شده که شاهد این حجم از تغییرات در اساسنامه‌ی یک نهاد به نسبت نوپا باشیم؟ تا چه حد اشکال به اساسنامه‌ی اولیه برمی‌گردد؟ تا چه حد اشکال از عملکرد ضعیف ارکان جامعه بوده است؟ آیا تغییرات اساسنامه از اشکالات درونی جامعه‌ی حسابداران رسمی ناشی شده یا نه عوامل دیگری زمینه‌ساز این تغییرات بوده‌اند؟

#### ◀ سردار بارگاهی:

در پاسخ به سؤال شما لازم است نگاهی اجمالی به تاریخچه‌ی حرفه بعد از انقلاب داشته باشیم. بعد از پیروزی انقلاب، بخش خصوصی در حرفه‌ی حسابرسی کلاً کنار گذاشته شد و امور حسابرسی به ۴ مؤسسه یا تشکیلات حاکمیتی به اسامی

دات کام  
حسابداری  
www.Hesabdary.Com  
@HesabdaryCom

جامعه که توسط اعضا انتخاب می‌شوند، صلاحیت کاندیداها ابتدا باید توسط وزارت اقتصاد تأیید و اعلام شود. همچنین، انتخابات با نظارت هیأت محترم عالی نظارت که نماینده‌ی حاکمیت است برگزار می‌شود، نتیجه‌ی انتخابات در صورتی قابل قبول است که به تأیید هیأت عالی نظارت برسد. و پس از تأیید هیأت عالی نظارت، اعضای ۱۱ نفره‌ی شورای عالی جامعه، طی احکام جداگانه توسط وزیر محترم اقتصاد، برای یک دوره‌ی سه ساله، منصوب می‌گردند.

با این مقدمه، اگر نگاهی به تغییرات ایجاد شده در اساسنامه‌ی جامعه داشته باشیم همواره یک رویکرد کلی بر این تغییرات حاکم بوده و آن رویکرد سلب استقلال جامعه به‌عنوان یک مؤسسه‌ی غیردولتی و دارای شخصیت حقوقی مستقل بوده است. به‌عنوان مثال یکی دیگر از تغییرات اساسنامه‌ی جامعه‌ی حسابداران رسمی، قانونی کردن گرفتن کار دست‌دوم از سازمان حسابرسی و یا به بیان دیگر واگذاری کار دست‌دوم، توسط سازمان حسابرسی به اعضای جامعه‌ی حسابداران رسمی (مؤسسات حسابرسی) بوده است. همان‌گونه که ملاحظه می‌فرمایید روند تغییرات اساسنامه همواره سمت‌وسوی محدود کردن اختیارات ارکان انتخابی و غیردولتی و دخالت بیش‌تر وزارت اقتصاد به نمایندگی از حاکمیت را داشته است. لذا به اعتقاد این جانب هر چند بر عملکرد جامعه انتقاداتی وارد بوده و هست، لکن از آنجایی که رویکرد حاکم بر جامعه همواره شناسایی نقاط مستعد بهبود و کاهش فاصله‌ی انتظارات بوده است. تغییرات انجام شده، را می‌توان در رویکرد کلی حاکمیت در محدود کردن بخش خصوصی و تمرکز اختیارات در دولت دانست.

### ◀ غلامرضا سلامی:

پاسخ به این سؤال شاه‌کلید تمام پاسخ‌هایی است که در این گفت‌وگو خواهد آمد، از این رو لازم است بیش‌تر به آن بپردازیم و از نظر تاریخی مقداری به عقب برگردیم. با تصویب مقررات مربوط به حسابداران رسمی در قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۴۵ و عزم دولت برای اجرای آن (در سال‌های قبل از آن تلاش‌هایی برای تاسیس نهاد حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی مانند کشورهای پیشرفته‌ی دنیا در ایران صورت گرفته بود که جملگی با شکست روبرو شد) متعاقباً کانون حسابداران رسمی در اوایل دهه‌ی ۵۰ تشکیل شد. از همان ابتدا پایوران وزارت دارایی به‌خصوص بخش مالیاتی آن این‌گونه امتیازات قانونی را حق خود دانسته و درصدد آن برآمدند که حداقل بخش مهمی از ظرفیت کانون را سهمیه‌ی خود سازند و در این کار نیز موفق شدند. دلیل این نگرش البته این بود که در ایران نقش حسابداران حرفه‌ای در فرایند تشخیص مالیات بسیار پررنگ‌تر از کشورهای الگو،

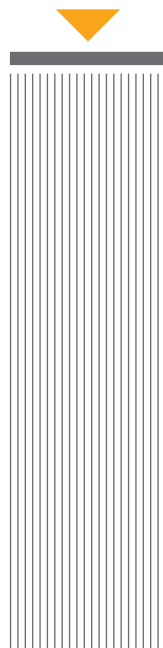
تعیین شد و بنابراین شاید سهم‌خواهی متخصصان مالی دولتی زیاد هم بی‌مورد نبود.

به‌رحال کانون حسابداران رسمی با ترکیبی از فارغ‌التحصیلان خارجی و ایرانی با سابقه‌ی حسابرسی و مدیران دولتی صفرکیلومتر در زمینه‌ی حسابرسی مستقل، تشکیل شد. در آن زمان، مانند امروز، ایران دارای یک مؤسسه‌ی حسابرسی دولتی به‌نام شرکت سهامی حسابرسی (البته نه با دامنه‌ی وسیع اختیارات و اقتدار سازمان حسابرسی) وجود داشت که از توانایی حرفه‌ای چندان بالایی نیز برخوردار نبود. این ترکیب و وضعیت باعث شد تا اکثریت کارهای بزرگ به سمت مؤسسات حسابرسی با شرکای عضو انجمن‌های حسابداران خبره‌ی انگلیسی و به‌خصوص آنانی که شریک بین‌المللی داشتند، برود و حتی کارهای شرکت سهامی حسابرسی نیز با مشارکت آنان حسابرسی شود.

در نتیجه، سهم حسابداران رسمی سهمیه‌ای از بازار کار بیش‌تر به حسابرسی فعالیت‌های اقتصادی متوسط و اکثراً مسأله‌دار، محدود گردید و در اثر این رویدادها بسیاری از اتهامات وارده به کانون نوپای حسابداران رسمی ناشی از عملیات این گروه از حسابرسان تلقی می‌شد. از طرف دیگر، تفاوت درآمد حسابرسان عضو کانون با پایوران نظام مالیاتی کشور که خود را به‌مراتب شایسته‌تر از آنان می‌دانستند عداوتی ریشه‌دار به‌وجود آورد به‌طوری که بعد از وقوع انقلاب از اولین تشکلهایی که توسط شورای انقلاب منحل شد، کانون حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۵۹ بود.

این عداوت از یک‌طرف و حاکمیت تفکرات چپ که منجر به دولتی‌شدن اقتصاد ایران شد از طرف دیگر، باعث گردید تا کشور بین سال‌های ۱۳۶۰ تا سال ۱۳۸۰ از وجود حسابداران مستقل غیردولتی محروم بماند. البته در این سال‌ها به‌همت نیروهای کاردان باقی مانده از نهاد حسابرسی مستقل و تجمع بیش‌تر آنان در مؤسسه‌ی حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه (و بعداً سازمان حسابرسی)، و فعالیت درخشان انجمن حسابداران خبره‌ی ایران، خوشبختانه حرفه‌ی حسابرسی در ایران زنده ماند و از بعضی جهات (مانند تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی و انتشار گسترده‌ی متون با ارزش) حتی پیشرفت‌های درخور توجهی کرد.

بعد از جنگ و تشکیل دولت سازندگی و وجود نیروهای با دانشی مانند مرحوم نوربخش که به روابط اقتصادی بین‌المللی اهمیت بسیاری می‌داد از طرفی، و فشار مراجع اقتصادی جهانی برای خصوصی کردن نهاد حرفه‌ای حسابداری در ایران، از طرف دیگر، مرحوم دکتر نوربخش از طرف دولت به رضا مستأجران مدیر عامل وقت سازمان حسابرسی مأموریت داد تا ماده واحده‌ای برای راه‌اندازی مجدد نهاد حرفه‌ای حسابداری مستقل تهیه کند.



متن این ماده واحده در زمان کوتاهی با کسب نظر از پیش‌کسوتان حرفه‌ای تهیه و از طریق دولت در سال ۱۳۷۰ تقدیم مجلس شد. ولی عجیب بود که این ماده واحده یک صفحه‌ای مدت دو سال در مجلس معطل ماند و در این فاصله پیشنهادهایی از طرف بعضی نهادها برای اصلاح این ماده واحده به مجلس داده شد که مهم‌ترین آن متن پیشنهادی وزارت دارایی بود که نتیجه‌ی آن می‌توانست از همان ابتدا به شیر بی‌بال و دم و اشکمی مانند آنچه که امروز از جامعه باقی مانده یا خواهد ماند، منجر شود.

با پی‌گیری دلسوزان حرفه‌ی بالاخره در سال ۱۳۷۲ همان ماده واحده‌ی پیشنهادی دولت به تصویب مجلس رسید. البته این بدین معنا نبود که حرفه‌ی حسابداری مستقل در ایران واقعاً به وجود آمد.

هشت سال طول کشید تا آیین‌نامه‌ها و اساسنامه‌ی جامعه که از نظر من عموماً با روح ماده واحده منافات داشت به تصویب هیأت وزیرانی که عمدتاً تحت نفوذ همان اشخاص مخالف با استقلال و غیردولتی شدن حرفه بود، برسد.

از همان آیین‌نامه‌ی تبصره یک ماده واحده مشخص بود که وزارت دارایی خیال ندارد اجازه‌ی تشکیل جامعه‌ای مستقل و حرفه‌ای را بدهد. در این آیین‌نامه، برخلاف روح ماده واحده، اجازه‌ی تشکیل هیأت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی عملاً به زیرمجموعه‌ی وزارت دارایی داده شد و صلاحیت عضوگیری و لغو عضویت اعضای جامعه‌ی حسابداران رسمی به این هیأت واگذار شد. طبق مقررات همین آیین‌نامه باز هم مدیران دولتی بدون داشتن سابقه‌ی حسابرسی مستقل صلاحیت دریافت این عنوان را پیدا کردند.

البته اگر داستان در همان شروع کار جامعه پایان می‌افتاد باز هم قابل‌پذیرش بود ولی همان‌طور که آگاه‌اید این قصه سر دراز پیدا کرد و تاکنون نیز ادامه داشته است.

سرنوشت اساسنامه هم چندان بهتر از آیین‌نامه‌ی تشخیص صلاحیت نبود. طبق این اساسنامه تقریباً ارکان منتخب اعضای جامعه‌ی حسابداران رسمی و خود مجموعه‌ی این اعضا نقش تعیین‌کننده‌ای نداشتند و بیش‌تر تصمیمات مربوط به سرنوشت حرفه در اختیار وزارت دارایی قرار گرفت.

طبق این اساسنامه، هیأت عالی نظارت جامعه هم‌تراز شورای عالی جامعه به‌عنوان تشکیلاتی دائمی در شاکله‌ی جامعه تعبیه شد، هیأتی که فقط به وزیر دارایی پاسخ‌گو است و دارای اختیارات بیش از حد (حتی نظارت بر کار مؤسسات حسابرسی و حسابداران رسمی) است در حالی که بهانه‌ی تشکیل آن که تا حدودی هم قابل‌قبول است، انجام وظیفه‌ی نظارت بر کار ارکان جامعه، در راستای عملکرد طبق مقررات موضوعه، بود.

علاوه بر این رکن، نظارت سه نفر ناظر نیز از بورس،

بانک مرکزی و سازمان مالیاتی که بدون حق رأی در شورای عالی جامعه حضور دارند و بر فرایند تصمیم‌گیری شورا نظارت می‌کنند وجود دارد که البته اصولاً سازوکار خوبی است.

ولی در جای جای اساسنامه از ابتدا این نقیصه وجود داشت و بعدها بیش‌تر هم شد که قدرت وزارت دارایی در تمشیت امور حرفه‌ی حسابداری به‌مراتب بیش‌تر از چیزی است که در کشورهای الگوی اولیه‌ی ما بوده است.

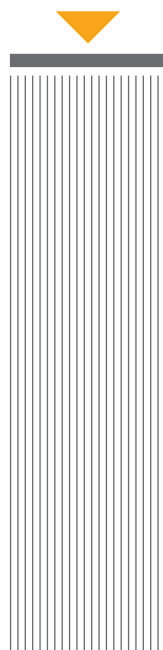
و اما در پاسخ آن بخش از سؤال شما که عوامل بیرونی در نابه‌سامانی حرفه بیش‌تر نقش داشته‌اند یا ضعف عملکرد ارکان جامعه باید گفت که هر دو.

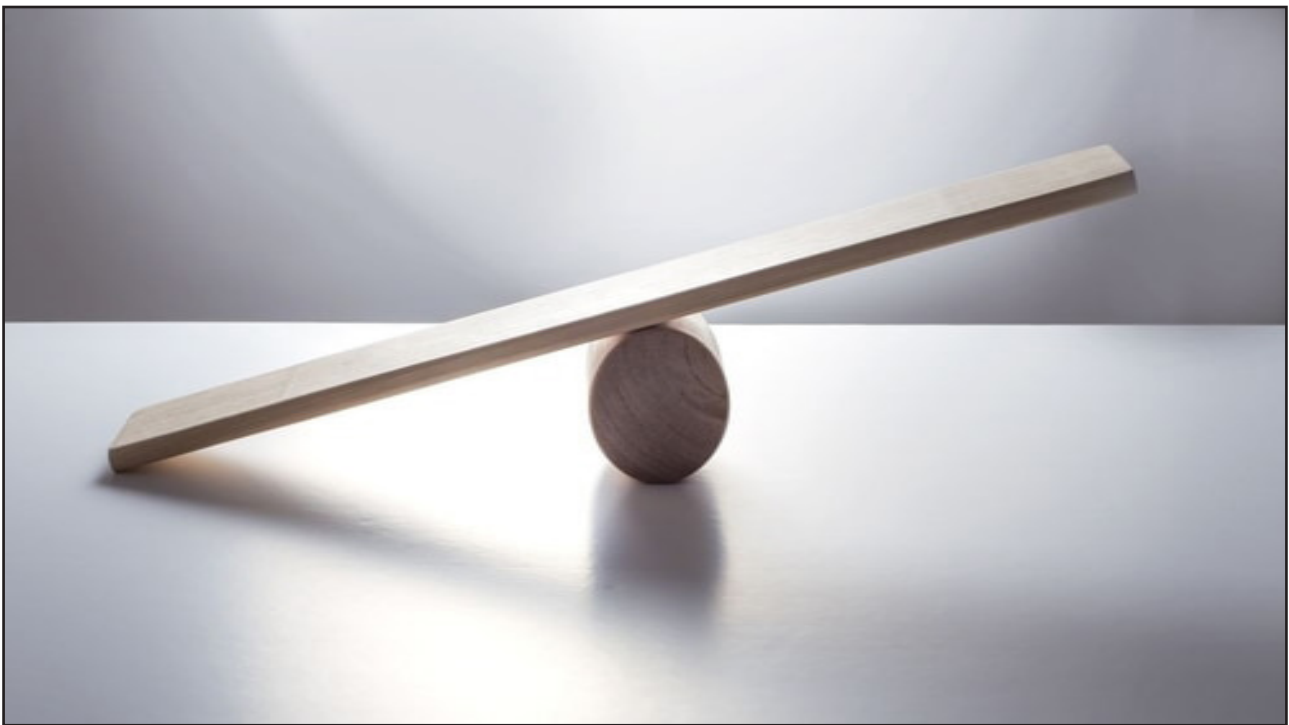
در مورد ضعف آیین‌نامه و اساسنامه به اندازه‌ی کافی بحث کردم ولی حداقل در دوره‌ی اول به استثنای یک مورد که آن‌هم مقصر خودمان بودیم، با حضور آقای دکتر مظاهری در رأس وزارت امور اقتصادی و دارایی و اعتقادی که ایشان به حرفه‌ی مستقل داشتند، این عوامل بیرونی چندان تأثیرگذار نبود.

در این جا دوست دارم آن یک مورد را هم برای ثبت در تاریخ بیان کنم.

من اعتقاد داشته و دارم که بر اساس منطق ماده واحده منشاء تغییرات اساسنامه حتماً باید خود جامعه باشد و هیچ‌یک از ارگان‌های دولتی نباید بتواند با دور زدن ارکان جامعه تغییراتی در اساسنامه به‌وجود آورد. متأسفانه در همان ابتدای کار جامعه دبیر کل جامعه که بسیار هم مورد علاقه و ارادت من است شاید تحت القائات دیگران بدون طرح در شورا و مستقیماً از آقای مظاهری درخواست کردند که موضوع تمام‌وقت بودن اعضای هیأت علمی برای شناخته شدن به‌عنوان حسابدار رسمی شاغل را منتفی سازند و این اشخاص حتی بتوانند با تعهد ۴۴ ساعت کار در دانشگاه‌ها به‌عنوان حسابدار رسمی شاغل شناخته شوند. از نظر من این بدعت بدی بود که اجازه داد وزیر دارایی هر زمان که میلش کشید بدون کسب نظر ارکان جامعه نسبت به ایجاد تغییرات دلخواه در اساسنامه اقدام کند.

به‌هرروی، علی‌رغم این پیش‌آمد شورای اول در نظر داشت از فرصت حضور آقای مظاهری در دولت و حسن توجه خود دولت به جامعه استفاده کند و تغییرات اساسی را برای ایجاد استقلال و کوتاه‌تر کردن دست دولت در مداخلات در جامعه، در اساسنامه به‌وجود آورد و حتی به نوعی هیأت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی را به درون جامعه بیاورد. متأسفانه با پایان یافتن این تغییرات شخص دیگری جایگزین آقای مظاهری شد که به‌نظر من هیچ شناختی از جامعه نداشت و این فرصتی بود برای بعضی از دوستان که با مراجعه به ایشان پنبه‌ی تمام آن اصلاحات را بزنند و نتیجه‌ی سه سال تلاش بی‌وقفه را بی‌اثر و به ریش طرفداران اصلاحات بخندند. هرچند این بی‌تدبیری و لجاجتی بیش از اصلاح‌کنندگان اساسنامه بعداً





دامن خود آن‌ها را گرفت.

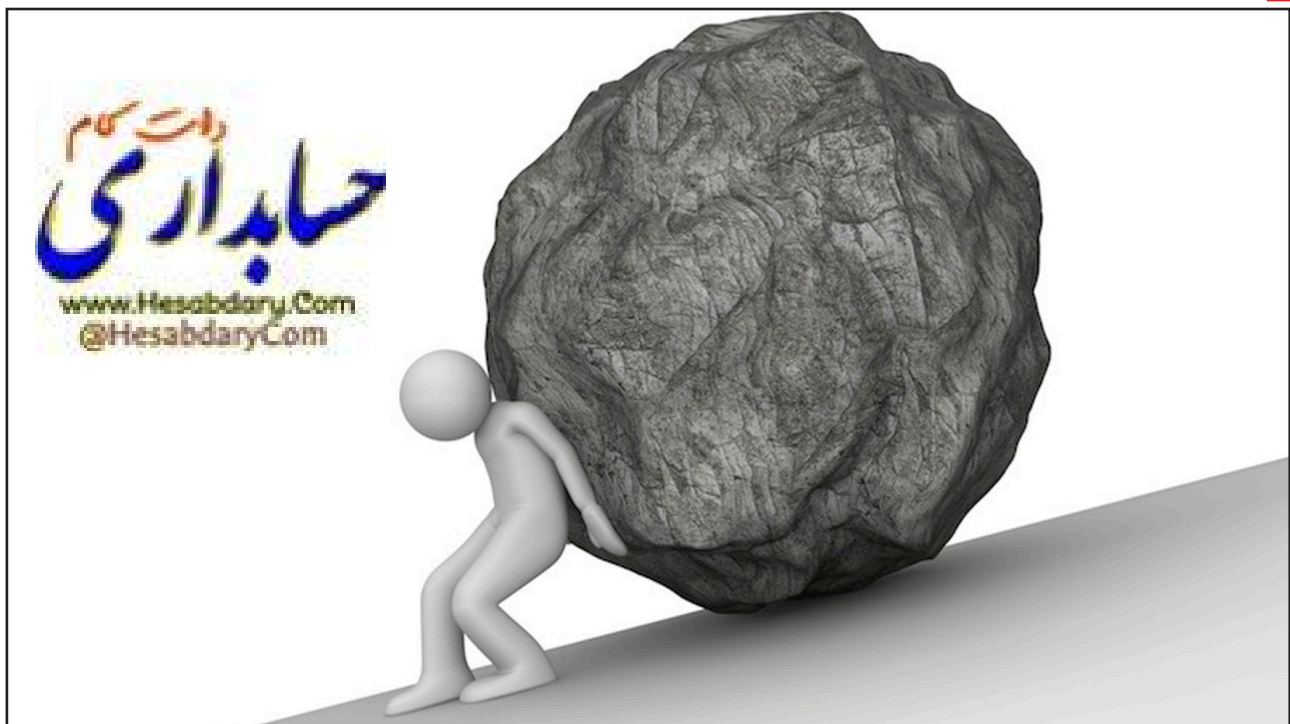
در دوره‌های بعد و با روی کار آمدن دولت احمدی‌نژاد و ادامه‌ی جنگ‌های حیدری و نعمتی درون جامعه معلوم بود که سرنوشت حرفه چه خواهد شد. نتیجه‌ای که می‌توانم از این مقدمه‌ی طولانی بگیرم آن است که هم عوامل بیرونی و هم عوامل درونی در این نابه‌سامانی حرفه نقش داشته‌اند ولی معتقدم در صورتی که نگرش احترام به جامعه‌ی مدنی که در دولت آقای خاتمی آغاز شد ادامه می‌یافت امروزه در بسیاری از تشکل‌ها و به‌خصوص جامعه‌ی حسابداران رسمی وضعیت به مراتب بهتری حکمفرما بود.

#### ◀ ناصر محامی:

به نظر من علل اصلی تغییرات متمادی اساسنامه‌ی جامعه‌ی حسابداران رسمی را نباید فقط در حد اشکال اساسنامه اولیه یا در حد احتمال عملکرد ضعیف ارکان جامعه و اشکالات درونی جامعه دید که این‌ها خود محصول بافتار (کانتکست) و زمینه‌ای است که در آن جامعه‌ی حسابداران رسمی متولد شده است. به باور من جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران فرزند یک فرایند تاریخی از تبدیل یک تشکیلات حرفه‌ای خودجوش مردمی (همانند تشکیلات حرفه‌ای کشورهای مرجع حسابداری) به یک سرمایه‌ی اجتماعی که با پذیرش قانونی، قدرت و نفوذ مضاعفی هم به‌دست آورد، نیست. بلکه بیش‌تر شبیه کودک ناخواسته‌ای است که نه خانواده خواهان او بودند نه امکان تدارک سخت‌افزار و اتاق و اسباب راحتی

او، نه حتی ذوق و شوق فرزندآوری و نه پتانسیل تربیت و پرورش او را داشتند. مطابق روایات رایج که منطقی‌ناباید انتظار مدارکی غیر از همین روایات شفاهی را هم داشت؛ تصویب قانون تشکیل جامعه‌ی حسابداران رسمی در اوایل دهه‌ی ۷۰ بیش‌تر حاصل فرایند تعاملی با یک نهاد مالی بین‌المللی است که حاکمیت را علی‌رغم وجود سازمان حسابرسی به‌عنوان تشکیلات فراگیر حسابرسی، به‌نوعی مجبور به تصویب قانون تشکیل جامعه‌ی حسابداران رسمی به‌عنوان تشکیلات حرفه‌ای حسابداری مستقل از دولت نمود. بدین ترتیب بدون احساس نیاز دستگاه تصمیم‌گیر، ناخواسته بر اساس ماده واحده‌ای که با بی‌حوصلگی و باری به‌هرجهت به تصویب مجلس رسید نطفه‌ی آن منعقد شد. مقررات‌گذاری و اساسنامه‌ی جامعه هم به‌خوبی منعکس‌کننده همان میل و تمایل به نخواستن جامعه‌ی حرفه‌ای است. بررسی گردش کار نیز حاکی از تأیید ادعای پیش‌گفته است. علی‌رغم عدم وجود هرگونه مانع طبیعی و قانونی، تشکیل جامعه‌ی حسابداران رسمی تا دولت دوم اصلاحات به تعویق افتاد. درخواست‌های مکرر اعضای حرفه و ذی‌نفعان برای تشکیل جامعه به مدت تقریباً ده سال از تاریخ تصویب قانون ماده واحده بدون پاسخ ماند تا بالاخره در دولت دوم اصلاحات تشکیل جامعه علی‌رغم میل طبیعی از تصمیم‌گیران و تصمیم‌سازان در بدنه‌ی دولت، تحقق یافت؛ آن‌هم با حداقل تسهیلات و امکانات مقرراتی و قدرت مانور و استقلال و توسعه. مثلاً موضوع فعالیت‌های مؤسسات تقریباً به‌طور کامل محدود به خدمات حسابرسی شد





علمی دانشگاه‌ها و فعالیت کارشناسان رسمی از خدمات موظف حسابداران رسمی بود که در جهت حل مشکل بخش خاصی صورت گرفته است.

تغییرات ۱۳۷۹ و ۱۳۹۱ بر محور منع خدمات همزمان و موضوع ارزیابی سهام و داوری مالی بوده و تغییر ۱۳۸۲/۱۱/۰۱ مربوط به حذف موظف بودن رئیس هیأت عالی نظارت بوده است. اصلاحات ۱۳۹۰/۱۰/۰۶ و ۱۳۹۲/۰۴/۳۰ ایجاد ماده ۳۷ مکرر در مورد ایجاد هیأت ویژه رسیدگی به تخلفات اعضا بود که با مصوبه‌ی اخیر هیأت وزیران لغو گردید.

تنها تغییر محتوایی و قابل توجه در طول عمر ۲۲ ساله‌ی جامعه به غیر از تغییر اخیر، تغییرات مورخ ۱۳۹۰/۰۴/۰۵ است که طی آن شاهد «اضافه شدن مجمع عمومی به ارکان جامعه»، «تعیین ترکیب شورای عالی»، «اضافه شدن وظیفه‌ی نظارت بر فعالیت اعضای جامعه توسط هیأت عالی نظارت»، «اضافه شدن شرط داشتن حداقل سه سال سابقه در سطح مدیریت برای شرکای مؤسسات حسابرسی»، «عدم تلقی اخذ کار از سازمان حسابرسی به‌عنوان کار دست‌دوم»، «الزام به حسابرسی مؤسسات عضو جامعه»، «الزام جامعه به ایجاد سامانه‌ی اطلاعات گزارشات»، «اصلاح مقررات انضباطی» و «ایجاد سقف مجاز خدمات و ترکیب و تعداد کارکنان» و «روش تعیین حق الزحمه‌ی خدمات حرفه‌ای» می‌باشیم.

آخرین مصوبه نیز در ۱۴۰۲/۰۲/۲۴ مربوط به انتقال «وظایف کنترل کیفیت پرونده‌های حسابرسی» و «تعیین اعضای هیأت بدوی انتظامی به هیأت عالی نظارت» بود.

و شرکای مؤسسات هم فقط محدود به اعضای جامعه شدند به این ترتیب عملاً از روز اول مؤسسات حسابرسی در موقعیت شکننده‌ی اقتصادی و محدودیت‌های سازمانی قرار گرفتند و یا حق انتخاب اعضای جدید از جامعه سلب و در اختیار وزارت اقتصاد قرار گرفت. بدیهی است در چنین شرایطی تلاش و درخواست برای تغییر اساسنامه و جرح و تعدیل آن همواره مد نظر اعضا و نخبگان حرفه باشد.

#### ◀ هوشنگ نادریان:

قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران رسمی در سال ۱۳۷۲ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید اما اساسنامه‌ی جامعه با تأخیر شش ساله در شهریورماه ۱۳۷۸ به تصویب هیأت وزیران رسید. در تدوین اساسنامه‌ی اولیه برخی از دست‌اندرکاران حرفه حضور داشتند و نهایتاً در جلسات مختلف در کمیسیون‌های فرعی هیأت وزیران با اعمال تغییراتی به تصویب هیأت وزیران رسید. از همان ابتدای کار در شورای عالی اول جامعه، ضرورت اعمال برخی اصلاحات احساس شد و کمیته‌ی فرعی نیز در شورای عالی جهت جمع‌بندی نظرات اصلاحی برگزار شد و این امر در شوراهای عالی دوره‌های بعد نیز تکرار شد. اما به‌استثنای مصوبه‌ی ۱۳۹۰/۰۴/۰۵ و مصوبه‌ی اخیر شاهد تغییرات محتوایی و جدی نبودیم. تغییرات انجام شده در سال‌های ۱۳۸۰، ۱۳۸۱، ۱۳۸۵، ۱۳۹۴ و ۱۳۹۷ در مورد شرط مالکیت برخی مؤسسات غیرخصوصی عضو جامعه و مستثنی نمودن عضویت در هیأت

با توجه به مراتب فوق هر چند تعداد موارد تغییر اساسنامه بالاست لکن به استثنای تغییرات مورخ ۱۳۹۰/۰۴/۰۵ و تغییر اخیر، شاهد تغییرات محتوایی و قابل توجه نیستیم و این تغییرات عمدتاً بابت رفع مسائل خاص و موردی بوده است. بهر حال ۲۴ سال از تصویب اولین اساسنامه‌ی جامعه می‌گذرد و برخی مشکلات اجرایی اجتناب‌ناپذیر است و نمی‌شود این را به حساب اشکالات اساسنامه‌ی اولیه گذاشت، البته برخی عوامل بیرونی نیز بر این تغییرات اثر داشته‌اند مانند دیدگاه دولت در کاهش فاصله‌ی انتظارات از جامعه‌ی حسابداران.

## ۲

بر اساس آخرین تغییرات انجام شده در اساسنامه، نهاد ناظر و بازرس جامعه بخشی از وظایفی را که پیش‌تر برعهده‌ی جامعه بوده عهده‌دار شده است. بدین ترتیب، نظارت، بازرسی، حسابرسی و کنترل کیفیت همه به شکلی زیر نظر هیأت نظارت انجام می‌شود، آیا این امر تعارض منافع ایجاد نمی‌کند؟ به‌طور مشخص، در چارچوب اساسنامه‌ی اصلاح شده کنونی، در صورت اعتراض به نتیجه‌ی کنترل کیفیت مؤسسات، به چه نهادی باید مراجعه کرد؟

### ◀ سردار بارگاهی:

طبق مواد ۱۶ و ۱۷ اساسنامه قبل از تغییرات اخیر، وظیفه هیأت محترم عالی نظارت حصول اطمینان از رعایت مقررات مربوط و احراز کفایت نظارت حرفه‌ای توسط کلیه‌ی اعضای جامعه از جمله شورای عالی و هیأت مدیره‌ی منتخب شورا بوده که ذیل ماده‌ی ۱۷ در ۵ بند و ۳ تبصره احصا شده است. طبق جزء «ت» از ماده‌ی ۱۷ اساسنامه مزبور، نظارت هیأت عالی نظارت بر فعالیت‌های حرفه‌ای اعضای جامعه، بدون هیچ محدودیتی و به تشخیص هیأت مزبور یا حسب مورد با ارجاع وزیر محترم اقتصاد یا شورای عالی جامعه بوده است. لذا همان‌گونه که ملاحظه می‌فرمایید هیأت عالی نظارت با هیچ‌گونه محدودیت قانونی در شیوه و نحوه‌ی اعمال نظارت حرفه‌ای مواجه نبوده است. همچنین به موجب مواد ۱۸، ۲۰ و ۲۱ اساسنامه‌ی قبلی، هیأت عالی نظارت اختیار تام در به‌کارگیری کلیه‌ی ابزارهای مورد نیاز جهت اعمال نظارت بر فعالیت‌های حرفه‌ای اعضای جامعه‌ی حسابداران رسمی با هزینه‌ی جامعه را داشته است. با این مقدمه باید سؤال

شما را این‌گونه اصلاح نمایم که اولاً با تغییرات ایجاد شده، اختیار جدیدی به هیأت عالی نظارت واگذار نشده است. بلکه نظارت حرفه‌ای که قبلاً زیر نظر مستقیم و برخط هیأت عالی نظارت بوده، در تغییرات ایجاد شده، به هیأت محترم عالی نظارت واگذار گردیده و جایگاه هیأت مزبور به‌عنوان نماینده و منصوب حاکمیت، از ناظر به مجری تغییر یافته است.

در اساسنامه‌ی جدید، تدوین ضوابط نظارت حرفه‌ای (مقررات‌گذاری) اجرای نظارت حرفه‌ای، نظارت بر اجرای فرایندهای نظارتی، دادرسی و فرایندهای انتظامی و تنبیهی (تشکیل هیأت‌های شبه‌قضایی)، هر سه حوزه به هیأت عالی نظارت واگذار و در هیأت مزبور متمرکز شده است.

هیأت محترم عالی نظارت یک نهاد دولتی و حاکمیتی بوده که در نامه‌ی وزیر محترم اقتصاد به دولت جهت اصلاح اساسنامه، این جایگاه حاکمیتی تصریح و تبیین شده است. در یک ساختار کنترلی کارآمد و اثربخش، مهم‌ترین مؤلفه تفکیک و استقلال حوزه‌های مقررات‌گذاری، اجرا و نظارت است. همچنین مهم‌ترین ویژگی یک نهاد نظارتی کارا و اثربخش را می‌توان در سه مفهوم کلی شفافیت، چابکی و پاسخ‌گویی بیان کرد. به اعتقاد این‌جانب ساختار فعلی هیأت عالی نظارت در انطباق با این سه ویژگی بنیادی، قابل دفاع نیست. لذا حذف نظارت مستقل از اجرا و حذف پاسخ‌گویی رکن نظارتی به‌موجب تغییرات جدید از ساختار قبلی جامعه، یکی از ایرادات غیر قابل انکار تغییرات اساسنامه است.

با عنایت به مطالب پیش گفته، و در پاسخ به سؤال اخیر شما باید عرض کنم که در ساختار فعلی جامعه، در صورت وجود اعتراض به عملکرد هیأت محترم عالی نظارت، فقط و فقط می‌توان به خدا مراجعه نمود. یداله فوق ایدیهم.

### ◀ غلامرضا سلامی:

از ابتدا هم مخالفان تشکل حرفه‌ی مستقل پس از این‌که در انسداد راه تشکیل جامعه بالاخره بعد از ده سال ناکام ماندند، تصمیم گرفتند که جامعه رو به یک شیر بی‌بال و دم و اشکم تبدیل کنند، همان‌طور که بیان شد آن‌ها موفق شده بودند تا فرایند گزینش و لغو عنوان حسابدار رسمی را در اختیار وزارت دارایی قرار دهند که در این کار هم موفق بودند و همین‌طور موفق شدند تا سرحد امکان آن دوران دست وزارت دارایی را برای تضعیف ارکان جامعه باز بگذارند. اگر درست به‌خاطر داشته باشم در پیش‌نویس اساسنامه حتی حق نظارت بر کار و رفتار اعضا از ارکان جامعه سلب شده بود که با استقامت تعدادی از صاحب‌نظران حرفه این نقشه ناکام ماند. بنابراین در اساسنامه‌ی مصوب گزینش اشخاص به‌عنوان حسابدار رسمی و شرایط گزینش و همچنین حکم به لغو عضویت اعضا، کلاً در اختیار وزارت دارایی قرار گرفت ولی جامعه به‌عنوان یک

تشکل خودانتظام در زمینه‌ی نظارت بر کار و رفتار حرفه‌ای را از طریق شورای عالی، هیأت مدیره، کارگروه‌ها و واحدهای تخصصی و نهایتاً هیأت‌های بدوی انتظامی و حضور در هیأت عالی انتظامی، وظیفه‌ی سنگین و دشوار نظارت را برعهده داشت که البته نمایندگان ناظر در شورای عالی و هیأت عالی نظارت این اختیار و امکانات را داشتند تا بر مطابقت عملکرد این نهادها با مقررات در این امر اساسی نظارت داشته باشند. ولی خود هیأت عالی نظارت به جز در مواقع خاص حق ورود به امر نظارت بر عملکرد و رفتار حرفه‌ای اعضا را نداشت که بعدها این حق هم طبق یکی از اصلاحات اساسنامه به این هیأت داده شد.

متأسفانه کارکرد جامعه در امر نظارت چندان موفق نبود و نارضایتی از ناکارآمدی و حتی فساد بعضی از اعضا به تدریج در جامعه افزایش یافت. یکی از منافع باز برای رسوخ بی‌مبالاتی و بعضاً فساد سپردن امر تشخیص مالیات به حسابداران رسمی بود که هرچند تا حدود زیادی جلوی ضایع شدن حقوق دولت و مؤدیان مالیاتی را نسبت به قبل گرفته بود ولی واکنش‌های خصمانه‌ی بدنه‌ی سازمان مالیاتی از یک طرف و لغزش بعضی از حسابداران رسمی (شامل سهمیه‌ای‌ها) باعث شد تا در اصلاحیه‌ی آخر قانون مالیات‌های مستقیم به درستی این اختیار از اعضای جامعه سلب و مانند قبل در اختیار سازمان امور مالیاتی قرار گیرد و در عوض سازوکار تشخیص مالیات بر اساس صورت‌های مالی حسابرسی شده جایگزین مقررات قبلی شود. بنابراین این منفذ رخنه‌ی فساد احتمالی تا حدود زیادی بسته شد.

با این حال به چند دلیل جامعه نتوانست رضایت افکار عمومی را در زمینه‌ی نظارت جلب کند.

مهم‌ترین علت این نارضایتی نهادینه شدن فساد در فعالیت‌های اقتصادی و بانکی در کل کشور و گسترده‌تر شدن روزافزون این فساد در ۲۰ ساله‌ی اخیر است. متأسفانه تبلیغات شاید عامدانه باعث شده است که عمده‌ی توجه افکار عمومی به حلقه‌ی آخر نظارت یعنی گزارش حسابرسی معطوف گردد که البته ناشایستگی بعضی از حسابرسان به این باور قوت بخشیده است. در این میان اما جامعه نتوانست خود را برای مقابله با این ناشایستگی‌ها تجهیز کند. برای مقابله با این روند جامعه می‌بایست بهترین نیروها را در واحد کنترل کیفیت و کارگروه‌های مربوط و هیأت‌های بدوی انتظامی با هر هزینه‌ای، به کار می‌گرفت که متأسفانه در این کار اهمال شد که بیان دلایل آن فرصت دیگری می‌طلبد.

از نظر من این ضعف سیستم بوده که اجازه نداده تا جامعه بتواند وظیفه‌ی نظارتی خود را به درستی ایفا کند، کما این که ضعف مشابه در سیستم نظارتی بازار پول، بورس، نظام مالیاتی و..... کاملاً وجود دارد ولی خب دیواری کوتاه‌تر از دیوار جامعه

وجود ندارد.

در چنین شرایطی یعنی در عدم امکان برقراری سیستم نظارتی کارآمد به دلیل وجود مشکلات ساختاری در کشور، تغییر نهاد ناظر آن هم از یک نهاد نسبتاً مردمی به یک نهاد دولتی چه مشکلی را می‌تواند حل کند؟ گیرم که متولیان فعلی هیأت عالی نظارت جامعه دلسوزتر از اعضای هیأت مدیره‌ی جامعه باشند، چه تضمینی وجود دارد که این مزیت در آینده برعکس نشود؟ هیأت عالی نظارت قرار است از کرات دیگر نیرو بگیرد؟ بضاعت کشور از نظر نیروی انسانی کارآمد که با تغییر نهاد ناظر تغییر نخواهد کرد. اگر نیروهای کارآمدی وجود دارد چرا کمک نمی‌کنند تا هیأت مدیره آن‌ها را به کار گیرد؟ و یا چرا تاکنون با امکانات نظارتی که در اختیار این هیأت بوده از این نیروها استفاده نکرده است؟

حال اگر پیش‌بینی‌ها درست از آب درآید و کار هیأت نظارت در قالب جدید با نارسایی همراه باشد خسارت‌دیدگان باید به کجا شکایت کنند؟ مگر می‌شود هم نهاد ناظر و هم پیگیری‌کننده‌ی نارسایی امر نظارت یکی باشد؟ چگونه اکنون بحث تعارض منافع مطرح است ولی در آینده چنین تعارضی حتی محتمل نیست؟

#### ◀ ناصر محامی:

مطابق با ماده‌ی ۴ اساسنامه، نهاد ناظر یا هیأت عالی نظارت یکی از ارکان جامعه است. بنابراین نظارت از جامعه خارج نشده بلکه از شورای عالی و هیأت مدیره به هیأت عالی نظارت منتقل شده است. ظاهراً به زعم کسانی که مبتکر تغییر اساسنامه و انتقال وظایف نظارتی و کنترلی به هیأت عالی نظارت بودند علت این انتقال صلاحیت، شبهه‌ی وجود تضاد و تعارض منافع در فرایند کنترل کیفیت و نظارت حرفه‌ای بوده است. اما به تصور من تدابیر اندیشیده شده می‌توانست بدون تغییر اساسنامه هم اعمال شود. حال با ترتیب کنونی هیأت عالی نظارت مسئولیت قانونی نظارت و کنترل کیفیت را برعهده می‌گیرد و این امر به معنی درگیری سیستماتیک و روزمره و سازمانی هیأت عالی نظارت با امر نظارت و کنترل کیفیت است. خاطرنشان می‌کنم که ارکان اجرایی جامعه در یک طبقه‌بندی کلی دو وظیفه بر عهده داشتند الف) وظایف آموزشی با کلیه‌ی زیرمجموعه‌ها و فرعیات و جزئیات و شاخه‌هایش و ب) کنترل و نظارت با کلیه‌ی زیرمجموعه‌ها و فرعیات و جزئیات و شاخه‌هایش... اکنون با ترتیبات جدید بخش بسیار عمده‌ی وظایف کنترلی به هیأت عالی نظارت منتقل شده در نتیجه عملاً هیأت عالی نظارت که قطعاً شأن نظارتی‌اش ماهیت اصلی او را مشخص می‌کند، درگیر کارهای اجرایی نظارت سیستماتیک و سازمان‌یافته‌ی وظیفه‌مند خواهد شد. به نظر من این مسئولیت در اصل خود و فلسفه‌ی



تعارض آن قرار گیرند. تعارض منافع در شرایطی است که بین منافع شخصی فرد و منافع جامعه تعارض ایجاد شود که این موضوع در بحث هیأت عالی نظارت موضوعیت ندارد. روش قبلی تعارض منافع را تداعی می‌کرد، گروهی از شاغلین در حرفه با منافع شخصی اکثریت شورای عالی را کسب و بالقوه همواره امکان اعمال نفوذ بر سایر مؤسسات عضو جامعه که در این گروه‌بندی‌ها نبودند وجود داشت. تعداد شکایات متعدد اعضای جامعه از نظریه‌های کمیته‌ی کنترل کیفیت و آرای انضباطی نیز مؤید این اشکال بود. اگر اشکال به عدم امکان اعتراض به آرا و نظرات در ساختار جدید است باید گفت هیأت عالی نظارت خود مبادرت به انجام کنترل کیفیت یا صدور آرای انضباطی نمی‌کند بلکه این کار از طریق کمیته‌ی کنترل کیفیت مربوطه و هیأت‌های بدوی انجام می‌شود. لذا همواره امکان اعتراض به نظرات و آرا وجود دارد. نظرات کمیته‌ی کنترل کیفیت در خود هیأت عالی نظارت قابل بررسی است و نظرات هیأت‌های بدوی نیز در مرجع بالاتر (هیأت عالی انتظامی) که صرفاً یک نفر آن توسط هیأت عالی نظارت منصوب می‌شود، قابل بررسی است. دوستانی که راه اعتراض را در شرایط جدید بسته می‌بینند پاسخ دهند اعتراض به نظرات کمیته‌ی کنترل کیفیت در گذشته چگونه انجام می‌شد و چه مواردی وجود دارد که توسط مرجعی بررسی و احقاق حق شده باشد؟ به نظر می‌رسد منتقدین به تغییرات جدید اساسنامه با اصل دخالت حاکمیت در نظارت بر حرفه مشکل دارند که با توجه به جریانات دهه‌ی اخیر در دنیا در زمینه‌ی

وجودی هیأت عالی نظارت دارای تعارض منطقی است. این تغییرات هر چند در ظاهر به اهمیت و اقتدار هیأت عالی نظارت در بین ارکان جامعه اضافه می‌کند ولی به باور من در نهایت موجب تضعیف جایگاه نظارتی این هیأت در امر خطیر نظارت عالی بر حرفه خواهد شد. در گذشته هم هیأت عالی نظارت برای هرگونه نظارتی که لازم می‌دید دارای صلاحیت و اختیار کافی بود؛ آن هم بدون آن که درگیر امور اجرایی کنترل کیفیت و نظارت سیستماتیک در سطح اجرا باشد. اما اکنون این فراغت خاطر در نظارت عالی از هیأت عالی نظارت اجباراً سلب شده و هیأت در معرض عواقب منفی معضلات اجرایی که شأن نظارتی وی را خدشه‌دار می‌کنند قرار خواهد گرفت.

#### ◀ هوشنگ نادریان:

آنچه که در اصلاحیه‌ی اخیر هیأت وزیران تغییر یافته، در سطح کلان انتقال وظیفه‌ی کنترل کیفیت پرونده‌های مؤسسات و انتخاب هیأت‌های بدوی انتظامی به هیأت عالی نظارت است که به‌عنوان رکنی از جامعه فعالیت می‌کند. کنترل وضعیت مؤسسات که عملاً نیمی از جریان امتیاز کنترل کیفیت را دربر می‌گیرد و همچنین کنترل پرونده‌ی وضعیت حسابداران شاغل حقیقی، کماکان به عهده‌ی هیأت مدیره و کمیته‌های تخصصی جامعه است. این سؤال که این امر تعارض منافع ایجاد می‌کند پاسخ منفی است چون هیأت عالی نظارت که اعضای آن منصوب دولت و نماینده‌ی حاکمیت هستند، منافی در جامعه ندارند که بر سر دوراهی



### ◀ سردار بارگاهی

دو نهاد حاکمیتی ذکر شده یعنی متولیان بازار سرمایه و بازار پولی، اتفاقاً تنها ذی‌نفعانی هستند که به دلیل عدم تمکین به قوانین و مقررات جامعه‌ی حسابداران رسمی مصوب مجلس شورای اسلامی و عدم تعامل سازنده و به‌موقع با جامعه و ابداع حسابرس معتمد، باید مورد مؤاخذه قرار گیرند. این دو نهاد حاکمیتی و قدرتمند با برخورد گزینشی با اعضای جامعه‌ی حسابداران رسمی و ایجاد انحصار، تعداد محدودی از اعضای جامعه را به‌عنوان معتمد خود تعیین و مجوز حسابرسی اکثریت اعضای جامعه‌ی حسابداران رسمی را در چارچوب قانون ماده واحد و اساسنامه‌ی جامعه عملاً کان لم یکن کرده‌اند. این دو نهاد به هیچ‌کس پاسخ‌گو نبوده و نحوه‌ی انتخاب و گزینش حسابرس معتمد و همچنین سلب صلاحیت آن‌ها، برخلاف ساختار شفاف در جامعه‌ی حسابداران رسمی، هیچ‌وقت شفاف نبوده است. به‌عنوان مثال به‌رغم افزایش تعداد ناشران بورسی، حسابرسان معتمد بورس همواره کاهش یافته‌اند. و یا اعضای محترم کمیته‌ی نظارت بر حسابرسان معتمد سازمان بورس، هیچ‌وقت به این سؤال اعضای حرفه پاسخ ندادند که چرا تا مدت‌ها جلسات این کمیته بابت سؤال و جواب از اعضای حرفه، مستند نمی‌گردید. و یا این‌که این کمیته با برگزاری این جلسات به دنبال تأیید صلاحیت مجدد حسابرسانی است که قبلاً توسط هیأت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی منتخب وزیر اقتصاد تأیید صلاحیت شده‌اند و یا قصد احراز صلاحیت حرفه‌ای آنان را دارند و یا این‌که

تقویت نظارت حاکمیت بر حرفه‌ی حسابرسی، به نظر می‌رسد این مبنای قابل‌قبولی نداشته باشد ضمن آن‌که شرایط حرفه در داخل نیز این تغییر را اجتناب‌ناپذیر نموده است.

۳

در تمامی سال‌های بعد از تشکیل جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران کم‌وبیش به شکل دائمی شاهد افزایش دامنه‌ی انتظارات از حسابرسان و گزارش‌های حسابرسی بوده‌ایم، به‌عنوان مثال می‌توان به انتظارات سازمان بورس و اوراق بهادار (نهاد نظارتی بازار سرمایه)، بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران (نهاد نظارتی بازار پول) و بیمه‌ی مرکزی ایران (نهاد نظارتی بازار بیمه) اشاره کرد. اکنون با تغییرات رخ داده روند نظارتی بر مؤسسات حسابرسی در مقایسه با پیش چه تغییراتی خواهد داشت؟ آیا به نظر شما تغییرات اساسنامه در راستای پاسخ‌گویی جامعه به انتظارات فزاینده‌ی ذی‌نفعان بوده است؟

معیار این شیوه‌ی گزینش (پرسش و پاسخ در زمان محدود و از منظرهای مختلف) کجا و چگونه مستند گردیده است. و یا افراد تأیید صلاحیت یا رد صلاحیت شده، در شرایط یکسان چگونه توسط اشخاصی مستقل از اعضای محترم آن کمیته، قابل راستی‌آزمایی است. ناگفته نماند رویکرد سازمان بورس در خصوص انتخاب مؤسسات و حسابداران رسمی معتمد، نسبت به گذشته تا حدودی بهبود یافته است.

در خصوص تأثیر تغییرات اساسنامه و شیوه‌ی نظارت بر فعالیت حرفه‌ای اعضای جامعه بر روی انتظارات فزاینده ذی‌نفعان، به اعتقاد این‌جانب شاهد هیچ تغییر مثبت معنی‌داری نخواهیم بود. برای این ادعای خود و تبیین بهتر موضوع لازم است به چند نکته اشاره کنم.

به نظر من اصلاح اخیر در اساسنامه‌ی جامعه‌ی حسابداران رسمی، ناشی از یک رویکرد و اقدام تقابلی و متأثر از اختلاف‌نظرهای درون خانواده‌ی حرفه بوده است. تغییرات صورت گرفته در نتیجه‌ی خواست و اراده‌ی طیف متناسب به رویکرد دولتی (به معنای نگاه و نگرش دولتی) و خصوصاً وزارت محترم اقتصاد بوده و از نظرات و تجربیات ارکان انتخابی جامعه، خبرگان و پیش‌کسوتان حرفه و اعضای آن، به‌درستی استفاده نشده است. این‌جانب به‌عنوان عضو شورا و یکی از نمایندگان منتخب شورا جهت حضور در کمیسیون اقتصادی دولت، لازم است به استحضار اعضای فرهیخته‌ی جامعه برسانم که قبل از تصویب تغییرات و به‌منظور بهینه‌سازی تغییرات، جامعه‌ی حسابداران رسمی کتباً از وزیر محترم اقتصاد تقاضای ملاقات حضوری به‌منظور ارائه‌ی پیشنهادهای شورای عالی، خبرگان و پیش‌کسوتان حرفه را نمود که مورد اجابت ایشان واقع نگردید. تاکنون نیز چنین فرصتی در اختیار جامعه‌ی حسابداران رسمی قرار نگرفته است. یا در یکی از جلسات کمیته‌ی فرعی کمیسیون که کل تغییرات در آن تأیید شده بود از نمایندگان جامعه دعوت به‌عمل نیامد و فرصت دفاع تفصیلی و تخصصی از جامعه‌ی حسابداران رسمی سلب گردید. اعتقاد دارم در صورت فراهم شدن این نشست حضوری و شنیدن بدون واسطه‌ی نظرات جامعه‌ی حسابداران رسمی توسط وزیر محترم اقتصاد، تغییرات اساسنامه در راستای رفع هرگونه تعارض منافع شکلی و ماهیتی، به‌گونه‌ای اصلاح می‌گردید که علاوه بر رضایت همه‌ی اهالی حرفه، می‌توانست اثربخشی معنی‌داری در کاهش فاصله‌ی انتظارات از جامعه‌ی حسابداران رسمی، نزد نهادهای حاکمیتی و سایر ذی‌نفعان را به‌همراه داشته باشد.

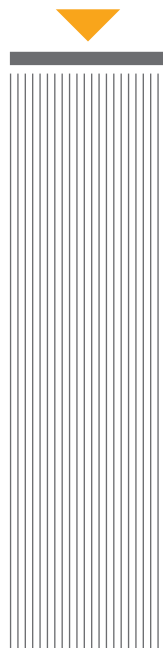
اما در خصوص فاصله‌ی انتظارات منطقی ذی‌نفعان از عملکرد حرفه و رشد فزاینده‌ی آن، باید علت اصلی این امر را خارج از حرفه و در محیط کسب‌وکار و متأثر از عواملی نظیر صدور قوانین، مقررات، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های خلق‌الساعه از یک‌طرف

و فقدان زیرساخت‌ها و پایگاه‌های اطلاعاتی جهت راستی‌آزمایی ادعای صاحبان کسب‌وکار و انجام کنترل‌های ضروری حسابرسی و سایر محدودیت‌هایی که محیط کسب‌وکار بر فرایند حسابرسی تحمیل می‌نماید جستجو کرد. علاوه بر موارد فوق، تحریم‌های ظالمانه‌ی کشور خصوصاً تحریم شبکه‌ی بانکی، عدم عضویت در FATF و محدودیت‌های ناشی از این عدم‌عضویت نیز از دیگر عوامل مؤثر در رشد فاصله‌ی انتظارات از عملکرد حرفه‌ی حسابرسی هستند. مضافاً استانداردهای حسابرسی که متناسب با محیط کسب‌وکار کشورهای صنعتی تدوین و در ایران ترجمه شده‌اند برای شرایط و ساختارهای رانتهی کشور فاقد کارایی و اثربخشی بوده و لازم است قوانین، مقررات، استانداردها و سایر شیوه‌های نظارتی متناسب با محیط کسب‌وکار و شرایط زمانی و اقتصادی فعلی، تهیه، تدوین و اجرایی گردد. حسابرسی مبتنی بر استانداردهای حسابرسی فعلی ایران، قادر به تأمین نیاز حاکمیت و سایر ذی‌نفعان در پیشگیری یا گزارش به‌موقع فساد، اختلاس، رانت و... نبوده و باید شاخص، معیار و ضوابط ویژه‌ای در تعامل و همفکری با بخش خصوصی و اصحاب حرفه، برای مبارزه با فساد، رانت، اختلاس و... مبتنی بر بازرسی‌های ویژه و با ضمانت اجرایی لازم و کافی، تدوین، تصویب و اجرایی شود.

حرفه‌ی حسابرسی از زمان تشکیل جامعه تاکنون همواره تحت نظارت مستقیم حاکمیت و نهادهای حاکمیتی بوده است. نظارت سازمان بورس، بانک مرکزی و هیأت عالی نظارت، نمونه‌هایی غیر قابل‌کتمان از نهادهای حاکمیتی هستند که همواره به‌صورت مستقیم و در حوزه‌هایی غیرمستقیم بر عملکرد حرفه‌ای اعضای جامعه نظارت داشته‌اند. لذا هرگونه عدم کارایی یا اثربخشی عملکرد حرفه را، تحت هیچ شرایطی نمی‌توان مستقل از نظارت نهادهای حاکمیتی، بررسی و ارزیابی کرد. من اعتقاد دارم بخش عمده‌ی ضعف‌های موجود در ساختار حرفه‌ی حسابرسی اعم از خصوصی و دولتی، متأثر و ناشی از دخالت‌های نابه‌جا و موازی نهادهای حاکمیتی بوده است. اگر حاکمیت به‌جای این دخالت‌های بعضاً نابه‌جا و موازی، با هرگونه تخلف احتمالی برخورد بازدارنده انجام می‌داد و به جای ورود به حوزه‌های دارای متولی مشخص، بر برخورد قاطع و بازدارنده تمرکز می‌کرد، وضعیتی به‌مراتب بهتر از شرایط موجود را شاهد بودیم.

#### ◀ غلامرضا سلامی:

به‌صراحت می‌گویم که نه. فکر می‌کنم به حد کافی در پاسخ سؤال قبل به این موضوع پرداخته باشم. آیا این فساد افسارگسسته‌ای که در نظام بانکی ما وجود دارد یا این اتفاقاتی که در سال ۱۳۹۹ در بورس رخ داد و هزاران میلیارد پول عده‌ای فریب‌خورده به جیب عده‌ای از ما بهتران رفت و همین چند ماه هم در حال تکرار است به‌دلیل کوتاهی حساب‌رسان



بوده است که اکنون بتوان با تغییر شکلی مقام ناظر در اساسنامه‌ی جامعه آن را مرتفع ساخت؟

#### ◀ ناصر محامی:

تغییراتی که در اساسنامه‌ی جامعه رخ داده است وظایف، اختیارات، مسئولیت‌ها و فلسفه‌ی وجودی جامعه‌ی حسابداران رسمی را تحت تأثیر قرار نمی‌دهد بلکه یک تغییر در درون جامعه اتفاق افتاده و پاره‌ای از اختیارات از رکنی به رکن دیگر منتقل شده است بنابراین در آنچه که به آن فاصله‌ی انتظارات اطلاق می‌شود تأثیری ندارد. من ترجیح می‌دهم به جای این اصطلاح ثقیل از توقع زیاد مشتریان خدمات حسابرسی صحبت بکنم، توقعاتی که پاسخ به آن‌ها بعضاً از حدود و دامنه‌ی معمول حسابرسی صورت‌های مالی خارج است و همین امر و نحوه‌ی جبران هزینه‌های آن است که ایجاد مشکل می‌کند. توقع ذی‌نفعان خدمات حسابرسی از اعضای جامعه مورد و رویداد عجیبی نیست. این انتظارات و توقعات یا در چارچوب رسیدگی‌های معمول سالانه به صورت‌های مالی قراردارند که طبقاً با دریافت حق‌الزحمه‌ی مناسب درخواست آنان اجابت می‌شود یا این که برخی از این درخواست‌ها و توقعات در چارچوب استانداردهای معمول رسیدگی به صورت‌های مالی قرار ندارند که در آن صورت بایستی مطابق با ضوابط حرفه‌ای گزارش جداگانه‌ای تهیه گردد و حق‌الزحمه متناسب با خدمات داده شده دریافت گردد. در این مورد چه ابهام و چه معضل غیر قابل حلی وجود دارد؟ به نظر من با رویداد پیچیده‌ای روبرو نیستیم که قادر به حل آن نباشیم.

#### ◀ هوشنگ نادریان:

اساساً تجربه نشان داده به هر میزان که جامعه‌ی حرفه‌ای نظارت و انتظام لازم را در خود ایجاد کرده و پاسخ‌گوی انتظارات ذی‌نفعان بوده، حجم مداخلات دیگران در حرفه کاهش یافته و برعکس وقتی جامعه به وظایف ذاتی خود در انتظام‌دهی به حرفه به خوبی عمل نکرده، نهادهای مختلف هر کدام ورودهایی به امور جامعه داشته‌اند که نه خوشایند اهالی حرفه است و نه الزاماً جامعیتی در نظارت و کیفیت کار جامعه ایجاد می‌کند. به موضوع ورود نهادهای دیگر مانند بورس، بانک مرکزی و... نیز باید به همین رویه توجه کرد. اگر هیأت عالی نظارت جامعه که منصوب دولت است و یا نهاد ناظر که طرح آن در مجلس مطرح است، امر نظارت بر حرفه را نتوانمند و مقتدر انجام دهند و بتوانند ادعا کنند که جامعه‌ی حرفه‌ای را تحت پوشش نظارت جمعی دارند، قطعاً ورود سایر نهادها و ذی‌نفعان جهت حل مشکلات خود به اشکال دیگر موضوعیت نخواهد داشت. به همین دلیل نیز در طرح ایجاد نهاد نظارتی مطرح شده که این ذی‌نفعان در ارکان نهاد

نظارتی حضور داشته باشند تا با اعمال نظارت مناسب زمینه‌ای برای نظارت‌های غیرهمگون و متنوع فراهم نشود. به نظر بنده تا تشکیل نهاد نظارتی، عدم مداخله‌ی سایر نهادها در امور جامعه کاملاً تابع اقتدار و توانمندی هیأت عالی نظارت در پاسخ‌گویی به انتظارات ذی‌نفعان است. این زمینه بالقوه فراهم است به فعل درآوردن آن امری است که باید در عملکرد هیأت عالی نظارت با ایجاد ساختار مناسب و قوی در کمیته‌ی کنترل کیفیت و هیأت‌های بدوی انتظامی جستجو کرد.

در اساسنامه‌ی جامعه از همان بدو امر ارتباطات متعددی با وزارت امور اقتصادی و دارایی و ارکان حاکمیتی پیش‌بینی شده بود. اگر قائل به ضعف

۴

نظارت در جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران باشیم تا چه حد این ضعف از نحوه‌ی ارتباط جامعه با ارکان حاکمیتی ناشی شده است؟

#### ◀ سردار بارگاهی:

به اعتقاد من نظارت حرفه‌ای جامعه دارای نقاط مستعد بهبود فراوانی است که قابل چشم‌پوشی نیست و از اهم آن‌ها، می‌توان به فقدان چابکی لازم، آی. تی. محور نبودن و حتی عدم استفاده‌ی متعارف از فناوری اطلاعات در مقام مقایسه با سایر حرف و صنوف کشور اشاره داشت. یا به تمرکز شکلی بر کنترل پرونده‌های حسابرسی به جای کنترل‌های حرفه‌ای و ماهیتی از جمله عدم تمرکز و کنترل تعداد قابل‌قبولی از گزارش‌های حسابرسی بارگذاری شده در سامانه‌ی جامعه مبتنی بر شاخص‌ها و معیارهای از قبل طراحی شده، و ضرورت توسعه‌ی دامنه نظارت می‌توان اشاره کرد. اما به هیچ‌وجه قائل به وجود ضعف نظارتی هدفمند و مدیریت شده و معنی‌دار در جامعه نبوده و تاکنون نیز هیچ ادعای قابل راستی‌آزمایی توسط منتقدین و مخالفین جامعه، دال بر وجود چنین ضعف ساختاری و سیستماتیکی، ارائه نشده است.

لکن یکی از اشکالات جدی ما عدم ارتباط با نهادها و ارکان حاکمیتی و عدم معرفی توان و ظرفیت‌های جامعه به آنان بوده است. عدم حضور مؤثر در صحنه و ناآشنایی و یا عدم آشنایی کافی ارکان حاکمیتی از جامعه باعث ایجاد سوءبرداشت از عملکرد جامعه و یا ایجاد هجمه‌های غیرمنصفانه در برخی موارد شده است. ارتباطات تنگاتنگ، مؤثر، دوسویه و به‌موقع



ولی به منظور حفظ حقوق محکومان به مجازات‌هایی بالاتر از توبیخ با درج در پرونده، اعضای هیأت عالی انتظامی یک نفر از طرف قوه‌ی مجریه (وزیر دارایی) یک نفر از قوه‌ی قضاییه (وزیر دادگستری) و بالاخره یک نفر نیز از طرف دادخواه (شورای عالی) انتخاب می‌شوند. این یک حلقه‌ی ارتباطی کاملاً منطقی و منصفانه است و هیچگاه نمی‌تواند مورد حمله قرار گیرد. آگفتنی است در اصلاحات اخیر اساسنامه عضو سوم به جای شورای عالی از سوی هیأت نظارت برگزیده می‌شود. ولی ارجاع پرونده‌ی محکومی که به بیش از یکسال تعلیق محکوم شده از طرف وزیر دارایی به هیأت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی (که در واقع حداقل در این زمینه هیچ نوع صلاحیتی ندارد) و از آن بدتر تخفیف مجازات محکوم حتی در حد تبرئه از آن حلقه‌های ارتباطی است که دست کم برای من قابل هضم نیست.

#### ◀ ناصر محامی:

نظارت حرفه‌ای و کنترل کیفیت در چارچوب دستورالعمل‌ها و ضوابطی انجام می‌شود که یا متکی به روال‌ها و روتین‌های پذیرفته شده‌ی جهانی هستند یا براساس مصوبات ارکان صلاحیت‌دار جامعه ایجاد شده‌اند. ارتباط جامعه با وزارت دارایی و دولت، تعریف شده و در چارچوب اساسنامه و مقررات است یعنی برخی از امور جامعه نظیر انتصاب اعضای هیأت عالی نظارت یا تأیید صلاحیت نامزدان عضویت در شورای عالی یا صدور احکام منتخبین شورا یا نحوه‌ی انتخاب اعضای جدید جامعه و... در چارچوب مشخصی که تعریف شده هستند با نظر

با ارکان حاکمیتی خصوصاً وزارت اقتصاد و زیرمجموعه‌های آن، یکی از نیازهای ضروری و شرط لازم برای بقا و اعتلای حرفه‌ی حسابرسی است که به اعتقاد این جانب تاکنون مغفول مانده است. متأسفانه بعضاً جای خالی ما را کسانی پر کرده‌اند که قائم‌به‌ذات کلیت حرفه‌ی حسابرسی در تعارض با منافع آن‌ها است. تجدیدنظر و تعریف مجدد ارتباطات جامعه با نهادها و ارکان حاکمیتی، به منظور شناسایی حرفه و کمک به حاکمیت، یکی از اهداف شورای عالی هشتم است.

#### ◀ غلامرضا سلامی:

ببینید یک جامعه‌ی حرفه‌ای در تمام کشورهای صاحب سابقه‌ی مثبت در حسابداری مستقل، نهادی ست خودانتظام، یعنی شرایط عضویت را خود تعیین می‌کند و آزمون‌های ورودی را خود برگزار می‌نماید، در اکثر آن‌ها استانداردهای آموزشی و تأمین محتوی به‌عهده‌ی خودشان است (و البته امر آموزش را آموزشگاه‌های مورد تأیید انجام می‌دهند)، آیین‌نامه‌ی رفتار حرفه‌ای و مقررات انضباطی خود را دارند و اجرا می‌کنند و...

البته این بدین معنی نیست که بر کار آن‌ها هیچ نظارتی وجود نداشته و مقرراتی بر آن‌ها حاکم نیست. در همه‌ی کشورها دولت‌ها از طریق حمایت از حقوق و منافع شهروندان خود اعمال حاکمیت می‌کنند. در مورد جوامع حرفه‌ای هم استثنایی وجود ندارد. مثالی می‌زنم در همین جامعه‌ی حسابداران رسمی طبق اساسنامه فرایند مستندسازی و انتخاب اعضای هیأت‌های بدوی در اختیار خود جامعه است





#### ◀ هوشنگ نادریان:

طبق اساسنامه، ارتباطات متعدد جامعه با دولت و به‌ویژه وزارت امور اقتصادی و دارایی وجود دارد و تعدد آن هم قابل‌انکار نیست. منتهی باید دید این تعدد ارتباطات آیا موجب اعمال نظارت مناسب و ایجاد رابطه‌ی مناسب جامعه با ارکان حاکمیت شده است یا خیر؟ ارزیابی من از این امر منفی است یعنی جامعه نتوانسته از ظرفیت‌های ارتباطی خود با مراجع تصمیم‌گیری استفاده‌ی لازم را بنماید و لذا علی‌رغم ظاهر ارتباط متعدد، جامعه نتوانسته در فرایند تصمیم‌گیری‌های مؤثر بر جامعه مشارکت داشته باشد. تغییرات متعدد اساسنامه و یا اتخاذ تصمیماتی در زمینه‌ی جابه‌جایی کارهای جامعه بین اعضای جامعه و سازمان حسابرسی، تکالیف مختلف در مورد حسابرسی در بودجه‌های سنواتی بدون لحاظ جامعه‌ی حسابداران رسمی مثال‌هایی از این بابت است.

دنیا دنیای ارتباطات است و من قویاً اعتقاد دارم جامعه‌ی حسابداران رسمی نیز می‌بایستی توان و ظرفیت خود را در مسائل به قدری افزایش دهد که مشارکت دادن آن در مراجع تصمیم‌گیری به یک نیاز تبدیل شود. این البته در گروی عملکرد ارکان جامعه و اعضای جامعه است که با نگاه بلندمدت و راهبردی، منافع کلان را جستجو کرده و آن را قربانی منافع کوتاه‌مدت و اندک نکنند. این رویه در اکثر کشورهای پیشرفته نیز اعمال شده و انجمن‌های حرفه‌ای جایگاهی رفیع در نظام تصمیم‌گیری آن‌ها دارند.

وزیر یا نهادهای زیر نظر وزارتخانه انجام می‌شود و خارج از این موارد که تماماً در مقررات جامعه به‌روشنی درج شده‌اند، وزارتخانه یا نهاد دولتی دیگر نقشی در اداره‌ی جامعه از جمله چگونگی انجام کنترل کیفیت و نظارت حرفه‌ای ندارند. اما در حاشیه‌ی این مناسبات تعریف شده طبق ضوابط، بدیهی است که برخی از ذی‌نفعان و مسئولین قبلی و فعلی جامعه به‌واسطه‌ی ارتباطات دوستی و آشنایی بعضاً قدیمی و ریشه‌دارشان با مشاوران و صاحب‌نظران امین مقام وزارت یا خود مقام وزارت قادر بودند و کماکان قادر هستند با رایزنی‌ها و لابی‌گری‌های خود بر روند تصمیم‌گیری‌ها از جمله نحوه‌ی تعدیل اساسنامه و دیگر مقررات تأثیرگذار باشند و در واقعیت، بسیاری از تغییرات اساسنامه با همین لابی‌گری‌ها و رایزنی‌ها تعیین تکلیف شده و بسیاری از ذهنیت‌ها و دغدغه‌های همین رفقا که هم اینک در درون و بیرون و حاشیه‌ی جامعه و برخی مؤسسات و سازمان حسابرسی و وزارت دارایی حضور دارند در تغییرات قبلی و فعلی اساسنامه حسب مورد منعکس شده است. لذا تغییرات متعدد اساسنامه به تصور من، پاسخ طبیعی به انتظارات و افکار عمومی حرفه و ذی‌نفعان به معنای رایج آن نبوده و هیچ‌گاه تغییرات موردنظر قبل از تصویب نهایی با مکانیسم‌هایی نظیر مباحثه و گفت‌وگو در عرصه‌ی عمومی اعم از فضای مجازی یا مطبوعات یا نظرسنجی‌های رسمی یا غیررسمی از قاطبه‌ی اعضا ارزیابی و تقویم نشده است. در یک کلام فرایند تغییرات متعدد اساسنامه معمولاً به‌شکل باز و دموکراتیک طی نشده است و این امر شاید یکی از دلایل تغییرات متعدد و فراوان اساسنامه در بیست سال عمر جامعه باشد.

به نظر می‌رسد دلیل تغییرات اخیر در اساسنامه‌ی جامعه عدم رضایت دستگاه‌های حاکمیتی از گزارش‌های حسابرسی بوده است. در این زمینه، طبیعتاً گزارش‌ها و اخبار منتشرشده در مورد فساد و سوءمدیریت در بنگاه‌های اقتصادی، نهادهای بازارهای پول و سرمایه و مانند آن در افکار عمومی زمینه‌ساز مطالبه‌ی پاسخ‌گویی بیش‌تر در نهادهای نظارتی بوده است. تا چه اندازه می‌توان مشکلات کنونی ناشی از فساد و سوءمدیریت را برخاسته از ضعف گزارش‌های حسابرسی دانست؟ آیا به نظر شما تغییرات کنونی در اساسنامه می‌تواند این مسأله را حل کند یا دست‌کم تخفیف دهد؟

#### ◀ سردار بارگاهی

متأسفانه یکی از رفتارهای فرهنگی و نهادینه شده در فرهنگ مردمان این مرزوبوم و خصوصاً مسئولین و مدیران اجرایی، فرافکنی است. حسابرس آخرین حلقه در وقوع اختلاس و فساد و کشف آن است. در هیچ جای دنیا و با هر ضریب نفوذ حسابرسی، حسابرسی ابزار اصلی و تنها شیوه‌ی مؤثر در کشف یا گزارشگری فساد و اختلاس در محیط کسب‌وکار نیست. حسابرس مستقل، اطلاعات و رویدادهای تاریخی را حسابرسی و یافته‌های حاصل از حسابرسی را گزارش می‌کند. بنابراین، ابتدا در جایی دیگر و در زمانی دیگر فساد رخ می‌دهد و افراد فاسد از آن منتفع می‌شوند. سپس در مقطع حسابرسی و در برخی شرایط که فساد و تخلف ناشی از تبانی‌های سیستماتیک نباشد بخشی از این فساد توسط حسابرس کشف و یا احتمال وقوع فساد در معامله‌ای، توسط حسابرس گزارش می‌گردد. اما متأسفانه گزارش‌های حسابرسی فاقد ضمانت اجرایی بوده و متولی مشخصی برای پی‌گیری و استفاده از گزارش‌های حسابرسی وجود ندارد. و از این نکته مهم‌تر، برخورد با حسابرسی است که موارد تخلف یا شائبه‌ی وجود سوءجریان‌های احتمالی را در گزارش خود درج می‌کنند. اولین اقدام بازدارنده و مؤثر بعد از صدور گزارش، تعویض حسابرس است. لذا من معتقدم مشکلات فعلی ساختاری بوده و تا اصلاح اساسی در ساختارهای موجود رخ ندهد، حاکمیت و سایر ذی‌نفعان نباید انتظار معجزه از حسابرسان و گزارش‌های حسابرسی داشته باشند. ضعف

نظارت در جامعه‌ی حسابداران رسمی به مفهوم قصور عمدی در پیشگیری و یا کوتاهی در گزارش به‌موقع فساد و اختلاس‌ها صرف‌نظر از برخی مشکلات و کاستی‌های موجود، صرفاً نوعی فرافکنی و فرار رو به جلو توسط کسانی است که در ایفای مسئولیت‌های سازمانی خود ترک فعل کرده‌اند. از همه‌ی این موارد مهم‌تر، بخش عمده‌ای از حجم‌هایی که این ایام به کلیت حرفه‌ی حسابرسی وارد می‌شود مصداق فرمایش مقام معظم رهبری است که در چند سال قبل فرمودند. مضمون فرمایش ایشان این‌گونه است «اگر شما وظایف‌تان را در مبارزه با فساد به‌درستی انجام دهید با فریاد و نعره‌ی مفسدان و اختلاس‌گران مواجه خواهید شد...». اعتقاد دارم بخشی از این حجم‌ها به کلیت حرفه‌ی حسابرسی در کشور، همان نعره‌هایی است که مقام معظم رهبری در سنوات قبل، به نهادهای نظارتی تذکر داده‌اند. ما باید این زنه‌ار را آویزه‌ی گوش خود کرده و نباید از این حجم‌ها ترسیده و ناامید شویم.

با عنایت به دلایل فوق، تغییرات کنونی اساسنامه یا هر نوع تغییرات دیگری از این نوع و حتی دولتی کردن حسابرسی، نمی‌تواند تأثیر معنی‌داری در مورد پیشگیری از فساد و سوءمدیریت در بنگاه‌های اقتصادی و سایر مراکزی که مولد رانت، اختلاس و فساد هستند به همراه داشته باشد. زیرا اگر چنین تغییراتی نتیجه‌بخش بود با وجود دیوان محاسبات کشور، سازمان بازرسی کل کشور و ذی‌حسابی‌ها در دستگاه‌های دولتی، نباید شاهد این همه فساد یا اختلاس‌هایی می‌بودیم که پرونده‌های آن در مراجع قضایی مطرح بوده یا منتج به صدور رأی قطعی شده و رسانه‌ای گردیده‌اند. برای پیشگیری از فساد، رانت و اختلاس، اجمالاً می‌توان به اقداماتی نظیر ضرورت ایجاد شفافیت در اقتصاد و مراکز تصمیم‌گیری، اصلاح‌گزینی در جذب منابع انسانی به‌جای گزینش‌های قومی، قبیله‌ای و جناحی و همچنین لزوم برخورد قاطع و بازدارنده با مفسدین و اختلاس‌گران و چابکی در رسیدگی به پرونده‌های فساد و اختلاس در مراجع قضایی و دیگر مواردی از این دست اشاره کرد.

#### ◀ غلامرضا سلامی:

در ایران متأسفانه فساد اقتصادی ساختاری است و علل متعدد دارد.

دولتی بودن اقتصاد، وجود بنگاه‌های بزرگ خصولتی، وجود تعارض منافع در تصمیم‌گیران اقتصادی، توزیع رانت‌های هنگفت بین اقلیتی «زرنگ»، نظام قیمت‌گذاری و وجود یارانه‌های متعدد و بی‌مورد، سلطه‌ی گروهی از مدیران ناکارآمد بر شؤونات اقتصادی کشور، نظام ناکارآمد و فسادآور بانکداری من‌درآوردی، عمق کم بازار سهام، حضور پررنگ ارگان‌های غیرپاسخ‌گو در فعالیت‌های اقتصادی و بسیاری دیگر از مؤلفه‌های مذموم، موجبات پیدایش چنین ساختار فاسدی

را فراهم آورده است.

اگر دقت شود در پیدایش هیچ یک از این مؤلفه‌های مذموم حرفه‌ی حسابداری نمی‌توانسته نقش مستقیمی داشته باشد. حتی حرفه‌ی حسابداری نوین در ایران از بدو پیدایش خود عموماً علی‌رغم مقاومت‌های زیادی که وجود داشته تلاش کرده تا با تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی، تقویت جایگاه نظام حاکمیت شرکتی نزد تصمیم‌گیرندگان، کمک در استقرار سیستم‌های کنترل داخلی درون بنگاه‌های اقتصادی، تقویت جایگاه حسابرسی مستقل و حسابرسی داخلی کمک در اصلاح قوانین مالی، مالیاتی و... تربیت نیروهای توانمند در امور حسابداری و حسابرسی و بسیاری از اقدامات دیگر از شیوع و گسترش فساد جلوگیری کند. ولی چه سود که به‌خاطر عوامل متعددی که بعضی از آن‌ها را در بالا برشمردم و به‌دلیل رسوخ فساد در ساختار اقتصادی کشور، تقریباً کار بیش‌تری از حرفه‌ی حسابداری بر نمی‌آید ولی مطمئناً با پیدایش یک عزم ملی در بین مسولان کشور برای اصلاح این ساختار فسادزده، حرفه‌ی حسابداری می‌تواند بسیار کمک‌کننده باشد.

همان‌طور که گفته شد دامنه‌ی سوءاستفاده‌های (معروف به اختلاس) چندین هزار میلیاردی در نظام بانکی، بنگاه‌های اقتصادی، بورس اوراق بهادار و کالا، ارز ناشی از صادرات به‌خصوص در مورد صدور کالاهای حمایت شده با رانت‌های هنگفت مانند فرآورده‌های نفتی و فولادی و پتروشیمی و... روزه‌روز گسترده‌تر می‌شود. اصولاً حساب‌برسان عمده‌ی این بنگاه‌های عظیم اقتصادی به‌ویژه خصولتی‌ها در محدوده‌ی توان نظارتی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران قرار ندارند، هرچند که اساساً بسیاری از این مفاسد از طریق اعمال استانداردهای حسابرسی و رسیدگی به صورت‌های مالی قابل کشف و افشا نیستند، با این وصف عمدتاً مسببین و حتی بهره‌برداران از این سیستم فسادآمیز تلاش دارند با فرافکنی همه‌ی تقصیرها را به گردن حساب‌برسان بیندازند.

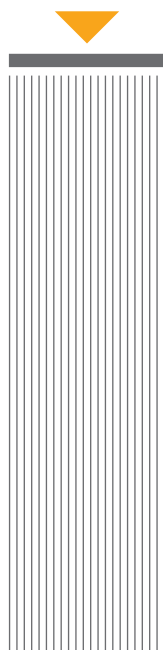
مفهوم این گفته‌ی من البته این نیست که اقلیتی از حساب‌برسان در پیدایش چنین ساختاری نقش نداشته‌اند یا تعداد بیش‌تری از آنان به وظایف و مسئولیت‌های خود کم‌تر توجه داشته‌اند. ولی سوق دادن بیش‌تر بارسنگین این گناه بر کرده‌ی حرفه‌ی حسابداری مستقل از انصاف به‌دور است. من اعتقاد دارم که هنوز هم حرفه‌ی حسابرسی مستقل در مجموع از پاکی و درست‌کاری زیادی برخوردار است و اگر راه نجاتی برای برون‌رفت از این ساختار فاسد به‌وجود آید به‌طور قطع نقش این حرفه در برون‌رفت از این اوضاع بسیار پررنگ خواهد بود.

#### ◀ ناصر محامی:

حواله کردن مشکلات ناشی از فساد و سوءمدیریت به ضعف در گزارش‌های حسابرسی در ساده‌ترین شکل آن ندانستن

و کم‌اطلاعی و در شکل دیگرش، دانسته آدرس غلط دادن است. حسابرسی از نظر تاریخی بخشی از دستاوردهای تعمیق و توسعه‌ی جوامع مدنی است و نظارت نهادینه شده، سیستماتیک، جامع، مؤثر و منطبق بر روتین‌ها و عرف‌های پذیرفته شده‌ی جهانی بر فعالیت‌های اقتصادی اعم از دولتی یا خصوصی یکی از دغدغه‌ها و مهم‌ترین اهداف جوامع مدنی و دموکراتیک است. بنابراین روشن است که حد کارایی، اثربخشی و کیفیت نظام‌های نظارتی با سطح پیشرفت، قدرت و استحکام اجتماعی و نهادهای مدنی دارای ارتباط مستقیم است. سازمان‌های نظارتی اعم از جامعه‌ی حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی عضو آن، سازمان حسابرسی، مؤسسات و سازمان‌ها و تشکیلات دیگر نظارتی، تنها در بستر جامعه‌ی مدنی پیشرفته و دارای عمق کافی است که می‌توانند به ارتقای اثربخشی و کارایی خود فکر کنند. در غیاب قوه قضائیه‌ی برخوردار از استقلال کافی، نظام قضایی غیرسیاسی، مطبوعات آزاد، گردش آزاد اطلاعات، نهادهای پرقدرت مدنی و نظام اجرایی شفاف و پاسخ‌گو، دستگاه‌های نظارتی همانند جامعه‌ی حسابداران رسمی نمی‌توانند مسئولیت مبارزه با فساد و پی‌آمدهای آن را برعهده گرفته و جامعه را از عواقب فساد ایمن نمایند. در فقدان جامعه‌ی مدنی به اندازه‌ی کافی بالغ، دستگاه‌های نظارتی، بلاشک از نفس افتاده و توان خود را از دست خواهند داد، منبع اصلی توان و انرژی نظام نظارتی نه تصویب بی‌درپی قوانین نظارتی یا ایجاد نهادهای جدید نظارتی یا تعدیل و دستکاری اساسنامه و مقررات و ضوابط، بلکه تعمیق جامعه‌ی مدنی و تقویت آن است. البته اگر جدی هستند و دارای بینش و دانش کافی و مربوط...

فساد را می‌توانیم به انواع مختلف تقسیم کنیم، از قبیل فساد سیاسی، فساد قانونی، فساد اداری و فساد اقتصادی، وقوع تمامی انواع فساد عموماً ناشی از ساختار معیوب قدرت سیاسی، بوروکراسی منحط، فقدان یا ضعف آزادی‌های اساسی و تضعیف استقلال و بی‌طرفی نظام قضایی است که منجر به استفاده‌ی افراد بلندپایه‌ی سیاسی و اداری، صاحبان اقتدار، افراد مؤثر در نظام تصمیم‌گیری و تصمیم‌سازی به سوءاستفاده از سمت و مقام خود برای دستیابی به ثروت و دارایی‌های کلان از منابع عمومی به نفع خود و گروه خود به‌شکل اختلاس، رشوه، مشارکت در معاملات و مناقصات و قراردادهای می‌شوند. به‌طور کلی فساد ماهیت رانت‌جویانه دارد و البته نهایت آن و مقصد نهایی فساد در اشکال گوناگون آن معمولاً به فساد اقتصادی و کسب ثروت نامشروع ختم می‌شود. دستگاه‌های نظارتی از قبیل مؤسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی و... عموماً بنا به وظیفه و بنا به طبیعت کار، نه در مرحله‌ی تکوین یا حتی وقوع فساد (فساد منجر به جرم طبق قانون) بلکه در مراحل بعد از وقوع عمل و عملیات دارای



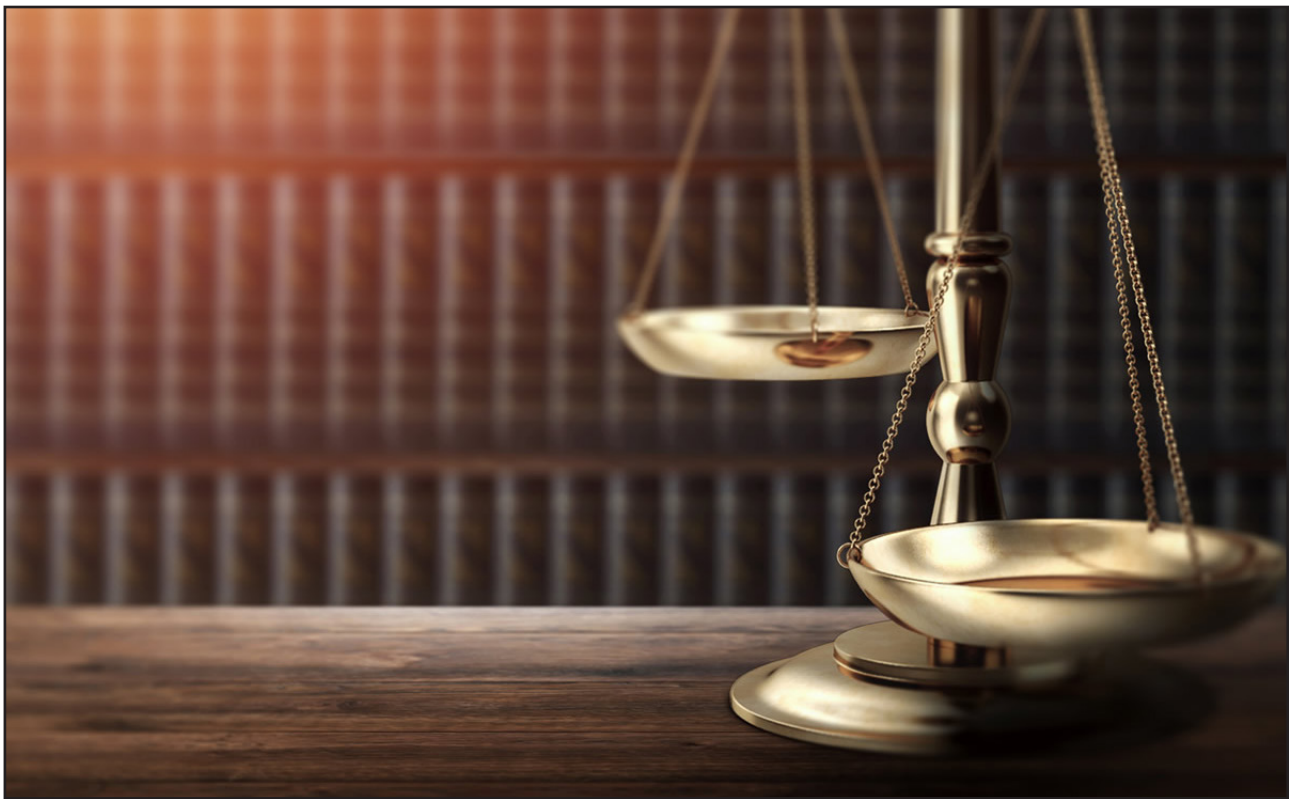


فردی و عمومی، وجود مطبوعات آزاد، گردش آزاد اطلاعات و دسترسی آسان به اطلاعات و وجود احزاب و تشکل‌های مدنی امکان‌پذیر است. بنابراین آدرس غلط ندهیم بار مشکلات ناشی از سوءمدیریت و فساد را به دوش جامعه‌ی حسابداران رسمی نگذاریم و حرفه را سرزنش نکنیم. بنده منکر سوءجریان‌ها در برخی حسابرسی‌ها و مشارکت احتمالی برخی از اعضای حرفه در پاره‌ای از این ناهنجاری‌ها نیستم ولی موافق این موضوع هم نیستم که با یک آسیب‌شناسی غیرمنصفانه و بدون داشتن صلاحیت‌های کافی با متدولوژی‌های ابتر و ناقص مرتکب چنین قضاوت‌های غیرمسئولانه و خلاف حقیقت و واقعیت و انصاف در مورد جامعه‌ی حسابداران رسمی بشویم. همچنین با اطمینان زیاد عرض میکنم که با تغییر اساسنامه و جابه‌جایی مسئولیت‌های نظارتی در بین ارکان جامعه شاهد هیچ تغییر محسوسی نخواهیم بود چرا که مشکل در جای دیگر است.

#### ◀ هوشنگ نادریان:

این‌که دستگاه‌های حاکمیتی همواره به دنبال ایفای نقش مهم‌تر و مؤثرتری از حسابرسی مستقل در کشف موارد سوءجریان و فساد می‌باشند امری بدیهی است، زیرا حاکمیت‌ها یکی از وظایف اصلی خود در اداره‌ی امور کشور را نظم و انضباط و سلامت روابط اقتصادی می‌دانند و قطعاً عواقب بروز و توسعه‌ی فساد را نیز در نظر دارند. علی‌رغم

نقش و مأموریت هستند. مثلاً رسیدگی به اطلاعات مالی و صورت‌های مالی واحدهای مختلف اقتصادی بعد از پایان سال انجام می‌شود یا این‌که رسیدگی به یک شکایت که طبعاً بعد از وقوع عمل تحقق می‌یابد حال آن‌که بسیاری از فسادها که نتیجه‌ی نهایی و فرایند انتهایی آن‌ها فساد اقتصادی است از حیله‌ی نظارتی سازمان‌های پیش‌گفته به‌طور کلی دور بوده و معمولاً طبق قانون و طبیعت موضوعی در محدوده‌ی صلاحیت مؤسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی و دیگر دستگاه‌های نظارتی نیز قرار ندارند. مثلاً بدون فساد قانونی یعنی وضع قوانین تبعیض‌آمیز به نفع سیاستمداران و اقشار خودی، امکان فساد اقتصادی برای این افراد فراهم نخواهد شد یا بدون وجود فساد در نظام قضایی و سیستم دادرسی و رخنه‌ی سیاست و ملاحظات قدرت در قوه‌ی قضاییه جسارت و گستاخی لازم برای فساد اقتصادی فراهم نخواهد شد. فساد اقتصادی به معنای دستیابی و مصادره‌ی ثروت‌های عمومی به نفع خود تنها بر بستر فساد در سایر زمینه‌های فوق‌الذکر امکان‌پذیر می‌شود که اساساً در حیطه‌ی نظارت و صلاحیت بسیاری از دستگاه‌های نظارتی قرار ندارند. نظارت بر این عرصه‌ها یعنی عرصه‌ی فساد و تبعیض در قانون‌گذاری، فساد در نظام قضایی و دادرسی، فساد در سیاست و بنیان اجرایی و اداری کشور، تنها در شرایط بسط و تعمیق جامعه‌ی مدنی، تحکیم دموکراسی، شفاف‌سازی، تضمین آزادی‌های اساسی



و طبیعتاً هر چه این اطلاعات پالایش شود و از قابلیت اتکای بیش‌تری برخوردار باشد زمینه‌ی تصمیم‌گیری‌های درست و مناسب را فراهم می‌کند این محصول اصلی حسابرسی است هر چند که این کار در تقویت سیستم‌های اطلاعاتی بنگاه‌ها و کاهش تخلفات نیز تأثیر جدی دارد.

## ۴

همزمان در تغییرات اساسنامه شاهد طرح تشکیل سازمان نظارت بر حسابرسی در مجلس شورای اسلامی و طرحی مشابه در وزارت امور اقتصادی و دارایی بوده‌ایم. تغییرات اساسنامه تا چه حد در راستا یا در تناقض با طرح‌های در دست تصویب یادشده می‌باشد؟

◀ سردار بارگاهی:

در حد اطلاعات محدود بنده، لایحه‌ی وزارت اقتصاد و طرح مجلس شورای اسلامی در خصوص تشکیل نهاد ناظر مستقل،

توسعه‌ی نقش حسابرسان مستقل در زمینه‌ی بررسی ریسک کنترل‌های ذاتی و عدم کشف و پذیرش مسئولیت بیش‌تر حسابرسان در کشف موارد تقلب، کماکان طبق آخرین گزارش ACFE (انجمن ارزیابی رسمی تقلب) در سال ۲۰۲۲، صرفاً ۴٪ از موارد تقلب صورت گرفته در دنیا توسط حسابرسان مستقل کشف شده و سهم اصلی از بابت کشف را ۴۲٪ مخبرین و ۱۹٪ حسابرسان داخلی به عهده دارند. لذا اتصال مستقیم اصلاحات اساسنامه به امر کشف فساد شاید واقعیت نداشته باشد هرچند افزایش کیفیت کار حسابرسان قطعاً آثار مهمی در ارتقای سلامت و انضباط در بنگاه‌های مورد رسیدگی حسابرسان را دارد. همان‌طور که در پاسخ‌های قبلی مطرح شد «دلیل اصلی تغییرات اخیر اساسنامه رفع تعارض منافع مشهود و ایجاد زمینه‌ی استقلال نظارت بر حرفه از افرادی که خود در حرفه شاغل‌اند و در حقیقت رفع شائبه‌ی خودانتظامی حرفه که سال‌هاست دنیا از آن فاصله گرفته است» می‌باشد. «زیرا حسابرسان و قضات هم باید مستقل باشند و هم مستقل به نظر برسند». در صورت عملکرد درست و مؤثر هیأت عالی نظارت، این استقلال نظارت قطعاً منجر به بهبود کیفیت خدمات حرفه‌ای شده که این امر هم همان‌طور که مطرح شد موجبات افزایش نظم و انضباط و سلامت در فعالیت‌های تجاری و اقتصادی را فراهم می‌کند. همه می‌دانیم که وظیفه‌ی اصلی حسابرسان اعتباردهی به اطلاعات مبنای تصمیم‌گیری است

در هم ادغام و تحت عنوان طرح نظام جامع حسابداری و حسابرسی در کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی در مرحله‌ی نهایی شدن بوده و قرار است در اولین فرصت، در صحن علنی مجلس شورای اسلامی به رأی گذاشته شود. صرف‌نظر از ایراداتی که به طرح مزبور وارد بوده و توسط جامعه‌ی حسابداران رسمی و سایر دلسوزان حرفه به ریاست محترم کمیسیون اقتصادی مجلس انتقال داده‌اند. در حوزه‌ی لزوم پاسخ‌گویی، شفافیت و استقلال مجری از ناظر در حوزه‌ی نظارت حرفه‌ای، طرح مزبور ایرادات ایجاد شده‌ی ناشی از تغییرات جدید اساسنامه را، بر طرف خواهد ساخت. از طرف دیگر با توجه به جامعیت طرح مزبور نسبت به تغییرات جدید اساسنامه، ضرورت تغییرات اساسنامه با این تعجیل، نه تنها برای جامعه‌ی حسابداران رسمی و اعضای آن، بلکه برای ریاست محترم کمیسیون اقتصادی مجلس نیز این سؤال را ایجاد کرده بود که این همه تعجیل برای تغییرات اساسنامه‌ی جامعه‌ی حسابداران رسمی به چه منظور بوده و در کوتاه‌مدت چه هدفی را تأمین خواهد کرد. در این خصوص حسب پی‌گیری‌ها و درخواست‌های جامعه‌ی حسابداران رسمی، جناب آقای دکتر پوراابراهیمی مکاتبات و پی‌گیری‌هایی به منظور تعلیق تغییر اساسنامه و تلاش در جهت تسریع در تصویب و اجرای طرح نظام جامع حسابداری و حسابرسی به عمل آوردند که منتج به نتیجه نگردید. در این جا لازم می‌دانم از جناب آقای دکتر پوراابراهیمی ریاست محترم کمیسیون اقتصادی مجلس، بابت توجه ویژه به کلیت حرفه‌ی حسابرسی کشور و اختصاص وقت به اهالی حرفه و تعامل با آنان در جهت بهبود طرح و تأمین نظرات اهالی حرفه به منظور توسعه و اعتلای حرفه‌ی حسابرسی مراتب قدردانی خود را بیان دارم.

#### ◀ غلامرضا سلامی:

به همان دلایلی که در مورد بی‌اثر بودن انتقال وظایف نظارتی از ارکان منتخب جامعه به ارکان انتصابی آن، بیان داشتم، هر نوع طرح و لایحه‌ای در زمینه‌ی تأسیس نهاد ناظر جدید نه تنها بی‌فایده است بلکه در بلندمدت زیان‌بخش نیز خواهد بود. تا آن جا که من می‌دانم هم طرح وهم لایحه بیش‌تر به سمت دولتی‌تر کردن وظیفه‌ی نظارت بر حرفه تمایل دارند. در دنیایی که تمام تلاش دولت‌ها در جهت استفاده از سازوکارهای جامعه‌ی مدنی برای نظارت حتی بر کار خود دولت صورت می‌گیرد، موجب بسی شورش‌بخشی است که ما در جهت عکس قدم برمی‌داریم. پیش‌بینی من آنست که در آینده یک سری از مقامات عالی‌رتبه که الزاماً هیچ آگاهی از دانش و تخصص بالای حسابداری حرفه‌ای ندارند عهده‌دار امر نظارت بر کار حساب‌رسان حرفه‌ای بشوند که در این صورت نتیجه از اکنون قابل پیش‌بینی است. مشخص نیست از نهادهای ناظر

دولتی مانند بانک مرکزی، سازمان بورس و اوراق بهادار و... تاکنون چه موفقیتی برای ریشه کن کردن فساد و از آن مهم‌تر جلوگیری از گسترش فساد حاصل شده است که هم مجلس و هم دولت برای ایجاد یک نهاد ناظر دولتی دیگر با یکدیگر در حال رقابت‌اند؟

#### ◀ ناصر محامی:

در حال حاضر سازمان نظارت بر حسابرسی تشکیل نشده و قانون مربوط به تشکیل این سازمان در مرحله‌ای نیست که بتوانیم درباره‌ی آن با اطمینان نسبتاً معقول صحبت بکنیم. مطالعه‌ی پیش‌نویس قانون سازمان نظارت نشانگر آن است که این سازمان با طرح فعلی آن سازمانی فراگیر است که کلیه‌ی صلاحیت‌های سازمان حسابرسی در مورد تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی و همین‌طور کلیه‌ی صلاحیت‌های جامعه‌ی حسابداران رسمی در زمینه‌ی نظارت حرفه‌ای و کنترل کیفیت و همین‌طور اختیارات تنبیهی و انضباطی جامعه و... به‌همراه اختیارات تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی به آن واگذار خواهد شد. بنابراین چه اساسنامه تغییر بکند و یا نکند، کلیه‌ی اختیارات کنترلی و نظارتی به آن سازمان منتقل خواهد شد و به نظر می‌رسد پس از آن تنها وظایف آموزشی برعهده‌ی جامعه‌ی حسابداران رسمی باقی می‌ماند. با این تفصیل چه اهمیتی دارد که کارهای نظارتی و کنترل کیفیت را تا زمان تشکیل آن سازمان، هیأت عالی نظارت انجام دهد یا به روال سابق انجام شود. در هر صورت شاهد دوره‌ی گذار خواهیم بود. بنابراین از این منظر تغییر اساسنامه‌ی جامعه اساساً در رابطه با این سازمان فاقد اهمیت و همین‌طور ارتباط و تأثیر است.

#### ◀ هوشنگ نادریان:

آنچه در گذشته در دولت قبلی مطرح بود لایحه‌ای بود که جهت ایجاد نهاد نظارتی در جریان بود و افرادی هم از حرفه در جلسات بررسی آن حضور داشتند. با توجه به عدم امکان توافق در مورد شخصیت حقوقی این نهاد که دولت وقت معتقد بود باید یک مؤسسه‌ی دولتی باشد و با توجه به تغییر دولت، این لایحه عملاً مسکوت ماند و دولت جدید نیز آن را پی‌گیری نکرد. اما در مورد طرح نهاد نظارتی که چند سال است در مجلس مطرح است موضوع در جلسات متعددی و با حضور نمایندگان جامعه در مرکز پژوهش‌ها مورد بررسی قرار گرفت و هنوز به صحن علنی برای تصویب نیامده است. آخرین نسخه از طرح که ارائه شد علی‌رغم اصلاح برخی موارد و رفع مشکل شخصیت حقوقی آن (تبدیل به نهاد عمومی غیردولتی)، کامکان اشکالاتی دارد که باید رفع شود. اگر نهاد نظارتی در مجلس تصویب و ابلاغ شود «این نهاد جایگزین هیأت

عالی نظارت جامعه و هیأت عالی نظارت سازمان حسابرسی خواهد گردید» و عملاً «نظارت و اعمال اقدامات انضباطی بر حرفه در بخش دولتی و خصوصی» به این نهاد واگذار خواهد شد. ضمن آن که «اختیار استانداردگذاری در حرفه، تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و رتبه‌بندی مؤسسات» نیز به این نهاد واگذار می‌شود. «تفاوت اساسی طرح با تغییرات اخیر اساسنامه، جامعیت نظارت و اعمال اقدامات انضباطی بر بخش دولتی و خصوصی حسابرسی، انتقال اختیارات استانداردگذاری و تشخیص صلاحیت و رتبه‌بندی مؤسسات به آن نهاد می‌باشد».

V

با توجه به تغییرات جدید اساسنامه و انتقال بخش عمده‌ای از وظایف نظارتی به بیرون، آیا جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران قادر خواهد بود که نقش خود را به‌عنوان یک «نهاد حرفه‌ای» بهتر ایفا کند؟ به نظر شما، عملکرد جامعه در مقام یک نهاد کارآمد حرفه‌ای به چه الزاماتی نیاز دارد؟

#### ◀ سردار بارگاهی:

در تبصره‌ی ۲ ماده‌ی قانون تشکیل جامعه‌ی حسابداران رسمی، سه وظیفه‌ی اصلی برای جامعه تعیین شده که عبارتند از ۱- تنظیم امور حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی ۲- اعتلای حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی ۳- نظارت حرفه‌ای بر کار حسابداران رسمی. وظیفه‌ی سوم با تغییرات اساسنامه عملاً از جامعه سلب و به دولت واگذار شده است. نکته‌ی مهمی که لازم است در این جا به آن اشاره داشته باشم، کیفیت محصول حرفه است که همان خدمات اطمینان بخشی بوده و در قالب گزارش‌های حسابرسی به منصفی ظهور می‌رسد. تنظیم امور و اعتلای حرفه تنها و تنها در صورت دستیابی به گزارش‌های حسابرسی باکیفیت و اثربخش معنی پیدا خواهد کرد و گزارش حسابرسی اثربخش و باکیفیت جز در سایه‌ی نظارت حرفه‌ای مستقل، پاسخ‌گو و چابک دست‌یافتنی نخواهد بود. شخصاً اعتقاد دارم تغییرات ایجاد شده در اساسنامه در صورت عدم تصویب و اجرای طرح نظام جامع حسابداری و حسابرسی، مشکلات جدی و چالش‌های اجتناب‌ناپذیری را برای جامعه‌ی حسابداران رسمی و حتی دولت در پی خواهد داشت. از این لحظه به بعد، دولت باید پاسخ‌گوی کیفیت

گزارش‌های حسابرسی و پاسخ‌گویی به ذی‌نفعان دولتی و غیردولتی باشد. رسماً اعلام شد تعارض منافع را در بخش خصوصی و جامعه‌ی حسابداران رسمی با انتقال نظارت به دولت، از بین برده‌اند. اما متأسفانه اولین کسانی که این انتقال نظارت و توانایی مدیران دولتی در اجرای نظارت بر حرفه‌ی حسابرسی را باور نکردند، دولت و مدیران دولتی بوده و هستند. پس از تصویب تغییرات اساسنامه و ابلاغ آن، وزارت نیرو حسابرسی واحدهای تابعه‌ی خود را به گونه‌ای دور از انتظار و غیرمتعارف، از مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی و منتخب مجامع عمومی، سلب و به سازمان حسابرسی واگذار کرد. اخیراً نیز حسب شنیده‌ها، تغییر حسابرسان بانک‌های خصوصی و شرکت‌های تابعه‌ی آن‌ها و جایگزین نمودن سازمان حسابرسی، در دست اقدام و پی‌گیری است. امیدوارم وزارت محترم اقتصاد این دوگانگی در اعلام رفع تعارض از یک طرف و حذف مؤسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی و منتخب کمیته‌ی دولتی انتخاب حسابرسان شرکت‌های زیرمجموعه‌ی دستگاه‌های دولتی و...، از چرخه‌ی حسابرسی شرکت‌های تابعه‌ی وزارت نیرو و... را برطرف نماید. از طرف دیگر در شرایط حاضر به دلیل کمبود نیروی انسانی، سازمان حسابرسی، ظرفیت پذیرش و حسابرسی شرکت‌های تحت حسابرسی بخش خصوصی را ندارد. در صورت ادامه و استمرار این واگذاری‌ها، سازمان حسابرسی ناچار است بخشی از پروژه‌های حسابرسی و خدمات اطمینان بخشی را به صورت دست‌دوم به حسابداران رسمی بخش خصوصی واگذار کند. به اعتقاد بنده این رویکرد نه تنها مغایر سیاست‌های کلی نظام مبنی بر لزوم کم‌کردن تصدی‌گری دولت و پرداختن دولت به امور حاکمیتی است، بلکه تقلیل جایگاه دولت از تصدی‌گری به واسطه‌گری خواهد بود. امیدوارم وزیر محترم اقتصاد که نقش تعیین‌کننده در این خصوص دارند به موضوع ورود کند و جلوی این همه بی‌مهری نسبت به بخش خصوصی را سلب و سد نمایند.

همچنین در این جا لازم می‌دانم به این نکته اشاره داشته باشم که هیأت عالی نظارت در حال حاضر، از افراد حرفه‌ای، آگاه به مسائل و مشکلات حرفه و مطلع از نقاط ضعف و قوت جامعه‌ی حسابداران رسمی، تشکیل گردیده، و تغییر جایگاه هیأت از ناظر به مجری نظارت، اصولاً و مبتنی بر تجربیات گذشته، جامعه و حرفه را با چالش و مشکلات جدی روبرو نخواهد ساخت. برخورد منصفانه، استقلال رأی و روحیه‌ی تعاملی هیأت عالی نظارت و همدلی و کمک به ارکان انتخابی جامعه از زمان شکل‌گیری جامعه‌ی حسابداران رسمی تاکنون، صرف‌نظر از اختلاف سلیقه و اختلاف‌نظرهای متعارف و تفکیک‌ناپذیر در حوزه‌های اجرایی، مدیریتی و نظارتی، نکته‌ای غیر قابل‌انکار و مستلزم تقدیر است. امیدوارم بتوانند



رسمی حتی اگر قانون ماده واحده هم نسخ نشود بی معنی خواهد بود.

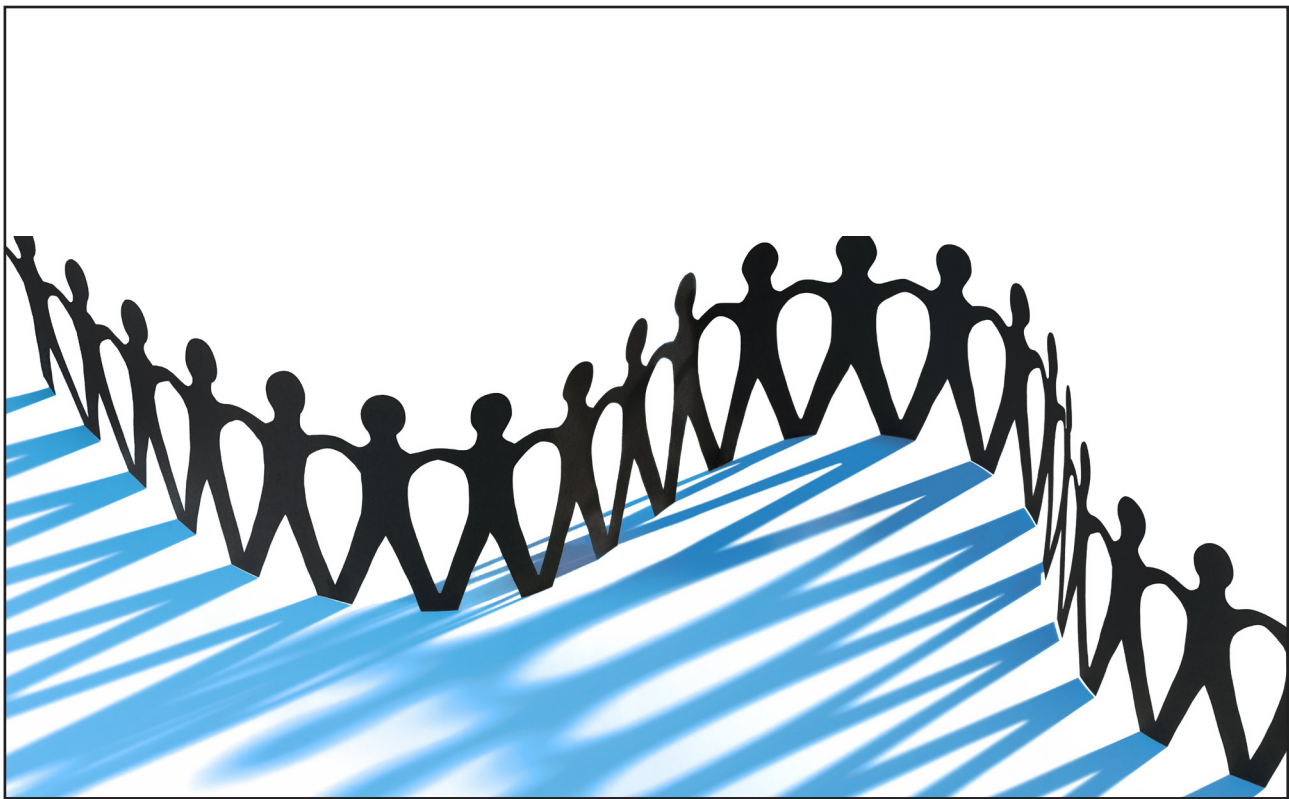
اگر بخواهیم حسابرسی به عنوان یک حرفه پیشرفت کند و جامعه‌ی حرفه‌ای توسعه یافته‌ای داشته باشیم نیازمند پارادایم روشن، مترقی و جامع در حسابرسی هستیم، به عبارت دیگر باید طرز فکرمان را عوض کنیم و بدانیم میانی فکری که براساس آن جامعه‌ی حرفه‌ای فعلی شکل گرفته منطبق با تفکر جهانی و برداشت مدرن از حسابرسی نیست و در نتیجه نظام کنونی حسابرسی ما، قرابتی با نظام جهانی حسابرسی ندارد. در این زمینه یعنی تجدیدنظر در پارادایم حسابرسی، با فقدان اجماع تئوریک روبرو هستیم و بایستی تلاش بکنیم که در سطح حرفه به جمع‌بندی نظری روشن از حسابرسی از جنبه‌های فلسفه، اقتصاد سیاسی حرفه و کارکرد اجتماعی و سیاسی آن برسیم، این اجماع حاصل نمی‌شود مگر این که اصول توسعه‌ی پایدار حسابرسی تدوین شود، سند توسعه‌ی پایدار حسابرسی اگر بر مبنای درک جهانی و برداشت بین‌المللی از حسابرسی و با توجه به جایگاه آن در سلسله‌مراتب اجتماعی و اقتصادی کشور و انتظارات فعلی و آتی از آن و همین‌طور درک روشن از محتوای تغییرات و پیشرفت‌های علمی و فنی آتی حرفه تدوین شود می‌تواند به اجماع تئوریک و فهم مشترک از حسابرسی منجر شود.

ساختار جدید را به بهینه‌ترین حالت ممکن، مدیریت کنند و دستورالعمل‌ها، آیین‌نامه‌ها و ساختار اجرایی شفاف و چابکی را تدارک دیده و اجرایی کنند. حضور افراد ناآشنا و یا کم‌آشنا به حرفه و جامعه‌ی حسابداران رسمی یا افراد جناحی و دارای سوگیری خاص و غیرمستقل در هیأت عالی نظارت، می‌تواند، کلیت حرفه، جامعه‌ی حسابداران رسمی، اعضای جامعه و حتی دولت را با چالش‌های جدی و غیر قابل پیش‌بینی مواجه سازد که حاصل آن به اعتقاد بنده، چیزی جز انحلال جامعه یا فساد ساختاری نخواهد بود.

#### ◀ ناصر محامی:

به نظر من تعبیر انتقال بخش عمده‌ی وظایف نظارتی جامعه به بیرون، تعبیر گنگ و مغشوشی است، مطابق اسانامه‌ی جدید جامعه این وظایف در درون ارکان جامعه جابه‌جا شده و به هیأت عالی نظارت انتقال یافته است مگر این که منظور شما انتقال وظایف و اختیارات نظارت و کنترل کیفیت به سازمان نظارت بر حسابرسی باشد که هنوز تشکیل نشده است که در این صورت انتقال این اختیارات و وظایف، انتقال به بیرون از جامعه تلقی می‌شود. اگر وظایف کنترلی و نظارتی جامعه، رتبه‌بندی و نظارت کلی بر مؤسسات از جامعه منفک و به سازمان نظارت بر حسابرسی انتقال یابد در آن صورت تنها وظایف آموزشی باقی مانده و صحبت از جامعه‌ی حسابداران





### «هوشنگ نادریان:

همان‌طور که در تبصره ۲ ماده‌ی ۳۹ اساسنامه‌ی جدید هم مطرح شده «نظارت هیأت عالی نظارت جامعه مانع از نظارت سایر ارکان برای اعضای جامعه نیست»، لذا ارکان اجرایی جامعه باید ضمن «اقدام جهت کنترل کیفیت وضعیت مؤسسات و کنترل کیفیت اشخاص حقیقی شاغل در حرفه»، بر «امر کیفیت کار مؤسسات» نیز نظارت لازم را داشته باشند. قطعاً هیأت عالی نظارت به دلیل محدودیت‌های منابع انسانی قادر به انجام کنترل کیفیت کلیه کارها نبوده و در انجام نظارت اولویت‌بندی‌هایی را همان‌طور که در دنیا هم عمل می‌شود اعمال می‌نماید. توجه بیشتر به شرکت‌های سهامی عام، بورسی و نهادهای عمومی، در همه جای دنیا مطرح است و هیأت عالی نظارت نیز اولویت‌هایی جهت کار خود مشخص و از ظرفیت مناسب ارکان اجرایی و کمیته‌های تخصصی جامعه حداکثر بهره‌برداری را خواهد نمود. لازمه‌ی کار هماهنگی و برنامه‌ریزی مناسب جهت اجرایی‌شدن تغییرات اساسنامه بین هیأت عالی نظارت با شورای عالی و هیأت مدیره‌ی جامعه است. در مقام مقایسه می‌شود کار هیأت عالی نظارت را به حسابرسی مستقل و کار جامعه را به حسابرسی داخلی یک دستگاه تشبیه کرد که در عمل هیچ‌کدام، اقدام دیگری را غیر ضروری نمی‌کند و باید هر دو قویاً فعال باشند تا کار به

سامان برسد.

علاوه بر این جامعه می‌بایستی در «توسعه‌ی ظرفیت‌های آموزشی، پژوهشی» خود اقدام و همین‌طور «شناسایی و توسعه‌ی بازارهای کاری»، «تجهیز مؤسسات حسابرسی به تکنولوژی روز به‌ویژه حسابرسی کامپیوتری»، «شناساندن حرفه به ذی‌نفعان»، «ایجاد زمینه‌های جدید خدمات غیر اطمینان‌بخشی» که در حال حاضر بیش از ۶۰٪ از درآمد خدمات مؤسسات حرفه‌ای دنیا را به خود اختصاص داده، اقدام نماید. در هر صورت بخش عمده‌ی وظایف تنظیم امور و اعتلای حرفه کماکان برعهده‌ی جامعه‌ی حسابداران رسمی و ارکان اجرایی آن است و لذا اقدامات در زمینه‌ی اجرای موارد ماده‌ی ۲ اساسنامه در زمینه‌ی «تشکل حسابداران رسمی»، «بهبود و گسترش خدمات حرفه‌ای»، «بالا بردن دانش تخصصی حسابداران رسمی»، «حمایت از حقوق حرفه‌ای اعضا» و «برقراری ارتباط مستمر فنی و حرفه‌ای اعضا و مؤسسات و تشکل‌های حرفه‌ای منطقه‌ای و بین‌المللی» کماکان می‌باید عمدتاً توسط ارکان اجرایی جامعه پیگیری و تحقق یابد. لذا این تلقی که با اصلاحات اخیر اساسنامه ارکان اجرایی جامعه دیگر نقش مؤثری در اداره‌ی جامعه ندارند از نظر من با واقعیت منطبق نیست و هنوز زمینه‌های کاری انجام نشده‌ی بسیاری برای ارکان جامعه وجود دارد که باید با برنامه‌ریزی مناسب و با انگیزه‌ی قوی به آن پرداخته شود.

## حرفه‌ای مهجور به نام حسابداری

ابوالقاسم فخاریان

کشورها و اعتلای حرفه حسابداری در مقیاس جهانی می‌پردازند. به‌عنوان شاهد مثال از اهمیت حرفه‌ی حسابداری، در تجربه‌ی شخصی خود در سه نوبت حضور در دادگاه لاهه در پرونده‌های دعاوی مالی بین ذی‌نفع‌های آمریکایی و نمایندگان سازمان‌ها و شرکت‌های ایران، شاهد بودم که اثبات یک اصل حسابداری (مثلاً تداوم فعالیت) می‌توانست میلیون‌ها دلار را به‌نفع یک طرف و زیان طرف دیگر جابه‌جا کند. در کشورهای پیشرفته مؤسسات غول‌آسای حسابرسی، علاوه بر خدمات مؤثر اطمینان‌بخشی و کمک به سلامت بنگاه‌ها با پشتوانه‌ی مالی قوی و با یاری نیروهای صاحب‌دانش وسیع به پژوهش‌های دامنه‌دار و عمیق و ارائه‌ی محصولات فکری ارزشمند و راهگشا برای حل مسایل اقتصادی و کمک به بازار سرمایه و بنگاه‌های اقتصادی مبادرت می‌کنند و از این رهگذر صاحب جایگاه و مقام ارجمندی‌اند. حسابدارانی که در کسوت حسابرس و یا مدیر مالی در سازمان‌ها و بنگاه‌های اقتصادی این کشورها فعالیت می‌کنند،

دست‌یازیده است، حاصل خرد جمعی و مساعی درازمدت و پر دامنه‌ی اهالی این حوزه از عمل، هنر و یافن در محافل علمی و انجمن‌های حرفه‌ای بوده است. گستردگی و پیچیدگی مفاهیم و مقوله‌های حسابداری از یک‌سو و اهمیت و تأثیرگذاری حاصل‌کار حسابداران و حسابرسان بر استحکام بخشیدن به نظام اقتصادی از سوی دیگر است که در دانشگاه‌های معتبر جهان تا سطح مطالعات تکمیلی و دکتری تخصصی حسابداری برپاست و با تعمق بر جنبه‌های نظری و تئوریک، در رساله‌های دکتری تدوین و عرضه می‌شود.

انجمن‌های حرفه‌ای Professional Bodies صاحب‌نام تقریباً در تمامی کشورها تأسیس یافته و به سامان‌دهی حرفه در کشورهای خود می‌پردازند. نهاد بزرگ جهانی به‌نام فدراسیون بین‌المللی حسابداران IFAC به سامان‌دهی حرفه، تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی جهان‌شمول و تنظیم موازین و آیین رفتار حرفه‌ای در جهت هماهنگی و هم‌زمانی حسابداران همه‌ی

آنچه که امروز در دنیا به‌عنوان حرفه‌ی حسابداری (Accounting Profession) به‌صورت

عام و یکی از حوزه‌ها و یا شاخه‌های پر اهمیت آن، به‌نام حسابرسی و در نتیجه‌ی آن اطمینان‌بخشی شناخته می‌شود حرفه‌ای است شریف که در خدمت افزایش سلامت مالی بنگاه‌ها و سازمان‌ها در همه‌ی عرصه‌های اقتصادی (دولتی و خصوصی) قرار دارد که در ادامه مطلب به لحاظ وسعت شمول از عنوان «حرفه‌ی حسابداری» استفاده خواهیم کرد.

حرفه‌ی حسابداری یکی از معدود حرفه‌هایی است که کارگزاران و متولیان آن برای انجام کار خود سوگند یاد می‌کنند (همانند پزشکان و وکلا) بدین سبب بسیاری ذی‌نفع‌ها آنان را مورد وثوق قرار داده به گزارش‌ها و اظهارنظرات آنان اتکا می‌کنند و تصمیمات خود را به پشتوانه و اطمینان نسبت به این گزارش‌ها و اظهارنظرها اتخاذ می‌کنند. این مقام و جایگاه ارجمندی که حرفه‌ی حسابداری به آن



در شرایط کنونی همزمان یک طرح در مجلس و یک لایحه در دولت در حال تصویب است که نقش راهبردی کننده و نظارتی جامعه را به شدت تضعیف خواهد کرد و جامعه را بیش تر به سمت یک نهاد دولتی شده تر سوق خواهد داد. نقد و نظر و پیشنهادهای مشفقانه‌ی اهل حرفه همانند بسیاری از مسایل دیگر کشور، مانند ساختن سدهای بی‌رویه و زیان بار و آسیب رسان به محیط زیست و امثالهم گوش شنوایی نداشته است، که «چنین کنند بزرگان!»

سازمان حسابرسی سخت در فضایی دولتی ادامه‌ی زندگی می‌دهد. سعی بلیغ آنان در انتشار کتاب‌های متعدد ارزشمند و اهتمام آنان در تدوین استانداردها را البته باید ارج نهیم، اما به واسطه‌ی حجم عظیم کاری که در قیاس با نیروها بر دوش دارند و این که این حجم همچنان روند فزاینده را طی می‌کند از یک طرف، و اهرم قدرتی که به واسطه‌ی قدرت قانونی و حمایت دولتی برخوردارند، اولاً بر مؤسسات حسابرسی خصوصی سایه افکنده‌اند، ثانیاً از مکانیسم‌های سخت نظارتی و

بودن پای قانون‌مداری، انتظار داشت حرفه‌ی حسابداری آن‌چنان که بایسته است رشد یابد و به مقام و منزلت شایسته‌ی خود دست یابد. به چند عارضه‌ی مبتلابه حرفه‌ی حسابداری ایران به شرح زیر اشاره می‌کنم.

نهادهای حرفه‌ای اصلی ما، شامل جامعه‌ی حسابداران رسمی، انجمن حسابداران خبره ایران و سازمان حسابرسی از سازوکارهای مناسب، اهداف و استراتژی‌های ارزش آفرین و مکانیسم‌های لازم برای سنجش پیشبرد موفقیت‌آمیز برنامه‌هایی که تدوین می‌کنند برخوردار نیستند.

علی‌رغم کوشش‌هایی که به عمل آمده و گام‌های مثبت اندکی که برداشته شده، «جامعه» در بسیاری از عرصه‌ها انتظارات ذی‌نفع‌های خود را به‌ویژه در صیانت از حقوق اعضای خود برآورده ننموده ادوار شورای عالی و هیأت مدیره‌ها و کارگروه‌ها هم به لحاظ توانمندی‌های فرعی، عدم انسجام لازم و محدودیت‌هایی که با آن مواجه‌اند، از ظرفیت‌های لازم برای ایفای نقش و رسالت راستین خود بازمانده‌اند.

علاوه بر حرمت و منزلت از سطح درآمد بالا و شرایط اقتصادی مطلوبی برخوردارند.

حقوق و مزایای این حسابداران جزء چند گروه نخست درآمدزایی است و در صدر مصطبه‌ها جای دارند. بسیاری از اینان با پیشینه‌ی دانش حسابداری و البته تلفیق آن با دانش و تجربه‌ی سیاسی، جزء رجال مملکت‌های خویش‌اند. به‌عنوان نمونه‌ی برجسته می‌توان از گوردون براون نخست وزیر سال‌های ۲۰۰۷ تا ۲۰۱۰ انگلیس نام برد که حسابدار قسم‌خورده (CPA) است.

اما وضع و حال حسابداری و حسابداران در کشور ما حکایتی دگر است. مقدمتاً باید بپذیریم که حرفه‌ی حسابداری به‌عنوان یکی از مؤلفه‌های حوزه اقتصادی و کارکرد آنست که به ناگزیر با پیشرفت و شکوفایی اقتصادی ملازمه دارد. نمی‌توان در یک اقتصاد بیمار و کوچک‌مقیاس با بازار سرمایه‌ی کم‌جان و بی‌رقم، بانک مرکزی به دور از نقش و مقام ناظر-هدایتگر و مستقل، سیستم بانکی در آستانه‌ی ورشکستگی، صنعت در مانده و از همه مهم‌تر لنگ

کنترل کیفی که بر مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی حاکم است به دور و آسوده‌اند.

انجمن حسابداران خبره ایران که در قیاس یک انجمن مردم‌نهاد (NGO) است و علی‌القاعده باید فارغ از بسیاری قید و بندها و با استقلال عمل به اعتلای حرفه بپردازد، جدا از مرکز آموزش حسابداران خبره (PACT) که به میزانی در حوزه‌ی آموزش تأثیرگذار بوده است، نقش چندانی ایفا نمی‌کند. انجمن از بنیه‌ی مالی مناسبی برخوردار نیست، برخلاف انجمن‌های مشابه در سایر کشورها کار پژوهشی و انتشاراتی چشم‌گیری ندارد و از تعامل با سرچشمه حسابداری، یعنی فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) بی‌بهره است و اساساً در آنجا محلی از اعراب ندارد.

عارضه‌ی دوم وضع و حال مؤسسات حسابرسی ما است که با مسایل و مشکلاتی عدیده دست به گریبان‌اند و بدین جهت کار حسابرسی را باید جزء کارهای پرمشقت محسوب کرد. ریسک‌ها و آسیب‌پذیری‌های ناشی از مسئولیت‌های حقوقی، نیرو و انرژی که باید مصروف پاسخ‌گویی به نهادها و مراجع ناظر رنگارنگ از جمله مراجع قضایی، جامعه‌ی حسابداران رسمی، بورس اوراق بهادار و بانک مرکزی (در مورد شرکت‌های بورسی و بانک‌ها) به اندازه‌ی کافی آنان را با معضل و دشواری مواجه می‌سازد. عدم تناسب حق‌الزحمه‌ها با تخصصی بودن و سختی کار مشکل دیگری است که بنیه‌ی مالی مؤسسات برای پاسخ‌گویی مناسب به نیروها و ایجاد انگیزش در آنان و اخیراً تأمین هزینه‌ی اجاره‌ی ماهانه‌ی محل کار را دشوار ساخته و خرید دفتر کار و برخورداری از حاشیه‌ی امن را در شرایط تورمی کنونی برای مؤسساتی که فاقد مالکیت دفتر کار خویش‌اند ناممکن ساخته است.

تعداد مؤسسات و وجود بالغ بر ۲۸۰

مؤسسه حسابرسی خرد و کلان نیز پدیده‌ای نامطلوب و تقریباً استثنایی است که موجب پراکندگی نیروها و عدم بهره‌مندی جامعه‌ی حرفه‌ای از مؤسسات بزرگ و توانمند است که بتوانند با استحکام بیش‌تر به ارائه خدمات مؤثر و با کیفیت و پرورش نیروهای کارآمد بپردازد.

مشکل پایان‌ناپذیر دیگر یافتن نیروهای کارآمدی است که باید گفت «آن را که یافت می‌نشود، آن‌ام آرزوست» و از آن دشوارتر حفظ نیروهاست که پس از صرف وقت و هزینه‌های قابل‌ملاحظه برای آموزش و یادگیری آنان، در پی شرایط اقتصادی بهتر مؤسسه را رها می‌کنند و جایگزینی آنان، خود حدیث رنج‌باری است.

و نکته‌ی آخرین در مورد مؤسسات حسابرسی این‌که با یکدیگر هم‌دلی و تعامل ندارند و گاه متأسفانه در رقابت‌های ناسالم و قیمت‌شکنی قرار می‌گیرند که حاصل آن آثار زیانبار برای همگان است.

طرح یک تجربه‌ی شخصی را در این مورد ضروری می‌دانم. پیش از انقلاب در دفتر تهران یکی از مؤسسات حسابرسی بین‌المللی در سمت مدیر (Manager) فعالیت داشتم و در نشست‌های مشترک شرکا و مدیران مؤسسات مختلف که در آن زمان انگشت‌شمار بودند و فعالیت‌های اجتماعی و گردهمایی‌های آنان در یک مرکز فرهنگی- ورزشی، حضور داشتم. در این نشست‌ها علاوه بر ابراز دوستی‌ها و صمیمیت‌ها، مسایل مشترک طرح و تجارب منتقل می‌شد.

عارضه‌ی بعدی، نظام آموزشی نابه‌سامان دانشگاهی ما است که در رشته‌ی حسابداری همانند بسیاری از رشته‌های دیگر، دانش‌آموختگان با کیفیت از آن کارخانجات به بازار کار عرضه نمی‌شوند. مشکل اولیه در این باب این است که هنوز رشته‌های پزشکی و مهندسی و اخیراً تکنولوژی

اطلاعات در قیاس با حسابداری از مطلوبیت کم‌تری برخوردار است و لذا داوطلبان ممتاز تحصیلات حسابداری اقبال در خود نشان نمی‌دهند و در نتیجه این رشته از ورودی‌های بالنسبه با کیفیت‌تر محروم می‌ماند. روشن است که این امر بدان علت است که رشته‌ی حسابداری و عاقبت حسابداران هنوز از ایماژ و تصویر مطلوبی در ذهن جامعه برخوردار نیست.

دانش‌آموختگان رشته حسابداری، حتی از دانشگاه‌های دولتی و معتبر از عمق دانش حسابداری بی‌بهره‌اند و نهایتاً آموزش جدی را اصطلاحاً در چارچوب «استاد شاگردی» مجدداً آغاز می‌کنند.

تجربه‌ی دانشکده‌ی شرکت نفت در زمان ریاست مرحوم استاد سجادی‌نژاد که برنامه‌ی درسی انجمن حسابداران خبره‌ی انگلستان را با برخی مباحث بومی (مانند حقوق مدنی، قانون کار و قانون مالیات‌ها) تلفیق و تدریس می‌کردند و در کنار تحصیل، کارآموزی در مؤسسات حسابرسی بزرگ و امور مالی بخش‌های مختلف صنایع نفت آن زمان الزامی کرده بود، تجربه‌ی مفید و کارساز بود که فارغ‌التحصیلان را به ظرفیت‌های لازم برای شروع کار مؤثر آنان در بنگاه‌های اقتصادی و مؤسسات حسابرسی فراهم می‌ساخت.

سخن آخر این‌که این عارضه‌یابی اجمالی، به نوعی راهکارها را اگر به مفهوم عکس مشکلات در نظر بگیریم دربر دارد. اما یافتن راهکارهای جامع و تهیه‌ی نقشه‌ی راه برای برون‌رفت از این مشکلات که حرفه را آسیب‌پذیر ساخته و رو به زوال می‌برد، محتاج هم‌اندیشی نهادهای متولی حرفه، پیش‌کسوتان مؤسسات حسابرسی و اساتید حسابداری دانشگاه‌ها است. در این راستا ضروری است که از رهنمودهای ایفک، تجارب انجمن‌های حرفه‌ای کشورهای پیشرفته و منطقه‌ی آسیا که به‌رایگان در اختیار ما قرار دارد بهره‌مند شویم.

# بحران‌های بانکی و مسئولیت

## حسابرس

### تجربه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی KPMG و بانک سیلیکون ولی

همایون مشیرزاده

چرا هر اتفاقی هر جای دنیا در زمینه‌ی مسایل مالی و اقتصادی می‌افتد، بلافاصله همه‌ی نگاه‌ها به سمت حسابرس برمی‌گردد؟!

مسئولیت عمومی و اجتماعی حسابرس به جای خود، اما مگر قرار نبود مسئولیت حساب‌ها و تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی، درست و منصفانه بودن و مطلوبیت و... همه با مدیریت باشد! هیأت مدیره‌ای دزدی کرده، کلاه سهام‌داران را برداشته و فرار کرده، یقه‌ی حسابرس چهار سال قبل را گرفته‌اند؛ گویا هر که با هر که دعوا دارد، دیواری از دیوار حسابرس کوتاه‌تر نیست؛ دارایی از شرکت مالیات بی‌جهت مطالبه کرده، حسابرس باید جواب بدهد؛ ارز و قیمت سهام و بورس و بهره و نرخ سود بالا و پایین رفته، می‌گویند حسابرسان کجا بودند؛ نهادهای مالی و نظارتی چپ و راست بخشنامه و دستورالعمل صادر می‌کند و حسابرسان مسئول درستی اجرای آن‌ها می‌شوند؛ چرا حسابرسان جرم کشف نکرده‌اند و به دادگاه و مراجع قانونی و... نگفته‌اند؟! از همه بدتر به نظر می‌رسد مسئولان مملکتی هم نگران برآورده

نشدن انتظارات از حسابرسان و حرفه‌اند؛ اساسنامه‌ی جامعه تغییر می‌کند، جایگاه و ساختار و ارکان و افراد و نگرش‌ها تغییر می‌یابند و...

شاید هم از ماست که بر ماست! نشستیم این طرف و آن طرف از خودمان و توانایی‌هایمان تعریف کردیم که تمام مسایل دنیا را می‌توانیم حل کنیم و اگر به حسابرس بهای لازم و اختیار کافی می‌دادند، سوءجریان‌ها و تخلفات و... اتفاق نمی‌افتاد و همه چیز گل و بلبل می‌شد!

ظاهراً این بحث‌ها فقط در ایران ما مطرح نیست و مسئله‌ای است جهانی که مبتلابه حرفه در سطح بین‌المللی است. از ابتدای قرن بیست و یکم، هر روز خبری در مورد گرفتاری‌های مؤسسات حسابرسی اقصاء نقاط دنیا منتشر می‌شود.

مشکلات شرکت‌های انرون، ورلدکام، پارمالات و... و گرفتاری‌های بعدی حسابرسان آن‌ها و به دنبال آن تدوین و اعمال قوانین و مقررات جدید نظارتی، سخت‌گیری‌های مقامات مسئول، فاصله‌ی انتظارات از حرفه، نارضایتی مؤسسات از پایین بودن حق‌الزحمه‌ی حسابرسی در

مقایسه با مسئولیت‌ها و خروج نیروهای مناسب و کاربرد از حوزه‌ی حسابرسی، ورود فناوری‌های جدید و هوش مصنوعی و چگونگی آموختن و به‌کارگیری آن‌ها، فاصله فرهنگی و زبانی با نسل جدیدی که وارد حرفه شده‌اند و ده‌ها مسئله‌ی دیگر، دور باطلی از مشکلات ایجاد کرده که معلوم نیست چگونه باید آن‌ها را حل و فصل کرد.

القصد فعلاً مؤسسه‌ی حسابرسی KPMG یکی از چهار مؤسسه‌ی بزرگ دنیا درگیر شده است و این درگیری هم بابت بانک سیلیکون ولی Silicon Valley Bank است که گفته شده شانزدهمین بانک بزرگ امریکا بوده است.

به گفته‌ی وال استریت جورنال، کم‌تر از دو هفته بعد از صدور و انتشار صورت‌های مالی بانک و گزارش مقبول حسابرس، بانک با مشکل جدی روبرو شده است! این که حسابرس از موضوع مطلع بوده یا از دستش در رفته، موضوعی است که باید مورد مذاقه و بررسی مقامات ناظر و دادگاه‌ها قرار بگیرد. گزارش حسابرس در مورد شرکت مادر بانک (گروه مالی SVB) ظاهراً روز ۲۴ فوریه ۲۰۲۳ منتشر شده و

در ۱۰ مارس پس از آن که سپرده‌گذاران برای بیرون کشیدن پول‌شان از بانک صف بستند، مقامات بانک مرکزی و تنظیم‌گر (Regulator)ها به موضوع ورود پیدا کردند. حتماً چیز کمی بوده که چیزها شده! از اوایل سال جاری میلادی، برداشت وجوه سپرده‌گذاران آغاز شد، وقتی مقامات بانک اعلام کردند که مانده‌ی وجوه نقد در پایان فوریه کم‌تر از پیش‌بینی‌های قبلی در ژانویه بوده است. اگر چه موضوع به بعد از سال مالی برمی‌گردد، ولی قاعدتاً حساب‌برسان باید اوضاع و احوال بعد از تاریخ ترازنامه (صورت وضعیت مالی) را هم بررسی می‌کردند؛ آن هم ریسک‌هایی با این درجه از اهمیت.

از قرار، مقامات مؤسسه‌ی حسابرسی از اظهار نظر نسبت به موضوع، به علت محرمانه بودن اطلاعات صاحب‌کار خودداری کرده‌اند. مع‌هذا اعلام کرده‌اند که مسئول مشکلات ایجاد شده بعد از اتمام عملیات حسابرسی نیستند. فعلاً مدعیان می‌گویند که اوضاع نقدینگی بانک برخلاف سه‌ماهه‌ی اول سال ۲۰۲۲ در ماه‌های پایانی سال ضعیف شده بود و حساب‌برسان حداقل باید به این موضوع توجه می‌کردند. تداوم فعالیت از اساسی‌ترین اصول کار است! لیکن به نظر می‌رسد هجوم سپرده‌گذاران بعد از تاریخ صدور گزارش حسابرسی صورت گرفته و حسب اظهارات مقامات اداره‌ی نوآوری و حمایت مالی ایالت کالیفرنیا (California Department of Financial Protection and Innovation) بانک قبل از ۹ مارس که سپرده‌گذاران بالغ بر ۴۲ میلیارد دلار از بانک گرفتند، وضعیت مالی خوبی داشته است. هر چند مقامات کمیته‌ی نظارت بر حساب‌برسان شرکت‌های سهامی عام (PCAOB) همه‌ی این مطالب را به چالش کشیده‌اند.

بانک سیلیکون ولی در اوایل دهه‌ی هشتاد میلادی در ابتدای پدیدار شدن استارت‌آپ‌های فناوری نوین و

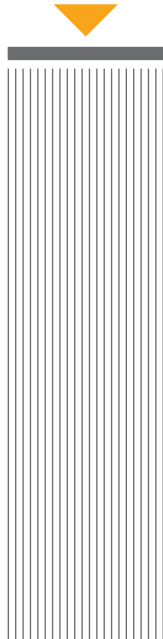
شرکت‌های نوخاسته برای تأمین مالی این موجودات عجیب و غریب نوظهور، تشکیل شد. سیلیکون ولی نامی بود که در همان دوران خبرنگاری بر دره‌ی سانتا کلارا نهاد. دره‌ای در جنوب سانفرانسیسکو در ایالت کالیفرنیا که از دوران تشکیل و تأسیس IBM مرکز شرکت‌های الکترونیک و ریزتراشه‌ها شده بود و گفته می‌شود به همین دلیل به استعاره موصوف به صفت «سیلیکون» شد. با رشد ناگهانی استارت‌آپ‌ها در زمینه‌ی فناوری‌های پیشرفته Hi-Tech و نو و هجوم شرکت‌های نوپا، سیلی ولی از متخصصان با ایده‌های گوناگون و متعاقب آن سرمایه و نیروی کار تازه به این ناحیه سرازیر شد، به طوری که یکی از سریع‌ترین رشدهای اقتصادی را شاهد بود و طبیعتاً بانک تازه‌تأسیس SVB هم از این رشد و حجم پول بی‌سابقه بهره‌مند شد. اگرچه در سال ۲۰۲۱ دارایی‌های بانک و سپرده‌ها دوبرابر شد، مع‌الوصف گفته می‌شود فقدان تنوع لازم در سرمایه‌گذاری‌ها به‌ویژه خرید اوراق قرضه‌ی دولتی کم‌ریسک و بلندمدت از محل سپرده‌های کوتاه‌مدت از دلایل اولیه‌ی مشکل مالی بانک بوده است. چون افزایش نرخ بهره‌ی پایه توسط بانک مرکزی امریکا (فدرال رزرو) باعث شد که قیمت بازار اوراق قرضه‌ی دولتی (با بازده ثابت) کاهش یابد و از این بابت بانک دچار زیان ناگهانی شد و برای سه‌ماهه‌ی اول سال ۲۰۲۳، حدود ۸/۱ میلیارد دلار زیان کاهش ارزش سرمایه‌گذاری اعلام شد که هنوز معلوم نیست از محل فروش اوراق با زیان و جهت تأمین نقدینگی برای بازپرداخت سپرده‌های سپرده‌گذاران بوده یا صرفاً شناسایی کاهش ارزش؟! البته ظاهراً سرمایه‌گذاری‌های مزبور تحت عنوان بلندمدت (Held-to-Maturity) طبقه‌بندی شده و شناسایی کاهش ارزش طبق استانداردها و اصول پذیرفته شده‌ی حسابداری احتمالاً برای آن‌ها الزامی نبوده است! هر چند در یادداشت‌های

توضیحی صورت‌های مالی، ارزش روز این سرمایه‌گذاری‌ها افشا شده که حدود ۱۵ میلیارد دلار کم‌تر از بهای تمام‌شده‌ی آن‌ها بوده: برگ برنده یا نکته‌ی مهمی برای استدلال توسط KPMG! چراکه خواننده به آسانی متوجه کاهش ارزش و زیان می‌شده است. لابد حالا مدعی KPMG خواهند شد که چرا حسابرس چنین رویه‌ی حسابداری را پذیرفته و یا تأکید و توجه لازم را در گزارش به این مطلب خاص نداده است!

همزمان با بانک سیلیکون ولی، بانک دیگری در نیویورک به نام Signature که سرمایه‌گذاری کلان‌ی در رمزارزها داشته و با کاهش قیمت رمزارزها متحمل زیان سنگین شده، هم دچار مشکل شده است. با این تفاوت که هیچ‌گونه افشایی از بابت این کاهش ارزش‌ها در صورت‌های مالی و یادداشت‌ها نکرده بوده و پس از افزایش شدید سپرده‌ها، به‌ناگهان مردم متوجه زیان بانک شده و اقدام به بیرون کشیدن سرمایه‌هایشان کرده‌اند. این بار هم حسابرس KPMG بوده است! ضمن آن که حسابرسی بانک First Republic نیز که ۷۶ درصد ارزش سهام آن در بورس سقوط کرده است با مؤسسه‌ی مزبور بوده است!

در این میان دلایل دیگری هم چند ماهی است برای مشکلات بانک سیلیکون ولی عنوان می‌کنند. استفاده‌ی مدیران از امکانات گسترده و متعدد بانک از قبیل سفرهای پرخرج و گران‌کاری با جت اختصاصی، پاداش‌های کلان، حقوق‌های بالا، دورکاری پرسنل در دوران کرونا و حتی بعد از پایان همه‌گیری و... که برای بقیه بانک‌ها و مؤسسات بزرگ هم موضوعیت دارد و اسباب نگرانی برای همه‌ی ذی‌نفعان شده است.

وقتی یکی از بانک‌ها سقوط کند، بقیه بانک‌ها هم، ولو از سلامت مالی برخوردار باشند، در معرض ریسک بالاتری قرار می‌گیرند. چه رسد به بانک‌های دیگری که تنوع سرمایه‌گذاری و پورتفوی محدودتری





بانک ساقط شود، باز حسابرس مسئول شناخته خواهد شد. در هر دو صورت مقامات نظارتی و بانک مرکزی و بورس و دولت و مقامات تنظیم‌گر، مردم عادی و سرمایه‌گذاران نهادی و فعالان اقتصادی و بازار سرمایه و صغیر و کبیر مدعی خواهند شد.

این در حالی است که مشکلات مشابهی برای بانک‌های دیگر در اروپا و نقاط دیگر رقم خورده یا در حال وقوع است. بانک کردیت سوییس که از مدتی پیش با یک سری رویدادهای بدنام‌کننده و درگیری در پول‌شویی در آفریقا و غیره روبرو بود، در پی زیان‌های اخیر در وضع بد مالی قرار گرفته و برای رفع یا کاهش بحران، ترتیباتی داده شد که با UBS (بانک دیگر سوئیسی) ادغام شود. از همه بدتر این که بانک‌ها زنجیره‌ای از مرادفات و مبادلات مالی با یکدیگر دارند و مشکل هر یک سریعاً به دیگران منتقل می‌شود (به اصطلاح این بیماری واگیردار یا Contagious است). بانک‌های مرکزی و نهادهایی نظیر FDIC در آمریکا (که بیمه‌گر وجوه سپرده است) سعی کرده‌اند مسئله را مدیریت و با ادغام بانک‌ها، تجدیدساختار مالی، استمهال و ده‌ها شگرد دیگر و مهندسی مالی (!) جلوی فاجعه را بگیرند و بانک‌ها را "bail-out" کنند.

در این میان هیأت مدیره‌ها حداکثر خلع شده یا تغییر می‌کنند و در بدترین حالت از این پس از مزایای قبلی آن‌چنانی و حقوق بالا و جت شخصی و حق سمت و حق حضور و پاداش و غیره برخوردار نخواهند بود!

ولی حسابرس‌ها بابت مبلغ حق‌الزحمه‌ای کم یا زیاد، باید سال‌ها بدنامی و مشقت و گرفتاری را تحمل کنند و به زمین و زمان جواب بدهند!

را نمی‌کرده، قرار است FDIC (یا همان صندوق تأمین خسارات سپرده‌گذاران) به موضوع ورود پیدا کند و از میلیاردها دلار زبان سرمایه‌گذاران (در محدوده‌ای البته) جلوگیری نمایند. صحبت‌هایی هم از خرید SVB توسط بانک First Citizen شده بود. این موارد باعث شد تا ناظران بین‌المللی و وضع‌کنندگان مقررات بانکداری جهانی، در ضوابط سرمایه‌ی پایه و توانگری و میزان نقدینگی بانک‌ها تجدیدنظر کنند و به‌ویژه میزان سرمایه‌گذاری بانک در رمزارزها را محدود کرده، به‌طوری که این‌گونه سرمایه‌گذاری‌ها در حد زیر ۱٪ سرمایه‌ی لایه‌ی یک بانک (Tier 1 Capital) قرار گیرد.

بیچاره حسابرس‌ها! این شرایط و اوضاع همواره برای حسابرس بانک باخت‌باخت است. چنانچه حسابرس به موضوع توجه کرده و موضوع ناتوانی در ادامه‌ی فعالیت را به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی توجه بدهد، عملاً موجب ناتوانی و ورشکستگی صاحب‌کار خواهد شد و اگر هم مشکل را عنوان نکنند و بعد

دارند، همانند SVB که به شرکت‌های نوحاسته یا استارت‌آپ‌ها و شرکت‌های پرخطر و سرمایه‌گذاری‌ها متهورانه وام داده و یا در آن‌ها سرمایه‌گذاری داشته است. (در مورد SVB گفته می‌شود بسیاری از سرمایه‌گذاری‌های مخاطره‌آمیز و پرریسک بانک، بازده نداشته و باید از حساب‌ها حذف شوند.) ضمن آن که بانک‌ها عملاً در کارهای فناوری بالا و پیشرفته که رقابت بسیار بالا و ریسک زیادی دارند (از جمله رمزارزها) وارد شده‌اند (عدم توفیق شرکت‌های Hi-Tech موجب بروز مشکل برای بانک‌ها هم می‌شود) و خلاصه سقوط پشت هم و دومینووار، اسباب وحشت همه شده است. گفته می‌شود به‌رغم تصمیمات قبلی خانم ژانت یلن وزیر خزانه‌داری آمریکا و اعلام‌نظر کاخ سفید مبنی بر عدم مداخله در موضوع، در دو سه ماهه‌ی اخیر مقامات برای نجات بانک (به اصطلاح خودشان bail-out کردن بانک) اقدام کرده و به گفته‌ی مجله‌ی «فورچون»، در شرایطی که زبان بانک بیش از بیست میلیارد دلار برآورد شده و بیمه‌ی سپرده‌ها تکافوی جبران زیان سپرده‌گذاران

#### پی‌نویس:

۱. در هنگام نهایی کردن این متن، مجله‌ی «حسابدار رسمی» شماره ۶۱ انتشار یافت که در مقاله‌ی بسیار خواندنی تحت عنوان «چه کسی مسئول شکست بانک سیلیکون ولی است؟» تحلیل جامعی از دلایل سقوط بانک ارائه شده و از دیدگاه راهبری شرکتی، بی‌تدبیری و سوءمدیریت و خطاهای بانک را برشمرده است. خواندن مجدد مقاله‌ی مزبور و در نظر داشتن اشتباهات هیأت‌مدیره‌ی بانک و کوتاهی‌های مقامات ناظر و مقایسه آن با گرفتاری‌های حسابرسان با توجه به توضیحات ارائه شده خالی از لطف نیست!

## فرایند تعیین صلاحیت حسابداران رسمی:

# راهکارهایی

# برای ارتقای اثربخشی

امیرهادی معنوی مقدم، محمدحسین قائمی، کیهان مهام

### مقدمه<sup>۱</sup>

حسابدار رسمی فردی است که با احراز شرایط مقرر از جمله قبولی در آزمون حسابداران رسمی، عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران است. تغییرات مداوم در محیط کسب‌وکار و پیشرفت‌های فناوری اطلاعات در حیطه‌ی تجاری و حسابداری، بر مهارت و مسئولیت‌های حرفه‌ای لازم برای داوطلبان کسب مدرک حسابدار رسمی<sup>۲</sup> (CPA) تأثیر گذاشته و با گذر زمان بر پیچیدگی وظایف شغلی حسابداران رسمی افزوده شده است. به‌طور کلی، چنانچه افرادی که به یک حرفه وارد می‌شوند از استانداردهای لازم جهت ورود به حرفه برخوردار نباشند، کیفیت حرفه حفظ نخواهد شد و ارتقا محقق نمی‌شود. به همین دلیل، نهادهای حرفه‌ای موظف هستند افرادی را که این استانداردها را در بالاترین سطح احراز می‌کنند، جذب نمایند. در نتیجه کیفیت حرفه با سطح توانایی متقاضیان جذب شده رابطه مستقیم خواهد داشت.

یافته‌ها نشان می‌دهد که همسو شدن فرایند تعیین صلاحیت با نیازهای فعلی جامعه، ضرورت دارد. اضافه‌شدن آزمون مهارت‌های مفاهیم و محیط کسب‌وکار به‌عنوان یک موضوع جداگانه در آزمون و آموزش مهارت‌های نرم شامل مهارت‌های حل مسئله و تصمیم‌گیری، مهارت‌های رفتاری و مدیریت فردی، مهارت‌های ارتباطی شفاهی و نوشتاری، و مهارت‌های کار گروهی و رهبری و نیز آموزش رفتار اخلاقی و آیین رفتار حرفه‌ای به‌عنوان مهارت‌های مورد آموزش قبل از تبدیل وضعیت به‌عنوان حسابدار رسمی، می‌تواند موجب تطابق فرایند تعیین صلاحیت با وضعیت محیطی حسابداری گردد. بهبود و قدرتمند ساختن هر یک از حلقه‌های زنجیره فرایند تعیین صلاحیت حسابداران رسمی، منجر به انسجام بهتر این فرایند و ایجاد خروجی بهتر و باکیفیت‌تر در جهت قدرتمند ساختن حرفه‌ی حسابداری و ارتقای اثربخشی فرایند تعیین صلاحیت حسابداران رسمی خواهد شد.

### چکیده

پس از تشکیل جامعه‌ی حسابداران رسمی در سال ۱۳۸۰ فرایند تعیین صلاحیت حسابداران رسمی عمدتاً بر اساس آزمون سالانه انجام می‌شود. در طول این سال‌ها تغییر زیادی در فرایند تعیین صلاحیت به وجود نیامده است. به نظر می‌رسد متناسب با تغییرات در نیازهای جامعه، فناوری و حرفه، اصلاح و به‌روزرسانی این فرایند ضرورت داشته باشد. هدف مقاله حاضر، تدوین و ارائه الگویی برای ارزیابی و ارتقای اثربخشی فرایند تعیین صلاحیت حسابداران رسمی در ایران است. در این پژوهش از روش کیفی و رویکرد مبتنی بر نظریه‌ی داده‌بنیاد استفاده شده است. برای این منظور با استفاده از نظر خبرگان حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی، ابعاد مختلف فرایند تعیین صلاحیت شامل پیش‌نیازهای آموزشی، پیش‌نیازهای تجربه کاری و آزمون حسابدار رسمی ارزیابی شده است.



تعیین الزام‌های ورود به حرفه، اولین گام در این فرایند است (استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری، ۱۳۹۰). فرایند تعیین صلاحیت حسابداران رسمی ایران با گذشت دو دهه از تشکیل جامعه‌ی حسابداران رسمی، تغییر عمده‌ای نداشته است. در طول این سال‌ها حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی تغییرات بسیاری را شاهد بوده است. از جمله افزایش مطالبات جامعه از حرفه گسترش مهارت‌های موردنیاز حسابداران رسمی و رشد و توسعه فعالیت‌های اقتصادی است. از این رو نیاز به اصلاح و به‌روزرسانی فرایند تعیین صلاحیت حسابداران رسمی به نیازی ضروری و خواستی همگانی از سوی فعالان حرفه‌ای بدل شده است. هدف این مقاله تشریح ابعاد مختلف فرایند تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و ارائه‌ی راهکارهایی برای بهبود و به‌روزرسانی فرایند انتخاب است. در خصوص فرایند تعیین صلاحیت حسابداران رسمی تحقیقات گسترده‌ای توسط انجمن‌های حرفه‌ای بزرگ و معتبر هدایت و نظارت شده است. فرایند تعیین صلاحیت انجمن حسابداران رسمی آمریکا<sup>۳</sup> شامل چهار

عنصر آموزش، تجربه، آزمون و اخلاق است. در این زمینه انجمن حسابداران رسمی آمریکا طی یک دوره ۱۷ ساله، سه تحلیل گسترده انجام داده است. این انجمن با به‌روزرسانی شیوه آزمون پایبندی خود به تعهدش در ارزیابی و تکامل آزمون در جهت اطمینان از وجود استانداردهای قوی برای کسانی که وارد حرفه می‌شوند را نشان می‌دهد (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۲۰۱۶). حرفه‌ی حسابدار رسمی کانادا متعهد به رعایت استانداردهای تعیین شده در اعلامیه‌های آموزش بین‌المللی است که از سوی هیأت استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری (IAESB) تدوین شده است. تمرکز این استانداردها بر دانش حرفه‌ای، مهارت‌ها و ارزش‌های حرفه‌ای، اخلاق و نگرش‌هایی است که حسابداران حرفه‌ای باید از خود نشان دهند. در این کشور برای ورود به فرایند ارزیابی، حداقل مدرک لیسانس یا معادل آن در رشته‌های مرتبط ضرورت دارد. شش صلاحیت پایه‌ای عبارت است از: گزارشگری مالی، راهبرد و راهبری، حسابداری مدیریت، مالی، و مالیات. در برنامه‌های انتخابی دو مورد از بین اطمینان‌بخشی، مدیریت عملکرد،

مالیات، و مالی انتخاب می‌شوند. همچنین داوطلبان مهارت‌های رهبری، مهارت‌های حرفه‌ای، و یکپارچگی شایستگی‌ها را در خود پرورش می‌دهند و در مرحله‌ی آمادگی برای آزمون لازم است دوره‌ای را که به‌منظور ارزیابی آمادگی‌شان برای شرکت در آزمون نهایی طراحی شده، با موفقیت بگذرانند. در آزمون پایانی داوطلبان باید وسعت نظر خود در همه شش حوزه صلاحیت یکپارچه اصلی را نشان دهند.

فرایند تعیین صلاحیت حسابداران رسمی در نقاط مختلف جهان عموماً شامل پیش‌نیازهای تحصیلی، پیش‌نیازهای تجربه کاری و آزمون نهایی است. آزمون حسابدار رسمی بخش مهم و پایانی این فرایند است. در جدول یک رویه بعضی از کشورها در نقاط مختلف جهان در خصوص آزمون، آموزش و تجربه کاری موردنیاز آمده است. تجربه کاری موردنیاز بین دو تا سه سال و مدرک تحصیلی موردنیاز یا حداقل لیسانس در رشته حسابداری یا رشته‌های مرتبط است. درس‌های مورد آزمون با توجه به تغییرات مستمر در حرفه و فناوری به طور پیوسته در حال تغییر و به‌روزرسانی است. در برخی کشورها

جدول ۱. خلاصه‌ی فرایند تعیین صلاحیت حسابداران رسمی در کشورهای منتخب

کشور	آموزش	تجربه کاری	آزمون	توضیحات
کره‌ی جنوبی	گذراندن حداقل ۲۴ واحد درسی در مباحث موردنظر	حداقل دو سال	آزمون‌های سطح ۱ و ۲	گذراندن آزمون زبان انگلیسی
آلمان	مدرک تحصیلی لیسانس در رشته‌های مرتبط	حداقل سه سال	برگزاری آزمون دو بار در سال و شامل هفت مبحث در بخش کتبی	سابقه کار برای مدارک تحصیلی کم‌تر از ۸ ترم، چهار سال است.
ترکیه	مدرک تحصیلی لیسانس در رشته‌های مرتبط	حداقل سه سال	آزمون شامل هفت مبحث	برگزاری آزمون سه بار در سال
استرالیا	مدرک تحصیلی لیسانس در حسابداری یا رشته‌های مرتبط	حداقل ۳۶ ماه	چهار مبحث اجباری و دو مبحث انتخابی	تجربه‌ی کاری می‌تواند پیش، هم‌زمان و یا پس از گذراندن مباحث باشد.
سنگاپور	نقاط ورود مختلف برای افراد با مدارک تحصیلی متفاوت	حداقل سه سال	۶ مبحث مقدماتی و ۵ مبحث اصلی	برای داوطلبان با شرایط مختلف چهار نقطه ورود تعریف شده است.
آمریکا	مدرک تحصیلی لیسانس در حسابداری یا رشته‌های مرتبط	حداقل دو سال	شامل چهار بخش	برخی شرایط در ایالت‌های مختلف، متفاوت است.

مباحث آزمون شامل برخی مباحث اجباری و برخی مباحث اختیاری است. تعداد دروس آزمون، مباحث آن و تعداد دفعات برگزاری آزمون نیز در کشورها، متفاوت است. (جدول ۱)

### فرایند تعیین صلاحیت حسابدار رسمی در ایران

در ایران آزمون حسابدار رسمی یکبار در سال برگزار می‌شود. برگزارکننده این آزمون «هیأت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی» است. این هیأت در اجرای ماده واحدی قانون استفاده

از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به‌عنوان حسابدار رسمی، مصوب ۱۳۷۲ و آیین‌نامه‌ی «تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و چگونگی انتخاب آنان» مصوب ۱۳۷۴ و اصلاحیه‌های بعدی آن، آزمون را برگزار می‌کند. آزمون شامل مهارت‌های حسابداری؛ حسابرسی؛ قانون مالیات‌ها؛ و سایر قوانین است (آگهی دعوت به آزمون، ۱۴۰۱). علاوه بر این حداقل مدرک تحصیلی لیسانس در حسابداری یا رشته‌های مشابه، حداقل شش سال سابقه تمام‌وقت حسابرسی (نیمی از

تجربه‌ی کاری می‌تواند پس از موفقیت در آزمون کسب شود)، داشتن شرایط عمومی مانند تابعیت ایران، حسن شهرت، عدم سابقه کیفری ضرورت دارد. به نظر می‌رسد فرایند تعیین صلاحیت اکنون به مرحله‌ای رسیده که نیاز به پوست‌اندازی و تغییر دارد تا خود را با نیازهای روز جامعه و درخواست‌ها برای ورود حسابداران رسمی قوی که توان انجام وظیفه‌های پیچیده مورد نیاز در زمان کنونی را دارند، تطبیق دهد. در مصاحبه‌های صورت گرفته با خبرگان و بزرگان جامعه حسابداری کشور در

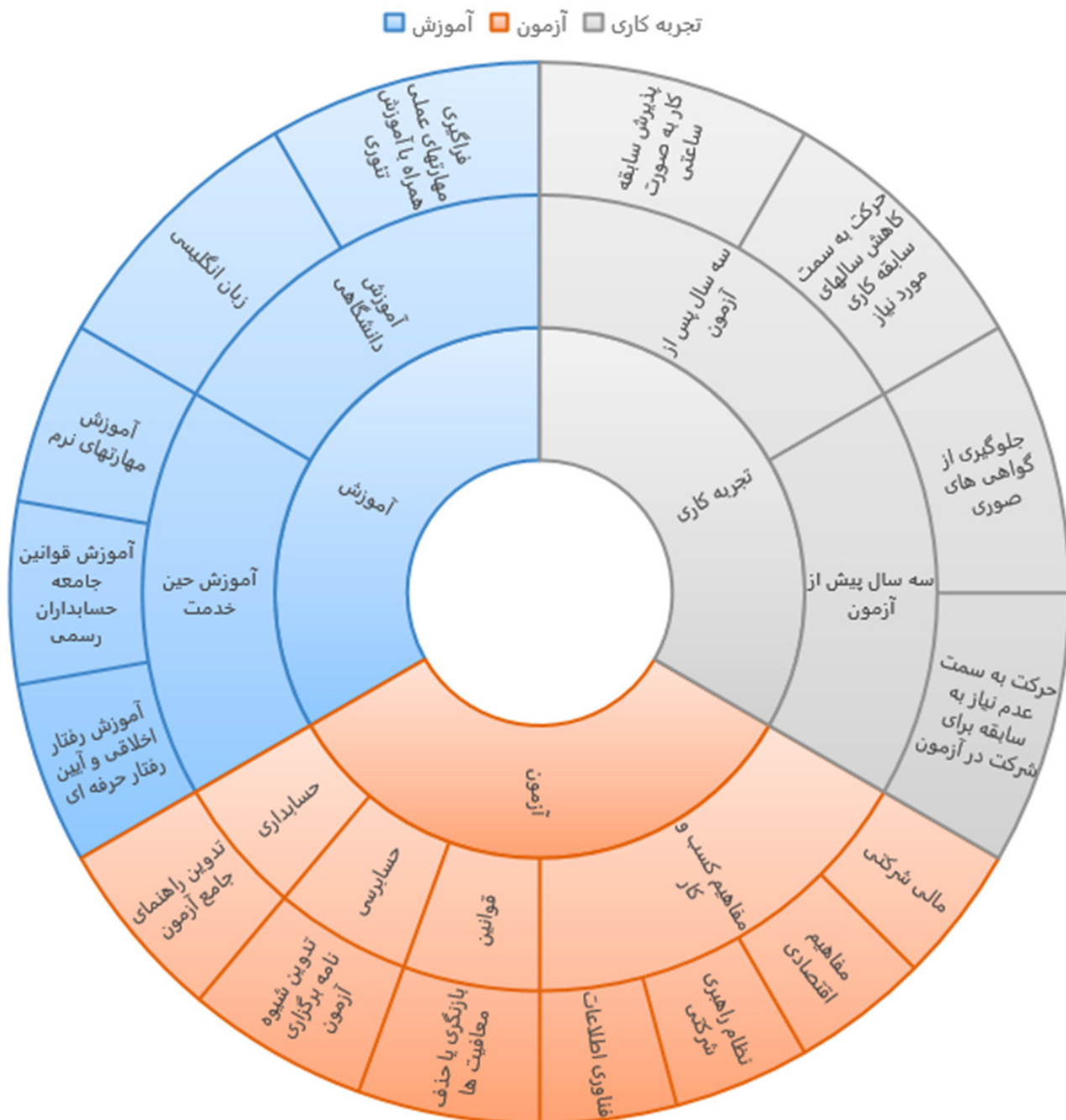


شکل ۱. مدل مفهومی فرایند تعیین صلاحیت حسابدار رسمی

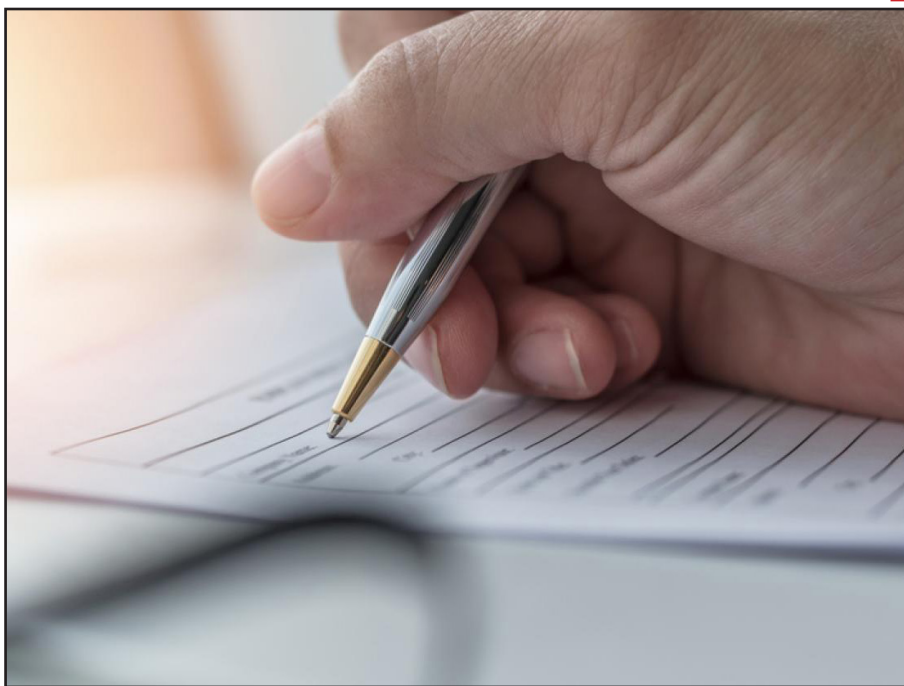
در آزمون حسابدار رسمی باشد. آزمون می‌تواند با سنجش دانش روز مورد نیاز حسابدار رسمی باتوجه به نیازهای روز جامعه، به وظیفه خود در جهت اعطای مجوز به بهترین و باصلاحیت‌ترین افراد برای ورود به حرفه‌ی حسابرسی و در نتیجه حفاظت از منافع عمومی عمل کند. آزمونی که نیازهای روز مورد انتظار از یک

پیامدهای این دگرگونی برای جامعه و حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی بحث شد. مدل مفهومی حاصل از نتایج پژوهش در شکل ۱ آمده است. پس از کسب پیش‌نیازهای آموزشی و کاری که زمان زیادی را به خود اختصاص می‌دهند و با داشتن پیش‌نیازهای عمومی، فرد می‌تواند واجد شرایط شرکت

خصوص علل عدم تغییر یا تغییرات محدود در آزمون در طول دو دهه برگزاری آن، شرایط کشورهای دیگر و نحوه‌ی برگزاری آزمون در این کشورها، پیشنهادهای مطرح در خصوص نحوه تغییر و به‌روزرسانی آزمون، راهکارهای عملی انجام تغییرات، پیش‌نیازهای موردنظر برای انجام اصلاحات، و



شکل ۲. اجزای فرایند تعیین صلاحیت حسابدار رسمی



حسابدار رسمی در محیط کار واقعی را مورد سنجش قرار ندهد، اثربخشی مناسبی در جهت هدف‌های تعیین شده نخواهد داشت و صرفاً داوطلبان را در جهت افزایش محفوظاتی که ممکن است فرد هیچ‌گاه در زندگی حرفه‌ای به آن‌ها احتیاجی پیدا نکنند، هدایت خواهد کرد. با شناخت و اضافه کردن دروس مناسب به آزمون حسابدار رسمی می‌توان، مسیر حرکت داوطلبان آزمون و کل حرفه‌ی حسابرسی را به جهت صحیح هدایت کرد. این که فرد چه میزان نسبت به فناوری اطلاعات و یا محیط اقتصادی که می‌خواهد در آن فعالیت کند، آگاهی دارد، می‌تواند تأثیری به‌سزایی در موفقیت وی در ارائه‌ی خدمت مناسب به جامعه ایفا کند. از این گذشته نمی‌توان از آموزش مهارت‌های نرم و اطمینان از دریافت و درک صحیح این آموزش‌ها توسط حسابداران رسمی جدید غافل شد. مهارت‌های رفتاری و مدیریت فردی، توانایی حل مسئله و تصمیم‌گیری، مهارت‌های کار گروهی و رهبری مهارت‌هایی است که به همان اندازه‌ی مهارت‌های فنی برای موفقیت فرد به‌عنوان حسابدار رسمی ضروری است و آموزش آن‌ها به حسابداران رسمی پیش از شروع فعالیت، منجر به افزایش اثربخشی فرایند تعیین صلاحیت و در نتیجه خدمت بهتر حرفه‌ی حسابرسی در جهت منافع عموم خواهد بود.

بهبود و قدرتمند ساختن هر یک از حلقه‌های زنجیره فرایند تعیین صلاحیت حسابداران رسمی، منجر به انسجام بهتر این فرایند و ایجاد خروجی بهتر و باکیفیت‌تر در جهت قدرتمند ساختن حرفه‌ی حسابداری، ایجاد ارزش افزوده بیشتر برای اهالی حرفه، مقبولیت بیشتر آن در نزد جامعه و ارتقای اثربخشی فرایند تعیین صلاحیت حسابداران رسمی خواهد شد. اجزای فرایند تعیین صلاحیت حسابداران

رسمی شامل آموزش، آزمون و تجربه کاری در شکل ۲ آورده شده است که در ادامه به تشریح بخش‌های مختلف آن می‌پردازیم.

### ۱. بخش آموزش

#### الف. آموزش دانشگاهی

داشتن مدرک تحصیلی حداقل کارشناسی (لیسانس)، از دانشگاه‌های مورد تأیید وزارت علوم، تحقیقات و فناوری در رشته‌ی حسابداری یا رشته‌های مشابه یا مدرک حرفه‌ای شناخته شده از مجامع معتبر بین‌المللی به‌عنوان پیش‌نیاز آموزشی شرکت در آزمون حسابدار رسمی محسوب می‌شود. منظور از رشته‌های مشابه رشته‌هایی هستند که با تأیید هیأت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی، حداقل ۱۸ واحد از دروس آن‌ها حسابداری، حسابرسی و مدیریت مالی باشد. پذیرش مدارک تحصیلی بالاتر از کارشناسی منوط به گذراندن حداقل ۱۸ واحد دروس حسابداری، حسابرسی و مدیریت مالی در طول دوره‌های تحصیلی یادشده است.

**فراگیری مهارت‌های عملی همراه با آموزش تئوری:** یکی از نقاط ضعف سیستم آموزش دانشگاهی، عدم آموزش مهارت‌های عملی به همراه آموزش تئوری در دانشگاه است. دروس حسابداری و حسابرسی به‌طور پیوسته در حال تغییر و تحول است، اما منابع دانشگاهی در کشور ما متناسب با این تحولات به‌روزرسانی نمی‌شوند. همچنین در صورتی که فرد همراه با یادگیری مباحث علمی حسابداری و حسابرسی در زمان تحصیل، با کاربردهای عملی مباحث هم آشنا شود و کار با نرم‌افزار را فراگیرد، پس از پایان تحصیلات دانشگاهی آمادگی بیشتری برای شروع فعالیت حرفه‌ای در وی وجود خواهد داشت.

**زبان انگلیسی:** آشنایی با زبان انگلیسی از سوی حسابداران رسمی می‌تواند تأثیر به‌سزایی در ایجاد آمادگی لازم برای پذیرش صاحب‌کاران بین‌المللی، امکان استفاده از منابع علمی دسته اول، تعامل سازنده بین‌المللی و ایجاد تحول در حرفه داشته باشد. باتوجه به این که بررسی سطح دانش زبانی داوطلبان از طریق آزمون تأثیر

مناسبی نخواهد داشت، می‌توان با الزام داوطلبان به ارائه‌ی مدارک معتبر زبان انگلیسی داخلی و یا بین‌المللی و تعیین سطح حداقلی مناسب برای آن، به افزایش دانش داوطلبان کمک کرد.

**ب. آموزش حین خدمت (آموزش حرفه‌ای مستمر):** آموزش‌های داوطلبان آزمون حسابدار رسمی در مرحله‌ی کسب تجربه‌ی کاری ادامه می‌یابد. متأسفانه آموزش‌های حین خدمت بیش‌تر حالت شکلی دارند. لازم است به تدریج این آموزش‌ها از حالت شکلی خارج و حالت کیفی پیدا کند. مؤسسات حسابرسی معمولاً شیوه‌های آموزشی صحیح را به کار نمی‌گیرند و در انتهای دوره به صدور تأییدیه برای فرد شرکت‌کننده در خصوص صلاحیت‌های مورد آموزش در آن دوره می‌پردازند، بدون این‌که دوره آموزشی به هدف خود دست‌یافته باشد. دوره‌های آموزشی کیفی می‌توانند در آموزش برخی صلاحیت‌ها و توانمندسازی افراد تأثیرگذار باشند.

**آموزش مهارت‌های نرم:** آموزش و آزمون مهارت‌های نرم به حسابدار رسمی این امکان را می‌دهند تا مهارت‌های ضروری برای تصمیم‌گیری، حل مسئله، مدیریت فردی، ارتباطات و رهبری را به دست آورد. یک حسابدار رسمی برای موفقیت در حرفه به شدت به مهارت‌های نرم نیاز دارد. مهارت‌های

نرم به چهار حوزه تقسیم می‌شوند:

**• مهارت‌های حل مسئله و**

**تصمیم‌گیری:** حسابداران باتکیه بر مهارت‌های حل مسئله و تحلیل قوی و ظرفیت‌شان برای نوآوری و تفکر یکپارچه، و نیز توانایی ایجاد ارتباط بین «جزء» و «کل» و جداسازی جزء از کل، به تشخیص و مدیریت اولویت‌ها به راهکاری مناسب دست پیدا می‌کنند.

**• مهارت‌های رفتاری و مدیریت**

**فردی:** حسابداران رسمی باید توانایی مدیریت عملکرد خودشان، گرفتن بازخورد از دیگران، تأمل درباره بازخوردها و اقدام برای بهبود رفتارشان را از خود نشان دهند و بتوانند محدودیت‌هایشان را تشخیص داده و در صورت لزوم، مشورت بگیرند.

**• مهارت‌های ارتباطی شفاهی و**

**نوشتاری:** حسابداران رسمی باید از طریق شنیدن، درک کردن، حرف زدن و نوشتن به‌طور شفاف و از طریق هنر متقاعدسازی و مذاکره، با دیگران ارتباط برقرار کنند. حسابداران رسمی باید بتوانند مسائل پیچیده را به‌طور شفاف و ساده به اطلاع تمام سطوح سازمان برسانند.

**• مهارت‌های کار گروهی و**

**رهبری:** حسابداران رسمی توانایی کار درون گروه، گروه‌سازی و رهبری گروه‌ها را دارند و لازم است صلاحیت هدف‌گذاری، برنامه‌ریزی و سازماندهی،

همکاری، مدیریت فرایند، همدلی، انعطاف‌پذیری، پاسخ به بازخوردها و مدیریت تعارض را در خود پرورش دهند.

در خصوص آموزش مهارت‌های نرم می‌توان انجام این آموزش‌ها را به مراکز مورد تأیید مانند مرکز آموزش جامعه‌ی حسابداران رسمی (ماحر) و یا مرکز آموزش حسابداران خبره (پکت) سپرد. برای هر یک از مهارت‌های پیش‌گفته محتوا، سرفصل‌ها و ساعت آموزش مشخصی تعیین شده و از داوطلبان خواسته می‌شود تا حین کسب تجربه کاری، این مهارت‌ها را نیز فراگرفته و گواهی آن را به‌عنوان یکی از آموزش‌های موردنیاز برای تبدیل وضعیت به‌عنوان حسابدار رسمی ارائه نمایند.

**آموزش قوانین جامعه‌ی**

**حسابداران رسمی:** در حال حاضر این مجموعه مقررات قابل توجه بوده و مواردی مانند اساس‌نامه جامعه، هیأت تشخیص، آیین‌نامه‌ی تبصره‌ی ۴، آیین‌نامه‌ی نحوه‌ی همکاری مؤسسات با همدیگر، اساسنامه‌ی نمونه‌ی شاغلین و غیر شاغلین، و آیین‌نامه‌ی انضباطی را در برمی‌گیرد؛ بنابراین گذراندن دوره‌ی آشنایی با محیط مقرراتی حرفه و جامعه‌ی حسابداران رسمی یکی از آموزش‌های کلیدی است که مناسب است پیش از تبدیل وضعیت به‌عنوان حسابدار رسمی با موفقیت سپری شود.

جدول ۲. پیشنهادهای بخش آموزش

پیشنهادها	
انتقال تجربیات هیأت در خصوص نیازهای آموزشی فعالان حرفه‌ای به دانشگاه‌ها در جهت گنجاندن شدن این موارد در برنامه درسی دانشگاه‌ها	بخش آموزش
برقراری دوره‌های کارشناسی ارشد با محوریت آماده کردن افراد برای حسابدار رسمی	
تشکیل واحد آموزش در مؤسسات حسابرسی	
آموزش رفتار اخلاقی و آیین رفتار حرفه‌ای	
آموزش مهارت‌های نرم شامل مهارت‌های حل مسئله و تصمیم‌گیری، مهارت‌های رفتاری و مدیریت فردی، مهارت‌های ارتباطی شفاهی و نوشتاری، و مهارت‌های کار گروهی و رهبری	
آموزش مجموعه مقررات جامعه‌ی حسابداران رسمی	



آموزش رفتار اخلاقی و آیین رفتار حرفه‌ای: حسابداران رسمی برای این‌که صادقانه، درست، مطمئن و با اعتماد به نفس و مستقل کار کنند و در عین حال بر ابهام و تضاد منافع غلبه کرده و از منافع عمومی حفاظت کنند، به توانایی‌های اخلاقی خود و آیین رفتار حرفه‌ای تکیه دارند. لازم است حسابداران رسمی به واسطه‌ی رفتار اخلاقی که نمودی از شهرت حرفه است و به افزایش این شهرت کمک می‌کند، فراتر از پایبندی به قوانین رفتار حرفه‌ای عمل کنند. توصیه می‌شود آموزش‌های مربوط به رفتار اخلاقی و آیین رفتار حرفه‌ای به‌عنوان یکی از آموزش‌های پیش از تبدیل وضعیت به‌عنوان حسابدار رسمی در یکی از مراکز آموزشی مورد تأیید گذرانده شود. پیشنهاد‌های مربوط به بخش آموزش در جدول ۲ ذکر شده‌اند.

## ۲. بخش آزمون

امتحان حسابدار رسمی شامل مهارت‌های ۱. حسابداری؛ ۲. حسابرسی؛ ۳. قانون مالیات‌ها؛ و ۴. سایر قوانین

است. به‌منظور بهبود فرایند آزمون و اثربخشی آن، بر مبنای یافته‌های پژوهش پیشنهاد‌های زیر ارائه می‌گردد.

**الف. تدوین راهنمای جامع آزمون**

در راهنمای جامع آزمون به این موارد پرداخته خواهد شد: محتوای آزمون، مهارت‌ها، سرفصل‌ها، جزئیات دروس و مباحثی که در آزمون مورد سؤال واقع خواهند شد و از حسابداران رسمی انتظار می‌رود در مورد آن‌ها آگاهی داشته باشند، تا افرادی شایسته دریافت عنوان حسابدار رسمی تلقی شوند. این اطلاعات در اختیار داوطلبان، مدرسان، و سایر ذی‌نفعان قرار خواهد گرفت. از این‌رو هدف‌هایی که برای راهنمای جامع آزمون می‌توان متصور بود عبارت‌اند از: ۱. کمک به داوطلبان در آماده ساختن خود برای امتحان، با مشخص ساختن مباحث و مهارت‌هایی که ممکن است از آن‌ها سؤال شود؛ ۲. آگاه ساختن مدرسان و اساتید، درباره دانش و مهارت‌هایی که داوطلبان برای انجام وظیفه، به‌عنوان حسابداران رسمی به آن‌ها نیاز دارند.

**ب. تدوین شیوه‌نامه‌ی برگزاری**

## آزمون

بر مبنای یافته‌های پژوهش، پیشنهاد‌های زیر در خصوص تدوین شیوه‌نامه‌ی آزمون، فرایند طراحی سؤالات و موارد مرتبط با آن مطرح می‌شود:

۱. مشخص شدن ویژگی‌های طراحان سؤالات آزمون: در شیوه‌نامه‌ی آزمون، ویژگی‌های افرادی که می‌توانند طراح سؤالات آزمون باشند به تفصیل، مشخص شود. مثلاً این افراد مناسب است به چه میزان تجربه‌ی کار حرفه‌ای و سابقه‌ی دانشگاهی داشته باشند.

۲. مشخص شدن ویژگی‌های آزمون استاندارد: در شیوه‌نامه‌ی آزمون، ویژگی‌های آن شامل ویژگی‌های بخش تستی و بخش تشریحی مشخص شوند. در این قسمت لازم است تا ویژگی‌های یک آزمون استاندارد مشخص شوند. این‌که برای آزمون چه میزان زمان باید در نظر گرفته شود، طراحان سؤال اجازه دارند تا چه میزان از سؤالات محاسباتی استفاده کنند و پاسخگویی به هر سؤال به طور استاندارد به چه میزان محاسبه و زمان نیاز دارد.

۳. انتشار پاسخ‌های تستی و تشریحی: مناسب است جواب سؤالات مطرح شده در آزمون، چه سؤالات تستی و چه سؤالات تشریحی پس از پایان برگزاری آزمون به‌عنوان پاسخ‌های اولیه منتشر شده و از داوطلبان و فعالان حرفه‌ای مانند اساتید و صاحب‌نظران خواسته شود، تا اگر نسبت به پاسخ‌های ارائه شده انتقادی دارند، موارد موردنظر خود را به همراه استدلال موردنظر، به هیأت تشخیص ارسال کنند.

۴. رسیدگی به اعتراضات: موارد مطرح شده مورد بررسی قرار گرفته و در خصوص پذیرش یا رد آن‌ها تصمیم‌گیری شود. در خصوص سؤالات اشتباه، پاسخ‌نامه‌ی قطعی، ملاک تصحیح بخش

تستی و تشریحی آزمون قرار داده شود.

۵. طراحی دودسته سؤال از هر درس: بهتر است از هر درس دودسته سؤال طراحی شود. به این صورت که دو گروه به‌عنوان طراحان سؤال در هر درس مشخص شده و از هر گروه خواسته شود تا سؤالات خود را با توجه به موارد مطرح شده در شیوه‌نامه، طرح و ارائه کند.

۶. حذف سؤالات نامناسب: سؤال‌های طرح شده توسط هر گروه، در اختیار گروه دیگر قرار گیرد و از آن‌ها خواسته شود تا به سؤالات پاسخ دهند و پاسخ‌های خود را به همراه مدت زمانی که برای پاسخ‌گویی به هر سؤال و مجموع سؤالات صرف کرده‌اند، ارائه نمایند. همچنین اگر سؤالی وجود دارد

که در مورد آن اختلاف وجود دارد و یا مشکلی دارد، در این مرحله حذف شود.

۷. محاسبه‌ی زمان مناسب: با توجه به شرایط امتحان و استرس داوطلبان در زمان امتحان و نیز تسلط کامل طراحان به مباحث، بیست تا بیست و پنج درصد به زمان اعلامی از سوی آنان اضافه شده و به‌عنوان زمان استاندارد آزمون مدنظر قرار گیرد.

۸. ارائه‌ی مجموعه‌ای از سؤالات به سازمان سنجش: در نهایت مناسب است مجموعه‌ای از سؤالات گردآوری شده و برای سازمان سنجش ارسال و مشخص گردد از هر گروه چه تعداد سؤال باید در آزمون مطرح گردد.

۹. ارائه‌ی گزارش سالانه: هر ساله

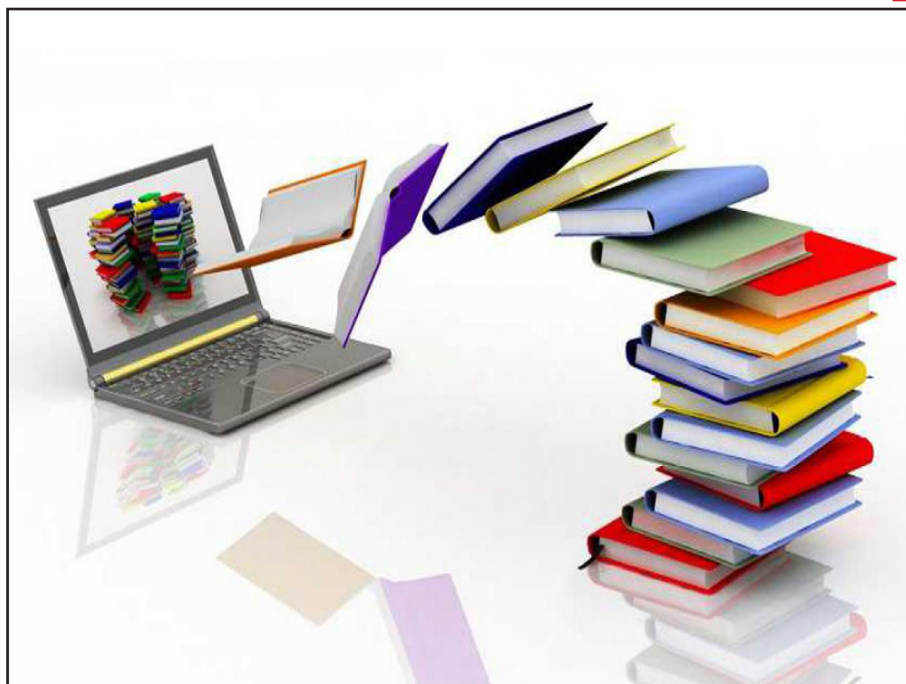
### جدول ۳. نقاط ضعف بخش آزمون

نقاط ضعف	
عدم تناسب زمان آزمون با میزان دشواری سؤالات	آزمون
ترکیب نامناسب سؤالات (سؤالات باید ترکیبی از پرسش‌های آسان، متوسط و سخت باشد)	
وجود سؤالات گمراه‌کننده - وجود سؤالات با پاسخ دوگانه - وجود سؤالات با پاسخ هیچ‌کدام	
نبود بانک سؤالات آزمون حسابدار رسمی*	
مشخص نبودن مباحث، سرفصل‌ها و جزئیات دروس مورد سؤال	
عدم ارائه‌ی پاسخ‌های تشریحی سؤالات تستی و تشریحی	
عدم طراحی سؤالات بعضی دروس توسط افراد حرفه‌ای	
حالت تشریحی داشتن و راه‌حل‌های طولانی برخی سؤالات تستی	
برگزاری متمرکز آزمون در تهران	
مناسب نبودن محیط برگزاری آزمون (از نظر سالن امتحانی، نوع صندلی‌ها، نور، گرما، امکانات رفاهی مناسب)	
روی نمودار بردن نمرات	
عدم تصحیح بخش تشریحی آزمون در صورت عدم کسب حدنصاب نمره تستی	

\*گفتنی است اکنون بانک سؤالات آزمون‌های حسابدار رسمی منتشر شده و در دسترس است (فصلنامه‌ی حسابدار رسمی)

### جدول ۴. پیشنهادهای مربوط به معافیت‌های شرکت در آزمون

پیشنهادها	
بازنگری یا حذف معافیت دارندگان مدرک دکتری تخصصی حسابداری از شرکت در دو درس آزمون	معافیت‌های آزمون
رتبه بندی دانشگاه‌ها و حذف معافیت برای فارغ التحصیلان دانشگاه‌های با کیفیت پایین و حفظ معافیت برای فارغ‌التحصیلان دانشگاه‌های با کیفیت بالا	
بازنگری یا حذف معافیت دارندگان مدارک حرفه‌ای سایر مجامع حرفه‌ای شامل: انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز (ICAEW)، انجمن حسابداران رسمی انگلستان (ACCA)، انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA)، انجمن حسابداران خبره استرالیا و نیوزیلند (CA-ANZ) و انجمن حسابداران رسمی استرالیا (CPA Australia) و انجمن حسابداران خبره حرفه‌ای کانادا (CPA Canada) از شرکت در دو درس آزمون	



گزارشی در خصوص فرایند، ارزیابی، و انتقادات به آزمون آن سال، پیشنهادها، میزان رعایت شیوه‌نامه‌ی آزمون و سایر موارد تهیه و در اختیار افراد تصمیم‌گیرنده قرار داده شود تا با بررسی نقاط ضعف، از تعداد آن‌ها کاسته شده و رفته‌رفته فرایند آزمون قوی‌تر گردد. نقاط ضعف مطرح شده در خصوص فرایند آزمون در جدول ۳ بیان شده است.

### ج. معافیت‌ها

معافیت‌هایی در فرایند آزمون حسابدار رسمی وجود دارد شامل: معافیت دارندگان مدرک دکتری تخصصی حسابداری از دو درس از آزمون، و معافیت دارندگان مدارک حرفه‌ای مجامع حرفه‌ای مورد پذیرش از دو درس از آزمون.

#### معافیت دارندگان مدرک دکتری

**تخصصی حسابداری:** دارندگان مدارک دکتری تخصصی حسابداری از شرکت در دروس حسابداری و حسابرسی آزمون معاف هستند. در گذشته تعداد افراد دارای دکتری حسابداری خیلی کم‌تر بوده است و عمده افراد دارای مدرک دکتری به‌عنوان هیأت‌علمی جذب دانشگاه می‌شده‌اند. در صورتی که آموزش‌های دانشگاهی که این افراد طی می‌کنند، مناسب باشد، این معافیت نه‌تنها آسیبی به حرفه نمی‌زند، بلکه مفید و مطابق با هدف اولیه‌ی خود که ورود و جذب افراد نخبه‌ی دانشگاهی به حرفه است، عمل خواهد کرد. اما آنچه در عمل مشاهده می‌شود این است که بسیاری از دانشگاه‌هایی که سطح علمی پایینی دارند اقدام به پذیرش دانشجویان دکتری نموده و معافیت دارندگان مدرک دکتری این‌گونه دانشگاه‌ها از آزمون صحیح نیست. برخی از خبرگان پیشنهاد می‌کنند که می‌توان دانشگاه‌های کشور را بر مبنای کیفیت آن‌ها رتبه‌بندی کرده و معافیت را برای فارغ‌التحصیلان دانشگاه‌های برتر، حفظ

و برای دانشگاه‌های با کیفیت پایین حذف کرد. همچنین برخی دیگر از خبرگان پیشنهاد می‌کنند که معافیت دارندگان مدرک دکتری تخصصی حذف و مشوق‌هایی مانند کاهش سابقه کار موردنیاز برای آنان لحاظ گردد.

#### معافیت دارندگان مدارک حرفه‌ای

**مجامع حرفه‌ای مورد پذیرش:** دارندگان مدارک حرفه‌ای مجامع حرفه‌ای مورد پذیرش، از شرکت در آزمون دروس حسابداری و حسابرسی معاف هستند. پذیرش مدارک عضویت در سایر مجامع حرفه‌ای منوط به طرح موضوع در هیأت تشخیص و اتخاذ تصمیم در مورد آن‌ها است. برخی خبرگان معتقدند که معافیت در هر شکلی منجر به ایجاد تبعیض بین داوطلبان و ناصحیح است؛ چه این معافیت مربوط به مدیران، دارندگان مدرک دکتری و یا مدارک حرفه‌ای مورد پذیرش باشد. این که تعداد افراد کمی، یا تعداد افراد زیادی مشمول این تبعیض بشوند، تفاوتی در ماهیت آن به وجود نخواهد آورد. پیشنهادهای مربوط به معافیت‌های آزمون در جدول ۴ ذکر

شده‌اند.

#### د. اضافه‌شدن آزمون سایر مهارت‌های موردنیاز حسابدار رسمی به‌عنوان بخشی از آزمون

باتوجه به تشابه مباحث بخش قوانین مالیاتی و بخش سایر قوانین می‌توان سؤال‌های این دو بخش را در یک بخش واحد تحت عنوان قوانین در هم ادغام کرد. به‌این ترتیب آزمون دارای سه بخش حسابداری، حسابرسی و قوانین خواهد بود که در واقع ترکیب فعلی آزمون حسابدار رسمی می‌باشد. بخش چهارم آزمون می‌تواند به مباحث بسیار ضروری مفاهیم کسب‌وکار اختصاص یافته و به‌عنوان بخش مجزایی از آزمون مورد سنجش واقع شود. بخش مفاهیم کسب‌وکار می‌تواند دربرگیرنده مباحث زیر باشد:

- فناوری اطلاعات: در این مبحث می‌توان به موضوع‌های مختلف مرتبط با فناوری اطلاعات از جمله موضوع‌های زیر پرداخت: درک راهبری عملیات فناوری اطلاعات در کسب‌وکار؛ شناسایی سامانه‌های اطلاعاتی استفاده‌شده برای



پردازش، گردآوری و پایش داده‌ها؛ تفکیک مناسب وظایف، سطوح اجازه دسترسی، امنیت داده‌ها، و ...

• نظام راهبری شرکتی: در این مبحث می‌توان به موضوع‌های مختلف مرتبط با نظام راهبری بنگاه از جمله موضوع‌های زیر پرداخت: مباحث کلیدی مرتبط با نظام راهبری بنگاه؛ نقش راهبری شرکتی در سازمان؛ تدوین راهبردها، تبدیل راهبردها به اهداف؛ اقدام‌های تجاری خاص و پیاده‌سازی آن‌ها؛ و ...

• مفاهیم اقتصادی: در این مبحث می‌توان به موضوع‌های مختلف مرتبط با مفاهیم اقتصادی از جمله موضوع‌های زیر پرداخت: دانش مفاهیم اقتصادی و تحلیل که نشان‌دهنده‌ی درک تأثیر چرخه‌های کسب‌وکار بر عملیات تجاری یا صنعتی واحد تجاری است؛ تعیین تأثیر بازار بر محیط کسب‌وکار، مانند جهانی‌شدن؛ تعیین دلایل تجاری برای

معاملات و پیامدهای حسابداری‌شان و ماهیت اقتصادی زیربنایی آن‌ها؛ و ...

• مالی شرکتی (مدیریت مالی): در این مبحث می‌توان به موضوع‌های مختلف مرتبط با مالی شرکتی از جمله موضوع‌های زیر پرداخت: ارزیابی تأثیر عواملی مانند ریسک، اهرم، هزینه سرمایه، نرخ رشد، سودآوری، ساختار دارایی و قراردادهای وام بر ساختار سرمایه شرکت؛ محاسبه سنجه‌های مرتبط با مؤلفه‌های سرمایه در گردش مانند نسبت جاری، نسبت سریع، چرخه‌ی تبدیل وجوه نقد، نسبت گردش مالی؛ تعیین تأثیر تصمیم‌های تجاری بر سرمایه‌ی در گردش؛ درک مدل‌های رایج استفاده‌شده برای تصمیم‌گیری و ارزش‌گذاری مالی؛ و ...

پیشنهاد‌های مربوط به بخش آزمون در جدول ۵ ذکر شده‌اند.

### ۳. بخش تجربه‌ی کاری

سابقه‌ی کار مناسب از منظر خبرگان مورد مصاحبه ۶ سال است. به‌این‌ترتیب که فرد با داشتن ۳ سال سابقه حسابرسی بتواند در آزمون شرکت کند و با داشتن ۶ سال سابقه حسابرسی بتواند عنوان حسابدار رسمی را کسب کند. اکثریت مصاحبه‌شوندگان با وجود شرط ۳ سال سابقه برای تبدیل وضعیت به‌عنوان شریک مؤسسه حسابرسی مخالف هستند و این امر را موجب خروج بسیاری از نیروهای مستعد و آتیه‌دار از حرفه‌ی حسابرسی و نیز بروز بعضی بی‌اخلاقی‌ها و رویه‌های ناصحیح می‌دانند. طبق آمار تارنمای جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، در تیر ماه ۱۴۰۲، این جامعه دارای ۲,۹۹۰ عضو است که ۱,۱۱۱ نفر از آنان را اعضای غیر شاغل تشکیل می‌دهند. پیشنهاد‌های زیر در خصوص سابقه کاری از سوی

### جدول ۵. پیشنهاد‌های بخش آزمون

پیشنهادها	
تدوین شیوه‌نامه‌ی برگزاری آزمون به شرح ذکر شده	بخش آزمون
دو بار برگزاری آزمون در سال	
برگزاری هم‌زمان آزمون در تهران و شهرستان‌های منتخب	
ادغام بخش قوانین مالیاتی و بخش سایر قوانین تحت عنوان بخش قوانین	
تدوین راهنمای جامع آزمون (شامل مباحث، سرفصل‌ها و جزئیات دروس مورد سؤال)	
توجه به ترکیب مناسب سؤالات متشکل از سؤال‌های آسان، متوسط و سخت و متناسب‌سازی زمان آزمون	
عدم طرح سؤالات گمراه‌کننده - عدم طرح سؤالات با پاسخ دوگانه - عدم طرح سؤالات با پاسخ هیچ‌کدام	
ایجاد بانک سؤالات بر روی وب‌سایت هیأت تشخیص صلاحیت	
ایجاد بخش خودآزمایی بر روی وب‌سایت هیأت تشخیص	
از استانداردی که در سال جاری لازم‌الاجرا شده، لزوماً سؤال طرح نشود	
عدم طرح سؤال از موارد خاص با کاربرد خاص مانند احکام برنامه توسعه که حسابرس با آن‌ها سروکار ندارد	
عدم طرح سؤال از مباحثی که در قانون آمده ولی در حال کاربردی ندارند	
حرکت به سمت فراهم ساختن امکان برگزاری آزمون به‌صورت برخط در آینده	
ارائه‌ی پاسخ‌های تشریحی سؤالات تستی و تشریحی	
طراحی سؤالات توسط افراد حرفه‌ای با سابقه دانشگاهی	
استفاده از کیس‌های واقعی در آزمون	
سرکشی میدانی نماینده‌ی هیأت تشخیص از محل برگزاری آزمون پیش از برگزاری و حین برگزاری آزمون و اطمینان از مساعد بودن شرایط عمومی برای برگزاری شایسته‌ی آزمون	

## جدول ۶. پیشنهادهای بخش تجربه‌ی کاری

پیشنهادها	
حذف شرط ۳ سال سابقه‌ی کار پس از دریافت کارت عضویت برای تبدیل وضعیت به شریک مؤسسه	بخش تجربه کاری
تلاش در جهت افزایش کیفیت تجربه‌ی کاری به‌وسیله‌ی افزایش نظارت بر مؤسسات حسابرسی در جهت جلوگیری از صدور گواهی‌های اشتغال ساختگی	
حرکت به سمت کاهش مجموع تجربه‌ی کاری موردنیاز از ۶ سال فعلی به‌واسطه‌ی برگزاری دوره‌های آموزش حین خدمت و افزایش کیفیت آموزش دانشگاهی	
حرکت در جهت کاهش میانگین سنی حسابداران رسمی	
بخشودگی یک‌ساله برای دارندگان مدرک کارشناسی ارشد و بخشودگی دوساله برای دارندگان مدرک دکتری تخصصی در مجموع سابقه‌ی کار موردنیاز	
دریافت توصیه‌نامه از مؤسسه با امضای فرد مرتبط - تأیید صلاحیت اخلاقی فرد در توصیه‌نامه	

گواهی‌های اشتغال ساختگی برای افرادی است که در مؤسسات حسابرسی هیچ فعالیتی ندارند. افزایش نظارت بر مؤسسات حسابرسی، الزام داوطلبان به دریافت توصیه‌نامه از مؤسسات حسابرسی با امضای فرد مرتبط و تلاش برای گسترش ارزش‌های اخلاقی راهکارهایی است که از سوی خبرگان در این زمینه مطرح می‌گردد. پیشنهادهای مربوط به بخش تجربه‌ی کاری در جدول ۶ ذکر شده‌اند.

### مطالعه، ارزیابی و نیازسنجی برای برآورد میزان موردنیاز حسابدار رسمی در جامعه

در خصوص تعداد حسابدار رسمی موردنیاز، نه از سوی جامعه‌ی حسابداران رسمی و نه از سوی نهادهای اقتصادی کشور، مطالعه‌ای صورت نگرفته و آمار صحیحی وجود ندارد. نیاز است تا مطالعه‌ی دقیقی در این خصوص صورت گیرد. با استفاده از مطالعات مناسب و برآوردهای صحیح می‌توان به تدوین چشم‌اندازی بلندمدت برای حرفه پرداخت تا در چشم‌انداز تعریف شده، مشخص گردد جامعه به چه تعداد حسابدار رسمی نیاز دارد؟ چه تعداد خروجی از حرفه وجود دارد؟ ترکیب جمعیتی حرفه چگونه است؟ و تعداد ورودی مناسب به چه میزان باید باشد؟

رسمی، در طول فرایند کسب تجربه از طریق برگزاری دوره‌های حین خدمت، بر کیفیت و غنای سابقه‌ی کاری کسب شده توسط داوطلبان افزوده شده و می‌توان، مدت‌زمان سابقه کاری موردنیاز برای تبدیل وضعیت به‌عنوان حسابدار رسمی را کاهش داد.

### ج. پذیرش سابقه کار به‌صورت ساعتی

برخی از اساتید پیشنهاد می‌کنند ترتیبات قانونی لازم فراهم شده و به‌جای الزام افراد به کار تمام‌وقت در مؤسسات حسابرسی، سوابق کاری به‌صورت ساعتی محاسبه شده و سوابق کار ساعتی افراد از سوی هیأت مورد پذیرش قرار گیرند. کاهش تقلب و سهولت بیش‌تر در کسب سابقه از مزایای این پیشنهاد برشمرده شده است. همچنین برخی خبرگان پیشنهاد می‌کنند برای دارندگان مدارک تحصیلی بالاتر تخفیف‌هایی در میزان سابقه‌ی کار در نظر گرفته‌شود. به‌عنوان مثال می‌توان برای دارندگان مدرک کارشناسی ارشد یک سال و برای دارندگان مدرک دکتری تخصصی دو سال در مجموع سابقه کار، تخفیف قائل شد.

### د. جلوگیری از گواهی‌های سابقه کار صوری

یک از معضلات مطرح شده در خصوص سابقه‌ی کاری، صدور

خبرگان مطرح می‌شود:

### الف. حرکت به سمت عدم نیاز به سابقه کاری برای شرکت در آزمون

برخی از خبرگان پیشنهاد می‌کنند که افراد باید اجازه داشته باشند تا به‌محض دریافت مدرک کارشناسی در آزمون شرکت کنند و سابقه کار موردنیاز را صرف‌نظر از طول زمان آن، پس از قبولی در آزمون به دست آورند. این افراد معتقدند در صورتی که فرد دچار ضعف دانشی باشد، قادر به گذراندن آزمون نخواهد بود و از این منظر مشکلی به وجود نمی‌آید؛ بلکه با توجه به آمادگی بالاتر که به‌واسطه شرکت در آزمون بلافاصله پس از پایان تحصیلات دانشگاهی در فرد وجود دارد، و زمان بیش‌تری که به‌واسطه سن پایین‌تر می‌تواند برای کسب آمادگی صرف کند، با سهولت بیش‌تری در آزمون پذیرفته می‌شود.

### ب. حرکت به سمت کاهش

### سال‌های سابقه‌ی کاری موردنیاز

در صورت افزایش کیفیت آموزش‌های دانشگاهی و کاربردی‌سازی آموزش‌ها، و یا جبران ضعف داوطلبان در آموزش‌های دانشگاهی از طریق برگزاری دوره‌های ضمن خدمت زیر نظر جامعه‌ی حسابداران رسمی، می‌توان سال‌های سابقه کاری مورد نیاز برای شرکت در آزمون را کاهش داد. به‌واسطه آموزش مهارت‌های فنی و مهارت‌های نرم موردنیاز حسابداران

## پی‌نوئیس:

۱- مقاله‌ی حاضر در برگیرنده بخشی از تحقیقات مربوط به رساله دکتری رشته حسابداری با عنوان «ارائه‌ی مدلی برای ارزیابی و ارتقاء اثربخشی فرایند پذیرش حسابدار رسمی در ایران» است. این پژوهش با حمایت وزارت امور اقتصادی و دارایی انجام شده است. از هیأت تشخیص

## منابع

- آیین‌نامه تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و چگونگی انتخاب آنان، مصوب ۱۳۷۴/۵/۲۲ هیأت‌وزیران و اصلاحیه‌های ۱۳۸۱/۷/۱۴، ۱۳۸۹/۸/۱۹ و ۱۳۹۶/۱۱/۲۱ هیأت‌وزیران.
- سرمد، زهره؛ بازرگان، عباس؛ حجازی، الهه، (۱۳۹۹). روش‌های تحقیق در علوم رفتاری، انتشارات آگاه.
- مدیریت آموزش و تحقیقات (۱۳۹۰). استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری، سازمان حسابرسی، نشریه ۱۹۹.
- مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران (۱۳۹۷). مجموعه قوانین و مقررات جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، نشر جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، چاپ هفتم، صص ۱-۶۰.
- هیأت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی، آگهی دعوت به شرکت در آزمون برای انتخاب حسابدار رسمی سال ۱۴۰۱، صص ۱-۶.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (2020). Maintaining the Relevance of the Uniform CPA Examination, www.aicpa.org, pp. 1-22.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (2016). Uniform CPA Examination Blueprints - Approved by the Board of Examiners, www.aicpa.org, pp. 1-98.
- Bline, D. M., Perreault, S., & Zheng, Z (2016). Do accounting faculty characteristics impact CPA exam performance? An investigation of nearly 700,000 examinations, Issues in Accounting Education, 31(3), 291-300.
- Boone, J., J. Legoria, D.L. Seifert, and W.W Stammerjohan, (2006). The Associations among Accounting Program Attributes, 150-hour Status, and CPA Exam Pass Rates. Journal of Accounting Education, 24 (4), pp. 202-215.
- Chartered Professional Accountants Canada (CPA Canada), (2020). The Chartered Professional Accountant Competency Map, www.cpacanada.ca.
- CPA Australia, (2019). The CPA Program, https://www.cpaaustralia.com.
- Eames, Michael, Suzanne Luttmann, Susan Parker (2018). Accelerated vs. traditional accounting education and CPA exam performance, Journal of Accounting Education, Volume 44, Pages 1-13.
- Freeman, Michelle S., (2018). The CPA exam is changing: are professors ready, The accounting educators' journal, v.

صلاحیت حسابداران رسمی وزارت امور اقتصادی و دارایی و نیز خزانه‌دار کل کشور بابت حمایت از این رساله کمال تشکر و قدردانی به‌عمل می‌آید.

2- Certified Public Accountant (CPA)

3- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

28, pp. 1-32.

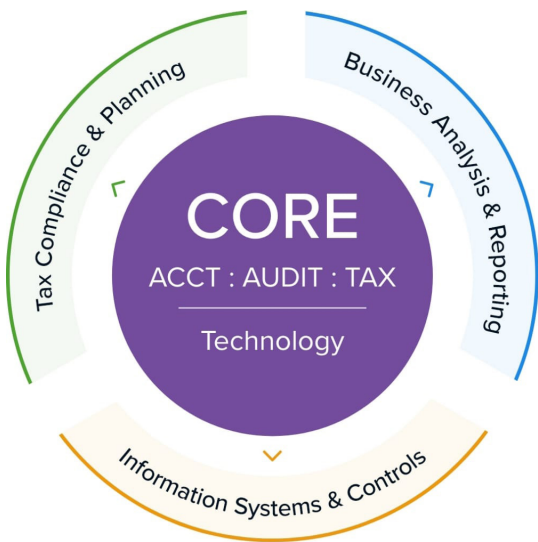
- Japanese Institute of Certified Public Accountants (JICPA), (2019). Becoming a CPA, https://jicpa.or.jp.
- Korean Institute of Certified Public Accountants (KICPA), (2020). National CPA Examination, www.kicpa.or.kr.
- Menk k. Bryan; Nagle, Brian M.; Rau, Stephen E, (2017). Does Earning a Graduate Degree Impact CPA Exam Performance, Academy of Business Research Journal, 1, pp. 27-42.
- Naglea Brian M.; Menk, K. Bryan; Rau, Stephen E, (2018). Which Accounting Program Characteristics Contribute to CPA Exam Success? A study of Institutional Factors and Graduate Education, Journal of Accounting Education, Volume 45, pp. 20-31.
- National Association of State Boards of Accountancy (NASBA), (2021). The Candidate Bulletin: Roadmap to CPA Success, www.nasba.org.
- Self, Stanley; Weaver, Daniel; Proctor, Jon; Hicks, Melanie, (2013). Candidate Performance on the Certified Public Accountant Exam: Empirical Analysis, International Journal of Education Research, Vol. 8 Issue 1, p76-88.
- Shin, Haeyoung, Michael Lacina, B. Brian Lee, Shanshan Pan (2020). Schools' CPA review course affiliations and success on the uniform CPA examination, Journal of Accounting Education, Volume 50.
- Singapore Accountancy Commission, (2019). Singapore Chartered Accountant Qualification, https://www.sac.gov.sg/scaq.
- Strauss, Anselm L., & Corbin, Juliet (1998). Basics of Qualitative Research: Grounded Theory Procedures and Techniques, Sage Publications.
- Strauss, Anselm L., & Corbin, Juliet (2008). Basics of qualitative research: Techniques and procedures for developing grounded theory, 3rd ed. Thousand Oaks, Sage Publications.
- Union of Chambers of Certified Public Accountants of Turkey, (2020), The Regulation of Examination, www.turmob.org.tr
- Wirtschaftsprüferkammer (WPK). (2020). Access to the Profession. www.wpk.de.

# طرح تحول آزمون حسابدار رسمی آمریکا

ترجمه‌ی مؤده کدخدایی

CPA تا ژانویه‌ی ۲۰۲۴ برای داوطلبان گواهی‌نامه‌ی CPA، ارائه شود.

آزمون CPA ۲۰۲۴: مدل هسته‌ی اصلی به اضافه حوزه‌های فرعی (Discipline Core-Plus)



#### • هسته (Core)

مهم‌ترین سؤالی که در ذهن بسیاری از داوطلبان وجود دارد این است: آزمون جدید CPA چگونه خواهد بود؟ الزامات آن چیست؟ در این نوشتار، تفکیکی دقیق از نحوه‌ی تغییر آزمون برای انطباق با شیوه‌های تجاری جدید و استفاده‌ی بیش‌تر از فناوری، ارائه شده است.

#### مقدمه

حسابداران رسمی (CPA) که به تازگی مجوز گرفته‌اند باید دانش و مجموعه مهارت‌های مناسب را برای رفع نیازهای حرفه‌ی حسابداری کسب کنند.

حرفه‌ی حسابداری همیشه رو به جلو است و فناوری‌های جدید، مهارت‌های جدید و بهترین شیوه‌های جدید را اتخاذ می‌کند. الزامات شغلی بیش‌تر CPAهای امروزی کاملاً متفاوت از ۲۰ سال پیش است. CPAها امروز ملزم به انجام وظایف پیشرفته‌تر و مشارکت در پروژه‌های پیچیده‌تر نسبت به مراحل اولیه‌ی حرفه‌ی حسابداری هستند.

بنابراین، همان‌طور که این حرفه به تکامل خود ادامه می‌دهد، مراحل صدور گواهی‌نامه‌ی حسابدار رسمی نیز باید ارتقا یابد که مهم‌ترین آن‌ها آزمون CPA است. آزمون CPA به عنوان معیاری از دانش و مهارت‌هایی شناخته می‌شود که CPAها باید داشته باشند تا بتوانند مسیر حرفه‌ای خود را کارآمدتر و مؤثرتر طی کنند؛ و در بازار مبتنی بر فناوری باقی بمانند.

در پاسخ به این شناخت، انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) و انجمن ملی هیات‌های حسابداری ایالتی (NASBA) موافقت کردند که با آنچه به عنوان طرح تحول آزمون CPA شناخته می‌شود، پیش بروند. این فرآیند به‌روزرسانی و تجدید ساختار کل آزمون CPA برای همسویی با مجموعه مهارت‌های مورد نیاز CPAها برای کسب گواهی‌نامه‌ی جدید حسابدار رسمی (NICPA) است. انتظار می‌رود نسخه‌ی جدید آزمون



تذکر مهم:

این آزمون، ۴ بخشی و ۱۶ ساعته است.

آزمون CPA به یک مدل «Discipline Core-Plus» تبدیل خواهد شد. این مدل جدید همچنان برای داوطلبانی است که در سه موضوع اصلی مهارت داشته باشند: حسابداری، حسابرسی و مالیات که همگی دارای زمینه‌ی فناوری هستند. این «هسته» در مدل «Discipline Core-Plus» در نسخه‌های به‌روز شده‌ی زیر آزمون خواهد شد:

تجزیه و تحلیل و گزارش مالی (FAR): هسته‌ی حسابداری  
حسابرسی و گواهی دهی (AUD): هسته‌ی حسابرسی  
مالیات و مقررات (REG): هسته‌ی مالیات

#### • حوزه‌های فرعی (Plus Discipline)

چیزی که شاید جالب‌ترین مؤلفه‌ی این مدل جدید باشد این است که داوطلبان انعطاف‌پذیری لازم برای به نمایش گذاشتن دانش عمیق‌تر در یکی از حوزه‌های زیر را خواهند داشت. این مفهوم «Plus Discipline» در مدل «Core-Plus Discipline» است.

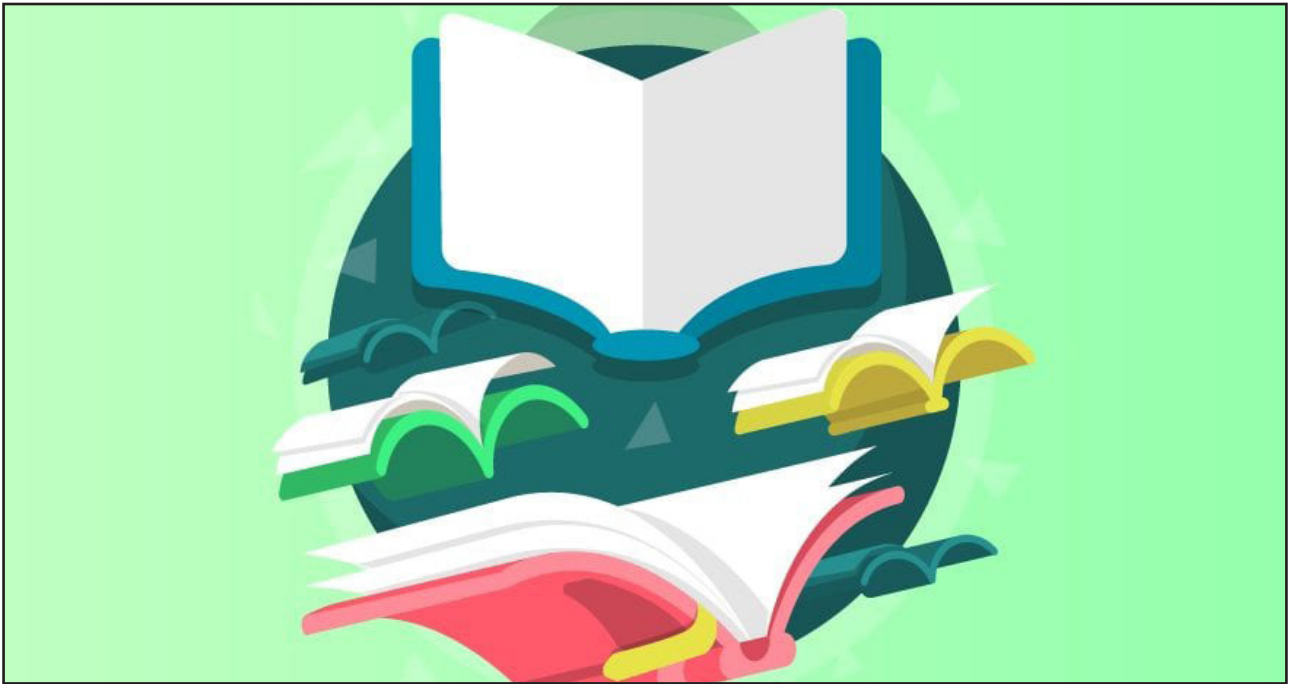
- تجزیه و تحلیل و گزارش‌گری کسب‌وکار (BAR):  
موضوع‌های پیچیده‌تری که پیش‌تر در BEC و FAR آزمون شده‌اند.

- سیستم‌های اطلاعاتی و کنترل‌ها (ISC): تمرکز بر جنبه‌ی فناوری اطلاعات خدمات مشاوره‌ای.

- رعایت قوانین و مقررات و برنامه‌ریزی مالیاتی (TCP): موضوع‌های پیچیده‌تری که پیش‌تر در REG آزمون

نمای کلی هسته





شده‌اند همراه با محتوای جدید در زمینه‌ی برنامه‌ریزی مالی. یادآوری: داوطلبان باید افزون بر همه‌ی بخش‌های هسته، یکی از سه حوزه‌ی بالا را بگذرانند.

#### • آزمون متفاوت - گواهی‌نامه‌ی یکسان

مدل جدید، بدون توجه به حوزه‌ی فرعی که داوطلب CPA انتخاب می‌کند به گواهی‌نامه‌ی CPA ختم می‌شود و داوطلب پس از دریافت این گواهی‌نامه، محدود به فعالیت در حوزه‌ی انتخابی نمی‌شود.

CPAهای جدید همه‌ی حقوق و امتیازاتی را خواهند داشت که CPAهای امروزه دارند و تا زمانی که صلاحیت حرفه‌ای لازم را داشته باشند می‌توانند در هر زمینه‌ای فعالیت کنند. اکنون پس از آشنایی با مدل جدید آزمون، بیایید عمیق‌تر به الزامات بخش‌های اصلی و حوزه‌های فرعی، بپردازیم.

#### • کلیات - هسته

در کانون مدل جدید آزمون CPA، تسلط اصلی بر حسابداری، حسابرسی، مالیات و فناوری است. این مهارت‌های اصلی همان اصول استاندارد را حفظ می‌کنند که CPAهای گذشته بر آن مسلط بودند، اما تأکید جدیدی بر الزامات فناوری محور حرفه‌ی مدرن CPA دارد.

مدل گواهی‌نامه‌ی جدید مستلزم همان میزان تسلط بر حسابداری، حسابرسی و مالیات است که اجزای اصلی آزمون CPA بوده است.

تنها یک نیاز اضافه وجود دارد؛ یک CPA مدرن باید با

فناوری‌های مدرن این صنعت آشنا باشد.

افزون بر این، مدل جدید بر این فرض مبتنی است که داوطلبان پس از تکمیل دوره‌ی دانشگاهی پایه‌ی متمرکز بر برنامه‌های درسی مبتنی بر حسابداری، در آزمون CPA شرکت خواهند کرد. دوره‌ی دانشگاهی پایه، مهارت‌هایی را برای داوطلبان فراهم می‌کند که آنان بتوانند در دنیای تجارت امروزی کار کنند و نیازهای عموم مردم را برآورده کنند.

#### • کلیات - حوزه‌های فرعی

بر اساس الزام AICPA، داوطلبان باید با نگرش به علاقه و سطح آمادگی تحصیلی خود یکی از حوزه‌های فرعی را انتخاب کنند. پیگیری یک حوزه‌ی خاص نیز باید به بهترین وجه با حوزه‌ی فعالیت اولیه‌ی مورد نظر داوطلب هماهنگ باشد. در ادامه‌ی مطلب تفکیک دقیق‌تری از الزامات هر حوزه آورده شده است.

##### ۱. تجزیه و تحلیل و گزارشگری کسب‌وکار (BAR)

داوطلبان CPA که علاقه‌مند به خدمات اطمینان بخشی یا مشاوره، تحلیل صورت‌های مالی، حسابداری فنی و مدیریت مالی و عملیاتی هستند، تشویق می‌شوند که حوزه‌ی BAR را تکمیل کنند.

محتوای حوزه‌ی BAR شامل تمرکز بر تجزیه و تحلیل داده‌ها و ارزیابی موضوع‌هایی مانند مدیریت ریسک مالی و تکنیک‌های برنامه‌ریزی مالی است. BAR همچنین، شامل موضوع‌هایی حسابداری فنی پیشرفته‌تر و گزارشگری در سطوح مهارتی بالاتر، از جمله ارزیابی و شناسایی درآمد و

اجاره‌ها و همچنین، ترکیب‌های تجاری، حسابداری مشتقه‌ها و پوشش ریسک، و صورت‌های مالی طرح مزایای کارکنان خواهد بود.

## ۲. سیستم‌های اطلاعاتی و کنترل‌ها (ISC)

کنترل‌های مرتبط با فناوری و فرآیندهای کسب‌وکار، تمرکز اصلی حوزه‌ی ISC است. داوطلبان CPA که علاقه‌مند به خدمات اطمینان بخشی یا مشاوره‌ای مرتبط با فرآیندهای تجاری، سیستم‌های اطلاعاتی، امنیت اطلاعات و راهبری شرکتی، و حسابرسی فناوری اطلاعات هستند، تشویق می‌شوند که این حوزه را انتخاب کنند.

محتوای این حوزه بر فناوری اطلاعات و راهبری داده، آزمون کنترل‌های داخلی و امنیت سیستم اطلاعاتی، از جمله امنیت شبکه، نرم‌افزار، دسترسی و امنیت نقطه‌ی پایانی، تمرکز خواهد داشت.

## ۳. رعایت قوانین و مقررات و برنامه‌ریزی مالیاتی (TCP)

حوزه‌ی TCP به آن دسته از موضوع‌های مالیاتی می‌پردازد که شامل رعایت قوانین مالیاتی پیشرفته‌تر اشخاص و نهادها است.

محتوای این حوزه، بر برنامه‌ریزی مالی اشخاص و برنامه‌ریزی بنگاه، منظور شدن یا نشدن در درآمد ناخالص، و رعایت قوانین و مقررات و برنامه‌ریزی مالیات بر هدایا متمرکز خواهد بود. پوشش حوزه‌ی رعایت قوانین و مقررات مالیاتی پیشرفته‌ی بنگاه ممکن است شامل اظهارنامه‌ی مالیاتی تلفیقی، مسائل مالیاتی قضایی چندقلمرویی و معاملات بین یک بنگاه اقتصادی و مالکان آن باشد. برخورد مالیاتی تشکیل و انحلال بنگاه‌های اقتصادی را نیز می‌توان در برنامه‌ریزی بنگاه گنجانده.

## این تغییرات چگونه تعیین شده‌اند؟

حرفه‌ی حسابداری نیازمند مجموعه مهارت‌های ژرف‌تر زیر است:	
✓ تفکر انتقادی	✓ درک سیستم‌ها / کنترل‌ها / ریسک‌های کسب‌وکار
✓ قضاوت حرفه‌ای / تردید حرفه‌ای	✓ مدیریت و تجزیه و تحلیل داده‌ها
✓ حل مسئله	✓ فعالیت‌های مرکز امنیت عملیات (SOC)

## • اثر فناوری

محرك اصلی ارتقای گواهی‌نامه‌ی CPA شناخت اثر فناوری بر این حرفه بود. در سال ۲۰۱۸، NASBA و AICPA در پی بازخوردهایی درباره‌ی مفاهیم اولیه‌ی گواهی‌نامه‌ی حسابداری رسمی از ذی‌نفعان سرتاسر این حرفه بودند. بیش‌ترین نظرهای

دریافتی بر مهارت‌ها و دانش فناوری به‌عنوان پیش‌نیاز، تأکید بیش‌تری داشت تا گواهی‌نامه‌ی CPA حول هسته‌ی قوی‌تری از مهارت‌های مبتنی بر فناوری حسابداری، حسابرسی و مالیات باشد.

## • سایر عوامل

موضوع اساسی دیگری که از بازخورد ذی‌نفعان پدید آمد، نیاز به پرداختن به سایر عوامل مختل‌کننده‌ی این حرفه بود. در حالی که برای صدورگواهی‌نامه به تخصص فناوری محور بیش‌تری نیاز است، CPAها همچنین باید با سایر حوزه‌های نوپدید به خوبی آشنا باشند. این امر افزون بر دانش اصلی، مهارت‌های مورد نیاز را به این حرفه می‌آورد، CPAها را برای آینده تجهیز و از منافع عمومی محافظت می‌کند.

## • بازخورد ذی‌نفعان

(NASBA) و (AICPA) بازخوردهای دریافتی از بیش از ۳۰۰۰ ذی‌نفع در سراسر این حرفه را به دقت بررسی کردند، مدل‌های صدورگواهی‌نامه‌ی سایر حرفه‌ها را مطالعه کردند و گزینه‌های گوناگونی را برای به‌روزرسانی مدل پیشین در نظر گرفتند. آن‌ها بر این باورند که این روش به نیازهای ذی‌نفعان پاسخ می‌دهد و حرفه را به سوی آینده سوق می‌دهد.

## مخاطبان AICPA عبارتند از:

شورای AICPA

هیات‌های حسابداری

جوامع ایالتی CPA

موسسات در هر اندازه

دانشگاه

کمیته‌های داوطلب

قانون‌گذاران فدرال

کارشناسان فناوری

دانشجویان

CPAهای شاغل در بنگاه / سازمان

## • دستاوردهای مدل جدید:

- تربیت نیروی کار حرفه‌ای با دانش ژرف مورد نیاز برای انجام کار باکیفیت، برآوردن نیازهای سازمان‌ها، موسسات و جامعه، و افزایش حفاظت از منافع عمومی.
- پاسخگوی بازخوردها با تجمیع الزامات دانش حسابداری، حسابرسی، مالیات و فناوری در یک هسته‌ی مشترک قوی.
- نشان دادن واقعیت‌های عملی مستلزم دانش ژرف‌تر در یکی از سه حوزه‌ی فرعی که از ستون‌های این حرفه هستند.
- سازگاری و انعطاف‌پذیری و کمک به ارتقای این حرفه و CPAها در آینده.

نظرات ذی‌نفعان برای هدایت تدوین پروژه‌ی آزمون CPA ۲۰۲۴ تا ۷ سپتامبر ۲۰۲۱ گردآوری خواهد شد.

**ژوئیه ۲۰۲۲:** انتشار پیش‌نویس تحلیل فعالیت‌ها  
محتوای بیانیه‌هایی که مهارت‌های لازم را برای آزمون جدید CPA سال ۲۰۲۴ شناسایی کرده‌اند، ارزیابی خواهد شد.

**ژوئیه ۲۰۲۲:** انتشار طرح جدید آزمون CPA ۲۰۲۴  
نقشه‌های آزمون CPA ۲۰۲۴ منتشر خواهد شد.

**ژانویه ۲۰۲۳:** اعلام برگزاری آزمون به شکل جدید  
داوطلبان در مورد آنچه که در آزمون CPA ۲۰۲۴ با آن برخورد خواهند کرد، اطلاعات بیش‌تری کسب خواهند کرد.

**ژانویه ۲۰۲۴:** برگزاری آزمون CPA  
آزمون CPA جدید از ژانویه ۲۰۲۴ قابل برگزاری خواهد شد.

• سیاست دوره‌ی گذار و مسیرهای آزمون CPA  
این تغییرات چه تأثیری روی حسابداران رسمی می‌گذارد؟ اکنون که درباره‌ی دلیل تغییر آزمون و پیامدهای نسخه‌ی ۲۰۲۴ بیش‌تر می‌دانید، ممکن است از خود بپرسید: این

## گام بعدی چیست؟ جدول زمانی تکامل آزمون

### حسابدار رسمی ۲۰۲۴

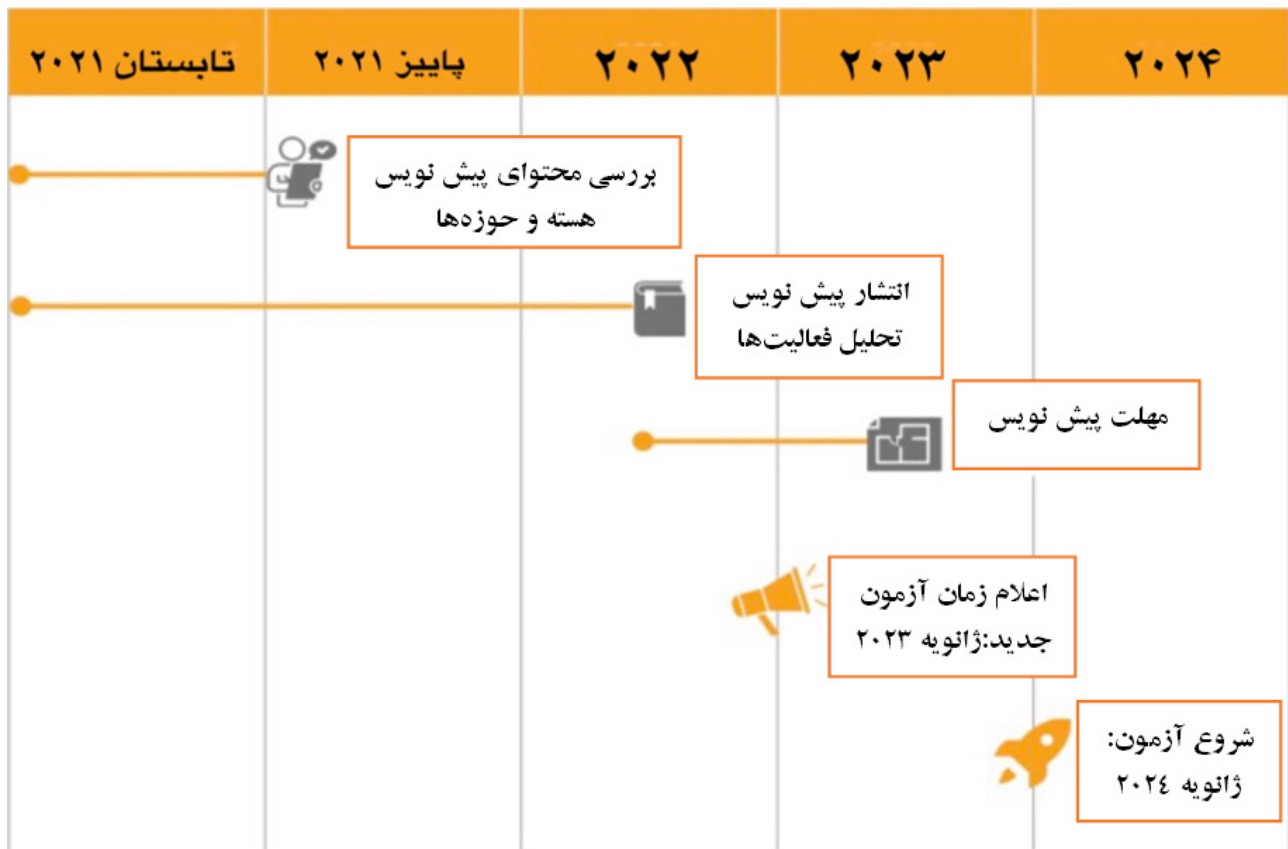
پیش به سوی سال ۲۰۲۴  
قطعاً، بسیاری از داوطلبان آزمون CPA درباره‌ی چگونگی برگزاری آزمون CPA سال ۲۰۲۴ کنجکاوند. در ماه‌های آینده، تیم آزمون‌های AICPA به‌طور دوره‌ای جزئیات مربوط به محتوا و موضوع‌های پیشنهادی برای گنجاندن در بخش‌های اصلی (core) و حوزه‌های فرعی (discipline) آزمون CPA را به اشتراک می‌گذارند و همچنین، بازخورد ذی‌نفعان را درخواست می‌کند.

در ادامه یک جدول زمانی از رویدادهای مهمی ارائه شده است که انتظار می‌رود برای پیاده‌سازی مدل جدید رخ دهد تا آن را برای عرضه در ژانویه‌ی ۲۰۲۴ آماده کند.

### ژوئیه ۲۰۲۱: نظرخواهی درباره‌ی محتوای پیش‌نویس

#### هسته‌ی اصلی و حوزه‌های فرعی

تیم آزمون AICPA یک نظرسنجی از محتوای پیش‌نویس اولیه برای هر بخش اصلی و حوزه‌ها منتشر کرد. این محتوا در مرحله‌ی نخست، تجزیه و تحلیل شد که در آن AICPA و NASBA، و ذی‌نفعان محتوای آزمون CPA را بررسی کردند.





	اگر	پس	چون
سناریو ۲	BEC برای شما آسان است	پیش از سال ۲۰۲۴ آزمون دهید	از انتخاب حوزه‌ی فرعی معاف خواهید شد
سناریو ۳	در فناوری قوی هستید اما به تجارت علاقه ندارید	ISC را در سال ۲۰۲۴ آزمون بدهید	می‌توانید از آزمون BEC معاف شوید
سناریو ۴	FAR طاقت فرسا به نظر می‌رسد	در سال ۲۰۲۴ آزمون دهید	برخی از موضوع‌های پیچیده به BAR منتقل خواهد شد
سناریو ۵	شما واجد شرایط آزمون پیش از سال ۲۰۲۴ هستید	REG و AUD را پیش از سال ۲۰۲۴ آزمون دهید	در حال حاضر شانس قبولی بالایی دارد و AUD ممکن است در سال ۲۰۲۴ دشوارتر شود

### سناریوهای ۲ تا ۵: تجربه‌ی آزمون دوگانه

اگر در یک یا چند بخش از آزمون CPA هم در آزمون فعلی و هم در آزمون ۲۰۲۴ شرکت خواهید کرد، در این جا ۴ مسیر بالقوه وجود دارد که می‌توانید بر اساس نیازها و ترجیح فردی خود انتخاب کنید.

### سناریوی ۶: برای آزمون CPA سال ۲۰۲۴ یا پس از آن آماده شوید

اگر قصد دارید هر چهار بخش را در سال ۲۰۲۴ یا پس از آن آزمون دهید، برنامه‌ریزی از پیش یک راهبرد فوق‌العاده است! در این صورت، همه‌ی آزمون‌های CPA شما، نسخه‌های به‌روزشده خواهند بود. یک رویکرد منطقی این است که ابتدا قسمتی را انتخاب کنید که سخت‌تر است، چون خواهید توانست نقاط قوت و ضعف شخصی خود را به خوبی دریابید.

	اگر	پس	چون
آمادگی برای آزمون سال ۲۰۲۴ و پس از آن	در آزمون CPA ۲۰۲۴ شرکت می‌کنید	با سخت‌ترین هسته شروع کنید و پس از آن حوزه‌ی انتخابی خودتان	هر حوزه‌ی فرعی، بخش هسته‌ای خود را دارد.

در بخش بعدی، ترتیب بخش‌های پیشنهادی آزمون CPA ۲۰۲۴، بر اساس حوزه‌ی فرعی که انتخاب می‌کنید، پوشش داده خواهد شد.

موضوع چگونه بر آینده‌ی حرفه‌ای یک CPA تأثیر می‌گذارد؟ پاسخ کوتاه این است: تأثیری نمی‌گذارد!

به یاد داشته باشید صرف نظر از آزمون جدیدی که در آن شرکت می‌کنید، گواهی‌نامه‌ی حسابدار رسمی همان اعتبار بالای پیشین را خواهد داشت. با این حال، آنچه شما را تحت تأثیر قرار خواهد داد، مسیرهای مختلفی است که می‌توانید برای قبولی در آزمون CPA انتخاب کنید.

برای کمک به شما در پیمایش آزمون CPA، برخی از توصیه‌های امتحانی CPA در ادامه‌ی مطلب گردآوری شده است که داوطلبان می‌توانند بر اساس نیازها و ترجیح خود انجام دهند:

### سناریوی ۱: همه اکنون در آزمون CPA شرکت کنید

اگر واجد شرایط و آماده‌ی شرکت در هر چهار بخش از آزمون CPA پیش از سال ۲۰۲۴ هستید، حتماً در آزمون شرکت کنید! شما در دانشگاه و برای آماده شدن، سخت کار کرده‌اید، بنابراین، اجازه ندهید که صحبت در مورد تغییرات، شما را از هدفتان دور کند.

	اگر	پس	چون
شرکت در آزمون	اکنون واجد شرایط شرکت در آزمون هستید	آزمون CPA را هرچه زودتر و تحت ساختار فعلی بگذرانید.	از همه‌ی این تغییرات پرهیز خواهید کرد و زودتر به گواهی‌نامه می‌رسید.

### سیاست‌گذار آزمون CPA

اگر پیش‌بینی می‌کنید هر یک از بخش‌ها را پس از اول ژانویه ۲۰۲۴ انتخاب می‌کنید باید از پیش برای بهترین راهبرد موفقیت خود برنامه‌ریزی کنید.

(NASBA) و (AICPA) راهبردی برای ساده‌سازی و گذار داوطلبان از آزمون قدیمی به آزمون جدید ایجاد کرده‌اند.

با شروع سال ۲۰۲۴، اگر از پیش اعتباری بابت هر یک از آزمون‌های FAR، AUD یا REG به دست آورده‌اید، این اعتبار در نسخه‌ی اصلی به‌روزشده، اعمال می‌شود. اگر اعتباری برای BEC دارید، آن اعتبار جای هر یک از بخش‌های حوزه‌ی فرعی جدید را خواهد گرفت. بنابراین داوطلبانی که BEC را در سال ۲۰۲۳ قبول شده‌اند و سه بخش دیگر را در بازه‌ی ۱۸ ماهه می‌گذرانند، نیازی به گذراندن هیچ یک از حوزه‌های فرعی ندارند.

## • پیشنهادهایی برای شرکت در آزمون:

✓ ابتدا سخت‌ترین بخش را انتخاب کنید

اگر در سال ۲۰۲۴ یا پس از آن در هر چهار بخش آزمون شرکت می‌کنید، احتمالاً از خود می‌پرسید: به چه ترتیبی باید آزمون بدهم؟ همان‌طور که پیش‌تر اشاره شد، پیشنهاد می‌شود با سخت‌ترین آزمون شروع کنید.

دلیل، این است که شما هنوز یک فرصت ۱۸ ماهه برای گذراندن همه‌ی بخش‌ها خواهید داشت. پس از گذراندن بخش اول است که دوره‌ی ۱۸ ماهه‌ی شما آغاز می‌شود، و در این زمان باید ۳ مورد باقیمانده را بگذرانید. همچنین به شدت توصیه می‌شود، حوزه‌ی فرعی انتخابی خود را پس از بخش اصلی مربوط به آن بگذرانید، زیرا این موارد به هم مرتبط هستند.

✓ (AUD) به احتمال زیاد سخت‌ترین است

بر اساس تجزیه و تحلیل (NASBA) و (AICPA) از طرح‌ها، پیش‌بینی شده است که AUD به سخت‌ترین بخش برای گذراندن تبدیل شود؛ به این دلیل که AUD هیچ محتوایی را حذف نخواهد کرد بلکه، محتوای قبلی BEC را نیز پوشش خواهد داد.

✓ (FAR) و (REG) احتمالاً، آسان‌تر هستند

از طرفی، FAR و REG برخی از موضوع‌های پیشرفته‌ی هر دو بخش را حذف خواهند کرد. بنابراین، پیش‌بینی می‌کنیم که آن‌ها آسان‌تر شوند. و از آنجایی که حوزه‌ی فرعی مورد نظر خود را انتخاب می‌کنید، باید در زمینه‌ای باشد که به خوبی از پس آن بر می‌آید.

✓ ترتیب پیشنهادی آزمون‌ها

بر اساس تمام اطلاعاتی که در حال حاضر در مورد بخش‌های جدید در دست است، پیشنهاد می‌شود برای ترتیب آزمون، بر اساس حوزه‌ی فرعی انتخابی خود، عمل کنید. این گزینه‌ها همگی با سخت‌ترین، یعنی AUD، شروع می‌شوند، به دنبال آن FAR یا REG که آسان‌تر است، سپس حوزه‌ی فرعی انتخابی شما که باید حوزه‌ای باشد که با آن آشنا هستید و از آن لذت می‌برید، و با آخرین بخش اصلی به پایان می‌رسد. هنگامی که AUD را پشت سر گذاشتید، بقیه‌ی کارها آسان است.

## سوالات متداول

۱. چه چیزی در آزمون CPA ۲۰۲۴ تغییر می‌کند؟  
آزمون CPA ۲۰۲۴ در حال حرکت به سمت یک هسته اصلی به اضافه‌ی حوزه‌های فرعی است که لازم است داوطلبان



در هسته‌ی حسابداری، حسابرسی و مالیات مهارت داشته باشند. داوطلبان همچنین ملزم به گذراندن یک حوزه‌ی فرعی در آزمون CPA خواهند بود.

۲. چگونه تحول آزمون CPA بر داوطلبان فعلی CPA تأثیر می‌گذارد؟

داوطلبان فعلی CPA همچنان می‌توانند تا زمان برگزاری آزمون جدید در آزمون CPA فعلی شرکت کنند. یک طرح گذار برای داوطلبانی که فرآیند امتحان CPA را تا ژانویه ۲۰۲۴ شروع کرده، اما تکمیل نکرده‌اند، ایجاد شده است.

۳. آیا آزمون CPA ۲۰۲۴ سخت‌تر از آزمون فعلی است؟  
آزمون CPA ۲۰۲۴ با آزمون CPA فعلی متفاوت است، بنابراین هیچ راهی برای مقایسه‌ی سطح دشواری وجود ندارد.

۴. آیا داوطلبان می‌دانند که کدام حوزه را انتخاب کنند؟  
بررسی‌های AICPA نشان می‌دهد داوطلبان در انتخاب حوزه‌ای که می‌خواهند تمرکز کنند، مختار هستند. در مارس ۲۰۲۰، AICPA بیش از ۶۰۰ دانشجوی دانشگاه و فارغ‌التحصیلان اخیر را مورد بررسی قرار دادند. ۹۰ درصد از پاسخ‌دهندگان اظهار داشتند که یا یک حوزه را انتخاب کرده‌اند یا در یک حوزه‌ی انتخابی احساس راحتی می‌کنند. توجه به این نکته مهم است که در حالی که حوزه‌ها به داوطلبان اجازه می‌دهد سطح دانش عمیق‌تری را در یک زمینه کسب کنند، CPAهایی که تحت این مدل گواهی‌نامه کسب می‌کنند محدود به فعالیت در حوزه‌ی انتخابی خود نخواهند بود.

## گذری بر استانداردهای بین‌المللی مدیریت کیفیت

حمیدرضا کیهانی

### (۱) مقدمه

یکی از معضلات اعضای جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران مبحث «مدیریت کیفیت» بهینه بر پرونده‌های حسابرسی بوده که همواره اذهان آن‌ها را به خود اختصاص داده است. در شرایط کنونی، تنها مرجع قابل استفاده در کنترل کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی در کشور استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰ بوده که متأسفانه کماکان در اجرای کامل آن نیز مغفول بوده‌ایم. و این در حالی است که محافل پیشرو در این میسر استانداردهای:

- ۱- استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت (۱) ISQM1<sup>۱</sup>
- ۲- استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت (۲) ISQM2<sup>۲</sup>
- ۳- استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۲۲۰ (تجدیدنظر شده) ISA<sup>۳</sup> ۲۲۰ (Revised)
- را جایگزین ISQC1<sup>۴</sup> و ISA220 موجود اعلام کرده‌اند و هیأت بین‌المللی استانداردهای حسابرسی و خدمات اطمینان‌بخشی<sup>۵</sup> (IAASB) مؤسسات

حسابرسی را ملزم داشته که از تاریخ ۱۵ دسامبر ۲۰۲۲ موارد سه‌گانه‌ی فوق را اجرا نمایند.

در این مقاله سعی بر این است تا گذری بر استانداردهای بین‌المللی مدیریت کیفیت پیش روی داشته باشیم، تفاوتش را با استانداردهای قبلی مرور کنیم و امیدوارم در آینده‌ای نزدیک و در مقاله‌های دیگر گذری نیز در روش‌های کنترل کیفیت نهادهای نظارتی بر مؤسسات که همواره یکی از دغدغه‌های جامعه‌ی حرفه‌ای ما است داشته باشیم.

### ۲) تغییرات مهم در استانداردهای بین‌المللی کنترل کیفیت ۱-۲- استاندارد بین‌المللی «کنترل کیفیت ۲۲۰» (تجدیدنظر شده):

این استاندارد در ارتباط با کیفیت کارهای حسابرسی صورت‌های مالی و مسئولیت‌های مربوط به شریک و مدیر کار حسابرسی است. اهم تغییرات انجام‌شده در این استاندارد را می‌توان به شرح زیر برشمرد:

الف) به‌روزرسانی استاندارد قبلی برای شرایطی جدید که همراه با توسعه در فناوری‌ها است.

ب) این استاندارد مسئولیت شریک کار حسابرسی را صراحتاً دستیابی به کیفیت، تعامل، هدایت و نظارت بر کار حسابرسی مدنظر قرار داده و در این راستا الزام داشته که مسئولیت‌های شریک مسئول کار حسابرسی به‌طور روشن شفاف شود.

ج) در این استاندارد به یک رویکرد جدید تحت عنوان «بازگشت»<sup>۶</sup> در کیفیت کار و با نگاه این‌که آیا شواهد حسابرسی به‌طور کامل در پرونده کار حسابرسی وجود دارد توجه خاص شده است.

د) به مستندسازی<sup>۷</sup> پرونده‌ی حسابرسی و مطابقت آن با محتوی استاندارد تأکید شده است. این بدان معنا نیست که برای تمامی موارد لزوماً نیاز به استفاده از چک‌لیست انجام کار باشد و در این خصوص می‌توان از قضاوت حرفه‌ای حسابرس نیز استفاده کرد. شریک کار حسابرسی باید به میزان کافی در انجام عملیات حسابرسی

ISQM1	استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت (۱)
	۱. معرفی رویکرد مبتنی بر ریسک با تمرکز بر دستیابی به اهداف نظارت ۲. استفاده از منابع گسترده و فناوری نوین ۳. بهبود در ارتباطات و اطلاعات ۴. نظارت فعال، به‌موقع و مؤثر بر سامانه‌ی مدیریت کیفیت (SOQM) ۵. ارزیابی سالانه‌ی سامانه‌ی مدیریت کیفیت (SOQM) ۶. توجه به استفاده از شبکه‌ها
ISQM2	استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت (۲)
	۱- توسعه و گسترش در تعداد کارهای حسابرسی‌ای که باید تحت «بازبینی کیفیت کار حسابرسی» (EQR) قرار گیرند ۲- ارتقای معیارهای واجد شرایط برای «بازبینی‌کنندگان کیفیت کار حسابرسی» ۳- اقدامات مؤثر در جهت مستندسازی مدارک و شواهد پرونده‌ی کار حسابرسی
ISA220(Revised)	استاندارد بین‌المللی کیفیت حسابرسی برای صورت‌های مالی (تجدیدنظر شده)
	۱) به‌روزرسانی استاندارد ISA220 برای یک محیط در حال توسعه ۲) وابسته نمودن و ملزم کردن تیم حسابرسی به استفاده از «سامانه‌ی مدیریت کیفیت» مؤسسه ۳) تعاریف لازم و شفاف‌سازی وظایف شریک کار حسابرسی ۴) مدیریت و ارتقای سطح کیفیت در کارهای حسابرسی ۵) داشتن تردید حرفه‌ای در جهت بالا بردن کیفیت کار حسابرسی ۶) منابع

استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت (۱) این است که SOQM باید با نوع و شرایط مؤسسات حسابرسی و انواع کارهای حسابرسی و خدمات اطمینان‌بخشی که در تعهدات اجرای آن‌ها هستند، مطابقت داشته باشد. لذا ضروری است که مؤسسات به انواع ریسک‌هایی که در اجرا با آن‌ها مواجه هستند توجه کافی داشته باشند تا بتوانند پاسخ لازم را برای پوشش آن‌ها در دستورکار خود قرار دهند. در بسیاری از شرکت‌های مورد رسیدگی انجام کنترل کیفیت کار حسابرسی تقریباً یکسان است. اما ریسک‌هایی که در آن‌ها وجود دارند ممکن است بسیار با هم متفاوت باشند.

۱-۲-۲ - مسئولیت «سامانه‌ی مدیریت کیفیت» با چه کسی است؟  
 مسئولیت SOQM با مدیریت (شرکای) مؤسسه است که در این زمینه باید:  
 الف) شریک باید مفهوم و هدف از

اطمینان‌بخشی و خدمات مرتبط با آن را انجام می‌دهند. این استاندارد جایگزین استاندارد ISQC1 شده است.

۱-۲-۲ - یکی از مهم‌ترین تغییرات این استاندارد نسبت به قبل، تأکید بر ایجاد «سامانه‌ی مدیریت کیفیت»<sup>۹</sup> (SOQM) است و در این زمینه تأکید شده بود که مؤسسات حسابرسی تا تاریخ ۱۵ دسامبر ۲۰۲۲ نسبت به طراحی و اجرای سامانه‌ی مذکور اقدام کرده باشند.

با توجه به ضرورت‌های دیده شده در سامانه‌ی مذکور، مؤسسات حسابرسی باید:  
 - اهداف مدیریت کیفیت را مشخص کنند.

- ریسک‌های مربوط به اهداف را شناسایی و ارزیابی نمایند.  
 - پاسخ‌های نهایی برای پوشش ریسک‌ها را طراحی و اجرا کنند.

۱-۲-۱ - یکی از اصول کلیدی

مشارکت داشته و آثار این عمل باید به‌وضوح در پرونده‌ی حسابرسی مشهود باشد، یعنی این‌که:

- طرح کلی حسابرسی را امضا کند  
 - در جلسات و مباحث تیم حسابرسی و «بازبین‌کننده‌ی کیفیت کار حسابرسی» (EQR)، شرکت داشته باشد و از تصمیم‌گیری‌های مهم و قضاوت‌های تیم حسابرسی، یادداشت‌برداری در پرونده نگهداری کند.

یکی از نکات قابل‌اهمیت که باید به آن توجه داشت این است که مستندات پرونده باید نشان دهد که کار حسابرسی قبل از امضای گزارش توسط «بازبینی‌کنندگان کیفیت کار حسابرسی» بررسی شده است.

۲-۲ - استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت (۱) (ISQM1)  
 این استاندارد برای مؤسساتی است که خدمات حسابرسی، بررسی اجمالی صورت‌های مالی و یا سایر خدمات



ریسک موارد ذیل را نیز در نظر گرفت:  
الف) احتمال وقوع ریسک  
(ریسک‌های با احتمال پایین، نیازی به پیگیری ندارد)

ب) میزان تأثیر ریسک بر کیفیت کار حسابرسی (ریسک‌های متوسط و بالا نیاز به پیگیری دارند)

ج) نحوه‌ی تعیین آستانه‌ی ریسک همچنین برای ارزیابی ریسک‌ها باید به این نکته‌ی بسیار مهم توجه داشت که شناخت محیط و نوع کسب‌وکار واحد مورد رسیدگی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است و باید در ادامه به مواردی چون شیوه‌ی مدیریت راهبردی شرکت، میزان منابع، قوانین و مقررات لازم‌الاجرا در شرکت و انواع تعهدات مرتبط با آن، در نظر گرفته شود.

ضمناً باید توجه داشت کسی که ارزیابی ریسک را انجام می‌دهد دانش لازم را برای این کار داشته باشد.

۱-۲-۲-۲-۱- پاسخ به ریسک‌های شناسایی شده کیفیت در کار حسابرسی:

به‌منظور تعیین پاسخی مناسب به ریسک‌های شناسایی شده باید از راهکارهایی مناسب بهره برد و بررسی کرد که آیا برای این کار از یک فرد یا یک گروه و یا این‌که از مشاوران خارج از مؤسسه و با ابزارهای مناسب استفاده کرد؟ و نهایتاً آیا در حاصل کار پاسخ‌های لازم به موارد زیر داده شده است:

- در پاسخ‌های داده شده به ماهیت ریسک‌ها توجه کافی شده است؟

- پاسخ ریسک‌ها در زمانی مناسب و در زمان‌بندی مناسب استخراج می‌شود؟  
- در جهت کسب پاسخ مناسب به ریسک‌ها به آستانه‌ی آن‌ها نیز توجه شده است؟

۲-۲-۲-۱-۲- تعیین راهکارهای مناسب برای ارائه‌ی پاسخ‌های مشخص به ریسک‌های کیفیت در کار حسابرسی

این استاندارد از فرایندی به نام EQR<sup>۱۰</sup> یا «بازبینی کیفیت کار حسابرسی» استفاده می‌کند و در

وجود شرط استقلال حرفه‌ای

ج-۳) فرایند مناسب نظارت و اصلاحات لازم در سیستم کیفیت کار حسابرسی

نکته: یکی از تأکیدات مهم IAASB در این استاندارد این است که «سامانه‌ی مدیریت کیفیت» به صورت سالانه مورد ارزیابی و اصلاح لازم در جهت اهداف تعیین شده قرار گیرد.

۲-۲-۲-۲- اجزای مدیریت کیفیت کار حسابرسی در ISQM1:

اجزای این استاندارد را می‌توان شامل موارد ذیل دانست که به شرح هر یک از آن‌ها پرداخته می‌شود:

۱-۲-۲-۲- شناسایی و ارزیابی ریسک‌های کیفیت کار حسابرسی:

در این زمینه باید توجه داشت که:  
- چه ریسک‌هایی باید شناسایی شوند؟

- چه ریسک‌هایی باید ارزیابی شوند؟  
برای ریسک‌های شناسایی شده باید آستانه‌ی تعیین و به سه گروه دست‌کم، متوسط و زیاد تقسیم شوند و باید توجه داشت که در تعیین آستانه‌ی حدود

استاندارد ISQM1 را درک کند.

ب) برای «سامانه‌ی مدیریت کیفیت» افراد مناسب از نظر توانمندی و دارای صلاحیت را انتخاب و آن‌ها را با مسئولیت‌های واگذار شده آشنا کند.

ج) شریک باید به‌طور مداوم با آن‌هایی که مسئولیت اجرای سامانه‌ی مذکور را دارند در ارتباط باشد و بر نحوه‌ی صحیح اجرای سامانه، نظارت کافی داشته باشند.

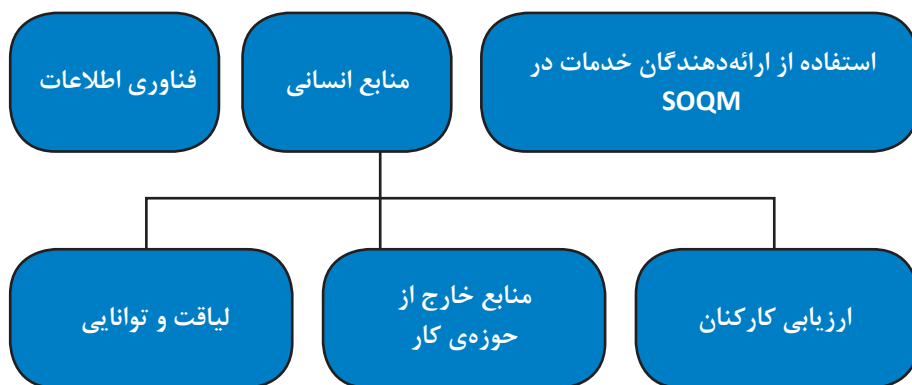
به‌طور کلی این استاندارد بیانگر شفافیت و اجرای مناسب «سامانه‌ی مدیریت کیفیت» در مؤسسه است و شرکا را موظف می‌دارد که متعهد به اجرای تعهدات خود نسبت به کارهای محوله و پاسخ‌گو به کیفیت مناسب آن‌ها باشند.

برای اجرای و برقراری موارد گفته شده، مؤسسات باید مسئولیت‌های عملیاتی خود را به سه حوزه‌ی کلیدی زیر اختصاص دهند:

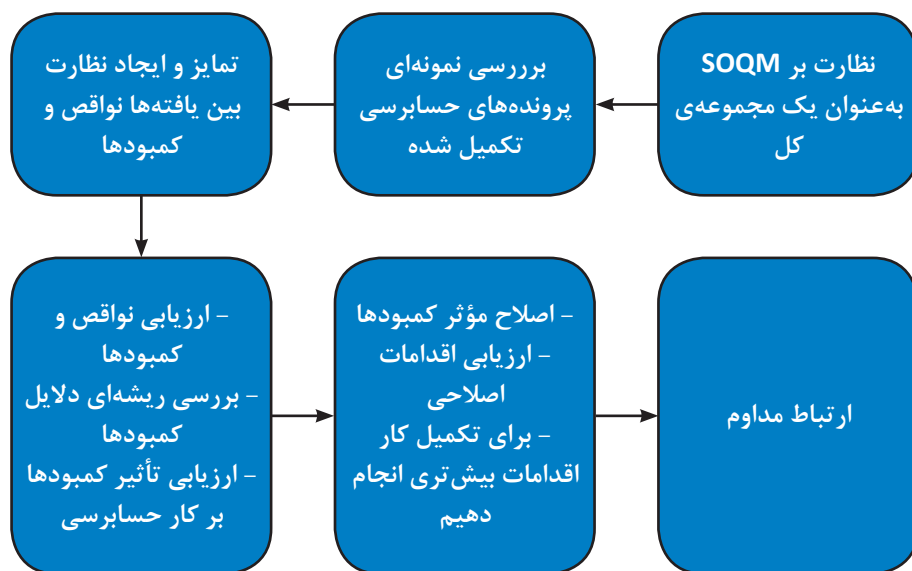
ج-۱) برقراری «سامانه‌ی مدیریت کیفیت»

ج-۲) انطباق عملیات اجرایشده با

## نگاره ۱



## نگاره ۲



این راستا الزام دارد که توجه داشته باشیم در مدیریت کیفیت کار انجام شده «بازبینی کیفیت کار حسابرسی» به‌درستی صورت گرفته باشد.

در EQR کنترل می‌شود که آیا:  
۱- حسابرسی مطابق با استاندارد انجام گرفته است؟

۲- نظارت کافی و بهره‌گیری از سیاست‌ها و رویه‌های مؤسسه در کیفیت کار حسابرسی صورت گرفته است؟

۳- فرایند «بازبینی کیفیت کار حسابرسی» توسط تیمی مستقل از تیم اجراکننده کار صورت پذیرفته است؟

با اجرای صحیح فرایند EQR می‌توان به این نتیجه رسید که:

- منجر به ارائه‌ی پیشنهادهای اصلاحی برای رفع ریسک‌های شناسایی شده در طول انجام کار حسابرسی خواهد شد.

- به‌منظور بهبود حسابرسی سال‌های آتی چه روش‌هایی را اجرا نماییم.

- و در نهایت EQR باعث خواهد شد که حسابرسان کار حسابرسی را با کیفیت بالاتری انجام و گزارش مناسبی به ذی‌نفعان ارائه دهند.

۳-۲-۲- منابع مورد استفاده در اجرای مدیریت کیفیت کار حسابرسی در (ISQM1):

منابع موجود در این برهه از زمان با منابعی که در زمان تصویب و اجرای استاندارد (ISQC1) مورد استفاده قرار می‌گرفت بسیار متفاوت شده و توسعه‌ی زیادی یافته است.

در ISQM1 منابع نگاره‌ی ۱ مورد استفاده قرار می‌گیرد:

- منابع انسانی باید متشکل از کارکنان شایسته، متعهد و دارای توانایی‌های لازم در انجام تعهدات و مسئولیت‌های شغلی خود باشند و در فواصل زمانی مناسب و در پایان هر کار حسابرسی مورد ارزیابی قرار گیرند.

استفاده از فناوری‌های روز باید در

مستلزم نگارش مقاله‌ی جداگانه‌ای است.

- یکی از ابزارهای مورد نیاز در اجرای ISQM1 منابع خارج از حوزه‌ی کاری و افرادی هستند که در برقراری SOQM فعال بوده‌اند. در این زمینه مؤسسه‌ی حسابرسی الزام دارد که آن‌ها را ارزیابی و بهترین آن‌ها را انتخاب نماید، این ارزیابی باید منتج به این موضوع گردد که آیا آن‌ها مناسب همکاری هستند یا خیر؟

- ذکر این نکته ضروری است که «مسئول کار حسابرسی»، مسئولیت اطمینان از دسترس بودن منابع فوق را در زمان‌های مورد نیاز به‌عهده دارد.

۴-۲-۲- نظارت و اصلاح<sup>۱۸</sup> (نگاره ۲)

دستور کار قرار گیرد برای مثال با ETL<sup>۱۱</sup> اطلاعات در «انبار حافظه‌ی داده‌ها» و شناسایی شاخص‌های اجرایی و فرایندی<sup>۱۳</sup> (KPI) قادر خواهیم بود در داشبوردهای مدیریتی و نظارت، نسبت به اخذ گزارش‌ها از هوش تجاری<sup>۱۴</sup> (BI) و «داده‌کاوی»<sup>۱۵</sup> اقدام و اقدام پر ریسک و یا مستعد بهبود را شناسایی کنیم.

همچنین از طریق هوش مصنوعی AI<sup>۱۶</sup> و «یادگیری ماشین»<sup>۱۷</sup> و «هوش بینایی» می‌توان به اطلاعات ارزشمند و مفیدی در جهت کاهش هزینه‌ها، دقت در کارایی بهتر و سرعت در دستیابی به اطلاعات استفاده کرد. گفتنی است موارد فوق مقوله‌ی دیگری است که

در این قسمت به موارد زیر می‌توان اشاره داشت:

۱- فرایند انجام نظارت و اصلاح در واقع بخشی از SOQM است.

۲- هدف از نظارت این است که در ابتدا باید توجه داشت که مؤسسه بر کل «سامانه‌ی مدیریت کیفیت» کار حسابرسی، نظارت داشته باشد و با انجام این فرایند، کلیه‌ی نواقص و مشکلات کار را که در اجرا پیش آمده شناسایی کند و ضمناً برای جلوگیری از وقوع مجدد آن برنامه‌ریزی داشته باشد.

ISQM1 تأکید بر این دارد که به صورت نمونه‌ای از کارهای حسابرسی تکمیل شده، پرونده‌هایی انتخاب و بررسی شود و باید تکیه بر کارهایی داشته باشیم که دارای ریسک بالا و اجرای ضعیف‌تر است. در واقع مؤسسه باید SOQM را به‌عنوان یک سامانه‌ی متشکل و به‌هم‌پیوسته، در ارزیابی پرونده‌های انتخابی خود به اجرا بگذارد و از علل ریشه‌ای نواقص شناسایی شده، پاسخ و تحلیلی مناسب داشته باشد.

۳- بخشی از فرایند نظارت و اصلاح شامل بررسی «سامانه‌ی کنترل کیفیت» به‌عنوان یک واحد مستقل از ISQM1 است. بدین معنا که سامانه‌ی مذکور باید مورد بررسی قرار گیرد تا نواقص آن مشخص، رفع و اصلاح شوند.

۴- «سامانه‌ی مدیریت کیفیت» می‌تواند متأثر از نواقص ذیل باشد:

• اهداف برقراری «سامانه‌ی مدیریت کیفیت» تعیین نشده باشد.

• ریسک‌های مربوط به کیفیت در سامانه به‌درستی شناسایی و ارزیابی نشده باشند.

• سامانه ناقص است و یا به‌درستی طراحی نشده تا بتواند به‌طور مؤثر عمل کند.

• پاسخ یافت‌شده برای رسیدگی به ریسک‌های شناسایی و ارزیابی به‌درستی طراحی و اجرا نشده و یا اثربخشی لازم

را نداشته است.

در نتیجه، هر یک از موارد فوق می‌تواند در اهداف ISQM1 خلل ایجاد کند.

به‌طور کلی می‌توان بیان کرد که مبحث نظارت و اصلاح شامل بررسی پرونده‌های در جریان رسیدگی، مصاحبه با تیم حسابرسی، بررسی مکاتبات و ارتباطات بین مدیران کار حسابرسی، ارزیابی استفاده‌ی مفید از فناوری اطلاعات و بررسی نتیجه‌ی کار ارائه‌کنندگان خدمات برون‌سپاری شده است.

این بررسی‌ها می‌تواند به ارزیابی SOQM به‌عنوان یک واحد مستقل از ISQM1 به‌عنوان یک سیستم کمک شایانی کند.

برای اجرای عملیات فوق نیاز به چکلیستی جدید و جدای از چکلیست‌های قبلی که در اجرای کیفیت کار در ISQC1 بوده باید مورد استفاده قرار گیرد، در تهیه‌ی این چکلیست باید از الزامات جدید ISA220 (تجدید نظر شده) کمک گرفت.

۵- برای درک بهتر مفاهیم و موارد فوق می‌توان سؤالات زیر را مورد توجه قرار داد:

• آیا در تهیه‌ی چکلیست‌های ISQM، سؤالاتی برای ارزیابی SOQM دیده شده است؟

• آیا نظارت‌های کلیدی در آن دیده شده است؟

• آیا یافته‌های نظارت در چکلیست SOQM ارزیابی شده‌اند؟ که مشخص شود این یافته‌ها از نوع نواقص است؟ یا خیر؟

• چه کسی این اعمال را انجام داده است؟

• آیا انجام نظارت بر اساس ارزیابی یافته‌ها صورت گرفته است؟

در ادامه‌ی نظارت و اصلاح باید به موارد زیر نیز توجه داشت:

• آیا کمبودها و نواقص شناسایی شده‌اند؟

• آیا نواقص و کمبودهای شناسایی شده ارزیابی شده‌اند؟

• آیا این نواقص و کمبودها بااهمیت هستند یا فراگیر؟

• آیا دلایل ریشه‌ای کمبودها و نواقص بررسی شده‌اند؟

• آیا برای اجرای عملیات فوق فرد یا افرادی، طبق آنچه گفته شد، تعیین شده‌اند؟

لازم به توضیح است که «علت ریشه‌ای»<sup>۱۶</sup> نواقص و کمبودها باید بررسی و تجزیه و تحلیل گردند تا برای درک علت ایجاد تمامی آن‌ها و به‌منظور طراحی پاسخ‌های اصلاحی مناسب مورد استفاده قرار گیرد.

۶- تجزیه و تحلیل «علل ریشه‌ای» نواقص و کمبودها

علل ایجاد نواقص و کمبودها را باید با سؤالات زیر دریافت:

- دلیل اول: چرا نواقص و کمبودها ایجاد شده است؟

- دلیل دوم: چرا دلیل اول اتفاق افتاده است؟

- دلیل سوم: چرا دلیل دوم اتفاق افتاده است؟

و آن‌قدر این عمل ادامه خواهد یافت تا علت اصلی و ریشه‌ای موضوع یافت گردد.

نواقص و کمبودها می‌تواند دلایل ریشه‌ای متعدد داشته باشد و یا نواقص و کمبودهای متعدد می‌تواند منبعث از یک دلیل ریشه‌ای واحد ایجاد شده باشد.

برای ارزیابی و رفع نواقص و کمبودها، شناخت آن‌ها بسیار اهمیت دارد ولی در اکثر مواقع علت وقوع و ایجاد این رخداد مشخص نیست و در این‌جا باید از ابزار تحلیل «علت ریشه‌ای» برای مشخص کردن دلیل اساسی یک یافته یا کمبود استفاده شود.



تجزیه و تحلیل علت ریشه‌ای نواقص باید با استفاده از کلمه‌ی «چرا» صورت گیرد و آن‌قدر به این عمل ادامه داد تا علت اصلی مشخص شود. ضمناً این عمل نیاز به قضاوت حرفه‌ای دارد. به همین خاطر است که انتخاب افرادی که انجام بررسی و تجزیه و تحلیل را انجام می‌دهند باید با دقت فراوان صورت پذیرد.

می‌توان گفت که «تجزیه و تحلیل علت ریشه‌ای اقلام بخشی از ارزیابی SOQM است.»

۲-۲-۵ مستندسازی:

- مستندسازی یکی از جنبه‌های مهم SOQM است و باید توجه داشت که در تمامی موارد کیفیت کار حسابرسی به‌طور کامل مستند شده باشد.

- جمع‌آوری شواهد و مستندات باید در کلیه‌ی موارد ذیل رعایت شود:

- نظارت و اصلاح

- روش‌ها و دستورالعمل‌های نظارت یافته‌ها
- کمبودها

• بررسی علت ریشه‌ای عوامل و نواقص

• اصلاح

• اثربخشی اصلاح

- ارزیابی سالانه

• اثر بخشی SOQM

برای اجرای بهتر مستندسازی باید به موارد ذیل دقت داشت:

۱. کارکنان حسابرسی باید درک مناسبی از نقش و حوزه‌ی مسئولیت‌های خود در SOQM داشته باشند.

۲. در اجرای عملیات ضمن درک ریسک‌های کیفی، پاسخ‌های لازم را برای رفع آن فراهم آورده باشند.

۳. باید شواهد و مستندات کافی از مرحله‌ی طراحی، اجرا و دستیابی به نتایج لازم و نهایتاً پاسخ ریسک‌های کیفی به دست آمده باشد.

جمع‌آوری شواهد به ما کمک می‌کند تا ارزیابی سالانه از SOQM به‌خوبی

امکان پذیر باشد.

### ۳) استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ (ISQM2)

۱-۳- ISQM2 برای مؤسسات حسابرسی و با عنوان «بازبینی‌های کیفیت کار» است. در واقع این استاندارد به جنبه‌های باقیمانده از بازبینی‌های کیفیت کار حسابرسی می‌پردازد. نقش و مسئولیت اجرای این عملیات برعهده‌ی «بازبینی‌کنندگان کیفیت کار حسابرسی» است.

همچنین ISQM2 به نحوه‌ی انتصاب و واجد شرایط بودن «بازبین» مسئولیت‌های او در رابطه با عملکرد و مستندسازی پرونده‌ی بررسی کیفیت کار حسابرسی می‌پردازد.

۲-۳- این استاندارد به دنبال تحقق موارد ذیل است:

- گسترش بررسی «کیفیت کار» (EQ) در حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌های بورسی، یا کارهایی که در آن‌ها بررسی EQ توسط قوانین یا مقررات الزامی شده باشد.

- تقویت معیارهای صلاحیت برای انتصاب یک فرد به‌عنوان «بازبین» -افزایش مسئولیت‌های «بازبینی‌کنندگان کیفیت کار» حسابرسی در رابطه با عملیات اجرای کار که می‌توان مواردی چون ماهیت، زمان‌بندی میزان رویه‌ها و نهایتاً جمع‌آوری شواهد و مستندات را نام برد.

- بزرگ‌ترین تغییر در مورد ISQM2 این است که این استاندارد خود به‌عنوان یک استاندارد جداگانه است و اساساً IAASB به این نکته توجه پیدا کرد که در ISQC1 کنترل کیفی پرونده‌های حسابرسی به‌خوبی صورت نمی‌گیرد و تدوین این استاندارد تلاشی برای مؤثر و کارآمدتر کردن «بازبینی‌های کیفیت کار» حسابرسی بوده است.

۳-۳ ویژگی‌های «بازبینی‌کنندگان کیفیت» کار حسابرسی به شرح زیر است:

۱- صلاحیت و تجربه: «بازبین‌کننده‌ی کیفیت» کار حسابرسی باید دارای تخصص فنی کافی در زمینه‌ی حسابرسی



باشد تا بتواند به صورت کارآمد و دقیق اقدامات بازبینی را انجام دهد.

۲- فهم اطلاعات حسابرسی: «بازبینی‌کننده‌ی کیفیت» کار حسابرسی باید دارای صلاحیت و تجربه‌ی لازم در حوزه‌ی حسابرسی، حسابداری و روش‌های اجرای کنترل کیفیت باشد. ضمناً باید درکی قوی از استانداردها و مقررات ذی‌ربط با حسابرسی و خدمات اطمینان‌بخشی و نیز سایر روش‌های حرفه‌ای داشته باشد.

۳- تعهد به کیفیت: «بازبینی‌کننده‌ی کیفیت» کار حسابرسی باید نسبت به رعایت و بهبود کیفیت کار حسابرسی تعهد لازم را داشته باشد و به قوانین و الزامات استانداردهای مربوطه پایبند باشد.

۴- ارتباطات: مهارت‌های ارتباطی مؤثر برای «بازبینی‌کننده‌ی کیفیت» کار حسابرسی بسیار مهم است. او باید بتواند یافته‌ها، پیشنهادها و نقاط بهبود را به تیم‌های اجرایی و مدیریت مؤسسه انتقال دهد.

۵- استقلال و بی‌طرفی: «بازبینی‌کننده‌ی کیفیت» کار حسابرسی باید در اجرای بازبینی خود مستقل و بی‌طرف باشد و هیچ تعارض منافعی نداشته باشد.

۶- توانایی تحلیل و ارزیابی: بازبینی

باید توانایی تحلیلی و ارزیابی جامعی از اطلاعات موجود در مورد کیفیت کار حسابرسی را داشته باشد.

۷- پایبندی به استانداردها: «بازبینی‌کننده‌ی کیفیت» کار حسابرسی باید به استانداردها و دستورالعمل‌های مربوط به کیفیت کار حسابرسی پایبند باشد.

۸- حفظ محرمانگی: «بازبینی‌کننده‌ی کیفیت» کار حسابرسی باید اطلاعات حسابرسی محرمانه را حفظ کرده و به‌عنوان حفاظت‌کننده‌ی اطلاعات عمل کند.

۹- پیشنهادها: «بازبینی‌کننده‌ی کیفیت» کار حسابرسی باید توانایی ارائه‌ی پیشنهادها مناسب برای بهبود کیفیت کار حسابرسی را داشته باشد.

۱۰- تجربه: داشتن تجربه‌ی کافی در زمینه حسابرسی بسیار مفید است. تا بهترین تصمیمات بازبینی اتخاذ شود. در ادامه باید گفت که قبل از این که فرد مورد نظر برای بازبینی یا بررسی پرونده‌ی کیفیت کار انتخاب شود لازم است که یک دوره‌ی ۲ ساله یا حتی طولانی‌تر را در مورد الزامات اخلاقی طی کند. موضوع دیگر این که برای انجام کیفیت کار حسابرسی زمان کافی

داشته باشد.

۳-۳- مستندسازی

IAASB برای مؤثرتر کردن مدیریت کیفیت کار حسابرسی به عامل مهم دیگری به نام مستندسازی اشاره داشته که اهم موارد آن‌ها به شرح زیر است.

- «بازبینی‌کنندگان کیفیت کار حسابرسی» مسئولیت مستندسازی انجام کیفیت کار حسابرسی به عهده دارند.

- مدارک و مستندات مربوط به «بازبینی کیفیت کار» حسابرسی باید به همراه مدارک انجام کار حسابرسی در یک محل بایگانی شوند.

- مستندات مربوط به پرونده‌ی کیفیت کار حسابرسی باید کافی بوده تا مدیر کنترل کیفیت مؤسسه بتواند بدون رجوع به پرونده‌ی کار حسابرسی، از ماهیت، زمان‌بندی و مراحل بازبینی کیفیت کار انجام شده، اطلاع حاصل کند.

- در خاتمه باید به این نکته توجه داشت که آیا مدارک EQR (بازبینی کیفیت کار) کافی است. یا خیر.

ضمناً ارتباط مناسب بین «بازبینی‌کننده‌ی کیفیت» کار حسابرسی با مدیر کار حسابرسی در جهت بهتر شدن روند کار بسیار ضروری و لازم است.<sup>۲۰</sup>

#### پی‌نوشت‌ها:

- 1-ISQM1: International Standard on Quality Management 1
- 2- ISQM2: International Standard on Quality Management 2
- 3-ISA220: International Standard on Auditing 220
- 4-ISQC1: International Standard on Quality Control 1
- 5-IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board
- 6-Stand back
- 7-Documentation
- 8-EQR: Engagement Quality Reviewers
- 9-SOQM: System of Quality Management

- 10-EQR: Engagement Quality Review
- 11- ETL: Extract Transform and Load
- 12- Data Ware house
- 13-KPI: Key Performance Indicator
- 14-BI: Business Intelligence
- 15-Data Mining
- 16- AI: Artificial Intelligence
- 17- Machine Learning
- 18- Monitoring and Remediation
- 19-Root Case

۲۰- باعث مزید خوشحالی است که نظرات و پیشنهادها خود را به آدرس Keyhani@haditheseb.com ای‌میل فرمایید.

منبع:

- 1-UHY SIG (Specific Interest Groups) on Quality Control
- 2-Introduction to ISQM1, issued by IAASB

- 3-Introduction to ISQM2, issued by IAASB
- 4-ISA 220 (Revised), issued by IAASB

## رسوایی بازرسی کیفیت حسابرسی:

# خطاهای اخلاقی و تلاش نادرست

# برای کاهش نظارت‌های قانونی<sup>۱</sup>

نویسندگان: جان دی کی سر<sup>۲</sup>، جیسون ال اسمیت<sup>۳</sup>، ناتانیل ام استفنز<sup>۴</sup>

ترجمه: وحید منتی<sup>۵</sup>، مهدی باقریان<sup>۶</sup>

فنی خود را ارتقا دهند. میدندورف بعد از ترفیع پیدا کردن به یک شریک، در سال ۱۹۹۹ به سینسیناتی برگشت تا به‌عنوان شریک ارشد مسئول حسابرسی فروشگاه‌های زنجیره‌ای سراسری کارش را ادامه دهد. رشد این شرکت به حدی بود که توانست به بزرگ‌ترین شرکت خرده‌فروشی کشور تبدیل شود. با تصویب قانون ساربینز-آکسلی در کنگره در سال ۲۰۰۲، مقرر شد که شریک ارشد مسئول حسابرسی هر پنج سال یک‌بار چرخش پیدا کند (مجلس نمایندگان آمریکا، ۲۰۰۲). بدین ترتیب میدندورف چاره‌ای نداشت جز این‌که بعد از اتمام حسابرسی سال ۲۰۰۳، دیگر مسئول حسابرسی شرکت مزبور نباشد. در جولای ۲۰۰۴، کی پی ام جی او را به دالاس انتقال داد تا به‌عنوان شریک ارشد مسئول حسابرسی جیمز کش پنی<sup>۱۲</sup> فعالیت کند. میدندورف بعد از پایان دوره ۵ ساله‌اش در این شهر، در سال ۲۰۰۹ به آتلاتا منتقل شد تا مسئولیت کار حسابرسی فروشگاه‌های هوم دیپوت<sup>۱۳</sup> را بر عهده بگیرد. میدندورف در کنار

### ستاره‌ای در حال ظهور در کی پی

#### ام جی

دیوید میدندورف در سال ۱۹۸۷، از دانشگاه سینسیناتی که شهر زادگاهش محسوب می‌شد فارغ‌التحصیل شد. او کارش را به‌عنوان حسابرس در شرکت پیت، مارویک، میچل و همکاران که امروزه به اسم کی پی ام جی مشهور است آغاز کرد.<sup>۱۰</sup> مسئولیت حسابرسی (شریک مسئول کار) از یکی از بزرگ‌ترین شرکت‌های خرده‌فروشی آمریکا، فروشگاه‌های زنجیره‌ای سراسری (اسم امروزی این فروشگاه‌ها میسی<sup>۱۱</sup> است) به او موکول شد. بدین ترتیب او فرصت خوبی پیدا کرد تا دانش و تجربه‌ی گران‌بهایی را راجع به صنعت خرده‌فروشی کسب کند. میدندورف در سال ۱۹۹۷ به نیویورک منتقل شد تا فرایند چرخش شغلی-مناسکی برای ارتقا- که دو سال طول می‌کشید را تکمیل کند. تمام مدیران ارشدی که عملکرد بهینه دارند، قبل از ترفیع پیدا کردن به یک شریک (مدیر، شریک مؤسسه)، این مرحله را پشت سر می‌گذارند تا مهارت‌های

### چکیده

مؤسسه‌ی کی پی ام جی<sup>۷</sup> در سال ۲۰۱۷ متوجه شد

که چند نفر از شرکای حسابرسی بلندمرتبه که با بخش روش‌های حرفه‌ای<sup>۸</sup> مؤسسه همکاری می‌کردند، به اطلاعات بسیار محرمانه‌ای راجع به بازرسی‌های قریب‌الوقوع هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام<sup>۹</sup> دست‌یافته‌اند. شرکای حسابرسی با استفاده از این اطلاعات، بازرسی‌های هیأت را پیش‌بینی می‌کردند و خود را برای فریب بازرسان آماده می‌کردند. این وضعیت باعث شد که درصد نقص حسابرسی اعلام‌شده در گزارش‌های بازرسان کاهش یابد و مدیران مدعی شدند که تلاش‌هایشان برای بهبود کیفیت حسابرسی موفقیت‌آمیز بوده‌اند. سپس مؤسسه متوجه این تخلف شد و افراد مشارکت‌کننده در آن را بی‌درنگ از کار اخراج کرد. برای شش نفر از آن‌ها پرونده‌های قضایی تشکیل شد.

مسئولیت‌هایش در هوم دیپوت، برای ۵ سال عضو هیأت‌مدیره کسی پی ام جی شد. او به‌عنوان شریک بخش روش‌های حرفه‌ای تجاری ناحیه «میانه جنوبی»<sup>۱۴</sup> نیز فعالیت می‌کرد. ایالت‌های جورجیا، آلاباما، تنسی و میسیسیپی تحت پوشش وی بودند. با عنایت به نزدیک شدن مدت‌زمان ۵ سال به‌عنوان شرکت‌مسئول کار حسابرسی هوم دیپوت، در ماه ژوئن ۲۰۱۴ دوباره ارتقا یافت و او به‌صورت هم‌زمان به‌عنوان شریک ملی نظارت بر کیفیت حسابرسی و ارائه روش‌های حرفه‌ای منصوب شد. او اخلاق حرفه‌ای را به‌خوبی رعایت می‌کرد، رهبری تأثیرگذاری داشت و علاقه‌مند به همکاری با دیگران بود. اعتماد به او در حدی بود که در نهایت به‌عنوان مدیرکل ناظر بر کیفیت حسابرسی مؤسسه‌ی کی پی ام جی، یکی از بزرگ‌ترین مؤسسات حسابرسی در جهان مشغول به کار شد.

**بازرسی‌های هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام و نگرانی‌ها راجع به کیفیت حسابرسی**

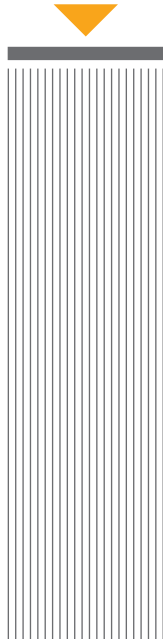
در اواخر دهه‌ی ۱۹۹۰ و اوایل دهه‌ی ۲۰۰۰، چندین تقلب بزرگ حسابداری رخ داد. کنگره قانون انقلابی ساربینز-آکسلی را در سال ۲۰۰۲ تصویب کرد. یکی از دستاوردهای این قانون، تأسیس هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام بود. این هیأت بر حسابرسی شرکت‌های سهامی عام نظارت داشت تا از منافع سرمایه‌گذاران و جامعه حفاظت کند. این اهداف با تهیه‌ی گزارش‌های حسابرسی مستقل، دقیق و آگاهی‌بخش محقق می‌شدند (مجلس نمایندگان آمریکا، ۲۰۰۲). یکی از الزامات کنگره این بود که هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، کیفیت حسابرسی‌های انجام‌شده شرکت‌های سهامی عام را به‌صورت منظم کنترل کند. هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام برای بازرسی

عملکرد کی پی ام جی و سایر مؤسسات حسابرسی، تعدادی از حساس‌ترین خدمات این مؤسسات حسابرسی را انتخاب و مورد ارزیابی قرار می‌دهد.<sup>۱۵</sup> هنگامی که مؤسسات حسابرسی‌های خود را به اتمام می‌رسانند، هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام به آن‌ها اعلام می‌کند که کدام حسابرسی‌ها مورد بازرسی قرار خواهند گرفت. بازرسان هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام معمولاً روی مؤلفه‌های پرخطر یک کار حسابرسی تمرکز می‌کنند. آن‌ها دنبال هرگونه شواهدی هستند که نشان می‌دهد مؤسسه در اجرای الزامات و روش‌های ضروری حسابرسی ناموفق بوده است، یا در جمع‌آوری یا ارزیابی شواهد مناسب کوتاهی کرده‌اند. از آنجا که نتایج کلی این بازرسی‌ها برای عموم منتشر می‌شوند، مؤسسات حسابرسی تحت فشار هستند تا «امتیاز بازرسی» بالایی را برای حسابرسی‌های منتخب کسب کنند.<sup>۱۶</sup> پژوهش‌ها به‌خوبی نشان داده‌اند که حساب‌برسان تحت فشار هستند. نظرسنجی‌ها نشان داده‌اند حساب‌برسان بر این باورند که بازرسان هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام ممکن است آن‌ها را تحت پیگرد قانونی قرار دهند (هوستون و استفانیاک، ۲۰۱۳). همچنین مصاحبه‌های انجام‌گرفته با شرکای مسئول کار نشان می‌دهد که اگر بازرسان نسبت به این نتیجه برسند عملکرد مؤسسات حسابرسی ضعیف بوده است، احتمال پیگرد قانونی، یک احتمال چشمگیر و تهدید بالقوه برای آن‌ها به‌حساب می‌آید (جانسون، کون، وچل، ۲۰۱۹).

هنگامی که میدندورف، مسئولیت کنترل کیفیت حسابرسی کی پی ام جی را بر عهده گرفت، بازرسان هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام ارزیابی مثبتی از عملکرد مؤسسه نداشتند. برای مثال، بازرسان هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های

سهامی عام در ۴۸٪ (۲۳ از ۴۸ مورد) از گزارش موردبررسی در سال ۲۰۱۳، نواقص و نارسایی‌های اساسی را شناسایی کرده بودند (هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۴). نتایج سال ۲۰۱۴، از این میزان هم بدتر بودند، به‌گونه‌ای که درصد گزارش‌های ناقص به ۵۵٪ افزایش یافت (۲۸ از ۵۱)، (هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۹). نشریات و خبرگزاری‌ها از عملکرد ضعیف کی پی ام جی انتقاد کردند و این اوضاع را وخیم‌تر کرد. در یک مقاله عملکرد کی پی ام جی با چهارمؤسسه‌ی برتر حسابرسی مقایسه شده بود و ناکارآمدی کی پی ام جی در مقایسه با آن مؤسسات مشهود بود (نقص حسابرسی ۵۵٪ در مؤسسه‌ی حسابرسی کی پی ام جی در مقایسه با ۳۹٪ در مؤسسات حسابرسی دیگر، راپپورت، ۲۰۱۵). با توجه به این که تعداد مؤسسات بانکی بزرگی که تحت حسابرسی کی پی ام جی بودند نسبت به سایر مؤسسات حسابرسی بزرگ بیش‌تر بود؛ این نگرانی ایجادشده بود که نارسایی‌های حسابرسی کی پی ام جی مربوط به پرونده‌های حسابرسی این بانک‌ها و به‌طور خاص مربوط به «ذخایر زیان وام» آن‌ها باشد.

دو ماه بعد از انتشار گزارش بازرسی ۲۰۱۴ هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در ماه اکتبر سال ۲۰۱۵، رهبران کی پی ام جی با هر ۵ عضو هیأت‌مدیره هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام دیدار کردند. اعضای هیأت‌مدیره به خاطر نامطلوب بودن نتایج و ناتوانی در کاهش نواقص حسابرسی، شدیداً از مؤسسه‌ی حسابرسی انتقاد کردند. چند ماه بعد، در فوریه‌ی سال ۲۰۱۶ از رهبران کی پی ام جی درخواست شد با مدیران کمیسیون بورس و اوراق بهادار<sup>۱۹</sup> دیدار کنند. برخی از کارکنان بورس و اوراق بهادار آمریکا از این جلسه با عنوان «ملاقات با مسیح از یبیا نزد عیسی (ع)» یاد می‌کنند زیرا



بورس و اوراق بهادار آمریکا شدیداً راجع به عملکرد کی پی ام جی (از جنبه‌های بازرسی، عملیات و پاسخگویی) نگران بود (آمریکا در برابر دیوید میدندورف و جفری وادا<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰). در این جلسه، رئیس بورس و اوراق بهادار آمریکا و حسابدار ارشد آن، از نتایج بازرسی، عملکرد و قدرت پاسخگویی کی پی ام جی انتقاد کردند. دیوید میدندورف می‌دانست که برای حفاظت از شهرت خود و مؤسسه‌ی حسابرسی کی پی ام جی، باید روند منفی حاکم بر نتایج بازرسی را تغییر دهد.

### ارتقای کیفیت حسابرسی: توسل به هر ابزاری برای رسیدن به هدف

بعد از انتقاد شدید بازرسان از کی پی ام جی که می‌توانست منجر به توبیخ یا لغو مجوز فعالیت آن‌ها شود؛ میدندورف از راهبردهای مختلفی برای کاهش نواقص مورد اشاره بازرسان استفاده کرد. استخدام کارمندان سابق هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، یک مورد از این راهبردها بود. آن‌ها به محض استخدام به‌عنوان تیم حسابرسی مشاوره می‌دادند و یک بازبینی سریع از کارهای حسابرسی به عمل می‌آوردند. به‌عبارتی دیگر، آن‌ها مستندات و کاربرگ‌های کار حسابرسی در جریان را مورد بازبینی قرار می‌دادند و توصیه‌های سودمندی را برای پیروی و انطباق بیش‌تر با استانداردهای هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام ارائه می‌کردند. هدف این بود که در صورت دست گذاشتن هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام روی این حسابرسی‌ها، شانس کسب نمره قبولی از بازرسی‌ها افزایش یابد. در دوران مسئولیت میدندورف و قبل از آن، مؤسسه‌ی حسابرسی کی پی ام جی به‌دفعات مکرر از این راهبرد استفاده کرده بود.

هر کدام از کارکنان سابق هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام که به‌استخدام کی پی ام جی در می‌آمد،



شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۶)».

### سال اول - ۲۰۱۵

در ماه می ۲۰۱۵؛ کی پی ام جی یکی از کارکنان سابق هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام به اسم برایان سوئیت را استخدام کرد. او در طول همکاری‌اش با هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در واحد بازرسی فعالیت می‌کرد. با توجه به سابقه‌ی او و هدف مؤسسه‌ی حسابرسی برای بهبود عملکرد کنترل کیفیت تحت گزارش سالیانه، سوئیت بلافاصله به سمت مدیر حسابرسی ارتقا یافت. دقیقاً قبل از خروج از هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، سوئیت اطلاعات مهم و محرمانه‌ی را از شبکه‌ی رایانه‌ی هیأت مزبور دانلود کرده بود و معتقد بود این اطلاعات می‌توانند

باید از آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام پیروی می‌کرد. برای مثال در حکم شماره‌ی ۹ آیین‌نامه اخلاق و رفتار حرفه‌ای آن افشای اطلاعات محرمانه‌ی هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام به‌طور مادام‌العمر ممنوع تلقی می‌شود. متن حکم شماره‌ی ۹ به این شرح است:

«تا زمانی که خلاف این موضوع اعلان شود، هیچ‌یک از اعضای هیأت‌مدیره و کارکنان عادی حق افشای اطلاعات به‌دست‌آمده در طول دوره‌ی همکاری را ندارد. درواقع هرگونه انتشار، توزیع و علنی کردن اطلاعات غیرمجاز تلقی می‌شود. احکام این آیین و اخلاق حرفه‌ای، حتی بعد از پایان همکاری یا حضور در هیأت‌مدیره نیز ضروری و معتبر است (هیأت نظارت بر حسابداری

کامل - معلومه خیلی حساسه ما این را بخش نخواهیم کرد» به میدندورف ارسال کرد (ایالات متحده آمریکا در برابر دیوید میدندورف و جفری وادا ۲۰۲۰، ۳۱۱۹). به طور جداگانه، دیوید بریت برای به دست آوردن فهرست کارهای حساسی بانکها انتخاب شده برای بازرسی با سوئیت تماس گرفت. پیش از این در سال ۲۰۱۵ کی پی ام جی پلانتیر<sup>۲۳</sup> را به خدمت گرفته بود. در پیش بینی برای کمک به کی پی ام جی در پیش بینی این موضوع که کدام یک از کارهای حساسی به احتمال فراوان مورد بازرسی هیأت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام قرار می گیرند؛ با کی پی ام جی همکاری می کرد. میدندورف و ویتل از سوئیت خواستند با برنامه نویسان سیستم پلانتیر دیدار کند و تمام اطلاعاتش را در اختیارشان قرار دهد تا کارایی مدل پیش بینی پلانتیر ارتقا یابد. او اطلاعات محرمانه ای انتخاب موارد بازرسی و بخشی از سند برنامه ریزی هیأت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام را تحویل آنها داد. او بخش هایی از یک سند برنامه ریزی هیأت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام را که حاوی آن عوامل بود، برای شریک کی پی ام جی مسئول رهبری پروژه تحلیل پیش بینی کننده با پلانتیر خواند. بدین ترتیب تمام عوامل لازم برای تعریف مدل پیش بینی بهینه در اختیار مؤسسه حساسی کی پی ام جی قرار گرفته بود.

سینتیا هولدر، همکار سابق سوئیت در هیأت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام بود. سوئیت قبل از این که هیأت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام را ترک کند و به کی پی ام جی بپیوندد از همکاری خواست با او به کی پی ام جی بیاید. او در دومین هفته کارش سندی را به خاطر آورد که خودش تهیه کرده بود و ممکن بود برای کارفرمای جدیدش مفید باشد. با توجه به این که خودش به این پرونده (فایل)

خواهد کرد و سوئیت این دیدگاه را تأیید کرد. میدندورف از درست از آب درآمدن پیش بینی اش خیلی خوشحال شد و گفت «می دانستم حق با من است!» (آمریکا در برابر دیوید میدندورف و جفری وادا، ۲۰۲۰).

میدندورف روز بعدی اعلام کرد که اگر سوئیت تمام اطلاعات خود را افشا کند، کمک شایانی به مؤسسه کی پی ام جی خواهد کرد. همچنین او یادآوری کرد که دستمزد سوئیت را کی پی ام جی پرداخت می کند و او باید کاملاً به مؤسسه حساسی وفادار باشد. در اواخر همان هفته، تام ویتل، شریک ملی کیفیت کی پی ام جی از سوئیت خواست تا فهرست بازرسی های برنامه ریزی شده برای سال ۲۰۱۵ را ارائه دهد. سوئیت موافقت کرد. پس از دریافت ایمیل سوئیت، ویتل فهرست را با پیام «فهرست

در آینده شغلی اش مفید واقع شوند. این اطلاعات به «برنامه ریزی فرایند بازرسی»، آیین نامه ها و توصیه ها، فهرست معیارهای منتخب و فهرست کارهای حساسی کی پی ام جی که در برنامه بازرسی ۲۰۱۵ قرار داشتند مربوط می شدند. او اطلاعات محرمانه ای را که به دست آورده بود را در رایانه شخصی اش ذخیره و نگهداری کرد. در اولین روز کاری در کی پی ام جی، سوئیت در مهمانی ناهار با شرکای حساسی شرکت از جمله دیوید میدندورف و دیوید بریت دیدار کرد. همکاری اش راجع به سابقه کارش در هیأت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام کنجکاو بودند و از او راجع به کارش به عنوان بازرس سؤال کردند. میدندورف معتقد بود که هیأت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام، گزارش های ولز فارگو<sup>۲۴</sup> را برای بازرسی بعدی انتخاب



دسترسی نداشت، از هولدر خواست آن را در اختیارش قرار دهد. هولدر با ایمیل شخصی‌اش، این سند محرمانه را برای سوئیت ایمیل کرد. آن‌ها مکاتبات دیگری نیز داشتند تا راجع به مؤسسات حسابرسی منتخب برای بازرسی تبادل اطلاعات کنند. هولدر قصد داشت گزارشی انتقادی را راجع به کارهای حسابرسی کی پی ام جی که تحت بازرسی بود منتشر کند، اما بعد از مشورت با سوئیت از این کار منصرف شد.

چند ماه بعد و طبق توصیه‌نامه‌ی سوئیت، کی پی ام جی نسبت به استخدام هولدر به‌عنوان مدیر پیگیری بازرسی‌ها اقدام کرد. سوئیت همان کاری که خودش کرده بود را به هولدر توصیه کرد (دانلود اطلاعات اضافی مهم قبل از ترک هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام و پیوستن به کی پی ام جی).

## سال دوم - ۲۰۱۶

بعد از ترک هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در جولای ۲۰۱۵، هولدر ارتباطش با دوست و همکار سابقش جفری وادا را حفظ کرد. وادا نیز تمایل داشت برای کی پی ام جی کار کند، اما تمایل داشت ابتدا در هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام ترفیع بگیرد. قبل از اقدام برای استخدام در کی پی ام جی، به باور او این ترفیع می‌توانست دستمزد بالاتر و جایگاه شغلی بهتری را برای او در کی پی ام جی در بر داشته باشد. او برای جلب توجه به‌طور مخفیانه فهرست جزئی از انتخاب‌های بازرسی هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در برنامه بازرسی سال ۲۰۱۶ را در ماه مارس با سینتیا هولدر به اشتراک گذاشت. او از این فهرست تحت عنوان «فهرست خرید یا فهرست مواد غذایی»<sup>۲۴</sup> یاد می‌کرد (پرونده‌ی دولت آمریکا در برابر دیوید میدندورف و جفری وادا، ۲۰۲۰).

هولدر، لیست خرید وادا را با سوئیت

به اشتراک گذاشت. او نیز اطلاعات به‌دست‌آمده را با ویتل، بریت و میدندورف در میان گذاشت. سوئیت گفت این اطلاعات از همکار سابقش که هنوز در هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام مشغول به کار است، به دست آورده است. در مقایسه با اطلاعات افشاشده از برنامه‌ی بازرسی ۲۰۱۵، این اطلاعات زودتر به دست آمدند. برای بسیاری از کارهای حسابرسی تحت بازرسی، هنوز ۴۵ روز فرصت تهیه مستندات باقی‌مانده بود و لذا مؤسسه‌ی حسابرسی کی پی ام جی تلاشش را کرد تا کاربرگ‌ها و مستندات مربوطه اصلاح و بازنگری کند<sup>۲۵</sup>. میدندورف، ویتل و بریت با اتکا به لیست خرید وادا تصمیم گرفتند کاربرگ‌های کارهای مختلف حسابرسی را مورد بازرسی بیشتر قرار دهند.

تیم حسابرسی کی پی ام جی تمایل نداشت دسترسی خود به اطلاعات محرمانه هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام را افشا کند، به همین دلیل به سایر کارکنان مؤسسه‌ی حسابرسی اعلام کردند که در حال انجام بازرسی‌های اضافی روی هر ۳۵ مؤسسه بانکی دریافت‌کننده خدمات مؤسسه‌ی حسابرسی هستند - در دادگاه از آن‌ها تحت عنوان «بررسی یا بازرسی‌های مخفیانه»<sup>۲۶</sup> یاد شده بود (پرونده‌ی دولت آمریکا در برابر دیوید میدندورف و جفری وادا، ۲۰۲۰). این کار طبق برنامه‌ی نظارتی ذخایر زیان وام و اجاره<sup>۲۷</sup> انجام می‌شد. حسابرسان با اتکا به بازرسی‌های مخفیانه، توضیحات اضافی را به گزارش‌های خود پیوست کردند تا از نتیجه‌گیری‌هایشان پشتیبانی کنند. استفاده از این بازرسی‌های مخفیانه موفقیت‌آمیز بود و بازرسان هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام هیچ نقضی را در حسابرسی‌های ذخایر زیان وام و اجاره مشاهده و گزارش نکردند.<sup>۲۸</sup>

این بازرسی‌های مخفیانه فقط به

تکمیل مستندات حسابرسی کمک نکردند، بلکه حداقل در یک مورد نقص حسابرسی را به‌موقع شناسایی کردند (برای مثال ناکافی بودن حجم نمونه در تأییدیه‌های اشخاص ثالث) و با اعمال اقدامات اصلاحی از کشف نواقص توسط بازرسان نسبت به این موارد پیشگیری (جلوگیری) کردند.

این بازرسی‌های مخفیانه به حدی مؤثر بودند که هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام دو مورد از حسابرسی‌های صورت گرفته را در زمهره‌ی «رویدادهایی با کیفیت مثبت» دسته‌بندی کرد. کی پی ام جی در گذشته هرگز به چنین افتخاری دست نیافته بود. کی پی ام جی از یک سو می‌توانست چنین تغییری را به فال نیک بگیرد، اما از سوی دیگر توماس ویتل نگران بود که مبدا در سال‌های آینده، در صورت عدم دسترسی به اطلاعات محرمانه‌ی هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، کیفیت حسابرسی‌ها کاهش یابد.

## سال سوم - ۲۰۱۷

در اوایل ژانویه‌ی ۲۰۱۷، جفری وادا فهرست جدیدی از بازرسی‌های قریب‌الوقوع را در اختیار سینتیا هولدر قرار داد. هنگامی که برابان سوئیت از این فهرست مطلع شد، هشدارهای لازم را به مدیران (شرکای) مسئول حسابرسی داد. او هرگز علناً اعلام نکرد که این اطلاعات مستقیماً از هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام خارج شده‌اند، اما اعلام کرد که با یکی از همکاران سابقش در هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام گفتگو کرده است.

چند هفته بعد، وادا فهرست نهایی بازرسی‌های قریب‌الوقوع را در اختیار سینتیا هولدر قرار داد. به‌جز فهرست مؤسسات حسابرسی تحت بازرسی، موضوعات مورد تمرکز بازرسان برای هر مؤسسه‌ی حسابرسی نیز افشا شد. وادا فهرستی از شرکای مؤسسه‌ی حسابرسی

کی پی ام جی که از دید هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام عملکرد ضعیف داشتند را نیز تهیه کرد. هولدر اطلاعات را به سوئیت تحویل داد. او تماس گرفت و یک کنفرانس تلفنی با میدندورف و ویتل در اواخر همان هفته برنامه‌ریزی کرد.

میدندورف چند روز بعد میز شام را ترک کرد و یک تاکسی گرفت و به ملاقات سوئیت و ویتل رفت. سوئیت اطلاعات را در ذهنش ذخیره کرده بود و میدندورف از طریق گوشی نکاتی را بیان می‌کرد. او به سوئیت گفت «رایان، این اطلاعات خیلی عالی هستند و استفاده نکردن از آن‌ها عاقلانه نیست» (پرونده دولت آمریکا در برابر دیوید میدندورف و جفری وادا، ۲۰۲۰). هنگامی که میدندورف به منزل رسید، متوجه شد تمام شرکت‌های حاضر در فهرست در زمره صاحب‌کاران حسابرسی کی پی ام جی هستند. صبح روز بعد، میدندورف نزد رئیسش، اسکات مارسلو، معاون حسابرسی ارشد کی پی ام جی رفت و اعتراف کرد که فهرست بازرسی‌های منتخب هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام را در اختیار دارد. بسیاری از کارهای حسابرسی مزبور هنوز تکمیل نشده و در جریان هستند.

### تخلف آشکار می‌شود

برایان سوئیت بعد از دریافت فهرست نهایی (رسمی) شرکت‌های تحت بازرسی از سینتیا هولدر در تاریخ ۳ فوریه، اطلاعات به‌دست‌آمده را با برخی از شرکای مسئول کار کارهای منتخب حسابرسی در میان گذاشت. یک نفر از شرکای مذکور مشکوک شد که این اطلاعات محرمانه به‌صورت غیرقانونی به‌دست‌آمده‌اند. او موضوع را با رئیس اداره‌ی خود و سرپرست واحد روش‌های حرفه‌ای منطقه غرب در میان گذاشت. او نیز با دیوید میدندورف تماس گرفت و غیرقانونی بودن اطلاعات سوئیت از هیأت

نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام را گزارش کرد. میدندورف به او گفت از جریان آگاه است و زیر نظر رئیس (اسکات مارسلو) در حال پیگیری موضوع هستند (پرونده دولت آمریکا در برابر دیوید میدندورف و جفری وادا، ۲۰۲۰).

سرپرست واحد غربی، در ۱۰ فوریه با میدندورف تماس گرفت تا موضوع را پیگیری کند.<sup>۲۹</sup> او از این که میدندورف هنوز این تخلف را به هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام گزارش نکرده است، ناامید شد. میدندورف و مارسلو، آخر هفته را به این موضوع اختصاص دادند. در روز دوشنبه (۱۳ فوریه)، مارسلو به میدندورف گفت که به نظرش باید با رئیس بخش حقوقی کی پی ام جی گفتگو کنند. آن‌ها در روز سه‌شنبه (۱۴ فوریه) با رئیس بخش حقوقی ملاقات کردند و راجع به اطلاعات غیرمجاز به برنامه بازرسی سال ۲۰۱۷ که برایان سوئیت به دست آورده بود، توضیح دادند.

### دوران بعد از رسوایی و عواقب آن

در تاریخ ۱۱ آوریل ۲۰۱۷، شرکت کی پی ام جی اعلام کرد که شش نفر از حسابرسان شرکت، به خاطر تخطی و نقض آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای کی پی ام جی اخراج شده‌اند (کی پی ام جی، ۲۰۱۷). علی‌رغم این که اسامی آن‌ها در اخبار اعلام نشد، اما افراد اخراج شده به این شرح بودند: اسکات مارسلو، دیوید میدندورف، دیوید بریت، تام ویتل، برایان سوئیت، سینتیا هولدر. لئون دوگتی، مدیرعامل کی پی ام جی در یک کنفرانس خبری چنین سخنانی را به زبان آورد:

«کی پی ام جی هیچ‌گونه رفتار غیراخلاقی را تحمل نمی‌کند. در تمامی اقداماتمان باید به اصول «کیفیت» و «درستکاری» متعهد باشیم و این شامل کار و رفتار با نهایت احترام نسبت به فرایندهای نظارتی است. می‌خواهم از

این فرصت استفاده کنم و بگویم که کی پی ام جی به بالاترین استانداردهای حرفه‌ای، درستکاری و کیفیت متعهد است. ما خودمان را در قبال بازارهای سرمایه مسئول می‌دانیم. ما از هیچ کوششی فروگذاری نمی‌کنیم تا اطمینان حاصل شود چنین وضعیت‌هایی هرگز در آینده به وجود نمی‌آید (کی پی ام جی، ۲۰۱۷).

برای خاتمه‌ی پیگرد قانونی، کی پی ام جی مجبور شد یک گرامت ۵۰ میلیون دلاری را بپردازد. این گرامت برای دو پرونده (۱- پرونده‌ی فعلی، ۲- آموزش حرفه‌ای مستمر) پرداخت شده است (کمسیون بورس اوراق بهادار آمریکا، ۲۰۱۹).

سابقه‌ی شغلی درخشان و موفق دیوید میدندورف، در همین نقطه به پایان رسید. او بعد از چند ماه پیگیری، در ساعت ۵:۴۵ دقیقه صبح روز دوشنبه، ۲۲ ژانویه ۲۰۱۸ دستگیر شد. او با زنجیر به دادگاه منتقل شد (اگلاشام، ۲۰۱۹). او به همراه برایان سوئیت و توماس ویتل، به‌عنوان شاهدان اصلی برای چهار هفته مورد محاکمه قرار گرفتند. اتهامات وی شامل تقلب از طریق پست الکترونیکی برنامه‌ریزی برای این کار بودند و در مارس ۲۰۱۹ حکم گناهکار بودن وی صادر شد. میدندورف در سپتامبر ۲۰۱۹ به یک سال حبس و ۳ سال عفو مشروط محکوم شد. اخراج، دستگیری و محکومیت او به یک روایت پرفرازونشیب خاتمه داد. این مثال نشان می‌دهد که چگونه سابقه شغلی و شهرت یک متخصص و کارشناس که طی دهه‌ها سخت‌کوشی حاصل شده است، به خاطر کنار گذاشتن رعایت اصول اخلاقی و درستکاری و حرکت در مسیر کسب منفعت شخصی یا حرفه‌ای، یک‌شبه بر باد می‌رود.

دیوید بریت، تام ویتل، سینتیا هولدر و جفری وادا نیز دستگیر شدند. جفری وادا هم مقصر شناخته شد و در اکتبر ۲۰۱۹، حکم ۹ ماه زندان و سه سال عفو مشروط

وی صادر شد (برمن ۲۱، ۲۰۱۹). سینتیا هولدر در اکتبر ۲۰۱۸ تعیین تکلیف شد و سپس در ماه اوت ۲۰۱۹ حکمش صادر شد. به موجب این حکم، ۸ ماه زندان و ۲ سال عفو مشروط به وی اختصاص یافت (برمن، ۲۰۱۹). او در ژوئن ۲۰۲۰ از زندان آزاد شد. دیوید بریت هم گناهکار شناخته شد و در اکتبر ۲۰۲۰، به ۶ ماه حبس خانگی و بازگشت (دیپورت) به سرزمین اجدادی (استرالیا) محکوم شد (برمن، ۲۰۱۹، ۲۰۲۰، برمول ۳۳، ۲۰۲۰). توماس ویتل هم به همین شکل گناهکار شناخته شد و در دسامبر ۲۰۲۰ به دو سال عفو مشروط محکوم شد (برمول، ۲۰۲۰).

برایان سوئیت، بازرس سابق هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام که اطلاعات محرمانه از دوران کارش را به کی پی ام جی انتقال داده بود، در ژانویه ۲۰۱۸ گناهکار شناخته شد. او به عنوان یک شاهد اصلی در جلسات محاکمه میدندورف و وادا حاضر شد. در نوامبر ۲۰۲۰، برایان سوئیت به سه سال عفو مشروط و پرداخت غرامت محکوم شد (برمول، ۲۰۲۰).

در این مطالعه‌ی موردی توضیحاتی از یک تخلف واقعی که توسط کارکنان مؤسسه‌ی حسابرسی کی پی ام جی، یکی از چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی انجام شد ارائه شده‌اند. آن‌ها به داده‌های محرمانه غیرمجاز هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام دسترسی پیدا کردند و از آن‌ها سو استفاده کردند. داده‌های مزبور از طریق کارکنان سابق هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام به ازای منفعت مالی ارائه شده‌اند. زمان بندی رویدادها و یک سری سؤالات، منشأ تفکر انتقادی راجع به جنبه‌های مختلف این تحلیل هستند:

- ۱- نقش هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام و برنامه بازرسی آن
- ۲- فشار برای ارتقای کیفیت حسابرسی،
- ۳- ملاحظات مستندسازی حسابرسی،
- ۴- مسائل اخلاقی (کسب و



به اشتراک گذاری اطلاعات محرمانه، تضاد منافع در تصمیمات استخدام، فشار قانونی، برخورد‌های مناسب) و ۵- کنترل کیفیت. در ادامه خلاصه‌ی نتیجه‌ی پژوهش راجع به اهداف یادگیری، بازخورد دانشجویان و اساتید و روش‌های پیاده‌سازی مطالعه‌ی موردی، ارائه می‌شود:

بر اساس یافته‌های پژوهش حاصل نظرسنجی، دانشجویان احساس می‌کنند این مطالعه‌ی موردی یک تجربه‌ی یادگیری مفید است و آن را جالب و سرگرم‌کننده می‌دانند. آن‌ها این مطالعه‌ی موردی را برای یادگیری نسبت به بازرسی هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام؛ مستندسازی حسابرسی و مسائل اخلاقی را سودمند می‌دانند. به نظر دانشجویان، این مطالعه‌ی موردی حاوی اطلاعات واقعی و قابل استفاده در کلاس است. آن‌ها قبول دارند که

مهارت‌های تفکر انتقادی‌شان ارتقا یافته است. در نهایت دانشجویان متوجه شدند به کمک این مطالعه‌ی موردی، مسائل اخلاقی محیط کار را بهتر درک کرده‌اند. همچنین در این مطالعه از پنج استاد خواسته شد از این مطالعه‌ی موردی در کلاس درس استفاده کنند و بازخوردهای مربوطه را در اختیارمان قرار دهند. بعد از این کار با آن‌ها تماس گرفتیم و توضیحات کتبی و نظرات شفاهی راجع به اثربخشی مطالعه‌ی موردی را جویا شدیم. سه نفر از این مطالعه‌ی موردی در کلاس حسابرسی مقطع کارشناسی و دو نفر در کلاس مقطع کارشناسی ارشد استفاده کردند. استقبال اساتید از این مطالعه‌ی موردی کاملاً مثبت بوده است. چندین مورد از دیدگاه‌های بازخوردی کتبی آن‌ها به شرح زیر هستند:

- می‌توان از این مطالعه‌ی موردی



است. با توجه به واقعی بودن موضوع، دانشجویان می‌توانند از استانداردهای هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام برای مستندسازی استفاده کنند. همچنین واقعی بودن مطالعه‌ی موردی راجع به تخلف در به‌کارگیری استانداردهای مستندسازی حسابرسی یکی از نقاط قوت آن محسوب می‌شود.

• این مطالعه‌ی موردی به دانشجویان کمک می‌کند خود را در نقش متخلفان تصور کنند. آن‌ها تصمیمات اخلاقی لازم را اتخاذ می‌کنند. این تصمیمات صرفاً به نحوه مدیریت شرایط مربوط نیستند، بلکه تفاوت در طرز تفکر شما نسبت به بقیه را شامل می‌شوند.

• مثال‌های واقعی معنادار و با زمان‌بندی مناسب را می‌پسندیم. این شرایط موجب جلب‌توجه دانشجویان و تمایل آن‌ها به مشارکت در بحث‌ها می‌شود.

• این مطالعه‌ی موردی دارای زمان‌بندی مناسب و محتوای کاربردی است. جنبه اخلاقی کاملاً مورد تمرکز است، حتی افرادی در سازمان‌های مهمی همچون کی‌پی‌ام‌جی و هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام هم ممکن است تصمیمات غلط اخلاقی را اتخاذ کنند و دچار لغزش شوند.



منطقی سؤال برای دانشجویان است.  
• به نظر می‌رسد دانشجویان از این مطالعه‌ی موردی استقبال کردند و تمایل به بحث در آن‌ها وجود داشته

برای بحث راجع به مسائل مهم فرایند حسابرسی استفاده کرد. سؤالات کاملاً منظم هستند و با اهداف یادگیری سازگار است. هر هدف یادگیری دارای تعداد

### پی‌نوشت‌ها:

به روش پژوهش و شیوه‌های اجرای پژوهش اختصاص داشته است، لذا صرفاً بخش آغازین مقاله در این ترجمه مدنظر قرار گرفته است. خلاصه نتیجه‌گیری پژوهش و مطالعه دانشجویان و استادان حسابداری در بخش انتهایی مقاله -برای این‌که مخاطب هدف این پژوهش را از دست ندهد- اضافه شده است. لذا متن پیش رو ترجمه کامل مقاله مذکور نیست و کوتاه شده است.

2- John D. Keyser

3- Jason L. Smith

4- Nathaniel M. Stephens

۵- استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران (ایمیل: v\_menati@sbu.ac.ir).

۶- دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.

۱- توضیح مترجم: این مقاله، کوتاه شده مقاله‌ای با همین عنوان از نویسندگان است که در ابتدا موضوع رسوایی بازرسی کنترل کیفیت در مؤسسه‌ی حسابرسی کی‌پی‌ام‌جی پرداخته‌اند. این مقاله به‌عنوان یک مقاله‌ی پژوهشی با مطرح کردن این موضوع برای دانشجویان به دنبال اهداف آموزشی بوده‌اند. پژوهشگران مزبور اعتقاد دارند هدف این پژوهش آن است که دانشجویان را با استانداردهای حسابرسی و مفاهیم مربوط به کیفیت حسابرسی آشنا کنند. آن‌ها به دنبال فراهم آوردن بسترهای مناسبی برای آشنا کردن دانشجویان با جنبه‌ها و ملاحظات اخلاقی درباره کنترل کیفیت بوده‌اند. همچنین آن‌ها به دنبال آشنا کردن دانشجویان با وظایف و نقش‌های هیأت نظارت بر حسابداری (حسابرسی) شرکت‌های سهام عام به‌ویژه نقش آن‌ها در بازرسی کنترل کیفی مؤسسات حسابرسی نیز بوده‌اند. پژوهشگران به دنبال آموزش مستندات سازی حسابرسی بوده‌اند. لیکن چون بخش عمده‌ای از بدنه این پژوهش به مسائل مربوط

۷- کی پی ام جی یک شبکه خدمات حرفه‌ای است که خدمات حسابرسی، مالیاتی و مشاوره‌های را ارائه می‌دهد. در سال ۱۹۸۷، کی پی ام جی از طریق ادغام دو مؤسسه‌ی حسابرسی (Peat Marwick International (PMI) و Klynveld Main Goerdeler (KMG) ایجاد شد.

#### 8- Department of Professional Practice (DPP)

۹- هیأت نظارت بر حسابداری (حسابرسی) شرکت‌های سهامی عام (PCAOB) یک شرکت غیرانتفاعی است که توسط کنگره برای نظارت بر حسابرسی شرکت‌های سهامی عام به منظور محافظت از سرمایه‌گذاران و افزایش منافع عمومی در تهیه‌ی گزارش‌های حسابرسی با کارایی بالا، دقیق و مستقل ایجاد شده است. هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام همچنین بر حسابرسی کارگزاران و معامله‌گران ثبت شده در کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC)، از جمله گزارش‌های انطباق که طبق قوانین فدرال اوراق بهادار ثبت شده است، نظارت می‌کند.

۱۰- جز در مواردی که توضیح متضادی ارائه نشود، جزئیات مندرج در این مقاله از متن دادخواست (دولت آمریکا در برابر جفری میدنورف و جفری وادا، ۲۰۲۰) و پیگرد قانونی SEC علیه کی پی ام جی اقتباس شده‌اند.

۱۱- یک زنجیره‌ی آمریکایی از فروشگاه‌های گران قیمت است که در سال ۱۸۵۸ توسط رول اند هاسی میسی تأسیس شد. در سال ۱۹۹۴ به بخشی از فروشگاه‌های بزرگ فدرال مستقر در سینسیناتی تبدیل شد که از طریق آن به فروشگاه‌های زنجیره‌ای بلومینگ‌دیل وابسته است. این هلدینگ در سال ۲۰۰۷ Macy's, Inc. تغییر نام داد. از سال ۲۰۱۵، Macy's بزرگ‌ترین شرکت فروشگاه‌های ایالات متحده از نظر خرده‌فروشی بود.

۱۲- Penney OpCo LLC، با نام JCPenney و اغلب به اختصار JCP تجارت می‌کند، یک فروشگاه زنجیره‌ای آمریکایی در مقیاس متوسط است که دارای ۶۶۷ فروشگاه در ۴۹ ایالت ایالات متحده و پورتوریکو است. ۱۳- Home Depot بزرگ‌ترین خرده‌فروش لوازم خانگی در ایالات متحده است.

۱۴- توضیحات مترجم: به نقل از ویکی‌پدیا: یک منطقه غیررسمی تعریف شده از ایالات متحده است که معمولاً تصور می‌شود که حول منطقه‌ی شهری ممفیس قرار دارد و شامل غرب تنسی، شمال می‌سی‌سی‌پی، جنوب میسوری، کنتاکی غربی، مرکزی، شمال شرقی و آرکانزاس شرقی، آلاباما شمال غربی و حتی اوکلاهاما شرقی است. ایلینوی جنوبی و جنوب غربی ایندیانا گاهی اوقات در این منطقه قرار می‌گیرند.

۱۵- مؤسسه‌های حسابرسی که از بیش از ۱۰۰ شرکت سهامی عام آمریکا را حسابرسی می‌کنند، باید مورد بازرسی سالیانه قرار بگیرند. مؤسسه‌هایی که کم‌تر از ۱۰۰ شرکت را تحت حسابرسی دارند، باید حداقل هر سه سال یکبار مورد بازرسی قرار بگیرند.

۱۶- برای دسترسی به جزئیات بیشتر از بازرسی هیأت نظارت بر

منبع:

حسابداری شرکت‌های سهامی عام می‌توانید به پیوند اینترنتی زیر رجوع کنید:

<https://pcaobus.org/oversight/inspections/basics-of-inspections>

17- Houston and Stefaniak

18- Johnson and Keune and Winchel

19- U.S. Securities and Exchange Commission(SEC)

۲۰- توضیحات مترجم: «بیا نزد عیسی (ع)» به ملاقات یا لحظه‌ای اشاره دارد که در آن شخص دچار یک درک یا تغییر در شخصیت یا رفتار دشوار اما مثبت و قدرتمند می‌شود.

21- David Middendorf and Jeffrey Wada

22- Wells Fargo

۲۳- یک شرکت سهامی عام آمریکایی است که در تجزیه و تحلیل داده‌های بزرگ تخصص دارد.

24- grocery list

۲۵- برای کسب اطلاعات بیشتر راجع به فرایند مستندسازی حسابرسی، به استاندارد حسابرسی ۱۲۱۵ - هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (۲۰۰۴) مراجعه کنید. برای دسترسی به استاندارد مزبور به پیوند زیر رجوع کنید:

<https://pcaobus.org/oversight/standards/auditing-standards/details/AS1215>

26- stealth reviews

۲۷- در بانکداری، ذخایر زیان وام و اجاره (ALLL) که قبلاً به عنوان ذخیره بدهی‌های مشکوک الوصول شناخته می‌شد، ذخیره محاسبه شده‌ای است که مؤسسات مالی در رابطه با ریسک اعتباری برآورد شده در دارایی‌های مؤسسه ایجاد می‌کنند. این ریسک اعتباری نشان‌دهنده هزینه‌هایی است که به احتمال زیاد در برابر درآمد عملیاتی مؤسسه در تاریخ پایان صورت‌های مالی تحمل می‌شود.

۲۸- بعد از علنی شدن تخلفات، هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام ۱۰ کار حسابرسی جدید را برای بازرسی انتخاب کرد. آن‌ها جایگزین موارد حاوی تخلف شدند. ۸۰٪ این کارها در بحث حسابرسی ذخیره زیان وام دچار نواقص چشمگیری بودند.

۲۹- لورین مولن یکی از کارکنان بخش روش‌های حرفه‌ای ناحیه غرب بود که با دیوید میدنورف تماس گرفت و از او درخواست رسیدگی کرد. او بعد از این پرونده به همکاری‌اش با کی پی ام جی تا زمان بازنشستگی در اکتبر ۲۰۲۰ ادامه داد. او همکاری موفقی که از ۱۹۸۳ شروع کرده بود را به خوبی به فرجام رساند.

30- Eaglesham

31- Berman

32- Bramwell

John D. Keyser, Jason L. Smith, Nathaniel M. Stephens; An Audit Quality Inspection Scandal: Ethical Lapses in a Misguided Attempt to Alleviate Regulatory Scrutiny. Issues in Accounting Education 1 May 2022; 37 (2): 109-127.

## مفهوم فراگیر در حسابرسی

سید امیر حسین ابطحی نائینی

### مقدمه

اصطلاح فراگیر<sup>۱</sup> در حسابرسی صورت‌های مالی، برای آثار تحریف‌ها یا تحریف‌های احتمالی بر صورت‌های مالی که به اظهارنظر مردود یا عدم‌اظهارنظر منجر می‌شود، به کار می‌رود. این اصطلاح در بند ۵ استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۵ «اظهارنظرهای تعدیل‌شده در گزارش حسابرس مستقل»<sup>۲</sup> تعریف شده است. با وجود این، حسابرسان در عمل برداشت‌های گوناگونی از مفهوم فراگیر دارند و این امر باعث می‌شود، حتی در شرایط مشابه، اظهارنظرهای متفاوتی را در گزارش‌های حسابرسی شاهد باشیم. تلاش برای معرفی معیارهای اهمیت از اوایل دهه ۱۹۵۰ آغاز و تاکنون رهنمودهای متعددی از سوی مراجع حرفه‌ای و پژوهشگران ارائه شده است؛ اما کم‌تر منبع معتبری را می‌توان یافت که به بحث یا پژوهش درباره‌ی مفهوم فراگیر پرداخته و یا رهنمودی برای آن ارائه کرده باشد. در این نوشتار، سعی شده است با واکاوی نظرها و دیدگاه‌هایی که نقش کلیدی در معرفی اصطلاح فراگیر در استاندارد بین‌المللی

حسابرسی ۷۰۵ داشته‌اند، مفهوم فراگیر به‌گونه‌ای توصیف شود که زمینه‌ی قضاوت حرفه‌ای بهتر و بهبود اظهارنظر حسابرسی را فراهم آورد.

### معنی واژه‌ی «فراگیر»

در زبان انگلیسی، واژه‌ی «Pervasive» از نظر دستوری صفت است و در زبان فارسی فراگیر ترجمه می‌شود. این واژه، در فرهنگ انگلیسی آکسفورد به معنی «موجود در همه‌ی قسمت‌های جایی یا چیزی؛ که با گسترش تدریجی به کل آن‌ها سرایت کرده باشد» و در فرهنگ انگلیسی وبستر، به معنی «موجود یا در حال گسترش در هر قسمت از چیزی» عنوان شده است. هر دو فرهنگ، از لحاظ معنایی، نگاه یکسانی به این واژه دارند و ویژگی‌های «همه‌شمولی» و «گسترده‌گی»، در هر دو معنی به چشم می‌خورد.

### شکل‌گیری استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۵ و تعریف اصطلاح فراگیر

هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی<sup>۳</sup> (IAASB)،

در سال ۲۰۰۴ پروژه‌ی شفافیت<sup>۴</sup> را با هدف درک بهتر استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و بهبود کیفیت حسابرسی در سطح جهانی، آغاز کرد. در این پروژه، یکی از موضوع‌هایی که مقرر شد برای آن پیش‌نویس مجدد منتشر شود، گزارش‌های تعدیل‌شده‌ی حسابرسی بود که پیش از آن، جزئی از استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۰ «گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی»<sup>۵</sup> به شمار می‌رفت؛ اما با تصویب هیأت، این موضوع به‌طور جداگانه در قالب استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ «گزارش تعدیل‌شده‌ی حسابرس مستقل»<sup>۶</sup> منتشر شد. با وجود این، در سال ۲۰۰۵، این استاندارد بازنگری و به دو استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۵ «اظهارنظرهای تعدیل‌شده در گزارش حسابرس مستقل» و ۷۰۶ «بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس مستقل»<sup>۷</sup> تفکیک شد. سرانجام، استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۵، برای اولین بار، در سال ۲۰۰۸ به تصویب هیأت رسید و اجرای آن برای

کارهای حسابرسی صورت‌های مالی که دوره‌ی مالی آن‌ها از ۱۵ دسامبر ۲۰۰۹ و بعد از آن شروع می‌شود، الزامی گردید. این استاندارد در سال ۲۰۱۴، در راستای بهبود گزارش حسابرس و در انطباق با الزامات استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۰ (تجدید نظر شده)، بازنگری شد و اجرای آن برای کارهای حسابرسی صورت‌های مالی که دوره‌ی مالی آن‌ها از ۱۵ دسامبر ۲۰۱۶ و بعد از آن شروع می‌شود، الزامی است.

اصطلاح فراگیر نخستین بار در استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۵ (تصویب شده ۲۰۰۸) معرفی و تعریف شد؛ در حالی که پیش از آن، برای آثار تحریف‌ها یا تحریف‌های احتمالی بر صورت‌های مالی که به اظهار نظر مردود یا عدم اظهار نظر منجر می‌شود، در اغلب موارد، اصطلاحات بسیار بااهمیت<sup>۹</sup> و اساسی<sup>۹</sup> به کار می‌رفت. با توجه به نقش کلیدی فرایند تدوین این استاندارد در توصیف اصطلاح فراگیر و از آنجا که تعریف این اصطلاح در نسخه‌ی تجدید نظر شده استاندارد نیز تغییری نکرده است، در ادامه‌ی این نوشتار به بررسی خلاصه‌ی نظرهای مرتبط با تعریف اصطلاح فراگیر در پیش‌نویس‌های استاندارد یاد شده و دیدگاه‌های هیأت در این باره، خواهیم پرداخت.

### نظرهای کارگروه هیأت<sup>۱۰</sup> درباره‌ی پیش‌نویس اولیه

هیأت، در مارس ۲۰۰۵ پیش‌نویس اولیه استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۵ را صادر و سپس، با توجه به نظرهای دریافتی از گروه مشورتی<sup>۱۱</sup> و کارگروه هیأت و ضمن انطباق با میثاق‌های پروژه‌ی شفافیت، پیش‌نویس نهایی را در ژوئیه ۲۰۰۷ برای نظرخواهی منتشر کرد. در این بازه زمانی، کارگروه طی نشست‌هایی به بررسی پیش‌نویس اولیه و ارائه‌ی نظرهای اصلاحی درباره‌ی آن پرداخت. آگاهی از نظرهای کارگروه

در خصوص اصطلاح فراگیر و پیشنهادهای اصلاحی مرتبط با پیش‌نویس اولیه، می‌تواند به درک بهتر معنای این اصطلاح کمک کند.

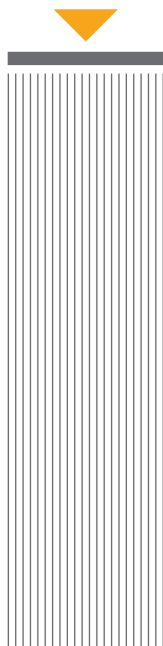
### نظرهای کارگروه

خلاصه‌ی نظرهای کارگروه در خصوص مفهوم و معیار فراگیر، به شرح زیر است:

### مفهوم فراگیر

کارگروه در یکی از نشست‌های خود پیشنهاد کرد که معنای فراگیر بودن تحریف بااهمیت باید توصیف شود. کارگروه ابتدا معتقد بود فراگیر بودن تحریف بااهمیت به این معناست که تأثیر چنین تحریفی بر صورت‌های مالی، به‌عنوان یک مجموعه‌ی واحد، در حدی است که صورت‌های مالی گمراه‌کننده می‌شود. پس از آن، کارگروه به این نتیجه رسید که فراگیر بودن تحریف بااهمیت ملازمه‌ای با گمراه‌کننده بودن صورت‌های مالی ندارد و در مواردی ممکن است حتی تحریف بااهمیت باعث گردد صورت‌های مالی گمراه‌کننده شود؛ اما اظهار نظر مشروط کافی باشد. برخی از اعضای کارگروه برای روشن شدن معنای اصطلاح «گمراه‌کننده»، خواهان ارائه‌ی تعریفی از این اصطلاح شدند که ابتدا مورد استقبال کارگروه قرار گرفت؛ اما پس از بررسی لازم، کارگروه اعلام کرد که اصطلاح گمراه‌کننده، در استانداردهای بین‌المللی حسابرسی متعددی (از جمله، استانداردهای ۲۰۰، ۷۰۰ و ۷۰۱) به کار رفته است و در صورتی که این اصطلاح صرفاً در راستای اهداف خاص استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۵ تعریف شود، به‌علت دامنه‌ی کاربرد محدودی که دارد، از جامعیت لازم برخوردار نخواهد بود. افزون بر این، کارگروه معتقد بود که برای ارائه‌ی تعریفی از اصطلاح گمراه‌کننده، باید ارتباط این اصطلاح با مفهوم «عاری بودن صورت‌های مالی، به‌عنوان یک مجموعه‌ی واحد، از تحریف بااهمیت» (همان‌گونه که

در استانداردهای بین‌المللی حسابرسی ۲۰۰ و ۷۰۰ بیان شده است) توضیح داده شود. به دلایل یاد شده، تعریف اصطلاح «گمراه‌کننده» از دستور کار کارگروه خارج و این وظیفه به پروژه‌ی دیگری در آینده موکول شد تا تعریفی با دامنه‌ی کاربرد گسترده، برای تمام استانداردهای بین‌المللی حسابرسی که از این اصطلاح استفاده می‌کنند، ارائه شود. بدین ترتیب، کارگروه با تجدیدنظر در مفهوم فراگیر، برداشت خود را از آن بیان کرد. بر این اساس، به نظر کارگروه، فراگیر بودن تحریف بااهمیت به این معناست که تأثیر یک تحریف (یا ترکیبی از تحریف‌ها) بر صورت‌های مالی، در حدی است که می‌توان نتیجه گرفت طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط، تهیه نشده است. با این توصیف، ارتباط مستقیمی بین فراگیر بودن و هدف اصلی حسابرسی که در استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۰۰ آمده است، یعنی اظهار نظر حسابرس درباره‌ی این که صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق چارچوب مذکور تهیه شده است یا خیر، برقرار شد. کارگروه معتقد بود در این رویکرد، حسابرس به‌آسانی قادر خواهد بود بین تحریف‌های صرفاً بااهمیت و تحریف‌هایی که فراگیر هستند، تفاوت قائل شود؛ زیرا حسابرس در خصوص آثار تحریفی که بااهمیت است ولی فراگیر نیست، می‌تواند نتیجه بگیرد که به استثنای آثار عنصر، حساب یا قلم تحریف‌شده در صورت‌های مالی، بقیه‌ی صورت‌های مالی طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط، تهیه شده است. لیکن، هنگامی که آثار تحریف فراگیر است، کل صورت‌های مالی یا بخش بسیار بزرگی از آن تحت تأثیر قرار می‌گیرد و بنابراین، حسابرس نمی‌تواند درباره‌ی هیچ (یا تقریباً هیچ) بخشی از صورت‌های مالی نتیجه‌گیری کند که طبق چارچوب مذکور، تهیه شده است.

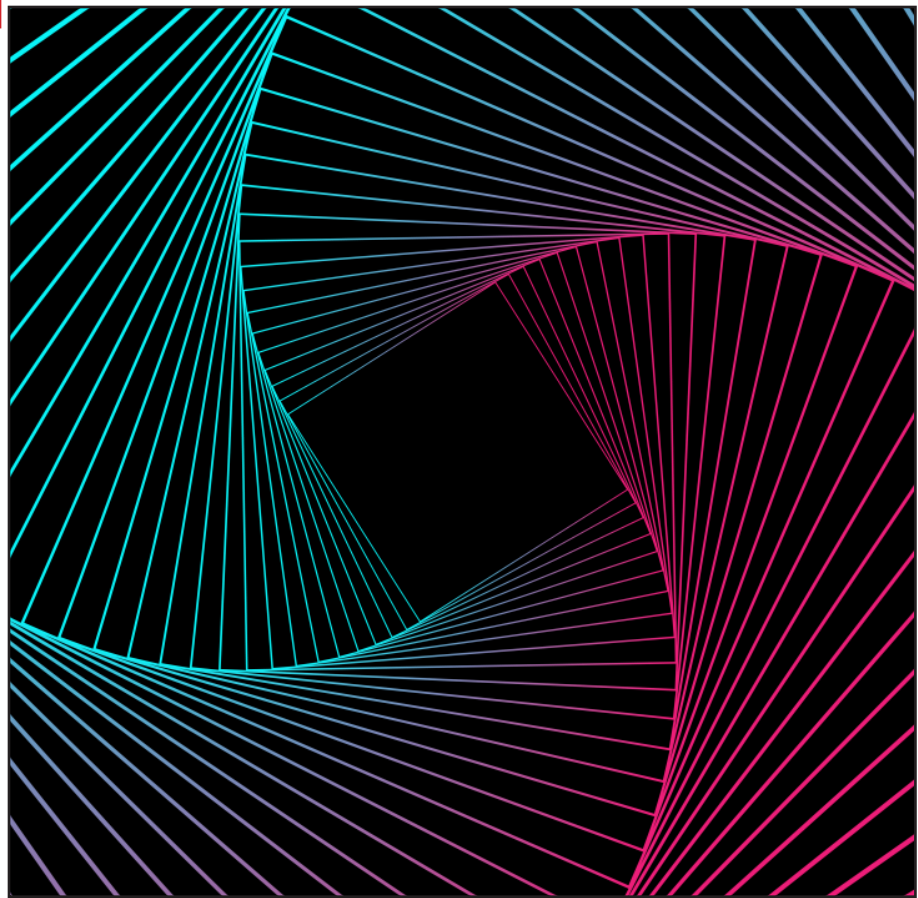


کارگروه، با وجود توصیف مفهوم فراگیر و معیار آن و به‌رغم لزوم به‌کارگیری قضاوت حرفه‌ای در شرایط مختلف، اعتقاد داشت که تعریف اصطلاح فراگیر، برای شفاف‌سازی استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۵ و درک صحیح آن، امری ضروری است و از این رو، پیشنهاد کرد تعریفی از این اصطلاح، براساس مفاهیم کاربردی اهمیت، ارائه شود. کارگروه با تأکید بر لزوم تعریف اصطلاح یادشده، معتقد بود فراگیر تلقی کردن آثار تحریف‌ها (یا مسائلی که به عدم‌اظهاری منجر می‌شود) تنها محدود به بخشی از حسابرسی نیست و موضوعی است که کل حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

### نظرخواهی درباره‌ی پیش‌نویس

#### نهایی

با انتشار پیش‌نویس نهایی استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۵ برای نظرخواهی، مهلت ارسال نظرهای پاسخ‌دهندگان برای این پیش‌نویس، ۳۰ نوامبر ۲۰۰۷ تعیین شد. از پاسخ‌دهندگان از جمله درباره‌ی افزودن تعریف اصطلاح فراگیر در استاندارد، نظرخواهی شد. در این پیش‌نویس، اصطلاح فراگیر چنین تعریف شد: «در ارتباط با تحریف‌ها یا مقذور نبودن در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، اصطلاح فراگیر برای تشریح مسئله‌ای به‌کار می‌رود که به قضاوت حسابرس، آثار یا آثار احتمالی آن مسئله به عناصر حساب‌ها یا اقلام صورت‌های مالی محدود نمی‌شود؛ یا اگر محدود می‌شود، سهم قابل‌توجهی از صورت‌های مالی را تشکیل می‌دهد یا می‌تواند تشکیل دهد». پاسخ‌دهندگان این نظرخواهی شامل نهادهای عضو فدراسیون بین‌المللی حسابداران<sup>۱۲</sup> (IFAC)، مراجع استانداردگذار در سطح ملی، مؤسسه‌های حسابرسی، مراجع مقررات‌گذار، سازمان‌های دولتی و سایرین بودند که سرانجام ۴۷ نظر از



### معیار فراگیر

در پیش‌نویس اولیه عنوان شده بود که چون آثار تحریف بااهمیت باید در گزارش حسابرس به روشنی توصیف شود؛ نوع اظهارنظر مشروط یا مردود نیز، متناسب با این آثار تعیین خواهد شد. این معیار برای فراگیر بودن آثار تحریف، شفاف نبود و تفاوت بین شرایطی که تحریف، بااهمیت است و شرایطی که تحریف، فراگیر است را، مشخص نمی‌کرد. به‌همین علت، در یکی از نشست‌های کارگروه، برخی از اعضای هیأت از این معیار انتقاد کردند و کارگروه آن را تغییر داد و معیار دیگری را جایگزین کرد که بعداً در تعریف اصطلاح فراگیر مورد استفاده قرار گرفت. طبق معیار جدید، تحریف در شرایطی فراگیر است که آثار آن به یک عنصر، حساب یا قلم که بخش بسیار بزرگی از صورت‌های مالی را تشکیل می‌دهد، مربوط می‌شود؛ و یا آثار تحریف که حتی‌الامکان به

صورت کمی بیان می‌گردد، به عناصر، حساب‌ها یا اقلام خاصی از صورت‌های مالی محدود نمی‌شود. افزون بر این، کارگروه اعتقاد داشت که درخصوص فراگیر بودن آثار تحریف، باید به این مطلب توجه شود که این آثار برای درک صورت‌های مالی توسط استفاده‌کنندگان، بسیار قابل‌ملاحظه به شمار می‌رود (برای تحریف در افشا) و یا می‌تواند بیانگر سهم قابل‌توجهی از صورت‌های مالی باشد (برای سایر تحریف‌ها). به باور کارگروه، این‌که چه میزانی از آثار تحریف را می‌توان سهم قابل‌توجهی از صورت‌های مالی تلقی کرد، به قضاوت حرفه‌ای حسابرس بستگی دارد. کارگروه معتقد بود، معیار جدید یادشده برای فراگیر بودن آثار تحریف، شفاف‌تر و عینی‌تر از معیار قبلی است و حسابرس را قادر می‌سازد تا استانداردهای بین‌المللی حسابرسی را همواره در عمل به‌کار گیرد.

آن‌ها دریافت شد.

### نظریات پاسخ‌دهندگان

بیش از نیمی از پاسخ‌دهندگان نظریات خود را درباره‌ی افزودن تعریف اصطلاح فراگیر در استاندارد ارائه کردند. خلاصه‌ی نظریات پاسخ‌دهندگان به شرح زیر است:

• اکثریت پاسخ‌دهندگان از افزودن تعریف اصطلاح فراگیر در استاندارد استقبال کردند. آن‌ها معتقد بودند که وجود تعریف برای درک استاندارد ضروری است و باعث افزایش شفافیت آن می‌شود.

• برخی پاسخ‌دهندگان از تعریفی که برای اصطلاح فراگیر در پیش‌نویس ارائه شده بود، حمایت و در مقابل نیز، تعداد اندکی آن را پیچیده و متناقض قلمداد کردند.

• تعدادی از پاسخ‌دهندگان معتقد بودند که با تعریف اصطلاح فراگیر در پیش‌نویس، بهبودی در شفافیت استاندارد حاصل نمی‌شود و این تعریف، فقط حاوی مطالبی در پشتیبانی از اظهارنظر مردود و عدم اظهارنظر است.

• انجمن حسابداران رسمی آمریکا<sup>۱۳</sup> (AICPA)، به‌عنوان یکی از پاسخ‌دهندگان، اظهار داشت که تعریف اصطلاح فراگیر در پیش‌نویس، از نظر سبک، با سایر تعاریفی که در استانداردهای بین‌المللی حسابرسی آمده است، همخوانی ندارد و معلوم نیست که این تعریف چگونه در واژه-نامه‌ی اصطلاحات قرار خواهد گرفت.

• دو پاسخ‌دهنده معتقد بودند که مفهوم اهمیت باید در تعریف اصطلاح فراگیر گنجانده شود.

• برخی پاسخ‌دهندگان به منظور بهبود تعریف اصطلاح فراگیر پیشنهاد کردند که تعریف مندرج در پیش‌نویس، به جمله‌ها یا عبارات کوتاهی تقسیم شود.

• تعداد اندکی از پاسخ‌دهندگان، در ارتباط با افشا، درج عبارت

«بسیار قابل‌ملاحظه برای درک استفاده‌کنندگان» را در تعریف اصطلاح فراگیر، مفید تلقی نمودند.

• نظر یکی از پاسخ‌دهندگان حکایت از غیرشفاف بودن تعریف اصطلاح فراگیر در پیش‌نویس داشت؛ زیرا به اعتقاد وی، تحریف‌ها و مقدور نبودن در کسب شواهد کافی و مناسب، دو موضوع متمایز هستند. همچنین، ویژگی‌های قابل‌توجه بودن و محدود نبودن (گسترده‌گی)، که در تعریف آمده‌اند، دو مفهوم جداگانه محسوب می‌شوند.

• دیوان محاسبات آمریکا<sup>۱۴</sup> (GAO) به‌عنوان پاسخ‌دهنده‌ی دیگر، اظهار داشت که تعریف اصطلاح فراگیر در پیش‌نویس به روشنی بیان می‌کند که هرگاه این اصطلاح در ارتباط با اظهارنظر تعدیل‌شده به کار رود، از دو حال خارج نیست: الف) یک تحریف یا مجموع تحریف‌ها می‌تواند باعث گردد صورت‌های مالی، به‌عنوان یک مجموعه‌ی واحد، همراه‌کننده شود؛ و یا ب) مقدور نبودن در کسب شواهد کافی و مناسب به قدری گسترده است که حسابرس نمی‌تواند تعیین کند که صورت‌های مالی، به‌عنوان یک مجموعه‌ی واحد، به‌نحو منصفانه ارائه شده است یا خیر.

### دیدگاه‌های هیأت در تدوین استاندارد

دیدگاه‌های هیأت در خصوص اصطلاح فراگیر که در تدوین استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۵ نقش اصلی داشته است، می‌تواند به درک بهتر مفهوم این اصطلاح و تفسیر آن کمک کند. البته باید توجه داشت که این دیدگاه‌ها، در طول فرایند تدوین استاندارد، با توجه به نظریات دریافتی از گروه مشورتی، کارگروه و پاسخ‌دهندگان نظرخواهی، در پاره‌ای موارد تغییر کرده است و آگاهی از دلایل این تغییرات نیز، می‌تواند دیدگاه تدوین‌کنندگان استاندارد در درباره‌ی

مفهوم فراگیر بیش از پیش، روشن نماید. خلاصه‌ی دیدگاه‌های هیأت در ارتباط با اصطلاح فراگیر، به شرح زیر است:

• هیأت در یکی از نشست‌های خود، با توجه به نظریات دریافتی در خصوص پیش‌نویس اولیه، توصیه کرد قبل از آنکه مفهوم فراگیر توصیف شود، اصطلاح «عدم توافق با مدیریت» - که پیش از تصویب استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۵، برای شکل‌دهی اظهارنظرهای مشروط یا مردود در گزارش حسابرس مستقل، به کار می‌رفت - جای خود را به اصطلاح جامع‌تر «تحریف با اهمیت» دهد. توجه هیأت در جایگزین کردن اصطلاح «تحریف با اهمیت» این بود که ممکن است در شرایطی، مدیریت واحد مورد رسیدگی با حسابرس درباره‌ی وجود تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی، توافق نظر داشته باشد؛ اما از اصلاح آن خودداری ورزد.

• هیأت ابتدا معتقد بود تحریف با اهمیت در ارتباط با صورت‌های مالی، هنگامی فراگیر است که آثار تحریف به ارقام خاصی از صورت‌های مالی که بخش مهمی از آن را تشکیل نمی‌دهد، محدود نمی‌شود و نمی‌توان آن را به صورت کمی بیان کرد. سپس، هیأت نظر خود را در این باره تغییر و چنین نظر داد که تحریف‌ها زمانی در ارتباط با صورت‌های مالی فراگیر هستند که به تنهایی یا در مجموع با اهمیت بوده و به عناصر، حساب‌ها یا اقلام خاصی از صورت‌های مالی محدود نمی‌شوند؛ یا اگر محدود می‌شوند، سهم قابل‌توجهی از صورت‌های مالی را تشکیل می‌دهند یا می‌توانند تشکیل دهند.

• در ارتباط با تحریف در افشای با اهمیت در صورت‌های مالی نیز، هیأت ابتدا معتقد بود این تحریف هنگامی فراگیر است که آثار آن به افشای خاصی در صورت‌های مالی که بسیار قابل-ملاحظه نیست، محدود نمی‌شود. سپس، هیأت نظر خود را تعدیل کرد و چنین

آثار فراگیر بر صورت‌های مالی، مواردی است که به قضاوت حسابرس:

- (۱) به عناصر، حساب‌ها یا اقلام خاصی از صورت‌های مالی محدود نمی‌شود؛
- (۲) اگر محدود می‌شود، سهم قابل توجهی از صورت‌های مالی را تشکیل می‌دهد یا می‌تواند تشکیل دهد؛ یا
- (۳) نظر افشا، برای درک صورت‌های مالی توسط استفاده‌کنندگان، بسیار قابل ملاحظه به شمار می‌رود.

### به‌کارگیری مفهوم فراگیر در

#### عمل

حسابرس در زمان ارزیابی آثار تحریف‌ها یا تحریف‌های احتمالی بر صورت‌های مالی و در هنگام شکل‌دهی اظهارنظر حسابرسی، به فراگیر بودن این آثار توجه می‌کند. در این خصوص، دو اشتباه رایج در به‌کارگیری مفهوم فراگیر که ناشی از پیش‌فرض‌های ذهنی حسابرس برای فراگیر تلقی کردن آثار تحریف‌ها یا تحریف‌های احتمالی بر صورت‌های مالی است و در عمل باعث بروز چالش‌هایی در اظهارنظر حسابرسی می‌شود، به شرح زیر است:

- تعیین فراگیر بودن آثار تحریف بر مبنای معیارهای اهمیت به صورت  $X$  درصد و بالاتر؛ برای مثال، حسابرس ممکن است تحریف‌های ۳۰ درصد درآمدها یا جمع دارایی‌ها و بالاتر را فراگیر تلقی کند؛ و

- تعیین فراگیر بودن آثار تحریف بر مبنای اهمیت کلی (سطح اهمیت) به صورت ۷ برابر و بالاتر؛ برای مثال، حسابرس ممکن است تحریف‌های ۱۰ برابر اهمیت کلی و بالاتر را فراگیر محسوب نماید.

در استاندارد، هیچ‌گونه آستانه‌ی کمی برای آثار تحریف‌ها، به صورت درصدی از معیارهای اهمیت یا چند برابر اهمیت کلی، توصیه یا بیان نشده است که بتوان آن را سهم قابل توجهی از صورت‌های مالی محسوب کرد.

اصطلاحات، تعریفی از فراگیر ارائه شود. هیأت اعتقاد داشت که در ارائه‌ی این تعریف، باید جانب احتیاط رعایت شود و نباید فراگیر بودن را موضوعی تلقی کرد که ذاتاً مستلزم قضاوت حرفه‌ای است.

- هیأت با پیشنهاد برخی پاسخ‌دهندگان که اظهار داشتند تعریف اصطلاح فراگیر به جمله‌ها یا عبارتهای کوتاه تقسیم شود، موافقت کرد و قرار شد تعریف این اصطلاح در بندهای جداگانه ارائه شود.

- هیأت، دلایل کارگروه در مخالفت با اشاره به «گمراه‌کننده بودن احتمالی صورت‌های مالی» در تعریف اصطلاح فراگیر را، که از سوی تعداد اندکی از پاسخ‌دهندگان پیشنهاد شده بود، پذیرفت.

- هیأت با این دیدگاه که مفهوم اهمیت باید در تعریف اصطلاح فراگیر گنجانده شود، موافق نبود؛ زیرا در پیش‌نویس استاندارد، عبارت «بااهمیت و فراگیر» که به اعتقاد هیأت، اغلب در عمل به‌کار می‌رفت و به‌خوبی درک می‌شد، در نظر گرفته شده بود.

- هیأت معتقد بود عبارت «بااهمیت و فراگیر» برای توصیف آثار تحریف‌های بااهمیتی که فراگیر هستند، به‌کار می‌رود. به بیان دیگر، حسابرس در ارتباط با فراگیر بودن آثار تحریف‌ها، فقط به تحریف‌های بااهمیت توجه می‌کند؛ زیرا هدف اصلی حسابرسی اظهارنظر درباره‌ی ارائه‌ی منصفانه صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت، است.

- سرانجام در جمع‌بندی نهایی، تعریف اصطلاح فراگیر در استاندارد توسط هیأت به شرح زیر ارائه شد:

فراگیر - اصطلاحی است که در ارتباط با تحریف‌ها، برای توصیف آثار تحریف‌ها یا تحریف‌های احتمالی بر صورت‌های مالی که به دلیل مقدور نبودن کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب کشف نشده است، به‌کار می‌رود.

نظر داد که در ارتباط با موارد افشا، تحریف‌ها زمانی فراگیر تلقی می‌شوند که به تنهایی یا در مجموع بااهمیت بوده و آثار موارد تحریف در افشا برای درک استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، بسیار قابل ملاحظه به شمار می‌رود.

- هیأت در ابتدا معتقد بود، مقدور نبودن در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب زمانی فراگیر است که مجموع آثار بالقوه‌ی ناشی از آن به اقلام خاصی از صورت‌های مالی که دارای شرایط زیر هستند، محدود نمی‌شود:

الف) حداکثر تحریف بالقوه‌ای که می‌توان آن را به صورت کمی بیان کرد، بخش مهمی از صورت‌های مالی را تشکیل نمی‌دهد؛ و یا

ب) آثار موارد افشا در ارتباط با صورت‌های مالی، بسیار قابل ملاحظه محسوب نمی‌شود.

سرانجام، هیأت موافقت کرد که توصیف فراگیر بودن ناشی از مقدور نبودن در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب را با توصیف فراگیر بودن درباره‌ی تحریف‌ها، همسو کند. بدین ترتیب، هیأت اعلام کرد مقدور نبودن در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب زمانی بااهمیت و فراگیر است که آثار احتمالی ناشی از آن به عناصر، حساب‌ها یا اقلام صورت‌های مالی محدود نمی‌شود؛ یا اگر محدود می‌شود، این آثار احتمالی می‌تواند سهم قابل توجهی از صورت‌های مالی را تشکیل دهد.

- در توصیف مفهوم فراگیر، هیأت بر این موضوع تأکید کرد که میزانی از آثار تحریف یا تحریف احتمالی که می‌توان آن را سهم قابل توجهی از صورت‌های مالی محسوب کرد، نهایتاً به قضاوت حرفه‌ای حسابرس در شرایط مختلف بستگی دارد.

- هیأت در پاسخی مثبت به نظرهای دریافتی مبنی بر ضرورت توصیف معنای اصطلاح فراگیر، پذیرفت که هم در استاندارد و هم در واژه‌نامه‌ی

همان‌گونه که پیش‌تر عنوان شد، فراگیر بودن آثار تحریف یا تحریف احتمالی در صورت‌های مالی، به قضاوت حسابرس در شرایط مختلف بستگی دارد. همچنین، در رهنمودهایی که مؤسسه‌ها و شبکه‌های حسابرسی درباره‌ی اهمیت در حسابرسی صورت‌های مالی منتشر می‌کنند، برای تعیین فراگیر بودن، عموماً آستانه‌ی کمی پیشنهاد نمی‌شود؛ زیرا حسابرس با قضاوت حرفه‌ای خود در عمل، از طریق ارزیابی آثار تحریف‌ها یا تحریف‌های احتمالی بر صورت‌های مالی و در چارچوب تعریفی که در بند ۵ استاندارد ارائه شده است، فراگیر بودن تحریف‌ها را تعیین می‌کند. قضاوت حرفه‌ای حسابرس درباره‌ی فراگیر بودن بر این موضوع تمرکز دارد که آیا تحریف فقط اجزای خاصی از صورت‌های مالی را متأثر نموده و دامنه‌ی آثار آن محدود بوده و یا این که آثار تحریف به بسیاری از عناصر، حساب‌ها و اقلام صورت‌های مالی تسری یافته و صورت‌های مالی را در کل، غیرقابل اتکا کرده است. به بیان دیگر، نکته‌ی اصلی این است که اگر به اعتقاد حسابرس، برخی قسمت‌های صورت‌های مالی از آثار تحریف مصون مانده و هنوز می‌تواند برای تصمیم‌گیری توسط استفاده‌کنندگان قابل اتکا باشد، در این صورت تحریف فراگیر نیست و صرفاً با اهمیت است.

همان‌طور که در بیان معنی واژه‌ی فراگیر در بالا گفته شد، فراگیر یعنی پدیده‌ای که در هر جایی یا هر چیزی گسترش می‌یابد و سپس یافت می‌شود. آثار تحریف فراگیر در صورت‌های مالی نیز، در حدی گسترش و موجودیت می‌یابد که اطلاعات صورت‌های مالی برای مقاصد مختلف سهام‌داران و دیگر ذی‌نفعان، غیرقابل استفاده می‌شود. این موضوع، به گونه‌ی مشابه، درباره‌ی تحریف احتمالی ناشی از مقدور نبودن در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، صادق است. فراگیر بودن آثار تحریف که

به اظهارنظر مردود یا عدم‌اظهارنظر منجر می‌شود، در عمل به ندرت رخ می‌دهد و در شرایطی که سهام‌داران یا سایر ذی‌نفعان هنوز بتوانند از برخی اطلاعات صورت‌های مالی استفاده کنند، اظهارنظر تعدیل‌شده از نوع مشروط (با درج عبارت «به استثنای») بیش‌تر از اظهارنظر مردود یا عدم‌اظهارنظر مرسوم است.

### نتیجه‌گیری

در این نوشتار، ابتدا معنی واژه‌ی فراگیر بیان شد. سپس، با مروری بر شکل‌گیری استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۵، خلاصه‌ی نظرها و دیدگاه‌های مطرح‌شده در فرایند تدوین این استاندارد و همچنین، ملاحظات ذی‌نفعان به‌کارگیری مفهوم فراگیر در عمل، ارائه شد. بر این اساس، اهمّ نتایج حاصل از مطالب طرح‌شده درباره‌ی مفهوم فراگیر، به شرح زیر است:

۱- فراگیر بودن آثار تحریف‌ها بر صورت‌های مالی، به قضاوت حرفه‌ای حسابرس در شرایط مختلف بستگی دارد. این قضاوت در چارچوب تعریفی که در بند ۵ استاندارد از اصطلاح فراگیر ارائه شده است، انجام می‌شود؛

۲- استفاده از آستانه‌های کمی پیش‌فرض‌شده توسط حسابرس برای تعیین فراگیر بودن آثار تحریف‌ها بر صورت‌های مالی، به صورت درصدی از معیارهای اهمیت یا چند برابر اهمیت کلی، از اشتباه‌های رایج در به‌کارگیری مفهوم فراگیر در عمل، به شمار می‌رود؛

۳- چنان‌چه آثار تحریف بر صورت‌های مالی، کل صورت‌های مالی یا بخش بسیار بزرگی از آن را متأثر کند و حسابرس نتیجه بگیرد که صورت‌های مالی برای تصمیم‌گیری ذی‌نفعان قابل استفاده نیست، تحریف فراگیر است. اما اگر به اعتقاد حسابرس، به استثنای



گونه‌ای است که ذی‌نفعان هنوز می‌توانند از برخی اطلاعات صورت‌های مالی استفاده کنند، حسابرس معمولاً اظهارنظر تعدیل‌شده از نوع مشروط، ارائه می‌کند.

۴- تحریف‌های فراگیر که به اظهارنظر مردود یا عدم‌اظهارنظر منجر می‌شوند، در شرایط نادر رخ می‌دهند؛ زیرا در مواردی که آثار تحریف بر صورت‌های مالی به

آثار تحریف بر صورت‌های مالی، بقیه‌ی صورت‌های مالی برای تصمیم‌گیری ذی‌نفعان قابل‌استفاده باشد، تحریف فراگیر نیست؛ و

#### پی‌نوشت‌ها:

- 7- ISA 706, Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter(s) Paragraphs in the Independent Auditor's Report
- 8- So material
- 9- Substantial
- اصطلاح «اساسی» در دهه‌های پیشین برای آثار تحریف‌ها یا تحریف‌های احتمالی بر صورت‌های مالی که به اظهارنظر مردود یا عدم‌اظهارنظر منجر می‌شد، به کار می‌رفت. این اصطلاح هیچ‌گاه در استانداردهای بین‌المللی حسابرسی تعریف نشد و چون با مفهوم فراگیر تفاوت داشت و به‌خوبی درک نمی‌شد، جای خود را به اصطلاح فراگیر داد.
- 10- (IAASB)'s Task Force
- 11- Consultative Advisory Group (CAG)
- 12- International Federation of Accountants (IFAC)
- 13- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
- 14- U.S. Government Accountability Office (GAO)

- 1- Pervasive
- 2- ISA 705, Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report
- 3- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)
- 4- Clarity Project
- «پروژه‌ی شفافیت» برنامه‌ی جامعی بود که در سال ۲۰۰۴ توسط هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی برای شفاف‌سازی و بهبود درک و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، آغاز شد. حاصل کار این پروژه، مجموعه‌ی جدیدی از استانداردهای بین‌المللی حسابرسی بود که برای کارهای حسابرسی صورت‌های مالی که دوره‌ی مالی آن‌ها از ۱۵ دسامبر ۲۰۰۹ و بعد از آن شروع می‌شد، لازم‌الاجرا گردید.
- 5- ISA 700, The Auditor's Report on Financial Statements
- 6- ISA 701, Modifications to the Independent Auditor's Report

منبع:

- 1- ACCA, (2010). Technical, a matter of relevant to acca qualification papers F8 and p7, [//www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/pdf/sa\\_May2010\\_matterofopinion.pdf](http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/pdf/sa_May2010_matterofopinion.pdf)
- 2- IAASB, (2007). Basis for Conclusions: Close Off Documents—ISA 705 (Revised), Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report, and ISA 706 (Revised), Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter(s) Paragraphs in the Independent Auditor's Report, [//www.iaasb.org/publications/basis-conclusions-close-documents-isa-705-revised-modifications-opinion-independent-auditors-report](http://www.iaasb.org/publications/basis-conclusions-close-documents-isa-705-revised-modifications-opinion-independent-auditors-report)
- 3- IAASB, (2007). Exposure Draft of proposed ISA 705 (Revised), Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report, [//www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/audit-and-assurance/consultations-and-representations/consultations/proposed-redrafted-isa-705.ashx](http://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/audit-and-assurance/consultations-and-representations/consultations/proposed-redrafted-isa-705.ashx)
- 4- IAASB, (2009). ISA 705, Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report, [//www.ifac.org/system/files/downloads/ISA\\_705\\_standalone\\_2009\\_Handbook.pdf](http://www.ifac.org/system/files/downloads/ISA_705_standalone_2009_Handbook.pdf)
- 5- IAASB, (2015). ISA 705 (Revised), Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report, [//www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-705-Revised\\_0.pdf](http://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-705-Revised_0.pdf)
- 6- IFAC, (2008). Basis for Conclusions: ISA 705 (Revised and Redrafted), Modifications to the Opinion in the Independent

- Auditor's Report, [//www.ifac.org/system/files/publications/files/Basis\\_for\\_Conclusions\\_-\\_ISA\\_705\\_%28Revised\\_and\\_Redrafted%29.pdf](http://www.ifac.org/system/files/publications/files/Basis_for_Conclusions_-_ISA_705_%28Revised_and_Redrafted%29.pdf)
- 7- IFAC, (2008). Clarity and High Quality International Standards, [//www.ifac.org/system/files/downloads/2008\\_Auditing\\_Handbook\\_B010\\_Clarify\\_Project\\_Information.pdf](http://www.ifac.org/system/files/downloads/2008_Auditing_Handbook_B010_Clarify_Project_Information.pdf)
- 8- IFAC, (2006). IAASB Main Agenda, Agenda Item 7, Page 2006•879, [//www.ifac.org/system/files/meetings/files/2153.pdf](http://www.ifac.org/system/files/meetings/files/2153.pdf)
- 9- IFAC, (2007). IAASB Main Agenda, Agenda Item 7, Page 2007•2045, [//www.ifac.org/system/files/meetings/files/3198.pdf](http://www.ifac.org/system/files/meetings/files/3198.pdf)
- 10- IFAC, (2008). IAASB Main Agenda, Agenda Item 14-A, Page 2008•1477, [//www.ifac.org/system/files/meetings/files/3994.pdf](http://www.ifac.org/system/files/meetings/files/3994.pdf)
- 11- Merriam-Webster dictionary, [//www.merriam-webster.com](http://www.merriam-webster.com)
- 12- Oxford English Dictionary, [//www.oed.com](http://www.oed.com)
- 13- Universiti Utara Malaysia, (2013). Auditing and assurance. Chapter 1, [//www.studocu.com/my/document/universiti-utara-malaysia/auditing-and-assurance-i/bkaa-2013-chapter-1/37432842](http://www.studocu.com/my/document/universiti-utara-malaysia/auditing-and-assurance-i/bkaa-2013-chapter-1/37432842)

## اهمیت افزایش آگاهی نسبت به کاربردهای هوش مصنوعی



CPA.com، به عنوان زیرمجموعه‌ی تجاری و فناوری انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA)، قصد دارد مجموعه‌ای از ابتکارات را برای ایجاد آگاهی و درک از هوش مصنوعی مولد و تأثیر بالقوه‌ی آن بر حرفه‌ی حسابداری ارائه دهد. اریک اسگریسون، رئیس و مدیر عامل CPA.com در بیانیه‌ای خبری گفت، هوش مصنوعی مولد، تأثیر عمیقی بر حرفه‌ی حسابداری خواهد داشت.

حالی که سایر فناوری‌ها مانند محاسبات ابری نحوه‌ی ارائه‌ی خدمات مؤسسات حسابرسی را تغییر داده‌اند، اما تأثیر هوش مصنوعی مولد می‌تواند بسیار چشمگیرتر باشد و با سرعت بیش‌تری تکامل یابد. CPA.com مجموعه‌ای از فعالیت‌های رهبری فکری را آغاز کرده است، که این فعالیت‌ها با هدف تسریع درک حرفه از هوش مصنوعی مولد، از جمله نحوه‌ی عملکرد آن در موارد استفاده‌ی خاص مانند مالیات، حسابرسی، خدمات مشاوره‌ی مشتری (CAS)، تامین مالی، مدیریت عملکرد، و بازاریابی طراحی شده‌اند. در همین راستا، CPA.com در حال طراحی و توسعه‌ی ابزارها و منابع عملی، به شرح زیر است:

- همکاری با ارائه‌دهندگان نرم‌افزارهای مبتنی بر هوش مصنوعی به نحوی که در محصولات خود، ویژگی‌ها و عملکردهای جدیدی را با هدف حل چالش‌های متخصصان حسابداری ارائه دهند.
  - برگزاری سمپوزیوم‌های هوش مصنوعی که متخصصان موضوع، رهبران مؤسسات و سایرین را گرد هم می‌آورد تا استراتژی‌ها و اطلاعات را در مورد تأثیرات واقعی و بالقوه‌ی آن بر حرفه تبادل کنند.
  - تشکیل گروه ویژه‌ی هوش مصنوعی در AICPA و شتاب در فعالیت‌های CPA.com، برای حمایت از رشد شرکت‌هایی که در مراحل اولیه‌ی استفاده از این فناوری در عملکرد حسابداری خود هستند.
  - آموزش متمرکز بر هوش مصنوعی به عنوان ابزاری که مؤسسات می‌توانند از آن برای اطلاع‌رسانی استراتژی هوش مصنوعی خود در حوزه‌های عملی متعدد استفاده کنند.
- در این بیانیه‌ی خبری آمده است که بسیاری از مؤسسات که در حال حاضر هوش مصنوعی را در پلتفرم‌های خود وارد و از آن استفاده می‌کنند، این امکان را برای متخصصان خود فراهم می‌کنند که هم زمان اسناد را بررسی کنند، و فرایندها و گردش‌های کاری را در مدیریت عملکرد خود به‌طور خودکار انجام دهند.

www.journalofaccountancy.com، ۷ ژوئن ۲۰۲۳

## چگونه محیط کاری مطلوبی فراهم کنیم؟



راضی نگه داشتن کارکنان موضوعی جدا از راضی نگه داشتن ذی‌نفعان است. فرهنگی که ما در مورد آن صحبت می‌کنیم فرهنگی با قابلیت اعتماد بالا است، که بودن در آن احساس خوبی برای کارکنان ایجاد می‌کند. تأثیری را که احساسات کارکنان در مورد کارفرمای‌شان می‌تواند بر روی سود کسب‌وکارهای تجاری داشته باشد، موضوعی است که در بسیاری از تحقیقات به آن پرداخته شده است. همه‌ی کارکنان درخواست‌های مشابهی دارند. همه‌ی آن‌ها خواهان اعتماد کارفرمای خود هستند. همه‌ی آن‌ها می‌خواهند برای اشخاصی کار کنند که به آن‌ها احترام می‌گذارند. در کنار اعتماد و احترام، انصاف و انصاف نیز پدید می‌آید. اگر یک شرکت، فرهنگی مبتنی بر اعتماد و احترام ایجاد کند، اغلب به انصاف ختم می‌شود. بر اساس یک نظرسنجی ۶۰ سوالی از کارکنان که بر محوریت تعریف یک مکان عالی برای کار قرار دارد، عدم انصاف احساس شده توسط کارکنان حتی می‌تواند بهترین فرهنگ‌های سازمانی را از بین ببرد. آنچه کارکنان دوست ندارند رهبری است که با برخی افراد به یک شکل رفتار می‌کند و با دیگران به گونه‌ای دیگر. رهبرانی که به دنبال بهبود فرهنگ کسب‌وکارهای خود و ایجاد یک محیط کاری مطلوب هستند، باید با استفاده از ابزارهای انگیزه بخش، احساس تعلق زیادی در کارکنان خود ایجاد کنند و این کار را با در نظر گرفتن تنوع، برابری و رویکرد همه شمول انجام دهند. هر شرکتی نمی‌تواند در فهرست ۱۰۰ کسب‌وکار تجاری برتر قرار گیرد اما هر شرکتی می‌تواند در زندگی روزمره‌ی کارکنان، مشتریان و در عین حال ذی‌نفعان خود تغییر ایجاد کند. برای حل مسائل پیچیده‌ای که به کمبود سرمایه‌ی انسانی ماهر و با کیفیت بالا مرتبط است به دیدگاه‌های مختلف نیاز داریم. رهبرانی که به دنبال تبدیل دنیای کاری خود به مکانی بهتر هستند باید به این حقیقت پی ببرند که بر اساس کاری که انجام می‌دهند، در زندگی مشتریان‌شان تفاوت ایجاد خواهند کرد. به این ترتیب اتخاذ فرهنگی که مبتنی بر اعتماد و احترام به کارکنان است، منجر به سودآوری بالایی برای شرکت‌ها خواهد شد.

www.journalofaccountancy.com، ۵ ژوئن ۲۰۲۳

## کارهایی که مؤسسات حسابرسی باید انجام آن‌ها را متوقف کنند



بسیاری از افرادی که اخیراً در کنفرانس مشترک AICPA & CIMA شرکت کردند، امیدوار هستند، از لاس‌وگاس با فهرستی از اقدامات تقویت‌کننده‌ی مؤسسات خدمات حسابرسی خود بازگردند. چند نفر از رهبران حرفه در این کنفرانس ایده‌های کاملاً متفاوتی برای

شرکت‌کنندگان در این جلسه ارائه نمودند.

کری استفن، سهامدار و رئیس شرکت The Whetstone Group، گفت: ایده‌ها و چشم‌اندازهای عالی زیادی وجود دارند که می‌خواهیم انجام‌شان را شروع کنیم، اما در وهله‌ی نخست می‌توانیم کارهایی را کشف کنیم که باید انجام‌شان را متوقف کنیم.

کری استفن، و هیل تراویک، حسابدار رسمی، بنیانگذار و رئیس مؤسسه‌ی Little Fish Accounting، پنج ایده را به اشتراک گذاشتند که مؤسسات باید از انجام آن‌ها دست بردارند.

### • از اولویت قرار دادن مشتریان دست بردارید

اگرچه این ایده به نظر خلاف واقع می‌رسد، و بسیاری از چیزهایی که این روزها در مورد آن‌ها صحبت می‌کنیم، در مورد بهبود تجربه‌ی مشتری و اطمینان از رضایت مشتریان است. اما حسابداران در حال از پای درآوردن خود به خاطر منفعت مشتری‌ها هستند. وی گفت که مؤسسات باید تیم خود را در اولویت قرار دهند، و منفعت آنان را در نظر بگیرند.

ما مؤسسات‌مان را بر اساس انجام هر کاری که مشتریان‌مان می‌خواهند و در موعد زمانی که آن‌ها در نظر دارند، می‌سازیم. مطمئناً آن‌ها را روی صندلی راننده نشاندیم و تمام قدرت و کنترل را به آن‌ها دادیم. مانند هر رابطه‌ی ناسالمی، زمانی که عدم تعادل قدرت وجود داشته باشد، هدفی از دست می‌رود. ما اکنون در آن نقطه از این حرفه هستیم که از دست دادن شروع شده است. ما باید انتظارات خود را اصلاح کنیم.

استفن نیز پرسشی مطرح کرد که چه تعداد از شرکت‌کنندگان با مشکلات استعدادیابی روبرو هستند. اکثریت دست‌شان را بلند کردند، در حالی که نه استفن و نه تراویک، هیچ کدام متعجب نشدند.

تراویک اظهار داشت اگر به از دست دادن کارکنان خود ادامه دهید و نتوانید آن‌ها را جایگزین کنید، نمی‌توانید به مشتریان خدمات خوبی ارائه دهید. مراقبت از تیم به اندازه‌ی مراقبت از مشتریان مهم است.

### • از قرار دادن درآمد به‌عنوان هدف اصلی دست بردارید

اگرچه درآمدزایی در کانون توجه مؤسسات است، اما تصمیم‌گیری‌هایی که بر روی پول تمرکز ندارند نیز می‌توانند سودآور باشند.

تراویک گفت: زمانی که فقط بر روی درآمد ناخالص تمرکز می‌کنیم، زمانی که فقط روی «X» دلار بالاتر از سال گذشته تمرکز می‌کنیم، تصمیم‌هایی می‌گیریم که از بنیان مؤسسه پشتیبانی نمی‌کنند. این

تصمیم‌ها را می‌گیریم تا فقط پول بیش‌تری به دست آوریم. ما تصمیمات نه چندان عالی را بر اساس آنچه فکر می‌کنیم موفقیت کامل است، اتخاذ می‌کنیم. تصمیماتی که خیلی طول می‌کشد تا در چرخه‌ی تجاری ما وارد شود، شاید ۱۰ سال، در حالی که این فرهنگ درست نیست. مردم سریع‌تر از انتظار ما تغییر می‌کنند. اگر رابطه‌ی ما با مشتریانی که به آن‌ها خدمت می‌کنیم واقعاً الگوی مناسبی نداشته باشد. احساس رضایت نخواهیم کرد.

پس بیایید درآمد را از معادله دور نگه داریم. بیایید فقط روی چشم‌انداز مؤسسه تمرکز کنیم. هر روز چه مشکلاتی را می‌خواهید حل کنید؟ می‌خواهید زمان خود را چگونه بگذرانید؟ چگونه می‌خواهید مشتریان را جذب کنید؟

زمانی که تمرکز بر درآمد را متوقف نموده و شروع به تمرکز بر فرهنگ، کارکنان، چشم‌انداز و خدمات کردیم، در واقع به طور تصاعدی سریع‌تر از زمانی که درآمد هدف اصلی بود، رشد خواهیم کرد.

### • از تأکید بیش از حد بر بهترین رویه‌های عمل دست بردارید

تراویک گفت: از آنجایی که مؤسسات سنتی برای مدتی طولانی به روش خاصی کار می‌کردند، شاید بگویید اگر از آن‌ها تقلید کنیم، حتماً موفق می‌شویم. اما شروع امروز بسیار متفاوت از شروع ۲۰ سال پیش است. تراویک و استفن رهبران مؤسسات را به چالش کشیدند تا آن‌ها را به فکر وادار کنند که اگر به آن‌ها (مؤسسات سنتی) ملحق شوند، نمی‌توانند آن‌ها را شکست دهند.

استفن گفت: من نمی‌گویم به کارهایی که کرده‌اند توجه نکنید، چون به هر حال آن‌ها به دلایلی انجام شده‌اند و شما می‌خواهید از آن‌ها الگو بگیرید. اما فکر می‌کنم گاهی اوقات به‌عنوان یک فرد حرفه‌ای، ما بیش از حد روی بهترین رویه‌های عمل تأکید می‌کنیم. گاهی اوقات مفید و ضروری است که به بیرون از حرفه‌ی خود نگاه کنیم تا عناصری را که می‌توانیم در آن بگنجانیم پیدا کنیم. مشتریان شما تجربه‌ی چندانی از حرفه‌های دیگر ندارند. به حرفه‌های پزشکی و وکالت و به طور کلی به جست‌وجو خارج از این حرفه بپردازید.

### • از انحصاری کردن بخشی از کارها دست بردارید

هیل گفت: ما فکر می‌کنیم که از تیم خود محافظت می‌کنیم و می‌گوییم نیازی به حضور در این جلسه نیست و این کار فقط برای بخش خاصی از تیم است. اما با این کار، ما فرصت‌ها را از دست می‌دهیم.

هرکاری را که انجام می‌دهید به‌عنوان یک تیم انجام دهید و آن را با هدفی بزرگ‌تر دوباره چارچوب بندی کنید، به طوری که همه در آن مشارکت داشته باشند. به‌عنوان رهبر، این چیزی است که ما باید هر روز در مورد آن فکر کنیم، شکستن انحصار.

### • از فکر کردن زیاد به هزینه‌ها دست بردارید

هیل تراویک گفت: به‌عنوان حسابدار، ما می‌خواهیم همه چیز را پایین نگه داریم. می‌خواهیم همه چیز را از حقوق گرفته تا هزینه‌های نرم‌افزاری پایین نگه داریم، اما این کار معایبی نیز دارد. شما حقوق خود را پایین نگه می‌دارید؟ کارکنان می‌روند یا آن‌طور که شما نیاز دارید کار نمی‌کنند. اگر هزینه‌های نرم‌افزارهای خود را پایین نگه دارید، تا حد زیادی مجبور

خواهید بود به صورت دستی کارهایی را انجام دهید. به این ترتیب با فکر کردن بیش از حد به هزینه‌ها، کارایی و اثربخشی کار شما از دست می‌رود.

www.journalofaccountancy.com، ۱۳ ژوئن ۲۰۲۳

## لزوم توجه حسابرسان به ریسک‌های دارایی‌های رمزنگاری شده

هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB) ریسک‌های ناشی از استفاده از دارایی‌های رمزنگاری شده را می‌بیند و از حسابرسان می‌خواهد که مراقب آن‌ها باشند. هیأت



نظارت با انتشار گزارشی هشدار داد که استفاده از دارایی‌های رمزنگاری شده ریسک‌های حسابرسی منحصر به فردی را برای شرکت‌های دارای منافع عام و کارگزاری‌ها ایجاد می‌کند که نیازمند ارزیابی ریسک و پاسخ حسابرسی مناسب توسط مؤسسات حسابرسی است. بازرسان PCAOB از سال ۲۰۱۷ تاکنون حسابرسی‌های شرکت‌های دارای منافع عام را که در آن‌ها مبالغ معاملات مربوط به دارایی‌های رمزنگاری شده در صورت‌های مالی بااهمیت بوده است، بررسی می‌کنند. این نهاد ناظر اعلام کرده است در بازرسی‌های سال ۲۰۲۳ خود به بررسی دقیق‌تر ریسک‌های مربوط به دارایی‌های رمزنگاری شده بااهمیت ادامه می‌دهد و بر روی ریسک‌های حسابرسی نوظهور مرتبط با دارایی‌های رمزنگاری شده تمرکز خواهد کرد. هیأت نظارت در بازرسی‌های خود نواقصی را شناسایی کرده است که حسابرس ممکن است فعالیت‌های مرتبط با دارایی‌های رمزنگاری شده را شناسایی کرده باشد، اما در نظر نگرفته است که آیا این فعالیت‌ها شامل تراکنش‌های مهمی خارج از روند عادی کسب‌وکار برای شرکت سهامی عام هستند یا به دلیل زمان‌بندی، اندازه یا ماهیت آن‌ها غیرعادی (معاملات غیرعادی قابل ملاحظه) هستند. برای حسابرسان ضروری است که بدانند تراکنش‌های مهم مرتبط با دارایی‌های رمزنگاری شده ممکن است بیانگر تراکنش‌های غیرعادی قابل ملاحظه‌ای باشد که برای مشارکت در گزارشگری مالی متقلبانه یا پنهان کردن سوء استفاده از دارایی‌ها از آن‌ها استفاده می‌شود. این موضوع به طور خاص، مستلزم تأکید بر اهمیت انجام آزمون‌های کنترلی و رویه‌های اساسی است که به ریسک‌های ارزیابی شده پاسخ می‌دهند. همچنین در نظر گرفتن روابط و معاملات شرکت‌های سهامی عام یا کارگزاران با اشخاص مرتبط، و اعمال تردید حرفه‌ای هنگام ارزیابی ریسک احتمالی تحریف با اهمیت ناشی از اشتباه یا تقلب، توسط حسابرسان ضروری است. در حال حاضر، یکی از اولویت‌های سازمانی PCAOB این است که در برنامه‌ی بازرسی‌های خود از رویکردی داده‌محور و ریسک‌محور استفاده کند که بر زمینه‌های مخاطره‌آمیز و حوزه‌های حسابرسی تمرکز دارد، چراکه فعالیت‌های مرتبط

www.accountingtoday.com، ۱۴ ژوئن ۲۰۲۳

## حسابداران، پرچم داران عدالت اجتماعی



متخصصان حسابداری و امور مالی در ساختن آینده‌ای پایدارتر و پاسخ به بی‌عدالتی اجتماعی نقش دارند. بر اساس گزارش اخیر انجمن حسابداران خبره، که بر مبنای بازخورد دریافتی از بیش از ۷۵

متخصص مالی از سراسر جهان است، آینده‌ی حرفه حسابداری و امور مالی باید مسئله‌ی پایداری را در برگیرد، و برابری اجتماعی و اقدامات بهبود بخش محیط‌زیستی را در دستور کار قرار دهد. عدالت اجتماعی گسترده و پیچیده است و اندازه‌گیری اجزای آن اغلب دشوار است، اما این موضوع عدم انجام اقدامات لازم را توجیه نمی‌کند. اکنون یک الزام تجاری قوی برای اقدام در این زمینه وجود دارد و این دستور کار باید در بحث‌های استراتژیک و عملکرد گنجانده شود. آینده‌ی سازمان‌ها و خود جامعه‌ی حسابداری به پایداری و گذار مناسب از عدالت اجتماعی بستگی دارد. این در حالی است که، متخصصان حسابداری و امور مالی به‌عنوان پیشگامان حرکت به سوی عدالت اجتماعی محسوب می‌شوند. به بیان دیگر، متخصصان حسابداری و امور مالی در خط مقدم گذار به آینده‌ای پایدار هستند. سازمان‌ها باید به آینده‌ای پایدار که جنبه‌های اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی را در بر می‌گیرد، گذار کنند. جامعه با چالش‌های بلندمدت ناشی از بی‌عدالتی اجتماعی مواجه است و ذی‌نفعان و نهادهای ناظر به طور فزاینده‌ای بر پیامدهای اجتماعی اقدامات سازمان‌ها تمرکز می‌کنند. به همین دلیل است که تعریف و اندازه‌گیری فعالیت‌های یک سازمان در زمینه‌ی مسائل پایداری به اندازه‌ی اهداف مالی مهم است. فرصتی که برای حرفه‌ی حسابداری وجود دارد این است که نقشی پیشرو در ایجاد تغییرات ضروری ایفا کند و اطمینان حاصل کند که این دستور کار اجتماعی به جلو می‌رود. برای نیل به این هدف دیدگاه استراتژیک باید در نظر گرفته شود و بی‌عدالتی اجتماعی به‌عنوان بخشی از جهت‌گیری استراتژیک سازمان‌ها مورد توجه قرار گیرد. داشتن دستور کار اجتماعی در هسته‌ی این حرفه بیش از آن‌که به آینده و جذابیت خود آن مربوط باشد، به آینده‌ای پایدار مرتبط است. به این ترتیب مهم است که در این مسائل کنار نمانیم و این دستور کار را در دیدگاه استراتژیک و عملکرد حرفه بگنجانیم.

www.accountingtoday.com، ۲۰ ژوئن ۲۰۲۳

## چرا مؤسسات حسابرسی به برنامه‌ی استراتژیک قوی نیاز دارند؟



است، برای تدوین برنامه‌ی استراتژیک عملی، مؤسسات باید با اعضای تیم خود همکاری کنند. در تشکیل گروه اصلی که برنامه را تدوین می‌کند، مؤسسات باید صداهای گوناگون از جمله اعضای نسل‌های مختلف را وارد میدان کنند. دیدگاه‌های متنوع مهم هستند. یافتن رهبرانی بیرون از حلقه‌های داخلی مؤسسه نیز ایده خوبی است. از جمله افرادی در مؤسسه که همکاران برای کمک به آن‌ها مراجعه می‌کنند و توانایی‌هایشان نظر دیگران را جلب می‌کند.

شیرین گفت: طرح‌های استراتژیک باید به بهترین وجه از پایه اجرا شوند، چنین طرحی باید دارای حامیان و اجراکنندگان معین با مهلت مقرر باشد و باید با کل مؤسسه به اشتراک گذاشته شود. این موضوع را برای آن‌ها روشن کنید که چرا طرح‌های استراتژیک حیاتی هستند و چگونه مستقیماً بر آن‌ها تأثیر می‌گذارد.

### اهمیت پیش‌بینی

راشینگ در گفت‌وگوهای خود با مؤسسات دلایل مختلفی که چرا آن‌ها برنامه‌ی استراتژیک ندارند، شنیده است. یکی از شرکای مؤسسه‌ای به وی گفته بود با وجود این که همه شاهد بودند که تغییرات روی حرفه‌ها تأثیر می‌گذارد اما مطمئن نبودند که چه تأثیری بر آن‌ها می‌گذارد یا اصلاً تأثیر می‌گذارد، به گفته‌ی او همه فکر می‌کنند شرایط خاص روی بقیه اثر دارد، ولی تأثیری بر آن‌ها ندارد.

شریک مؤسسه‌ی دیگری گفته بود که آن‌ها واقعاً سرشان شلوغ بوده است. راشینگ هشدار می‌دهد که مشغله، مقدمه‌ی از رده خارج شدن است. او اشاره می‌کند که مؤسساتی مثل بلاک باستر هم قبل از این که از رده خارج شوند خیلی مشغله داشتند.

وی افزود، سایر مؤسسات فکر می‌کنند که یک برنامه‌ی استراتژیک دارند، درحالی که آنچه در واقع وجود دارد یک برنامه‌ی اثربخشی عملیاتی است. یک برنامه‌ی عملیاتی بیش‌تر با عملیات اجرایی روزمره‌ی کسب‌وکار سروکار دارد تا با تغییر کسب‌وکار برای برآوردن نیازهای آینده.

از سوی دیگر راشینگ معتقد است، تغییرات تدریجی عامل سقوط بسیاری از مؤسسات در این محیط خواهد بود چون آن‌ها برای رقابت با آنچه در اطرافشان می‌گذرد آمادگی ندارند. برای مواجهه با تهدیدها و فرصت‌های آینده، کمیته‌ی برنامه‌ریزی استراتژیک باید یکی از اولویت‌های اولیه‌ی خود را شناسایی روندهای دشوار مؤثر بر مؤسسه و پیش‌بینی فرصت‌های منحصر به فردی که می‌توانند ایجاد کنند، قرار دهد. این فرایند شامل شناسایی واقعیت‌های آینده و تقسیم آن‌ها به گروه‌های جمعیت شناختی، فناوری و نظارتی است.

راشینگ گفت: ما پیش‌بینی را به‌عنوان یک مجموعه مهارت در نظر می‌گیریم بنابراین وقتی در مورد پیش‌بینی به‌عنوان یک مجموعه مهارت صحبت می‌کنیم، منظور ما توانایی بررسی روندهای سخت، تشخیص این که آن‌ها چه هستند، و دیدن فرصت‌ها یا اختلالاتی است که قرار است آن‌ها ایجاد کنند. بعد از آن تشخیص می‌دهیم که از این فرصت می‌توانیم چه آینده‌ای برای مشتریان و مجموعه‌ی داخلی خود بسازیم.

### مزایای برنامه‌ریزی استراتژیک

راشینگ اظهار داشت، علاوه بر ایجاد یک نقشه‌ی راه برای آینده،

«شکست در برنامه‌ریزی، برنامه‌ریزی برای شکست است»، در عصر مدرن این توصیه برای مؤسسات حسابرسی صدق می‌کند. با قدرت طوفانی تغییرات، مؤسسات باید به این فکر باشند که چگونه در موقعیت‌های ناشناخته و ناپایدار پیشروی کنند.

بعضی مؤسسات برای مواجهه با عدم اطمینان‌ها، تصمیم گرفتند که حین تحمل طوفان موقعیت خودشان را حفظ کنند. راه کار آن‌ها این است که امیدوار باشند همان طوری که تا این جا رسیده‌اند با امنیت به آینده منتقل شوند.

کاسی راشینگ متخصص و مشاور توسعه‌ی سازمانی مؤسسات خدمات مالی و حسابداری می‌گوید: امیدواری راه کار نیست، ما در عصر تغییرات بزرگی هستیم که بر این حرفه تأثیر می‌گذارد به طوری که راکد ماندن، حفظ وضعیت موجود، در انتظار نشستن برای این که ببینیم در آینده چه می‌شود در واقع خطرناک‌ترین اقدام است.

راشینگ و دنیس ای شیرین، حسابداران رسمی و متخصصان رشد کسب‌وکار معتقدند برنامه‌ی استراتژیک مسیر متفاوتی را به مؤسسات پیشنهاد می‌دهد.

شیرین بیان می‌کند، برای موفقیت، برنامه‌ی استراتژیک بسیار مهم است زیرا به مؤسسات کمک می‌کند تا با سرعت تغییر دائمی در بازار همگام شوند. برنامه‌ی استراتژیکی که به درستی ایجاد و ابلاغ شود، به همه‌ی کارکنان این امکان را می‌دهد تا اهداف جمعی و شاخص‌های کلیدی عملکرد مؤسسات را درک کرده و به آن‌ها متعهد شوند. این مهم با تصمیم آگاهانه‌ی رهبری مؤسسه و ایجاد برنامه‌ای حاوی عناصر ضروری خاص و به‌کارگیری یک فرایند مؤثر اتفاق می‌افتد. برنامه‌ریزی استراتژیک یک‌رشته است، آنچه ما واقعاً برای مؤسسات پیشنهاد و از آن حمایت می‌کنیم، جدی گرفتن برنامه‌ریزی برای آینده‌شان است.

### یک برنامه‌ی استراتژیک خوب چیست؟

برنامه‌ی استراتژیک تحلیل اولیه‌ی جامع است از جایی که هستید و جایی که می‌خواهید باشید. برنامه‌ای عملی برای رسیدن به اهداف‌تان

است، بنابراین در طول مسیر باید در مورد نتایج فکر کرد، در مورد آن‌ها صحبت کرد، و هنگامی که به آن‌ها رسید، جشن گرفت.

#### ۴. عدم ارتباط

استراتژی زمانی شکست می‌خورد که ارتباطات با شکست مواجه شود. توضیح ناکافی طرح منجر به عدم اجرای آن توسط نیروی کار می‌شود. کارکنان قبل از این که به پاسخ متعهد شوند باید سؤالات کلیدی زیر را از خود بپرسند.

- چرا مؤسسه این طرح را دنبال می‌کند؟
- مقصد چیست و چرا به آن جا می‌رود؟
- چه سودی دارد؟

ارائه‌ی پاسخ‌های رضایت‌بخش به این پرسش‌ها برای افراد، به ویژه جوان‌ترها، برای یافتن هدف و معنا در نقش‌های خود ضروری است.

#### حرکت روبه‌جلو با برنامه

هنگامی که فرایند برنامه‌ریزی استراتژیک را تکمیل کرده‌اید، می‌توانید با اجرای برنامه‌ی خود به جلو بروید. برای اطمینان از عملکرد خوب و مناسب بودن طرح، با توجه به تغییرات داخلی و خارجی مؤسسه، تیم برنامه‌ریزی استراتژی باید حداقل هر سه ماه یکبار برای بررسی طرح با حامیانی که مسئول اقدامات توافق شده هستند، جلسه تشکیل دهد. شریک تأکید کرد، یادتان باشد این استراتژی باید مرتباً به‌روز یا بازنگری شود. در غیر این صورت خاک می‌خورد. نباید مثل یک سند ثابت با آن برخورد کنید و یا طبق عادات همیشگی که چیز خوبی هم نیست برخورد نمایید.

همان‌طور که راشینگ می‌گوید: «دنیای فعلی متفاوت است پس آن چه ما را به این جا رسانده به جای دیگری نمی‌برد».

www.journalofaccountancy.com. ۲۰ ژوئن ۲۰۲۳

## نقش حیاتی حساب‌برسان و حسابداران در خصوص گزارشگری محیط‌زیستی، اجتماعی و راهبری شرکتی



گزارشگری محیط‌زیستی، اجتماعی و راهبری شرکتی (ESG)، و به‌ویژه تغییرات آب و هوایی، در حال تبدیل شدن به یک گام ضروری برای برنامه‌ریزی و گزارشگری کسب‌وکارهای تجاری و شرکت‌ها است. گزارش‌های استراتژیک مستلزم بررسی

ریسک‌ها و عدم اطمینان‌های اصلی شرکت‌ها هستند، این موضوع در حالی است که برخی از شرکت‌های بزرگ به شکل الزامی، متعهد به افشای مالی مرتبط با تغییرات آب و هوایی هستند. شورای گزارشگری مالی (FRC) در بیانیه‌ی اخیر خود (ژانویه ۲۰۲۳) اعلام نمود، رهنمودها

فرایند برنامه‌ریزی استراتژیک که به خوبی اجرا شود، چندین هدف را برای مؤسسه محقق می‌کند:

- تجربه‌ای مشترک ایجاد می‌کند که باعث وحدت می‌شود. وقتی افراد در ایجاد طرحی مشارکت می‌کنند، تمایل بیشتری برای حمایت و توسعه‌ی این طرح دارند.
- یک چشم‌انداز مشترک از آینده ایجاد می‌کند. افراد به‌ندرت چالش‌ها و فرصت‌ها را یکسان می‌بینند، اما از طریق بحث و بررسی متفکرانه، می‌توانند دیدگاه مشترکی ایجاد کنند که همسویی و توافق را به همراه دارد.

• ایجاد دیدگاه مشترک. چشم‌اندازی که به‌طور مشترک ایجاد می‌شود و متقاعدکننده است به‌اندازه‌ی کافی قدرتمند است که مؤسسه را در مسیر خود نگه دارد، حتی زمانی که اوضاع ناآرام شود.

هنگامی که تمام عناصر در جای خود قرار گرفتند، کمیته باید پس از آن برنامه‌ای برای تحقق چشم‌انداز ایجاد کند. این طرح باید قابل اجرا و پاسخگو باشد. هنگامی که چشم‌انداز تنظیم شد و برنامه‌های عملیاتی تدوین شد، مؤسسه باید ارتباطات قانع‌کننده‌ی ایجاد کند که به نیروی کار کمک کند خود را بخشی از چیزی بزرگ‌تر از آنچه هست، ببیند.

#### چهار دلیل شکست برنامه‌های استراتژیک

راشینگ طبق تجربیات خود به چهار دلیل عمده پی برده است که باعث می‌شوند برنامه‌های استراتژیک از مسیر خارج شوند.

#### ۱. عدم تعهد

استراتژی زمانی شکست می‌خورد که تعهد شکست بخورد و این معمولاً زمانی اتفاق می‌افتد که ذی‌نفعان کلیدی وارد گفت‌وگو نمی‌شوند. مؤسسه به افرادی شنونده نیاز دارد که در یک بحث سالم شرکت کنند و زمانی که طرح روی کاغذ پیاده شد همه در یک‌جهت حرکت کنند.

#### ۲. عدم مسئولیت‌پذیری

زمانی که مسئولیت‌پذیری نباشد، طرح‌ها شکست می‌خورند. برنامه‌ی استراتژیک باید مشخص کند که هر کس مسئول اجرا و نتایج چه چیزی است.

برای این که برنامه در جهت درست حرکت کند، تیم استراتژی باید به‌طور منظم از پیشرفت یا عدم پیشرفت در مورد اهداف کلیدی آن گزارش دهد. این فرایند زمانی که یک پروژه از زمان‌بندی عقب‌مانده یا آن‌طور که قرار است انجام نمی‌شود، سؤالات دشواری را مطرح می‌کند. طبق نظر راشینگ این موضوع منجر به گفت‌وگوهایی سخت اما ضروری می‌شود، زیرا مسئولیت‌پذیری پیش‌درآمد نتایج واقعی است.

#### ۳. فقدان نتایج مهم

برنامه‌ها زمانی شکست می‌خورند که نتایج آن‌ها به درستی اندازه‌گیری نشود و در نتیجه تأثیر معناداری بر سازمان ندارند. مؤسسات باید بفهمند که چه معیارهایی را و چگونه آن‌ها را اندازه‌گیری کنند، گفتن این کار آسان‌تر از انجام دادن است.

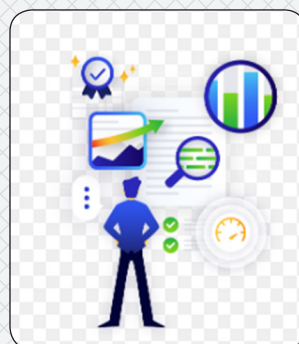
راشینگ گفت: ما باید آنچه را که اهمیت دارد اندازه‌گیری کنیم و باید درک کنیم که در محیط امروزی، لزوماً نمی‌توان همه‌ی چیزهای مهم را با روش‌های سنتی اندازه‌گیری کرد. این برای حسابداران بسیار سخت

و بهترین رویه‌های عمل در رابطه با داده‌های ESG را تهیه و منتشر نموده است و تأکید کرده است که برای مربوط ماندن افشاهای مرتبط با تغییرات آب و هوایی، حساب‌رسان باید در ارزیابی‌های خود به ریسک‌های مرتبط با این موضوع توجه ویژه‌ای اختصاص دهند. در چند سال اخیر، واکنش‌های سازمانی، نظارتی و حرفه‌ای به تغییرات آب و هوایی با رشد دعاوی حقوقی در این زمینه، در انگلستان و در سطح بین‌المللی مطابقت داشته است. اکنون بیش از ۲۰۰۰ پرونده‌ی مرتبط با تغییرات آب و هوا در سراسر جهان علیه دولت‌ها و شرکت‌ها صادر شده است. این دعاوی قضایی توسط فعالان و سرمایه‌گذاران و جامعه‌ی مدیران، برای دستیابی به تغییرات در رفتارهای هیأت مدیره، مصونیت کسب‌وکارها از ریسک‌های تغییرات آب و هوایی و کشف راه کارهای مناسب برای مدیریت ریسک تغییرات آب و هوایی پیگیری می‌شود. این گروه‌ها، مدعیان پیچیده، با انگیزه و دارای منابع خوبی هستند. دعاوی حقوقی علیه شرکت‌ها، به ویژه در ارتباط با افشای تأثیرات آب و هوایی آن‌ها، پتانسیل بسیار واقعی را دارد تا بر نقشی که حساب‌رسان شرکت‌ها ایفا می‌کنند، توجه ویژه‌ای را به خود معطوف سازد. حساب‌رسان و حسابداران نقش مهمی دارند که در کنار هیأت مدیره در ارزیابی کفایت و قدرت سیستم‌های راهبری شرکتی کار کنند. چالش‌ها درباره‌ی ریسک‌های مرتبط با تغییرات آب و هوایی، غیرخطی است و استانداردهای مورد انتظار از شرکت‌ها و حساب‌رسان و مشاوران آن‌ها در طول زمان دقیق‌تر می‌شوند. استانداردها و رهنمودهای حساب‌رسانی در این زمینه به سرعت در حال توسعه هستند. حتی اگر ریسک‌های مربوط به مسئولیت حساب‌رسان و حسابداران در حال حاضر قابل مدیریت باشد، شاید قریب‌الوقوع‌ترین ریسک مربوط به بررسی‌های نظارتی و انتقادات باشد، به ویژه زمانی که نهادهای ناظر بخواهند نسبت به پدیده‌هایی همچون گرم شدن کره‌ی زمین واکنش نشان دهند.

www.accountancyage.com، ۲۲ ژوئن ۲۰۲۳

## اولویت‌های بازرسی‌های هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در سال ۲۰۲۳

هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB)، جزئیات گسترده‌ای را در مورد فهرست اولویت‌های بازرسی‌های خود از حساب‌رسانی سال ۲۰۲۳، به ویژه در زمینه‌های ریسک تقلب، ارزیابی ریسک و کنترل‌های داخلی، و ریسک‌های حساب‌رسانی و حسابداری منتشر کرد. PCAOB در



بازرسی‌های خود در رابطه با ریسک تقلب، به دنبال پاسخ به سوالات زیر است:

• آیا حساب‌رسان ریسک‌های جدید تقلب را در حساب‌رسانی سال جاری شناسایی کرده است؟

• آیا حساب‌رسان معاملات غیرعادی قابل ملاحظه را شناسایی کرده است؟

• حساب‌رسان چه رویه‌هایی را برای شناسایی معاملات بالقوه با اشخاص وابسته انجام داده است؟

• آیا پرس و جوهای حساب‌رسان از مدیریت شامل اقدامات غیرقانونی احتمالی مانند عدم رعایت احتمالی محرومیت‌ها و یا سایر قوانین یا مقررات بوده است؟

• حساب‌رسان چه رویه‌هایی را برای بررسی این موضوع که آیا مدیریت با ارائه افشاهای ناقص یا غیر دقیق صورت‌های مالی یا با حذف افشاهای غیرضروری مرتکب تقلب یا پنهان کاری شده است، اتخاذ نموده است؟ در مورد ارزیابی ریسک و کنترل‌های داخلی، PCAOB به دنبال پاسخ به سوالات زیر است:

• حساب‌رسان چگونه به درک کافی از استراتژی کسب‌وکار و مدیریت دست یافته است؟

• حساب‌رسان برای درک و/یا انتخاب و آزمون‌های کنترلی مربوطه چه کرده است؟

• حساب‌رسان چگونه رویکرد حساب‌رسانی خود را در پاسخ به ضعف‌های کنترلی شناسایی شده، در صورت وجود، اصلاح کرده است؟

• حساب‌رسان چگونه عوامل اقتصادی مرتبط، مانند تورم، افزایش نرخ بهره، ریسک‌های زنجیره‌ی تامین و توانایی دسترسی به سرمایه را به‌عنوان بخشی از رویه‌های ارزیابی ریسک خود در نظر گرفته است؟

• حساب‌رسان چگونه عوامل اقتصادی مرتبطی را که می‌تواند بر توانایی شرکت سهامی عام برای ادامه‌ی فعالیت تأثیر بگذارد، در نظر گرفته است؟ در مورد ریسک‌های حساب‌رسانی و حسابداری، PCAOB به دنبال پاسخ به سوالات زیر است:

• حساب‌رسان چگونه محیط اقتصادی، از جمله تحولات اقتصادی، حسابداری، یا سایر تحولات اخیر را در تعیین این که آیا یک ریسک شناسایی شده ریسک بااهمیت است، در نظر گرفته است؟

• حساب‌رسان برای حوزه‌هایی که دارای ریسک قابل ملاحظه‌ی شناسایی شده است، بررسی کرده است که آیا انتخاب و استفاده از اصول حسابداری توسط شرکت سهامی عام (شامل الزامات مربوط به افشا)، با چارچوب گزارشگری مالی قابل اجرا مطابقت دارد یا خیر؟

• آیا حساب‌رسان اصلاحات قابل ملاحظه‌ای را در رابطه با افشای رویه‌های حسابداری و رویه‌های عمل بااهمیت، پیشنهاد داده است که مدیریت انجام نداده است؟

• هنگامی که در افشای شرکت سهامی عام، تجدید ارائه وجود دارد، رویه‌های حساب‌رسان برای ارزیابی کفایت نتیجه‌گیری اهمیت مدیریت چگونه بوده است؟

PCAOB همچنین سوالاتی در مورد حساب‌رسانی دارایی‌های دیجیتال، فعالیت‌های ادغام و تحصیل، استفاده از کار سایر حساب‌رسان، جذب حفظ استعدادها و تأثیر آن بر کیفیت حساب‌رسانی، استقلال، موضوعات بااهمیت حساب‌رسانی و امنیت سایبری منتشر کرده است.

www.journalofaccountancy.com، ۲۴ ژوئن ۲۰۲۳

## نکات مهم برای جذب و حفظ استعدادها



قرار بر این نیست که یافتن و حفظ استعدادها در مؤسسات ارانه دهنده خدمات حسابداری آسان تر شود. این بدان معناست که رهبران این حرفه باید انعطاف پذیر بمانند و با به روزترین و بهترین روش های عمل و روندهای بازار سازگار شوند. در این مطلب به مهم ترین استراتژی ها و رویکردهایی اشاره شده است که مؤسسات باید در صورت تمایل برای رقابت در بازار برای جذب و حفظ کارکنان، اتخاذ کنند.

### • نکات مثبت را برجسته کنید

حسابداران در تمام سطوح باید از گفتن نقاط دشوار به حسابداران بالقوه خودداری کنند. افراد با سابقه در حرفه معمولاً به این افتخار می کنند که تمام آن فصول مالیاتی چالش برانگیز را پشت سر گذاشته اند، یا در صحبت های خود به تعداد دفعاتی که قبل از قبولی در آزمون CPA مردود شده اند، اشاره می کنند، اما این موارد نمی تواند برای دانشجویان و کارآموزان جذاب باشد.

### • در فارغ التحصیلان رشته های دیگر جست و جو کنید

جست و جو در میان دانشجویان برای پاسخ به چالش های سرمایه ی انسانی یک زاویه است، این در حالی است که مؤسسات همچنین می توانند فراتر از مجموعه سنتی دانشجویان حسابداری برای کمک به تکمیل جایگاه های شغلی خود نگاه کنند. مقدار زیادی از کارها در یک مؤسسه متوسط CPA به مهارت های حسابداری سنتی نیاز ندارد. ممکن است یک فارغ التحصیل رشته ی تئاتر یا روانشناسی در روابط با مشتری بهتر باشد، یا ممکن است فردی با تحصیلات در زمینه مدیریت پروژه در مدیریت گردش کار بهتر باشد. افراد متخصص در صنعت مورد رسیدگی، ممکن است دیدگاه های منحصر به فردی را در خدمات مشاوره ی تخصصی ارائه دهند.

### • تمام کارها را در تلاش تیمی خلاصه کنید

تمام افراد مؤسسه در جذب نیرو نقش دارند، از افرادی که خدمات داوطلبانه انجام می دهند، تا شرکای مؤسسه که به کارگاه های آموزشی می روند یا در مدارس سخنرانی می کنند، یا هر کاری که، موجب نشان دادن بهترین چهره از مؤسسه و فعالیت آن می شود. تیم بازاریابی باید عمیقاً در تبلیغ مؤسسه برای داوطلبان بالقوه و انتقال پیام های پیچیده و گسترده ای که شما را از همتایان تان متمایز می کند مشارکت داشته باشد و هر کسی

که رسانه های اجتماعی مؤسسه را مدیریت می کند باید مطمئن باشد که در هر جایی که جوانان جویای کار هستند، به درستی نمایندگی می کند.

### • همیشه در حال مصاحبه باشید

این کار ممکن است برای مؤسسات بزرگ تر آسان تر باشد، اما کارشناسان منابع انسانی اغلب توصیه می کنند که متقاضیان شغلی را حتی زمانی که فرصت های شغلی خاصی ندارید، برای مصاحبه دعوت کنید. استعدادهای برتر همیشه دقیقاً در همان لحظه ای که فردی مؤسسه شما را ترک می کند در دسترس نیست و ممکن است خیلی زود به نیروی جدید نیاز داشته باشید.

### • نقاط تمایز دهنده ی خود را مشخص کنید

با وجود افراد زیادی که برای یک جایگاه شغلی مشابه رقابت می کنند، مؤسسات باید متمایز کننده های واقعی را داشته باشند، به بیان دیگر یک یا شاید دو ویژگی که واقعاً آن ها را از مؤسسات دیگر متمایز می کند. چند نمونه از این متمایز کننده ها عبارتند از:

۱. ارائه ی مسیرهای شغلی جایگزین که به شکل سفارشی برای هر شخص طراحی شده است.

۲. تضمین این که کارکنان هرگز اضافه کار نخواهند کرد.

۳. پیشنهاد تعطیلی تابستانی برای کارکنانی که برای فصل مالیاتی به آن ها نیاز دارید، اما بعد از فصل شلوغ کاری، کار زیادی برای انجام ندارند؟

### • از قدرت محیط کار ترکیبی غافل نشوید

نظرسنجی اخیر دیلیویت نشان می دهد که نسل Z به طور کلی، محیط های کاری ترکیبی را به کارهای کاملاً از راه دور یا کاملاً در دفتر ترجیح می دهند. این بدان معنی است که آن ها می توانند در دفتر، یا در خانه، یا هر جای دیگری برای این موضوع کار کنند. به نظر می رسد نکته این است که انعطاف پذیری و انتخاب ها مهم هستند، و تعداد بیش تری از متقاضیان شغل این موارد را ضرورت می دانند.

### • هدف و معنا را در کار خود پرورش دهید

نسل های جدید نیروی کار علاقه مند به یافتن معنا در انجام کاری هستند که تفاوت ایجاد می کند. خوشبختانه، مؤسسات ارائه دهنده ی خدمات حسابداری در موقعیتی عالی برای ارائه ی تجربیات معنادار برای کمک به مشتریان در راستای رسیدن به اهداف شخصی یا تجاری آن ها، یا همکاری با سازمان های غیرانتفاعی، توانمندسازی یا تأیید اهداف زیست محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی و موارد دیگر هستند.

### • میناها را برآورده سازید

تعدادی از مزایا و ابزارهای حفظ استاندارد وجود دارد که کم و بیش نمی توان بدون آن ها ادامه داد:

۱. ارائه ی حقوقی که در سطح بازار یا بالاتر است.

۲. سیاست گذاری جدی در مورد تعادل میان کار و زندگی.

۳. برنامه های تندرستی (برای سلامت جسمی و روانی)

۴. ارائه ی فرصت هایی برای معاشرت با همکاران و اعضای خانواده (به ویژه برای اطمینان از این که کارکنان از راه دور احساس طرد شدن نکنند).

### • با آخرین روندها همراه باشید

در کارزار استعدادیابی، یک رقابت دائمی حول ایجاد مزایای جدید برای



متمايز شدن از ساير مؤسسات وجود دارد. طيف گسترده‌اي از مزاي وجود دارد که نمونه‌هاي از آن عبارتند از:

۱. دوره‌هاي مطالعه‌ي روزانه، که در آن همهي افراد در مؤسسه ۱۵ دقيقه را در ابتدای هر روز کاری از مجموعه‌اي از کتاب‌ها يا مقالات پرمعني صرف مي‌کنند.

۲. ارائه‌ي مرخصي والدين.

۳. ارائه‌ي تعطيلات از یک تا سه ماه براي کارکناني که براي مدت طولاني (معمولاً حداقل پنج سال) در مؤسسه بوده‌اند.

• از کارکنان خود مراقبت کنيد

علاقه به کارکنان مي‌تواند در کمک به آن‌ها در يافتن مسيري که براي آن‌ها مناسب است، باشد. کمک به آن‌ها براي کشف استعدادهاي خود، حمايت از آن‌ها در دريافت گواهي حسابدار رسمي، ارائه‌ي آموزش‌هاي فريقي براي ارتقاي مجموعه مهارت‌هاي خود، راهنمائي آن‌ها در طول مسير، و حتي ايجاد مسيرهاي شغلي کاملاً جديد براي آن‌ها، همه راه‌هايي براي کمک به حفظ کارکنان براي مدت طولاني تري هستند.

• با کارکنان خود ارتباط برقرار کنيد

يکي از متداول‌ترين ويژگي‌هاي مؤسسات با گردش مالي کم اين است که به طور منظم با کارکنان به روش‌هاي مختلف ارتباط برقرار مي‌کنند. شرکاي مديريتي آن‌ها جلسات منظمي را با گروه‌هاي کوچکي از کارکنان برگزار مي‌کنند. تيم‌هاي منابع انساني آن‌ها مذاکرات انگيزه بخشي را با استعدادهايي انجام مي‌دهند که به طور ويژه مشتاق نگه داشتن آن‌ها هستند. شرکا جزئياتي را در مورد استراتژي و موقعيت مؤسسه در جلسات منظم به اشتراک مي‌گذارند. آن‌ها به طور معمول از کارکنان در مورد اين که چگونه احساس مي‌کنند، يا چه چيزي براي آن‌ها جذاب است و چه چيزي نيست، و چه چيزي براي آن‌ها اهميت دارد، پرس و جو مي‌کنند.

www.accountingtoday.com، ۳۰ ژوئن ۲۰۲۳

## پيشنهادهاي PCAOB براي شفاف سازي پيش‌تر مسئوليت‌هاي حسابرس هنگام استفاده از فناوری



هيأت نظارت بر حسابداری شرکت‌هاي سهامی عام (PCAOB) با هدف بهبود کيفيت حسابري و افزايش حمايت از سرمايه‌گذاران، پيشنهادهاي جديدی را صادر نموده است که به ابعاد مختلف طراحی و اجرای روش‌هاي حسابري که شامل تجزيه و تحليل اطلاعات به کمک فناوری

است، پرداخته است. اين پيشنهادهاي، شامل تغييراتي براي به‌روزرسانی جنبه‌هايي از استاندارد بين‌المللی شماره ۱۱۰۵ (شواهد حسابري)، و استاندارد بين‌المللی حسابري شماره ۲۳۰۱ (پاسخ‌هاي حسابري به ريسک تحريفات با اهميت) است. اريکا ويليامز، رئيس PCAOB، بيان کرد، استفاده از فناوری توسط حسابريان و تهيه‌کنندگان صورت‌هاي مالي هرگز از تکامل باز نمي‌ايستند، و استانداردهاي هيأت نظارت براي انجام مأموريت محافظت از سرمايه‌گذاران بايد همواره ارتقا يابد. ارائه‌ي اين پيشنهادهاي گام کليدي ديگري از مجموعه حرکت‌هاي استراتژيک هيأت نظارت بر حسابداری شرکت‌هاي سهامی عام، براي به‌روزرسانی استانداردهاي PCAOB است.

• چرا هيأت مديره اکنون اين تغييرات را پيشنهادهاي مي‌کند؟

استانداردهاي موجود هيأت نظارت در رابطه با شواهد حسابري و پاسخ به ريسک در سال ۲۰۱۰ صادر شده است. از آن زمان تاکنون، شرکت‌ها استفاده‌ي خود از سيستم‌هاي اطلاعاتي را که حجم زيادي از اطلاعات را به شکل الکترونيکی نگهداری مي‌کنند بسيار گسترش داده‌اند. در نتيجه، حسابريان دسترسي بيش‌تري به حجم زيادي از اطلاعات توليد شده توسط شرکت‌ها به شکل الکترونيکی دارند که ممکن است به طور بالقوه به‌عنوان شواهد حسابري عمل کند. در همين راستا، برخي از حسابريان استفاده از ابزارهاي تجزيه و تحليل داده‌ها را نيز بسيار گسترش داده‌اند. بررسي‌هاي PCAOB نشان مي‌دهد که حسابريان از تجزيه و تحليل به کمک فناوری در رويه‌هاي حسابري خود استفاده مي‌کنند، و اگر استانداردهاي ما شامل جنبه‌هاي خاص طراحی و اجرای روش‌هاي حسابري باشد که شامل تجزيه و تحليل به کمک فناوری است، کيفيت حسابري بهبود خواهد يافت.

• اين پيشنهادهاي به دنبال بهبود کيفيت حسابري، و کاهش اين احتمال است که حسابري ساني که از تجزيه و تحليل به کمک فناوری استفاده مي‌کنند، بدون کسب شواهد حسابري مناسب، اظهار نظر نمايند. به ويژه، اين پيشنهادهاي شفافيت بيش‌تري را براي مسئوليت‌هاي حسابري در زمينه‌هاي زير به ارمغان مي‌آورد:

۱. استفاده از اطلاعات قابل اتکا در روش‌هاي حسابري: تجزيه و تحليل به کمک فناوری اغلب شامل تجزيه و تحليل حجم وسيعي از اطلاعات در قالب الکترونيکی است. اين پيشنهادهاي بر مسئوليت‌هاي حسابري هنگام ارزيابي قابليت اتکاي چنين اطلاعاتي تأکيد مي‌کند. براي مثال، زماني که حسابريان کنترل‌هاي یک شرکت را بر روی اطلاعات الکترونيکی آزمون مي‌کنند، آزمون‌هاي آن‌ها بايد شامل کنترل‌هاي حاکم بر سيستم فناوری اطلاعات آن شرکت باشد.

۲. استفاده از شواهد حسابري براي اهداف متعدد: تجزيه و تحليل به کمک فناوری مي‌تواند براي ارائه‌ي شواهد حسابري در راستاي اهداف مختلف در حسابري استفاده شود. براي مثال، اجرای روش‌هاي ارزيابي ريسک هنگام برنامه‌ريزي حسابري و اجرای رويه‌هاي اساسي در پاسخ به ارزيابي ريسک حسابري. اين پيشنهادهاي تصريح مي‌کند که اگر حسابري از شواهد حسابري حاصل از یک رويه‌ي حسابري براي بيش از یک هدف استفاده کند، بايد رويه‌اي را براي دستيابي به هر یک از اهداف

مربوطه، طراحی و اجرا کند.

۳. طراحی و اجرای رویه‌های اساسی: هنگام طراحی و اجرای رویه‌های اساسی، حساب‌رسان می‌تواند از تجزیه و تحلیل به کمک فناوری برای شناسایی معاملات و مانده‌هایی استفاده کنند که معیارهای خاصی را برآورده می‌کنند و بررسی‌های آتی بیش‌تر را تضمین می‌کنند. به‌عنوان مثال، حساب‌رسان می‌تواند تمام تراکنش‌های موجود در یک حساب را شناسایی کند که توسط یک فرد خاص پردازش شده است یا از مقدار معینی فراتر رفته است. این پیشنهاد عواملی را که حساب‌رسان باید به‌عنوان بخشی از بررسی در نظر بگیرد، روشن می‌کند، از جمله این که آیا اقلام شناسایی شده نشان‌دهنده تحریف یا ضعف کنترلی است یا نشان‌دهنده نیاز حساب‌رسان به اصلاح ارزیابی ریسک یا رویه‌های برنامه ریزی شده است. لازم به ذکر است است، دریافت نظرات در مورد جنبه‌های خاص اصلاحات پیشنهادی، تا تاریخ ۲۸ آگوست ۲۰۲۳ ادامه دارد. [pcaobus.org](http://pcaobus.org) ۲۶ ژوئن ۲۰۲۳

## نکاتی که برای مؤسسات ارائه دهنده خدمات حسابداری تمایز ایجاد می‌کند



هنگامی که مشتریان از دفتر مؤسسه شما بازدید می‌کنند، استقبالی که در بدو ورود دریافت می‌کنند، تجربه‌ی آن‌ها را رقم می‌زند. آیا شما و تیم‌تان به آن‌ها احساس ارزشمند بودن می‌دهید؟ تصور کنید که یکی از اعضای تیم شما، حتی فردی که مستقیماً با مشتری کار نمی‌کند، چند لحظه وقت بگذارد و بگوید، من چیزهای خوبی در مورد شما و کسب‌وکارتان شنیده‌ام و ما از کسب‌وکار شما قدردانی می‌کنیم. این ابراز قدردانی، واقعاً می‌تواند بازی را به سود مؤسسه شما تغییر دهد. مؤسسات ارائه دهنده خدمات حسابداری با اتخاذ این رویکرد می‌توانند:

۱. یک رابطه‌ی قوی ایجاد کنند. استفاده از نام مشتری و ابراز قدردانی به ایجاد ارتباط شخصی کمک می‌کند.
۲. وفاداری مشتری را افزایش دهند. وقتی مشتریان احساس می‌کنند با ارزش هستند، احتمالاً وفادارتر خواهند بود. این کار تضمین می‌کند که آن‌ها به همکاری با شما ادامه می‌دهند و احتمال نادیده گرفتن اشتباهات جزئی یا مهلت‌های از دست رفته را بیش‌تر می‌کنند.
۳. تعداد مشتریان را افزایش دهند. مشتریان خوشحال بهترین سفیران مؤسسه شما هستند. زمانی که احساس می‌کنند مورد قدردانی قرار

می‌گیرند، به احتمال زیاد خدمات شما را به دیگران توصیه می‌کنند.

۴. فرهنگ مثبت را پرورش دهند. تشویق کارکنان به ابراز قدردانی، فرهنگ قدردانی از خدمات را در مؤسسه نیز پرورش می‌دهد. این فرهنگ نه تنها به روابط مشتری بلکه به روحیه کارکنان نیز کمک می‌کند.
۵. واضح و مستقیم باشید. زیبایی در سادگی نهفته است گاهی اوقات یک قدردانی ساده، قوی‌تر از یک دسته گل یا یک کارت هدیه است. ساده نگه داشتن پیام ضروری است. صراحت و وضوح قدردانی کلامی اغلب تأثیر عمیق‌تری بر مخاطب، می‌گذارد.

مؤسسات ارائه دهنده خدمات حسابداری، مانند تمام کسب‌وکارها، در روابط رشد می‌کنند. در عصری که در آن ارتباطات اغلب به ایمیل و پیام‌های متنی کاهش یافته است، تعامل شخصی، وزن قابل ملاحظه‌ای برای پر رنگ شدن روابط دارد. یک عمل ساده مانند بیان واضح عبارت قدردانی، می‌تواند از نظر حفظ مشتری، وفاداری و افزایش تعداد مشتریان، و در نهایت در بازده سرمایه‌گذاری تفاوت چشم‌گیری ایجاد نماید. برای پی بردن به قدرت قدردانی، آن را به بخشی جدایی‌ناپذیر از فرهنگ مؤسسه‌ی خود تبدیل کنید. اعضای تیم خود را تشویق کنید که نه تنها در وظایف حرفه‌ای خود برتر باشند، بلکه با اختصاص زمان اندکی (حداقل ۱۲ ثانیه) به مشتریان اطلاع دهند که چه قدر برای‌شان ارزش قائل هستند. این کار ممکن است یکی از مهم‌ترین سرمایه‌گذاری‌های مؤسسه شما باشد.

[www.accountingtoday.com](http://www.accountingtoday.com)، ۵ جولای ۲۰۲۳

## گام‌های ضروری برای گسترش سطح عملیات مؤسسات حسابداری



گسترش عملیات هر کسب‌وکاری می‌تواند چالش برانگیز باشد. در واقع، تنها ۲۲ درصد از شرکت‌هایی که در دهه‌ی گذشته راه‌اندازی شده‌اند، توانسته‌اند با موفقیت عملیات خود را گسترش دهند. این موضوع حتی برای کسب‌وکارهای تجاری ارائه دهنده خدمات مانند مؤسسات حسابداری، دشوارتر است. در مؤسسات حسابداری، شما نمی‌توانید مانند ارائه‌ی یک محصول فیزیکی، تولید را افزایش دهید و یا در مورد هزینه‌های کم‌تر مواد اولیه مذاکره کنید. برای گسترش سطح عملیات یک مؤسسه‌ی حسابداری، شما باید در نحوه‌ی ارائه‌ی خدمات خود تجدید

نظر کنید. در این مطلب، به برخی از مراحل ضروری که مؤسسات، باید برای نیل به این هدف در نظر بگیرند، پرداخته می‌شود:

۱. اهداف فعلی و آتی خود را ارزیابی کنید. مشخص کنید که در حال حاضر در کجا هستید و به کجا می‌خواهید بروید. زمانی که ایده‌ی بهتری درباره‌ی جایی که هستید و جایی که می‌خواهید بروید، پیدا کردید، می‌توانید نحوه‌ی رسیدن به آن‌جا را ترسیم کنید. برای رسیدن به اهداف‌تان چه چیزی لازم است؟ آیا نیاز به استخدام کارکنان بیشتری دارید؟ آیا به مشتریان بیشتری نیاز دارید یا به پذیرش انواع خاصی از مشتریان؟ ارزیابی اهداف شما اولین و مهم‌ترین گام است زیرا این کار، هنگام تصمیم‌گیری درباره‌ی گسترش عملیات و قیمت‌گذاری خدمات به‌عنوان راهنما عمل می‌کند.

۲. بسته‌های خدمات و قیمت‌ها را مشخص کنید. هنگامی که اهداف خود را به وضوح درک کردید، می‌توانید بسته‌های خدمات و قیمت‌های خود را تعریف کنید. در این مرحله باید از خود بپرسید، چگونه می‌توانید خدمات مورد نظر خود را ارائه دهید؟ و چگونه می‌توانید این بسته‌ها را به گونه‌ای قیمت‌گذاری کنید که سودآور باشد؟ محصول محور بودن برای بازاریابی و ارتباط با مشتریان بسیار آسان تر است. وقتی بسته‌ها به وضوح تعریف می‌شوند، مشتریان دقیقاً می‌دانند که چه چیزی دریافت می‌کنند و باید انتظار چه چیزی را داشته باشند. و هنگامی که آن‌ها به خوبی تعریف شوند، مشتریان به راحتی می‌توانند تشخیص دهند که کدام محصول به بهترین وجه نیازهای آن‌ها را برآورده می‌کند. اما شما باید از کجا شروع کنید؟ در این‌جا چند نکته وجود دارد:

- ابتدا مشکل را شناسایی کنید. برای شناسایی مشکلات رایج مشتری، به مشتریان و پیشنهادات موجود نگاه کنید.
- در مرحله‌ی بعد راه‌حل‌ها را مشخص کنید. مؤثرترین راه‌حل‌ها برای مشکلاتی که شناسایی کرده‌اید چیست؟ آیا آن‌ها با مجموعه مهارت‌های متخصصان شما مطابقت دارند؟ اگر چنین است، آن‌ها را به‌عنوان راه‌حل‌های استاندارد مؤسسه‌ی خود شناسایی کنید.
- آنچه را که برای اجرای راه‌حل‌های استاندارد شده‌ی خود نیاز دارید، شناسایی کنید. مؤسسه‌ی شما برای انجام کار به چه مهارت‌ها و منابعی نیاز دارد؟

۳. از فناوری برای ساده کردن فرایندها استفاده کنید. ایجاد بسته‌های خدماتی تنها بخشی از پازل هنگام گسترش عملیات مؤسسه‌ی شما است. با بهبود کارایی از طریق فناوری، زمان و منابع ارزشمندی برای حمایت از تلاش‌های شما آزاد می‌شود.

- با مرور فرایندهای فعلی خود شروع کنید.
- آیا رویه‌های عملیاتی استاندارد مناسبی را در اختیار دارید؟
- کجا می‌توانید از فناوری یا اتوماسیون برای بهبود آن‌ها استفاده کنید؟

اگر تیم شما هنوز به انجام کارهای اضافی و پیش پا افتاده مشغول است، حتی اگر بخواهید پیشنهادات خود را عملی کنید، مشکل خواهید داشت. راه‌هایی برای خودکارسازی یا ساده‌سازی این وظایف پیدا کنید تا تیم شما بتواند روی کارهای با ارزش تمرکز کند.

۴. روی استعدادها سرمایه‌گذاری کنید. شما بسته‌های خدمات خود را تهیه کرده‌اید و وظایف خود را به کمک فناوری ساده کرده‌اید، اما کاملاً آماده نیستید که سطح عملیات مؤسسه‌ی خود را گسترش دهید. حتی با بهبود کارایی و تنظیم بسته‌های خدماتی، همچنان باید از وجود منابع انسانی کافی برای پذیرش مشتریان بیش‌تر اطمینان حاصل کنید. اگر وظایف تیم خود را بیش از حد سنگین کنید باعث فرسودگی شغلی آن‌ها می‌شوید. سرمایه‌گذاری روی استعدادها به شما کمک می‌کند تا نیازها و انتظارات مشتریان را بدون انتظار کار بیش از حد، از تیم خود برآورده کنید.

۵. ارائه‌ی خدمات خود را برای رفع نیازهای مشتری گسترش دهید. به‌عنوان آخرین توصیه، می‌توانید در طول زمان راه‌هایی برای گسترش بسته‌های خدماتی خود برای برآورده کردن نیازهای مشتریان بیابید. مشتریان شما نیازهای زیادی دارند، اما آیا شما می‌توانید همه‌ی آن‌ها را برآورده کنید؟ چگونه می‌توانید خدمات خود را با هدف ارائه‌ی راه حل برای مشکلات حل نشده‌ی آن‌ها گسترش دهید؟ به‌عنوان مثال، این احتمال وجود دارد که مشتریان شما به برنامه‌ریزی مالی نیاز داشته باشند. شما می‌توانید با گسترش تیم خود یا همکاری با مؤسسه‌ی دیگری، این خدمات را ارائه دهید. شاید مؤسسه‌ی شما فقط بر مالیات تمرکز می‌کند و مشتریان شما به خدمات حسابداری نیاز دارند. به جای ارائه‌ی خدمات حسابداری از داخل مجموعه‌ی خود، می‌توانید به دنبال همکاری با مؤسسه‌ی دیگری باشید که می‌تواند خدمات حسابداری را به مشتری شما ارائه دهد. همکاری با مؤسسه‌ی دیگر، هزینه‌های پولی و زمانی استخدام را از بین می‌برد و به شما امکان می‌دهد فوراً گسترش عملیات خود را شروع کنید.

گسترش سطح عملیات یک مؤسسه، زمان و تلاش زیادی می‌خواهد، اما پاداش آن یک مؤسسه‌ی سودآورتر و کارآمدتر است. همه چیز با شناسایی اهداف فعلی و آتی شما شروع می‌شود. با استفاده از فناوری می‌توانید وظایف خود را ساده کنید، بر روی استعدادهای جدید سرمایه‌گذاری کنید و خدمات خود را گسترش دهید. همکاری با مؤسسات دیگر نیز امکان ارائه‌ی خدماتی را که مشتریان شما به دنبال آن هستند، آسان تر می‌سازد و به‌عنوان راهی مناسب و مقرون به صرفه برای گسترش عملیات شما، توصیه می‌شود.

www.accountingtoday.com، ۱۴ جولای ۲۰۲۳

## فناوری چگونه بهره‌وری کار حسابداران را افزایش می‌دهد؟

حسابداری، ارائه‌ی خدمات فنی و تخصصی به مشتریان است. اما فرایندهای اداری وقت گیر می‌تواند متخصصان این حرفه را از کارهای پیچیده و در عین حال دارای ارزش مادی، دور کند. راه حل این است که بیشتر بر فناوری تکیه کنیم. در حرفه‌ی حسابداری، انقلابی در حال رخ دادن است، چراکه برای افراد متخصص منطقی نیست که وقت خود را صرف کارهایی مانند ورود یا پردازش دستی اطلاعات کنند. ادغام فناوری در جریان‌های کاری موجود و روی آوردن به مزایای نرم‌افزارهای

## مزایای تحول دیجیتال برای حسابداران و مشتریان



تحول دیجیتال در صنعت حسابداری طوفان به پا می‌کند. هوش مصنوعی (AI)، یادگیری ماشین، نرم‌افزارهای مبتنی بر ابر و مجموعه‌ای از ابزارهای جدید اکنون به راحتی در دسترس هستند و کارایی و بهره‌وری کارها را بالا می‌برند. تحول دیجیتال، همچنین مزایای زیادی برای مشتریان به همراه دارد. مدیریت بهتر هزینه‌ها، حسابداری خودکار و کسب بینش سریع در مورد نحوه عملکرد کسب‌وکارشان، از جمله مزایای تحول دیجیتال برای مشتریان است. اما آیا مشتریان برای این انقلاب آماده هستند؟ بهترین راه برای توضیح مزایای تحول دیجیتال چیست؟ دیجیتالی شدن از نظر برقراری ارتباط می‌تواند برای حسابداران مشکل باشد. چگونه باید از مشتریان خواست که اسناد خود را به طور منظم ارسال کنند و نرم‌افزارهای لازم را برای این هدف نصب کنند. از این رو، ارتباط شفاف ضروری است و به این معنی است که باید به مشتریان توضیح دهید که چگونه کار به شکل دیجیتالی نتایج بهتری را به همراه خواهد داشت. بهبود تجزیه و تحلیل‌ها، گزارش‌های به موقع، دقت، امنیت و انطباق بیش‌تر، که همگی به تصمیم‌گیری‌های بهتر منجر می‌شود، از مزایای دیجیتالی شدن است. اما این موارد، تنها مزایای دیجیتالی شدن نیستند که باید به طور واضح به مشتریان اطلاع داده شود. مسائل قیمت‌گذاری نیز یک ریسک است. این تصور وجود دارد که اتوماسیون ممکن است به معنای هزینه‌های کم‌تر باشد. با این حال، واقعیت این است که با اتوماسیون سازی فرایند، علاوه بر این که نیازی به پردازش دستی نیست، ارزش کار نیز افزایش می‌یابد. تجزیه و تحلیل‌های بهتر می‌تواند منجر به بینش بیش‌تری نسبت به کسب‌وکار مشتری شود. به‌عنوان مثال، اگر مشتری در دوره‌ای گردش مالی قابل ملاحظه‌ای داشته باشد، حسابداران می‌توانند با توجه به بینش اضافی که از داده‌های حاصل از دیجیتالی شدن فرایند به دست می‌آورند، با آن‌ها تماس گرفته، و توضیح دهند که این موضوع چگونه بر قیمت‌گذاری آن‌ها تأثیر می‌گذارد. هنگامی که مشتری می‌بیند که دیجیتالی شدن چه مزیت‌هایی را به همراه دارد، احتمالاً تمایل بیش‌تری به استفاده از فناوری‌ها، از سطح خرد تا کلان پیدا می‌کنند. این امر نیاز به آموزش و پشتیبانی برای اطمینان از روند صحیح تحول دیجیتال را

مبتنی بر ابر، مقیاس پذیری و امنیت بهتری را فراهم می‌کند و نیاز به ذخیره سازی داده‌ها در سیستم‌های داخلی را از بین می‌برد. ابر، همچنین امکان به روز رسانی و نگهداری خودکار را فراهم می‌کند و حسابداران را با منابع محدود فناوری اطلاعات داخلی سازگار می‌سازد. راه‌حل‌های نرم‌افزاری می‌توانند مسیرهای حسابداری را برای اطمینان از یکپارچگی داده‌ها و برآورده کردن الزامات نظارتی، متحول سازند. اگرچه کار با محصولات متنوع نرم‌افزاری توسط حسابداران در سال‌های اخیر واقعاً سرعت یافته است، با این وجود، این تصور وجود دارد که حسابداران در اجرای فناوری، پیش‌تاز نیستند. بنابراین، اگر یک حسابدار بخواهد ساعات کار مولد را افزایش دهد، بدون این که دچار تحولات گسترده یا سرمایه‌گذاری زیاد شود، چه باید بکند؟ اگر هدف صرفه‌جویی در زمان و همچنین بهبود انطباق است، بدیهی‌ترین راه‌کار، ساماندهی ایمیل‌ها است. ارسال ایمیل، روش اصلی ارتباطات تجاری است، اما اغلب اوقات، ساعت‌ها برای جست‌وجوی اطلاعات تلف می‌شود و با دسترسی مشترک، ریسک‌هایی نیز وجود دارد. از سوی دیگر، با توجه به این که حسابداران تمایل دارند ده‌ها هزار ایمیل را حفظ کنند، ظرفیت ذخیره سازی ناکافی مشکل دیگری است. راه‌حل این مشکل، استفاده از نرم‌افزارهای ساماندهی ایمیل توسط حسابداران است، زیرا اجازه می‌دهد تا ایمیل‌های تجاری را به درستی بایگانی و برچسب‌گذاری کنند و در صورت لزوم آن‌ها را به راحتی بازیابی کنند. به این ترتیب حسابداران حرفه‌ای، از قابلیت‌های بازیابی سریع، کاهش خطاها و افزایش همکاری میان همکاران بهره‌مند خواهند شد. یک سیستم متمرکز به معنای کنترل بهتر است، ردیابی مناسب و قابل مشاهده، تاریخچه ارتباطات را نشان می‌دهد که برای مدیریت، اعضای تیم و مشتریان مفید خواهد بود. این نرم‌افزارها از طریق یک فرایند گام به گام پیاده سازی شده و پس از راه اندازی و ادغام با سرورهای ایمیل، چه در فضای ابری و چه در فضای کسب‌وکار، بهره برداری می‌شوند. یک مؤسسه‌ای ارائه دهنده خدمات حسابداری می‌تواند تا پنج ساعت در هفته از طریق مدیریت ایمیل صرفه‌جویی کند، بنابراین نرم‌افزار هزینه‌های خود را پرداخت می‌کند. بررسی‌ها نشان می‌دهد که استفاده از نرم‌افزارهای مدیریت ایمیل، موجب صرفه‌جویی خالص ۱۰ تا ۲۰ درصدی در زمان کارکنان شده است و این موضوع تا حد زیادی ناشی از توانایی پاسخگویی به سؤالات و ارائه‌ی اطلاعات در هنگام تماس بوده است، به جای این که مجبور باشید برای اطلاعات جست‌وجو کنید و سپس با مشتری تماس بگیرید. محصول دیگری که به طور فزاینده‌ای در مؤسسات ارائه دهنده خدمات حسابداری یافت می‌شود، پلتفرم مبتنی بر ابر برای مدیریت اسناد است که به خوبی برای ردیابی بخش‌های تنظیم شده توسط سیستم حسابداری مناسب است. با استفاده از این پلتفرم، می‌توان فهمید چه کسی روی چه چیزی کار می‌کند و در صورت لزوم دسترسی کنترل می‌شود. ساده‌ترین راه برای مشاهده نحوه عملکرد این نرم‌افزار، استفاده از آن در محیط تجاری واقعی است. بدون تردید، فناوری به حسابداران حرفه‌ای اجازه می‌دهد، رقابتی بمانند و آمادگی بیش‌تری برای ماندگاری در بازار کسب نمایند.

۱۴ جولای ۲۰۲۳ [www.accountancy.com](http://www.accountancy.com)

در نظرسنجی انجام شده، از تقریباً ۱۴۰۰ دانشجوی بازرگانی در مقطع کارشناسی و فارغ‌التحصیلان اخیر رشته‌ی حسابداری پرسش‌هایی به عمل آمد تا نگرش‌های آن‌ها در مورد رشته‌ی حسابداری و موانعی که برای ورود به این حرفه مشاهده می‌کنند، آشکار شود. از مهم‌ترین این سوالات عبارتند از:

- چرا دانشجویان بازرگانی، حسابداری را به‌عنوان رشته‌ی خود انتخاب نمی‌کنند؟
- چرا فارغ‌التحصیلان رشته‌ی حسابداری دریافت گواهی حسابدار رسمی را دنبال نمی‌کنند؟

رایج‌ترین دلیلی که دانشجویان در رشته‌ی حسابداری تحصیل نکرده‌اند، توانایی کسب درآمد سریع‌تر در سایر رشته‌ها و الزام به برخورداری از اعتبار ۱۵۰ ساعت آموزشی است. پاسخ‌ها حاکی از آن است که الزام اعتبار ۱۵۰ ساعت آموزشی برای دریافت گواهی حسابدار رسمی، به‌عنوان یک مانع بزرگ هزینه‌بر و زمان‌بر قلمداد می‌شود. به این ترتیب، در میان دانشجویانی که تصمیم گرفتند رشته‌ی حسابداری را دنبال نکنند، دلیل اصلی ذکر شده‌ی عدم اشتیاق آن‌ها، حقوق اولیه‌ی بالاتر برای سایر رشته‌ها و عدم تمایل به پیگیری ساعات آموزشی اضافی برای تبدیل شدن به حسابدار رسمی است. این درحالی است که حرفه‌ی حسابداری هم‌زمان با تعداد بی‌سابقه‌ای از حسابداران رسمی که آن‌ها را به دلیل بازنشستگی از دست می‌دهد باید به تلاش برای جذب دانشجویان در این رشته ادامه دهد. علاوه بر این، این حرفه در جذب استعدادها متنوع با چالش مواجه است و از گذشته تاکنون، جذب استعدادهای جدید به حرفه‌ی حسابداری به این میزان حیاتی نبوده است.

www.accountingtoday.com، ۲۴ جولای ۲۰۲۳

افزایش می‌دهد. اگرچه این آموزش باید تا حد زیادی توسط ارائه دهنده‌ی نرم‌افزارها همراه با پشتیبانی مستمر، ارائه شود. اما، توصیه می‌شود که در صورت وجود مشکل، مشتری با حسابداران تماس بگیرد. اما حسابداران باید آن را مدیریت کنند. ۵ دقیقه مشاوره اشکالی ندارد، ولی مواردی وجود دارد که حسابداران نقش بزرگ‌تری را بر عهده می‌گیرند و آن در موارد حذف سیستم موجود و جایگزینی آن با سیستمی که یکپارچه است، مانند ابزارهای یکپارچه، برنامه‌های گزارشگری جریان نقدی و گذار به سیستم‌های ابری. در چنین مواردی هزینه‌ای پرداخت می‌شود و این می‌تواند جریان درآمد اضافی را برای حسابداران فراهم کند. همچنین می‌توان مشتریان را تشویق کرد که به دیجیتالی شدن روی بیاورند. شما می‌توانید این کار را با ارائه‌ی خدمات اضافی، مانند ارائه‌ی تجزیه و تحلیل‌های اضافی یا شاید تخفیف‌ها در صورتی ارسال سریع تر اسناد، انجام دهید. با گسترش دیجیتالی شدن کارها، برخی از مؤسسات ارائه دهنده‌ی خدمات حرفه‌ای ممکن است به طور فزاینده‌ای مشتریان را انتخاب کنند. این موضوع به سطح بلوغ دیجیتال آن‌ها بستگی دارد. مؤسسات فناوری محور، ممکن است بخواهند از شرکت‌هایی که تمایلی به دیجیتالی شدن ندارند جدا شوند و مشتری را به مؤسسه‌ی دیگری که بر تحول دیجیتال متمرکز نیست واگذار کند. به‌ترتیب، افزایش ظرفیت از مزایای کلیدی دیجیتالی شدن است و زمان اضافی را برای حسابداران ایجاد می‌کند که هر طور بخواهند می‌توانند از آن استفاده کنند، خواه علاقه‌مند به توسعه‌ی کارشان باشند یا صرفاً برای لذت بردن از تعادل بیشتر میان کار و زندگی، از آن بهره ببرند. در نتیجه دیجیتالی شدن فقط برای کسانی نیست که روی مسیر رشد متمرکز هستند.

www.accountancyage.com، ۱۷ جولای ۲۰۲۳

## کمبود استعدادهای حسابداری چالش‌های حرفه‌ای حسابداری

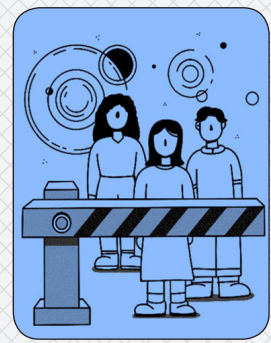


انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) با هدف کمک به ایجاد استراتژی رفع کمبود استعدادهای حسابداری در حرفه، گروه مشورتی را از میان ذی‌نفعان حسابداری تشکیل داده است. گروه مشورتی استعدادهای حسابداری، طیف گسترده‌ای از رهبران حرفه‌ی حسابداری را شامل می‌شود که بنا

بر اعلام AICPA بر روی استراتژی رفع کمبود استعدادهای حرفه‌ی حسابداری متمرکز است. کاهش سرعت ورود نیروی کار جوان که حسابداری را به‌عنوان حرفه‌ی خود انتخاب می‌کنند یک مشکل جمعی برای حرفه‌ی حسابداری رسمی است و نیاز به یک راه حل جمعی و فراگیر دارد. این گروه با تجربیات و ظرفیت‌های عمیق خود نقش مهمی در هدایت اقدامات لازم برای پاسخ به این نیاز و دعوت برای اقدامات

## موانع اصلی ورود به رشته‌ی حسابداری و ارتباط آن با کاهش متقاضیان آزمون حسابدار رسمی

تعداد ناکافی نیروهای جوان که در رشته‌ی حسابداری تحصیل می‌کنند و سپس تبدیل به حسابدار رسمی (CPA) می‌شوند به این دلیل نیست که آن‌ها ارزشی در گواهی حسابداری رسمی نمی‌بینند، بلکه آن‌ها معتقدند، دستیابی به آن زمان‌بر و دشوار است. مرکز کیفیت حسابرسی (CAQ) در مطالعه‌ی اخیر خود به چالش‌های سرمایه‌ی انسانی در



حرفه‌ی حسابداری پرداخته است. به‌عنوان بخشی از تلاش‌ها برای کمک به حل این چالش، پژوهش جدیدی به سفارش مرکز کیفیت حسابرسی و توسط مرکز پژوهش این نهاد انجام شده است، این پژوهش به دنبال درک عمیق‌تر نگرش و تجارب دانشجویان از رشته و حرفه‌ی حسابداری است تا نسبت به اقداماتی که می‌توان برای تنوع بخشی بیشتر در مجموعه استعدادهای این حرفه انجام داد، بینش واضح‌تری کسب کرد.

چالش‌هایی که توسط مؤسسات کوچک‌تر احساس می‌شود نجات می‌دهد. بیش از سه چهارم (۷۷ درصد) مؤسسات مورد نظرسنجی گزارش کردند که یا در حال بررسی، و برنامه ریزی و یا در حال به کارگیری استعدادهای بین‌المللی واجد شرایط هستند.

این گزارش همچنین نشان می‌دهد، کارکنان سابق برای دریافت حقوق و دستمزدهای بالاتر به خارج از صنعت نقل مکان کرده‌اند. از این رو، برای رقابتی ماندن در بازار کار حدود ۵۶ درصد از رهبران مؤسسات مورد بررسی، پیش‌بینی می‌کنند حقوق پایه را ۱۱ درصد یا بیش‌تر افزایش دهند، و میانگین افزایش ۱۴ درصد نیز گزارش شده است. گفتنی است کمیود ادامه‌دار نیروی کار واجد شرایط که این حرفه را تحت تأثیر قرار داده، باعث این اقدامات شده است. برآوردهای اداره آمار کار ایالات متحدهی آمریکا نشان می‌دهد که ۳۰۰ هزار حسابدار و حسابرس در دو سال گذشته شغل خود را ترک کردند. گزارش انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) نیز بیان می‌کند، اوضاع کاهشی تعداد فارغ‌التحصیلان رشته‌ی حسابداری با کاهش ۲،۸ درصدی در سال ۲۰۲۱ در سطح کارشناسی و کاهش ۸،۴ درصدی در سطح کارشناسی ارشد، همچنان رو به وخامت است.

www.accountingtoday.com، ۲ آگوست ۲۰۲۳

## شکست‌های حسابداری حرفه را برای تازه‌واردان غیر جذاب می‌کند



مجموعه‌ای از شکست‌های حسابداری برجسته در سال‌های اخیر، عامل اصلی اصلاحات قابل ملاحظه در صنعت حسابداری بوده است. این شکست‌ها از قرارگیری حرفه در معرض خطر غیرجذاب شدن، حکایت می‌کنند. در نتیجه در ماه می ۲۰۲۲، دولت انگلستان اعلام کرد که با ایجاد نهاد نظارتی جدید، افزایش مسئولیت مؤسسات حسابداری بزرگ و کاهش انحصار بیگ فور، نظام حسابداری کشور را اصلاح خواهد کرد. فروپاشی شرکت‌های بزرگ مانند کارلین در سال ۲۰۱۸ و پاتیسیری والری در سال ۲۰۲۱، از زمره دلایل اصلی برای تغییر ساختار صنعت حسابداری انگلستان بوده‌اند. به‌عنوان نمونه، کی پی ام جی، مؤسسه‌ی حسابداری مسئول رسیدگی به کارلین، در ابتدای سال ۲۰۲۳ با یک شکایت ۱،۳ میلیارد پوندی به دلیل قصور در حسابداری مواجه شد. اگرچه این رخدادها لزوماً افراد را از ورود به این حرفه منع نمی‌کند، اما ممکن

آسی‌ایفا خواهد کرد. تدوین یک استراتژی یکپارچه و چابک برای رفع این کمبود، به ارائه‌ی تصویر واضح از حرفه‌ی حسابداری و همچنین تغییرات الزامات آموزشی و تجربی منجر می‌شود. در این استراتژی طرح کلی اقدامات کوتاه‌مدت و بلندمدت ارائه می‌شود که نیاز این حرفه به متخصصان بیش‌تر حسابداری را برطرف می‌کند. گفتنی است، مدیران انجمن حسابداران رسمی ایالت‌های فلوریدا، ویرجینیا، واشنگتن، تگزاس، مونتانا، پنسیلوانیا، اوهایو، کالیفرنیا، ایلینوی، نیویورک، میشیگان، آلاباما، رئیس انجمن بین‌المللی حسابداران خبره، رئیس هیأت مدیره‌ی انجمن ملی هیأت‌های حسابداری ایالتی، اساتید دانشگاه‌های ایالتی کالیفرنیا، سن برناردینو و مدیر دانشکده‌ی حسابداری لین پیپنر دانشگاه فلوریدا جنوبی، از جمله مهم‌ترین اعضای این گروه مشورتی هستند.

www.journalofaccountancy.com، ۲۸ جولای ۲۰۲۳

## راهکارهای مؤسسات حسابداری بین‌المللی برای جذب و حفظ نیروی کار حرفه‌ای



بر اساس نظرسنجی‌های جهانی جدید، شمار نسبتاً کمی از مؤسسات حسابداری، قادر به یافتن کارکنان کافی برای تکمیل رده‌های حرفه‌ای خود هستند. نظرسنجی جدیدی از ۲۵۰ رهبر ارشد مؤسسات حسابداری در ایالات متحده، انجام شده است و کم‌تر از ۱ درصد از پاسخ‌دهندگان اظهار داشتند که می‌توانند کارکنان مورد نیاز خود را در آن کشور پیدا کنند. به این ترتیب، آن‌ها مجبور هستند برای پر کردن شکاف استعدادهای حرفه‌ای دیگری روی بیابورند.

به گزارش نشریه‌ی «اکانتینگ تودی»، این مؤسسات مدت زمانی است که برای پاسخ به نیازهای خود در زمینه‌ی جذب نیروی کار حرفه‌ای، به استراتژی‌هایی مانند استخدام نیروی متخصص از خارج کشور، افزایش حقوق پایه، ارائه‌ی سیستم کاری کاملاً از راه دور، و استخدام کارکنانی که هنوز از دانشگاه فارغ‌التحصیل نشده‌اند، و سایر سناریوهای این روزها متوسل می‌شوند. مؤسسات بیش‌تری با غلبه بر تردیدهای قبلی در مورد رفتن به این مسیر، به دنبال جذب نیرو از خارج کشور هستند.

این نظرسنجی حاکی از همکاری با شرکت‌های معتبر بین‌المللی، برای جذب استعدادهای برتر از کشورهای دیگر است، برخی از این افراد دارای بیش از ۲۰ سال تجربه و سابقه‌ی کار با ۴ مؤسسه‌ی بزرگ حسابداری جهان هستند. تقریباً تمامی ۱۰ مؤسسه‌ی برتر حسابدار رسمی در ایالات متحدهی آمریکا از این استراتژی استفاده می‌کنند و این روند، آن‌ها را از

است افسراد را وادار به خروج از صنعت کند. به این ترتیب بازگرداندن اعتماد به حرفه از طریق اصلاح بازار حسابرسی، از چالش‌های اصلی پیش روی حرفه است. تبلیغات و اظهارات منفی بی‌وقفه در مورد حسابرسی بدون هیچ تردیدی باعث می‌شود که افراد تمایلی به ادامه‌ی مسیر خود در حرفه نداشته باشند و به طور بالقوه خود را در موقعیت دیگری قرار دهند. البته مؤسسات حسابرسی ادعا می‌کنند همواره به دنبال بهبود عملکرد خود هستند، به‌عنوان نمونه از استانداردهای مدیریت کیفیت تجدید نظر شده، استقبال می‌کنند، ارتقای ارتباط‌های داخلی و دریافت بازخورد را تشویق می‌کنند و حتی جذب کارآموزان خود را نیز گسترش داده‌اند. آن‌ها معتقدند همواره برای ارائه‌ی بهترین کیفیت به مشتریان خود در تلاش هستند، اما این صنعت همیشه در حال تحول است و فرایندها، استانداردها و بازارهای مرتبط به طور کلی دائماً در حال تغییر هستند. بازنگری در ساختار صنعت حسابرسی که با به چالش کشیدن سلطه‌ی بزرگ‌ترین بازیگران صنعت انجام شده است، با هدف افزایش ورود مؤسسات و افراد به بازار حسابرسی بوده است، و این نشان می‌دهد که نهاد ناظر نقش‌ی فراتر از اجرای احکام دارد. شورای گزارشگری مالی (FRC) کاملاً به درستی فشار زیادی را بر مؤسسات حسابرسی وارد می‌کند تا اطمینان حاصل کنند که کیفیت در سطح مورد نیاز و مورد انتظار است، اما صدور احکام اجرایی به تنهایی یا همیشه بهترین راه برای انجام این کار نخواهد بود. ذکر این نکته ضروری است که جریمه‌های صادر شده توسط این نهاد ناظر در سال ۲۰۲۲ بالغ بر ۳۳٫۳ میلیون پوند بوده، که ۷۷ درصد نسبت به سال قبل افزایش یافته است. آنچه لازم است نهادهای نظارتی بدانند این است که تفاوت‌های بین مؤسسات را بشناسند و متناسب با آن‌ها برخورد کنند، در غیر این صورت، مدیریت چالش‌های پیش رو، دشوار می‌گردد.

www.accountancyage.com، ۱۷ آگوست ۲۰۲۳

## تغییر ادراک نسبت به حرفه‌ی حسابداری، کلید جذب نسل Z



به نقل از اندرو دابز، رئیس جذب استعدادها در مؤسسه‌ی حسابرسی و خدمات مشاوره‌ی مدیریت کوپر پری، حرفه‌ی حسابداری باید با ارائه‌ی مشاوره‌ی بیش‌تر و معرفی مسیرهای واضح‌تر در مورد نقش‌هایی که

حسابداران ایفا می‌کنند، دیدگاه بدبینانه‌ی نسل Z نسبت به این صنعت را تغییر دهد. نظرسنجی اخیر که توسط مؤسسه‌ی گرنٹ تورنتون انجام شده است، نشان می‌دهد که جوانان تصورات نادرست زیادی در مورد حرفه‌ی حسابداری دارند که مانع از آن می‌شود، این حرفه را انتخابی مناسب برای خود تصور کنند. این نظرسنجی از ۲۰۰۰ جوان ۱۶ تا ۲۵ ساله صورت گرفته است که ۶۶ درصد آن‌ها اظهار داشتند، در حال حاضر بینش محدودی نسبت به صنعت حسابداری دارند. امروزه، انعطاف‌پذیری و همچنین فعالیت در کسب‌وکارهای دارای اهداف اخلاقی و اجتماعی برای جوانان مهم است، و این مسئولیت مؤسسات ارائه‌دهنده‌ی خدمات حسابداری است که داستان قانع‌کننده‌تری را از شرایط صنعت حسابداری بیان کنند و حرفه‌ای با فرهنگ بالا و جذاب بسازند. مؤسسات باید فعالانه با جوانان تعامل کنند تا برخی موانع کاذب را برطرف کنند. در حال حاضر تصورات غلطی وجود دارد که بینش جوانان را در مورد کارهایی که باید در حرفه انجام دهند محدود می‌کند. جوانان به اطلاعاتی نیاز دارند که متأسفانه به آن‌ها دسترسی ندارند، در نتیجه نمی‌توانند تصمیم بگیرند که آیا حسابداری برای آن‌ها مناسب است یا خیر. در حالی که رقابت برای جذب استعدادها هر سال تشدید می‌شود، جذابیت این حرفه بدون تغییر باقی مانده است و مؤسسات باید روی روش‌های نوآورانه برای جذب داوطلبان جوان‌تر تمرکز کنند. سال گذشته، گرنٹ تورنتون به‌عنوان بخشی از طرح کارآموزی فارغ‌التحصیلان دانشگاه، ۱۹۳ کارآموز را جذب کرد. کوپر پری نیز در سال ۲۰۲۳ بیش از ۷۰ دانشجوی را در طرح مشابهی، جذب خواهد کرد. فقدان آگاهی و عدم اخذ مدرک دانشگاهی نباید مانع از پیوستن جوان‌های باهوش به این صنعت شود. ما می‌دانیم که دلایل متعددی وجود دارد که ممکن است کسی نمرات مورد انتظار را کسب نکند، ولی هنوز از پتانسیل‌های لازم برخوردار است. بنابراین، ایجاد دسترسی عادلانه‌تر و منصفانه‌تر به فرصت‌ها بسیار برای جذب استعدادها به حرفه اهمیت دارد. این کار، هم برای استعدادهای جوان و هم برای مؤسسات ارائه‌دهنده‌ی خدمات حسابداری، یک بازی برد برد است. موضوع دیگر، توجه به تغییر روش‌های جذب استعدادهاست. در حال حاضر، رسانه‌های اجتماعی در موفقیت تلاش‌ها برای استخدام نسل Z نقش مهمی ایفا می‌کنند، به طوری که ۴۸ درصد از جوانان قبلاً از رسانه‌های اجتماعی برای درخواست شغل استفاده کرده‌اند. نسل Z صولاً از مسیرهای سنتی برای تصدی یک شغل استفاده نمی‌کند و به جای آن از تبلیغات هدفمند مبتنی بر داده و کانال‌های رسانه‌های اجتماعی استقبال می‌کند. به این ترتیب ما باید در پلتفرم‌هایی که آن‌ها حضور دارند و با فرهنگ و فناوری ارتباط برقرار می‌کنند، به شکل برجسته‌ای فعال باشیم تا از پیوستن استعدادهای درخشان و متنوع به صنعت، اطمینان کسب نماییم. صحبت کردن در مورد چیزهای جالب و هیجان‌انگیزی که در حرفه انجام می‌شود و همچنین برخی از بخش‌های چالش‌برانگیز نقش‌ها در این حرفه، کمک می‌کند تا جوانان بینش واقعی‌تری را در مورد این‌که زندگی حرفه‌ای در یک مؤسسه‌ی ارائه‌دهنده‌ی خدمات حرفه‌ای چگونه است، کسب کنند.

www.accountancyage.com، ۲۳ آگوست ۲۰۲۳

## افزودن شدن

## زبان برنامه‌نویسی پایتون

## به اکسل

## آرشیوا منتظری

یک پیام بابت خطا دریافت می‌کنید که توضیح می‌دهد چه اشتباهی رخ داده است.

## ۶. دسترسی به منبع باز

برخلاف اکسل، پایتون رایگان و منبع باز است، این بدان معناست که هر توسعه‌دهنده (از جمله خودتان) می‌تواند بسته‌هایی ایجاد کند و قابلیت‌هایی را برای بهبود سهولت استفاده اضافه کند.

## ۷. آمار پیشرفته و قابلیت‌های یادگیری ماشینی

پایتون قابلیت‌های آماری پیشرفته‌تری نسبت به اکسل دارد و امکان ایجاد مدل‌های یادگیری ماشین را فراهم می‌کند که می‌تواند فرایند انجام حسابرسی و حسابداری را آسان تر و از انجام کارهای تکراری جلوگیری و آنها را بصورت مکانیزه و خودکار انجام دهد.

## ۸. قابلیت تجسم داده‌های پیشرفته

پایتون دارای قابلیت‌های گرافیکی بهتر و پیشرفته‌تر است. هرچه راحت‌تر بتوانید اطلاعات خود را درک کنید، احتمال اینکه کار شما تأثیرگذار باشد، بیشتر است.

## ۹. ثبات گراس پلت فرم

اسکرپت‌ها در زبان‌های برنامه‌نویسی مانند پایتون را می‌توان بر روی هر پلت فرمی اجرا کرد و در دستگاه‌های ویندوز، مک و لینوکس کار می‌کنند، اما این موضوع همیشه در مورد فایل‌های اکسل صادق نیست.

می‌خواهید فرایندی را خودکار کنید یا همان تجزیه و تحلیل را چندین بار اجرا کنید باشد. با استفاده از پایتون می‌تواند این کار را بسیار سریع‌تر و دقیق‌تر انجام دهید.

## ۳. کار آسان‌تر با داده‌های زیاد

در اکسل، پروژه‌ها در شیت‌ها یا برگه‌ها سازماندهی می‌شوند، و اگر تا به حال با فایل‌های اکسل که دارای تعداد زیادی برگه یا ورودی با داده‌های زیادی در هر برگه هستند، سروکار داشته‌اید، می‌دانید که می‌تواند خیلی سریع نباشد. با این حال، پایتون می‌تواند حجم زیادی از داده‌ها را بسیار سریع‌تر از اکسل مدیریت کند.

## ۴. قابلیت تکرار بیشتر

تجزیه و تحلیل داده‌ها زمانی بسیار مفید است که بتوانید کارهایی را که انجام داده‌اید برای دیگران توضیح دهید و دیگران به راحتی می‌توانند کار شما را برای تأیید، بازتولید کنند (یا می‌توانید خودتان آن را برای بررسی مجدد بازتولید کنید). اما این کار در اکسل دشوار است. در پایتون اجرای مجدد و تحلیل و اضافه کردن دستورات جدید به کدها آسان است.

## ۵. یافتن و رفع آسان‌تر خطاها

وقتی در اکسل با خطایی مواجه می‌شوید، فهمیدن و پیدا کردن اینکه چه مشکلی پیش آمده ممکن است دشوار باشد. اما وقتی در زبان کدنویسی خطایی اتفاق می‌افتد، معمولاً

در جدیدترین به‌روزرسانی اکسل به تاریخ ۲۲ اوت ۲۰۲۳ برابر با ۳۱ مرداد ۱۴۰۲ قابلیت استفاده از زبان برنامه‌نویسی پایتون به اکسل افزوده شد. پایتون یک زبان برنامه‌نویسی کامپیوتری است که اغلب برای ساخت وبسایت‌ها و نرم‌افزارها، خودکارسازی وظایف و تجزیه و تحلیل داده‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد. پایتون زبانی همه‌منظوره است، به این معنی که می‌توان از آن برای ایجاد انواع برنامه‌های مختلف استفاده کرد و همچنین یک زبان برنامه‌نویسی تفسیر شده، شیء‌گرا و سطح بالا با معنایی پویا است.

حسابداران و حسابرسان استفاده‌ی گسترده‌ای از اکسل دارند در این‌جا به این سؤال پاسخ می‌دهیم که چرا وقتی اکسل داریم از پایتون استفاده کنیم؟ در ادامه ۹ مورد از مواردی که پایتون انتخابی مؤثرتر و کارآمدتر است، ارائه شده است.

## ۱. ورود و استفاده‌ی قدرتمندتر از داده‌ها

برخلاف اکسل، پایتون اساساً می‌تواند هر نوع داده‌ای را بخواند، چه داده‌های ساختاریافته و چه بدون ساختار. استفاده کردن از داده‌ها و کارهایی مانند ادغام و کدگذاری مجدد داده‌ها نیز در پایتون بسیار ساده‌تر از اکسل است.

## ۲. اتوماسیون آسان‌تر

اکسل می‌تواند مانع بزرگی برای زمانی که



## جلسات شورای عالی دوره‌ی هشتم جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران



هیأت مدیره و هیأت عالی نظارت جهت تفکیک مسئولیت‌ها و نحوه‌ی اقدام برای کارهای در جریان و همچنین در خصوص وظایف و مأموریت کارگروه نظارت حرفه‌ای تعیین تکلیف نموده و به همراه پیشنهادها به شورای عالی ارائه نمایند.

۲- در خصوص تغییرات اساسنامه موضوع بند یک صورت جلسه ۱۴۰۲/۰۳/۰۹ مقرر شد هیأت مدیره به منظور تصمیم نهایی، نظرات شورای حقوقی را به صورت مستند به شورای عالی ارائه نمایند.

۳- در خصوص واگذاری سامانه جام به وزارت امور اقتصادی و دارایی دبیرکل گزارش آخرین اقدامات انجام شده را به شورای عالی ارائه کردند.

۴- در خاتمه مقرر شد که هیأت مدیره گزارش کامل از اقدامات انجام شده و در دست اقدام را به شورای عالی ارائه نمایند.

### هجدهمین جلسه‌ی شورای عالی دوره‌ی هشتم

سه‌شنبه ۱۳ تیرماه ۱۴۰۲، جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران میزبان هجدهمین جلسه‌ی شورای عالی دوره هشتم بود. در ابتدای جلسه، جناب آقای مقیمی‌فر، با سلام و خیرمقدم به اعضای محترم شورای عالی و تبریک اعیاد سعید قربان و غدیر وارد دستور جلسه شدند.

۱- دستور جلسه‌ی اول درباره‌ی رای‌های گزارشی هیأت مدیره در خصوص جلسات برگزار شده با هیأت عالی نظارت به منظور هماهنگی بیشتر و تعیین حدود و ثغور نظارت حرفه‌ای با توجه به تغییرات اساسنامه بود که در این خصوص دبیرکل توضیحاتی درباره‌ی جلسات و تخصیص وظایف بین واحد نظارت حرفه‌ای و هیأت عالی نظارت در راستای رسیدن به اهداف نظارت حرفه‌ای جامعه را به سمع شورای عالی رسانند. در ادامه مقرر شد که آقایان بارگاهی، رزاق و سرکار خانم علیشیری به همراه

## نوزدهمین جلسه‌ی شورای عالی

سه شنبه ۲۷ تیر ماه ۱۴۰۲، جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران میزبان نوزدهمین جلسه‌ی شورای عالی دوره هشتم بود. در ابتدای جلسه، جناب آقای مقیمی‌فر، با سلام و خیرمقدم به اعضای محترم شورای عالی، فرا رسیدن ماه محرم را به تمامی شیعیان جهان تسلیت عرض کردند و سپس وارد دستور جلسه شدند.

۱- در ابتدای جلسه دبیرکل توضیحاتی در خصوص اقدامات انجام شده و در دست اقدام هیأت مدیره جامعه را به سمع شورای عالی رساندند.

۲- دستور جلسه‌ی اول در خصوص تعیین حدود و ثغور کارگروه نظارت حرفه‌ای و شرح وظایف آن بود که دبیرکل با توجه به تغییرات اخیر اساسنامه جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و تصویب آن در مورخ ۱۴۰۲/۰۳/۰۳، پیشنهاد خود را به شورای عالی مطرح کردند. در ادامه نیز اعضای محترم شورای عالی مقرر نمودند که تفکیک وظایف بر اساس اساسنامه اصلاح شده انجام شود و هیأت مدیره نسبت به رای‌های پیش‌نویس وظایف کارگروه نظارت حرفه‌ای به شورای عالی اقدام نماید.

۳- دستور جلسه‌ی دوم درباره‌ی نحوه‌ی حل‌وفصل اختلاف بین شرکای مؤسسات حسابرسی بود که هیأت‌مدیره‌ی جامعه پیشنهاد خود را در این خصوص به شورای عالی ارائه نمودند که مقرر گردید مورد پیشنهادی در اصلاحیه‌ی اساسنامه‌ی مؤسسات طرح شود.

۴- دستور جلسه‌ی سوم در خصوص بازنگری در اساسنامه‌ی نمونه‌ی مؤسسات حسابرسی عضو جامعه بود که مقرر گردید که آقایان بارگاهی، رزاق، یاتقوا و افشاری با تشکیل یک تیم، اساسنامه‌ی نمونه‌ی مؤسسات که قبلاً بازنگری شده را مجدد بررسی و پیشنهادهای لازم را به شورای عالی ارائه کنند.

۵- در خصوص سقف معاملاتی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران موضوع ماده‌ی ۱۵ آیین‌نامه معاملاتی پیشنهاد هیأت مدیره طبق جدول ذیل با رای اکثریت اعضای شورای عالی به تصویب رسید. ماده‌ی (۱۵) آیین‌نامه معاملات به شرح زیر اصلاح می‌شود:

مصوب سال ۱۳۹۷	پیشنهادی سال ۱۴۰۲	
الف- تا مبلغ ۱۰۰ میلیون ریال	تا مبلغ ۳۵۰ میلیون ریال	با تصویب عضو هیأت‌مدیره
ب- بیشتر از مبلغ ۱۰۰ میلیون تا ۲۰۰ میلیون ریال	بیشتر از مبلغ ۳۵۰ میلیون ریال تا ۷۰۰ میلیون ریال	با تصویب دبیرکل
ج- بیشتر از مبلغ ۲۰۰ میلیون ریال	بیشتر از مبلغ ۷۰۰ میلیون ریال	با تصویب هیأت‌مدیره

## بیستمین جلسه‌ی شورای عالی

سه شنبه ۱۰ مرداد ماه ۱۴۰۲، جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران میزبان بیستمین جلسه‌ی شورای عالی دوره‌ی هشتم بود.

در ابتدای جلسه، جناب آقای مقیمی‌فر، با سلام و خیرمقدم به اعضای محترم شورای عالی مقدماتی را در خصوص برگزاری مجمع عمومی سالانه جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران در شهریور ماه و همچنین برگزاری همایش مرکز آموزش و تحقیقات حسابداران رسمی به مناسبت سالروز تأسیس جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران روز چهارشنبه اول شهریور ماه ۱۴۰۲ مواردی را مطرح و سپس وارد دستور جلسه شدند.

در خصوص دستور جلسه اول در مورد استماع گزارش هیأت‌مدیره در مورد اجرای تصمیمات شورای عالی در سال ۱۴۰۱ و تصمیم‌گیری در مورد چگونگی اجرای موارد معوق احتمالی مقرر گردید که هیأت‌مدیره گزارش کاملی را به شورای عالی ارائه نمایند و همچنین سایر دستور جلسات با توجه به عدم حضور دبیرکل در جلسه، نتیجه‌گیری در این خصوص به جلسات آتی موکول گردید.

## بیست و دومین جلسه‌ی شورای عالی

سه شنبه ۲۴ مرداد ماه ۱۴۰۲، جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران میزبان بیست و دومین جلسه‌ی شورای عالی دوره‌ی هشتم بود.

در ابتدای جلسه، جناب آقای مقیمی‌فر رئیس محترم شورای عالی، ضمن عرض سلام و خیرمقدم به اعضای محترم شورا، از اعضای محترم شورا و هیأت مدیره خواستار شرح کارهای انجام شده‌ی اخیر شدند.

۱- در ابتدای جلسه دبیرکل توضیحاتی در خصوص مسائل و برنامه‌ریزی‌های مهم و همچنین برگزاری همایش اول شهریور ماه که به مناسبت بیست‌ودومین سالروز تأسیس جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران از ساعت ۱۴ الی ۱۹ عصر روز چهارشنبه در هتل بزرگ ارم برگزار می‌شود، مواردی را مطرح نمودند.

۲- دستور جلسه‌ی اول در خصوص استماع گزارش هیأت مدیره در مورد اجرای تصمیمات شورای عالی در سال ۱۴۰۱ و تصمیم‌گیری در خصوص چگونگی اجرای موارد معوق احتمالی بود که دبیرکل و اعضای هیأت‌مدیره توضیحاتی به صورت مستند در این خصوص و همچنین موارد در حال انجام و پیگیری‌های آن‌ها گزارشی ارائه نمودند. اعضای محترم شورا نیز در بخش‌های مختلف سؤالاتی در خصوص موارد مختلف مطرح نمودند و در پایان از هیأت مدیره خواستار پیگیری کارهای در جریان و ارائه‌ی گزارش به شورای عالی شدند.

۳- دستور جلسه‌ی دوم در مورد بررسی و تصویب آیین‌نامه‌ی اجرایی کارگروه تخصصی نظارت حرفه‌ای، پیشنهادی هیأت‌مدیره بود که تصمیم‌گیری در آن مورد، به جلسات آتی موکول شد.

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران ( ۲۷ شهریور ماه ۱۴۰۲ )

<p><b>آباد نوین تهران</b></p> <p>۰۴۱۳۳۸۵۳۰۵۷-۳۴۷۸۱۳۲۱</p> <p>تبریز- گلشهر- تقاطع گلشهر- پرواز- بلوار گلشهر- پلاک ۴۷</p>	<p><b>آئین ابرار آریا</b></p> <p>۸۸۹۳۸۳۴۰-۸۶۰۳۷۳۹۶</p> <p>تهران- میدان ولیعصر- ابتدای بلوار کریم خان زند- پلاک ۳۰۸- طبقه ۷- واحد ۷۴</p>
<p><b>آبادیس نگار آرون</b></p> <p>۸۸۶۱۱۹۷۱-۲</p> <p>تهران-ونک- خیابان شهید حجت الاسلام عباس شیرازی - خیابان برزیل غربی- پلاک ۵۹-طبقه ۴-واحد ۱۹</p>	<p><b>آئین ارقام</b></p> <p>۴۴۲۹۲۸۱۳-۱۴</p> <p>تهران، فلکه دوم صادقیه، ابتدای اشرفی اصفهانی، خیابان مرودشت، پلاک ۱، طبقه ۴، واحد ۱۵</p>
<p><b>آبان ارقام پارس</b></p> <p>۸۸۶۰۵۶۷۴-۸۸۶۰۵۶۷۵-۸۸۰۶۱۹۹۱-۸۸۰۶۱۹۹۰</p> <p>تهران، خیابان سیدجمال الدین اسدآبادی-بالتر از میدان فرهنگ- نبش خیابان ۳۷-پلاک ۳۰۱-ط ۲- واحد ۶</p>	<p><b>آئین بهرنگ صادق</b></p> <p>۴۴۲۷۶۲۳۳-۴۴۲۷۶۱۳۳</p> <p>تهران، خیابان اشرفی اصفهانی، بعد از جلال آل احمد، خیابان طالقانی، ساختمان گلشن، طبقه سوم، واحد ۱۳</p>
<p><b>آبان آزمون</b></p> <p>۸۸۵۵۱۸۵۱</p> <p>تهران، خیابان میرزای شیرازی، پلاک ۲۲۹، طبقه ۴، واحد ۱۳</p>	<p><b>آئین بهروش</b></p> <p>۸۸۴۴۳۴۲۳-۸۸۴۴۴۶۶۸</p> <p>تهران- خیابان مطهری- خیابان شهید محسن وزوایی- خیابان شهید استاد مطهری- پلاک ۲۸- طبقه ۹- واحد جنوبی</p>
<p><b>آبان حساب</b></p> <p>۲۶۷۱۲۸۶۰</p> <p>تهران، خیابان شریعتی، تقاطع اتوبان همت، بعد از سروستان سوم، پلاک ۵۷، واحد ۲</p>	<p><b>آئین پژوهان ایرانیان</b></p> <p>۰۵۱۳۷۶۶۳۷۷۳-۰۵۱۳۷۶۸۴۱۲۸</p> <p>مشهد، بلوار شهید صادقی، صادقی ۱۰ (توفیق ۱۶)، پلاک ۴۲، طبقه ۲</p>
<p><b>آبان روش</b></p> <p>۴۴۲۶۱۷۱۰-۴۴۲۴۱۴۲۲</p> <p>تهران، فلکه دوم صادقیه - بلوار اشرفی اصفهانی - بن بست ۱۲ متری بهار- پلاک ۴- واحد دوم</p>	<p><b>آئین تدبیر سهند</b></p> <p>۰۴۱۳۳۳۷۰۸۰۱</p> <p>تبریز-خیابان فارابی(خیابان چایکنار)-نرسیده به پل سنگی- مجتمع کوثر- طبقه سوم- واحد ۱</p>
<p><b>آبتین آرمان نامدار</b></p> <p>۲۶۱۲۲۴۷۸</p> <p>تهران، اقدسیه، خیابان شهید برادران موحد دانش، بن بست یاسمن، بن بست گلستان، پلاک ۶، مجتمع صاحبقرانیه، طبقه ۵، واحد ۵۶</p>	<p><b>آئین تراز آریا</b></p> <p>۰۳۱-۰۳۷۸۶۶۲۹۲</p> <p>اصفهان-خیابان رودکی-نبش فرعی ۶۰- ساختمان ستایش-طبقه دوم</p>
<p><b>آبتین روش آریا</b></p> <p>۸۸۱۰۹۴۱۸-۹</p> <p>تهران، خیابان ولیعصر- بالاتراز خیابان بهشتی- کوچه نادر- پلاک ۶- طبقه ۵- واحد ۱۸</p>	<p><b>آئین محاسب و همکاران</b></p> <p>۰۵۱۳۸۳۸۸۹۷۵-۰۵۱۳۸۹۴۰۴۵۰</p> <p>مشهد، چهار چشمه، خیابان کوثر جنوبی، (پیروزی ۱/۳۲)، خیابان شهید یداله خانی(هاشمیه ۳۶- کوثر ۹، پلاک ۷، طبقه اول</p>
<p><b>آبتین محاسب پارس</b></p> <p>۰۵۱۳۸۴۷۳۴۱۱-۲</p> <p>مشهد، بلوار ناصر خسرو، ناصر خسرو ۱۵، بعد از چهار راه اول، سمت راست، پلاک ۹، طبقه ۲</p>	<p><b>آئین محاسبان امین</b></p> <p>۶۶۰۶۶۳۱۴-۵</p> <p>تهران- ضلع جنوبی خیابان آزادی، روبروی خیابان حبیب اله، نبش خیابان حیدرتاش، پلاک ۴۱۶، طبقه ۲، واحد ۳</p>

## مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

### آبادانا

۸۸۵۴۲۸۴۴

تهران، خیابان شهید بهشتی - خیابان سهروردی شمالی - خیابان کورش - پلاک ۴۵ - طبقه ۵ - واحد ۱۴

### آذین پندار راستین

۶۶۵۷۲۲۱۷

تهران، توحید، خیابان ستایش، خیابان ستارخان، پلاک ۸۲، طبقه همکف، واحد ۳

### آتامان حساب

۸۸۵۵۸۰۱۰

تهران، خیابان یوسف آباد، خیابان اکبری، کوچه پله سوم ولیعصر، پلاک ۱۰۳۶، برج سپهر ساعی، طبقه ۵، واحد ۵۰۱

### آذین تراز ارقام

۸۸۰۲۳۵۰۷-۸۸۳۳۲۷۱۱-۸۸۰۱۵۳۳۷-۸۸۰۱۵۳۳۸

تهران - خیابان فتحی شقایق - بعد از خیابان کاج - پلاک ۱۳۴ - طبقه اول شرقی

### آتیه اندیش نمودگر

۸۸۵۲۲۰۹۶-۷

تهران، خیابان شهید مطهری - خیابان میرعماد - کوچه چهارم - پلاک ۱۲ - طبقه ۵ - واحد ۱۹

### آراء

۸۸۹۰۵۳۱۶-۸۸۸۰۲۹۳۲

تهران، خیابان فلسطین شمالی - پلاک ۴۶۳ - ساختمان ۵۵ - طبقه ۲ - شماره ۱۰

### آتیه حساب ارقام

۰۲۶-۳۲۵۴۵۱۷۰

کرج - عظیمیه - بلوار کاج - بین ندا و پامچال - پلاک ۲۵۷ - طبقه ۵ - واحد ۷

### آزاد تراز پیشرو

۲۲۳۵۵۱۲۲

تهران، سعادت آباد، بلوار سرو غربی، خیابان صدف، کوچه فصرالدشتی، پلاک ۲۲، طبقه ۲، واحد ۳

### آتیه نگر

۸۶۱۲۰۱۸۳-۸۸۱۷۶۱۰۱-۲

تهران، محله شهید قندی، نیلوفر، خیابان دکتر علی شریعتی، کوچه شهید کورش مهاجر، پلاک ۴۱، ساختمان اردیبهشت، طبقه ۴، واحد ۱۰ غربی

### آرتین پرگاس

۴۴۲۷۵۷۷۰-۴۴۲۷۵۷۷۱

تهران، خیابان ستارخان، روبروی برق آلستوم، پلاک ۷۹۸، طبقه دوم، واحد ۵

### آداک آتین

۴۴۷۶۲۰۲۵-۷

تهران، همت غرب، شهرک گلستان (راه آهن سابق)، بلوار افاقیا، خیابان رز، پلاک ۹، طبقه اول

### آرشین حساب

۸۸۴۸۰۹۶۶

تهران، خیابان ولیعصر - بالاتر از خیابان بهشتی - کوچه نادر - پلاک ۶ - طبقه دوم - واحد ۶

### آدریان نیک اندیش

۸۸۷۴۵۰۴۷-۸۸۷۴۵۳۴۸

تهران، خیابان مطهری، نرسیده به خیابان مفتح، پلاک ۱۸۱، طبقه ۴، واحد ۱۶

### آرمان آروین پارس

۸۸۹۳۷۳۱۷-۹

تهران، خیابان استاد نجات الهی، خیابان خسرو، پلاک ۳۱، طبقه ۳

### آذرین حساب

۰۳۱-۳۶۶۴۱۹۱۷-۸

اصفهان - خیابان شیخ صدوق شمالی - جنب بانک تجارت - بن بست اسلامی - پلاک ۳۱۷ - طبقه دوم - زنگ ۳

### آرمان اصول

۶۶۹۰۲۴۷۶-۶۶۹۰۲۱۵۴

تهران، خیابان اسکندری شمالی، خیابان طوسی شرقی، پلاک ۱۰۰، طبقه ۴، واحد ۹

### آذین ارقام پیام

۸۸۹۷۲۲۷۵-۸۸۹۶۷۸۲۰

تهران، میدان فاطمی، خیابان فلسطین شمالی، انتهای کوچه مهشاد، پلاک ۱۳

### آرمان اندیش آگاه

۰۴۴۳۲۲۳۰۰۶۱

ارومیه - خیابان جهاد - کوی اول - کوچه سوم - پلاک ۲۵

## مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

<p><b>آروین خدمات مدیریت رادوین</b></p> <p>۸۸۷۳۱۵۳۴-۸۸۷۳۶۳۱۶</p> <p>تهران، خیابان احمد قصیر، نبش کوچه ششم- پلاک ۹- طبقه ۳- واحد ۱۳</p>	<p><b>آرمان اندیشان آینده نگر ایلیا</b></p> <p>۲۲۳۳۳۵۶۸-۷۱</p> <p>تهران، مجیدیه شمالی، خیابان شهید برادران محمدی (ریحانی)، کوچه شهید ابوالقاسم سعیدی(جلال)، پلاک ۱، ساختمان پاسارگاد، طبقه ۵</p>
<p><b>آریا بصیر اندیشه</b></p> <p>۸۸۶۴۷۹۱۱-۸۸۶۴۷۹۱۰-۸۸۶۴۷۸۴۴</p> <p>تهران، خیابان ولیعصر، بالاتر از پارک ساعی، خیابان سی و ششم، پلاک ۷، مجتمع ولیعصر(۲)، طبقه ۲، واحد ۲۲۵</p>	<p><b>آرمان بصیر</b></p> <p>۸۸۷۴۶۳۰۴-۵</p> <p>تهران، خیابان احمد قصیر (بخارست)، کوچه ششم، پلاک ۲۰، واحد ۶</p>
<p><b>آریا بهروش</b></p> <p>۸۸۰۶۲۶۶۰-۸۸۰۳۴۴۰۶</p> <p>تهران، ونک، خیابان ماهتاب، خیابان شیخ بهائی شمالی، ابتدای خیابان سنول، پلاک ۳۱، واحد ۲، طبقه بالای همکف، آپارتمان اول شرقی</p>	<p><b>آرمان پژوهان محاسب</b></p> <p>۸۸۵۴۳۹۶۵</p> <p>تهران- خیابان پاکستان- کوچه شهید حکیمی (دهم)- پلاک ۲۸- طبقه ۳- واحد ۴</p>
<p><b>آریا حسابرسان پارسا</b></p> <p>۸۸۷۷۳۸۲۸-۸۸۷۷۴۲۲۵</p> <p>تهران- خیابان گاندی- خیابان بیست و یکم- پلاک ۲۶- واحد ۴</p>	<p><b>آرمان پیام جامع</b></p> <p>۸۸۳۱۶۶۸۰-۸۸۳۱۶۸۹۷</p> <p>تهران، خیابان کریمخان زند، خیابان خردمند جنوبی، کوچه محمد حقانی، پلاک ۱۱، طبقه ۵، واحد ۱۰</p>
<p><b>آریا روش</b></p> <p>۸۸۶۶۰۸۲۴-۸۸۶۷۴۷۰۴</p> <p>تهران- خیابان ولیعصر- بالاتر از میرداماد- بلوار ستاری- پلاک ۷۴- طبقه چهارم- واحد ۱۵</p>	<p><b>آرمان روش</b></p> <p>۲۲۷۴۸۸۳۶-۲۲۷۴۸۸۳۸</p> <p>تهران، میدان تجریش، خیابان شهید برادران فناخسرو، جنب اداره ثبت اسناد و املاک، پلاک ۲۴، ساختمان ملک، طبقه ۴، واحد ۱۲</p>
<p><b>آریا منشا امین</b></p> <p>۸۸۳۸۴۷۵۹-۸۸۳۸۴۷۸۲</p> <p>تهران، خیابان ولیعصر، بالاتر از خیابان بهشتی، کوچه نادر، پلاک ۶، طبقه ۴، واحد ۱۴</p>	<p><b>آرمان نوین رسیدگی</b></p> <p>۸۸۴۲۶۸۹۳-۸۸۴۴۷۱۰۷</p> <p>تهران، خیابان مطهری- خیابان ترکمنستان- اول کوچه سرو- پلاک ۲- واحد ۱</p>
<p><b>آریا نیک روش</b></p> <p>۸۸۷۰۹۳۱۱-۲</p> <p>تهران، خیابان قائم مقام فراهانی، کوچه شهدا، پلاک ۹، طبقه ۲، واحد ۱۲</p>	<p><b>آرمانی نو اقدم</b></p> <p>۸۸۱۹۷۸۱۷</p> <p>تهران، میدان ونک، خیابان کار و تجارت، پاساژ آسمان ونک، طبقه ۳، واحد ۳۰۲</p>
<p><b>آریان محاسب پویا</b></p> <p>۸۸۲۳۰۷۳۴-۶</p> <p>تهران، کوی نصر، خیابان چهارم، خیابان بلوچستان، نبش کوچه ۵، پلاک ۱۱، واحد ۴</p>	<p><b>آرمون گستران پیشگام</b></p> <p>۸۸۷۴۳۶۸۳-۸۸۷۳۹۳۵۶</p> <p>تهران، خیابان مطهری، نبش خیابان دوم مفتح شمالی، پلاک ۳۵۸، طبقه سوم، واحد ۶</p>
<p><b>آزین حساب همراز</b></p> <p>۰۷۱۳۶۴۷۴۰۵۰-۰۷۱۳۶۴۷۴۲۹۵</p> <p>شیراز، خیابان ملاصدرا، بن بست ۸، طبقه اول، واحد ۲</p>	<p><b>آروین باستان محاسب</b></p> <p>۴۴۴۷۸۷۷۰-۴۴۴۷۸۷۷۱</p> <p>تهران، خیابان جنت آباد مرکزی، خیابان کاظم توکلی شرقی، خیابان جنت آباد، ساختمان کسری، پلاک ۲۱۶، طبقه ۳، واحد ۸</p>

## مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

<p><b>آفاق حساب برتر فردا</b></p> <p>۰۴۱۳۳۱۳۵۹۸۱</p> <p>تبریز، سه راه محقق، محقق غربی، کوچه زرگر باشی، مرکز خرید نگین گلستان، طبقه اول، واحد ۸</p>	<p><b>آزاد رای امین</b></p> <p>۸۸۵۱۵۱۳۳-۳۴</p> <p>تهران، ابتدای خیابان سهرودی شمالی، بالاترازآبادانا، خیابان سراب، شماره ۱۲، واحد ۲</p>
<p><b>آفاق کاوشگران</b></p> <p>۰۵۱۳۷۲۶۴۷۴۶-۳۷۲۵۹۳۱۴-۳۷۲۵۹۳۱۷-۳۷۲۵۹۷۱۴</p> <p>مشهد- میدان راهنمایی- ابتدای بلوارسازمان آب- خیابان عطار- عطارغربی- ۱- پلاک ۸</p>	<p><b>آزما تراز ژرف</b></p> <p>۸۸۳۴۲۴۷۶</p> <p>تهران، هفت تیر، باغ صبا، سهرودی، خیابان شهید مهندس زیرک زاده، خیابان شهید مسعود ملایری پور، پلاک ۹۷، طبقه ۵ غربی</p>
<p><b>آگاه اندیشان خردمند</b></p> <p>۸۸۶۶۱۹۷۳</p> <p>تهران، خیابان وحید دستگردی، پلاک ۲۸۷، طبقه سوم، واحد ۷</p>	<p><b>آزمودگان</b></p> <p>۸۸۹۳۹۵۱۳-۸۸۹۲۹۷۰۹</p> <p>تهران، خیابان کریم خان زند، خیابان دکتر عضدی (آبان جنوبی)، شماره ۵۲، طبقه دوم</p>
<p><b>آگاه تدبیر</b></p> <p>۰۳۱۳۶۲۸۲۱۲۲-۰۳۱۳۶۲۶۵۷۸۲</p> <p>اصفهان- میدان آزادی- بلوار دانشگاه- مجتمع تجاری اداری پردیس ۲- طبقه ششم- واحد ۲۶۲</p>	<p><b>آزموده کاران</b></p> <p>۲۲۹۲۵۹۱۰-۲۰</p> <p>تهران، خیابان شریعتی، قلهک، نرسیده به یخچال، کوچه شریف، شماره ۵</p>
<p><b>آگاه گرتراز</b></p> <p>۸۸۸۴۴۰۸۵</p> <p>تهران، خیابان شهید دکتر مفتاح جنوبی، کوچه شیمی، پلاک ۷۰، طبقه ۳، واحد ۷</p>	<p><b>آزمون</b></p> <p>۸۸۰۱۲۳۱۵-۸۸۹۳۴۰۵۱</p> <p>تهران، بلوار کشاورز، بین میدان ولیعصر و چهارراه فلسطین، پلاک ۲۵، طبقه اول، واحد ۱</p>
<p><b>آگاه نگر</b></p> <p>۸۸۵۲۱۶۷۷-۸۸۵۲۳۸۱۶-۸۸۷۵۷۵۹۲</p> <p>تهران، خیابان شهید بهشتی (عباس آباد)، کوچه آریا وطنی، خیابان شهید برادران کاووسی فر، پلاک ۵۰، طبقه ۳، واحد ۳</p>	<p><b>آزمون پرداز</b></p> <p>۸۸۵۰۳۵۲۷-۸۸۷۳۶۸۷۲</p> <p>تهران، میدان آرژانتین، خیابان بخارست- کوچه ششم- شماره ۳۶- واحد دو</p>
<p><b>آگاهان ارقام</b></p> <p>۸۸۷۴۴۲۲۸-۹</p> <p>تهران، خیابان سهرودی شمالی- خیابان حسینی (سورنا)- شماره ۸- طبقه ۳- واحد ۱۴</p>	<p><b>آزمون تراز پارس</b></p> <p>۰۷۱۳۸۳۸۴۲۸۵</p> <p>شیراز، بلوار امیرکبیر، نرسیده به کوچه ۲۴، ساختمان پریا ۷، طبقه ۵، واحد ۱۰</p>
<p><b>آگاهان ارقام خبره</b></p> <p>۸۸۳۲۴۵۶۸</p> <p>تهران، مطهری، خیابان سلیمان خاطر، خیابان وراوینی، پلاک ۱۹، طبقه ۵</p>	<p><b>آزمون حساب تدبیر</b></p> <p>۸۸۶۱۲۹۸۲-۳-۸۸۶۲۵۹۹۴</p> <p>تهران- میدان ونک- خیابان ملاصدرا- ضلع شمال غربی پل کردستان- بن بست فرشید- پلاک ۴- طبقه ۳- واحد ۵</p>
<p><b>آگاهان بهروش پارس</b></p> <p>۰۵۱۳۷۲۳۷۴۶۰-۶۵</p> <p>مشهد- خیابان صاحب الزمان ۱۴- مولوی ۱۴- پلاک ۱/۱۱</p>	<p><b>آزمون سامانه</b></p> <p>۷۷۵۳۷۹۴۴-۸۸۶۷۲۴۴۰-۲-۲۲۰۳۵۱۶۰</p> <p>تهران، خیابان بهار شیراز، تقاطع سهرودی جنوبی، شماره ۱۰۷</p>

## مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

<p><b>ابراوندیشان</b></p> <p>۶۶۹۰۰۱۷۰-۶۶۹۰۳۸۹۳</p> <p>تهران- خیابان انقلاب- خیابان فرصت شیرازی- شماره ۱۰۸- واحد ۱۴</p>	<p><b>آگاهان پژوهان پویا</b></p> <p>تهران، اختیاریه، خیابان شهید برادران رحمانی، خیابان شهید حسین عرفاتی غربی، طبقه دوم شمالی</p>
<p><b>احراز ارقام</b></p> <p>۶۶۴۳۴۱۵۶-۶۶۴۳۳۷۴۶</p> <p>تهران، خیابان ستارخان، ابتدای پاتریس لومومبا، نبش بن بست سحر، پلاک ۳۰، طبقه دوم، واحد ۶</p>	<p><b>آگاهان تراز توس</b></p> <p>۳۷۶۸۴۴۰۴-۳۷۶۱۴۷۷۴-۰۵۱۳۷۶۷۳۳۷۰</p> <p>مشهد، بلوار فردوسی، بین فردوسی ۲ و ۴، روبروی آپارتمان های مرتفع، شماره ۶۸، طبقه ۲</p>
<p><b>ادیب</b></p> <p>۴۴۰۴۳۶۰۸-۴۴۰۳۳۲۱۶</p> <p>تهران، اباذر، بزرگراه اشرفی اصفهانی، خیابان گلستان ۱۴، پلاک ۳، مجتمع نگین رضا، طبقه ۶، واحد ۶۰۵</p>	<p><b>آگاهان و همکاران</b></p> <p>۸۸۹۰۲۰۴۷</p> <p>تهران، خیابان سپهبد قرنی- خیابان شاداب - پلاک ۲۸</p>
<p><b>ارژنگ خبره</b></p> <p>۴۴۱۵۱۱۳۵-۶</p> <p>تهران، صادقیه، بلوار فردوس، خیابان ورزی جنوبی، خیابان ۱۸ شرقی، پلاک ۲، واحد ۴</p>	<p><b>آمارگاران</b></p> <p>۶۶۴۸۵۰۶۳</p> <p>تهران، خیابان طالقانی، بین وصال شیرازی و فلسطین، نبش خیابان فریمان، ساختمان اداری ۱۱۸، پلاک ۵۵۰، طبقه ۱، واحد ۲</p>
<p><b>ارقام بهین آرا</b></p> <p>۴۴۲۱۵۴۱۲-۴۴۲۱۰۱۰۵</p> <p>تهران- خیابان ستارخان- بین فلکه اول و دوم صادقیه- بلوار شهدای صادقیه شمالی- نبش کوچه ۱۵- پلاک ۴۹- طبقه دوم- واحد ۷</p>	<p><b>آوا تدبیر تراز</b></p> <p>۰۳۱۳۶۶۸۶۴۱۴</p> <p>اصفهان، هزار جریب، خیابان استقلال میانی، خیابان شیخ کلینی، پلاک ۶۷، طبقه اول</p>
<p><b>ارقام پردازش نوین</b></p> <p>۶۶۴۳۶۰۱۲</p> <p>تهران، میدان توحید، خیابان نصرت غربی، خیابان کاظم بیگی، بن بست دوم، پلاک ۴، واحد ۲</p>	<p><b>آوش ارقام کادوسان</b></p> <p>۰۱۳۳۲۷۳۰۰۰۴</p> <p>رشت، محله گلزار، کوچه فرعی دوم، کوچه وصال، طبقه اول</p>
<p><b>ارقام پژوهان دقیق</b></p> <p>۸۸۵۴۷۰۷۵-۸۸۷۶۴۴۸</p> <p>تهران، خیابان خرمشهر، پلاک ۲۱۸، طبقه دوم، واحد ۱۱</p>	<p><b>آوند</b></p> <p>۸۸۲۸۴۰۶۰-۸۸۲۷۴۷۴۶-۸۸۲۷۳۵۹۵</p> <p>تهران، کوی نصر، خیابان چهارم، پلاک ۲۲، طبقه ۱، واحد ۳</p>
<p><b>ارقام پویا</b></p> <p>۰۵۱۳۸۸۱۶۳۵۹ - ۳۸۸۲۷۳۳۳ - ۳۸۸۲۷۳۳۴ - ۳۸۸۲۳۵۰۱</p> <p>مشهد- بلوار وکیل آباد- بین وکیل آباد ۱۰ و ۷- پلاک ۷۸- طبقه اول، واحد ۱</p>	<p><b>آویژه ارقام امین</b></p> <p>۰۵۱۳۸۹۳۰۰۴۶-۰۵۱۳۸۹۳۰۰۴۷</p> <p>مشهد، بلوار معلم، معلم ۳۶، پرورش ۲۱، پلاک ۷۵، طبقه همکف</p>
<p><b>ارقام نگر آریا</b></p> <p>۶۶۴۲۰۲۶۳-۶۶۹۳۲۰۲۲-۶۶۴۳۲۲۱۸</p> <p>تهران، میدان توحید، خیابان توحید، نبش کوچه پرچم، پلاک ۶۸</p>	<p><b>ابتکار حساب آریا</b></p> <p>۰۳۱۳۶۶۱۱۷۶۳</p> <p>اصفهان، خیابان چهارباغ بالا، خیابان نیکبخت، کوچه جوادیه، شماره ۲</p>

## مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

<p><b>اعتماد ارقام امین</b></p> <p>۴۴۹۶۸۳۷۲-۴۴۹۵۴۸۷۲-۵</p> <p>تهران- خیابان آیت اله کاشانی- ساختمان آرمیتا- پلاک ۴۳۰- طبقه اول- واحد ۶</p>	<p><b>ارقام نماد چرتکه</b></p> <p>۰۲۶-۳۴۴۷۳۳۳۵</p> <p>کرج، خیابان مطهری، روبروی بلوار نبوت، جنب بانک مسکن، ساختمان دلتا، طبقه ۲، واحد ۴۰</p>
<p><b>اعتماد حساب پویا</b></p> <p>۰۵۱۳۶۰۹۶۸۳۷-۰۵۱۳۶۰۹۹۸۴۵</p> <p>مشهد، بلوار شهید فرامرزی عباسی، نبش فرامرزی عباسی ۲۸، ساختمان افاقیا، پلاک ۱۰، طبقه ۲، واحد ۴</p>	<p><b>ارکان سیستم</b></p> <p>۸۸۸۰۴۹۴۱-۲</p> <p>تهران، بهجت آباد، خیابان لارستان، خیابان شهید حمید صدر، پلاک ۳۵، طبقه ۲، واحد ۱۰</p>
<p><b>اعداد آراء</b></p> <p>۷۷۶۷۰۵۸۵-۶</p> <p>تهران، خیابان شریعتی، سه راه طالقانی، خیابان خواجه نصیرالدین طوسی، پلاک ۲۸۰، واحد ۶</p>	<p><b>اصلاح گستران امین</b></p> <p>۷۷۸۷۲۲۴۰-۷۷۸۸۵۷۱۵</p> <p>تهران، تهرانپارس، خیابان شهید حجت اله سلیمی (۱۷۰ غربی)، خیابان شهید سعید باغدارنیا (رشید)، پلاک ۷۳، طبقه دوم شمالی</p>
<p><b>افق مهر خاورمیانه</b></p> <p>۴۴۰۷۶۱۲۴</p> <p>تهران، بزرگراه اشرفی اصفهانی، گلستان چهاردهم، پلاک ۳، مجتمع نگین رضا، طبقه ۱۳، واحد ۱۳۱۱</p>	<p><b>اصول اندیشه</b></p> <p>۸۸۷۹۹۳۶۵-۸۸۸۷۶۴۴۶-۸۸۸۷۷۰۰۳</p> <p>تهران، میدان آرژانتین، خیابان الوند، بن بست کامبیز، پلاک ۶، واحد ۳</p>
<p><b>البرز پندار</b></p> <p>۴۴۲۲۱۳۹۶-۴۴۲۲۱۱۴۹</p> <p>تهران، اشرفی اصفهانی، بلوار مرزداران، نرسیده به پل یادگار امام، پلاک ۱۷۸، ساختمان نگین آسمان، بلوک ۵، طبقه ۵، واحد ۱۹</p>	<p><b>اصول پایه فراگیر</b></p> <p>۸۸۶۴۰۶۹۸-۹</p> <p>تهران، خیابان شهید خالد اسلامبولی، خیابان سی و پنجم، پلاک ۲۲، طبقه همکف</p>
<p><b>الگو حساب</b></p> <p>۶۶۵۸۰۴۷۱-۶۶۵۸۰۴۷۵</p> <p>تهران، خیابان ستارخان، خیابان باقر خان، نبش فرزین جنوبی، پلاک ۷، طبقه ۳، واحد ۴</p>	<p><b>اصول نگر آریا</b></p> <p>۸۸۰۵۵۹۴۰-۵</p> <p>تهران، ملاصدرا، روبروی بیمارستان بقیه اله، پلاک ۱۸۹، طبقه ۷، واحد ۱۵</p>
<p><b>امجد تراز</b></p> <p>۸۸۷۰۵۳۰۷</p> <p>تهران، خیابان ولی عصر، بالاتر خیابان شهید بهشتی، جنب هتل سیمرخ، بن بست دلیسته، پلاک ۱، طبقه ۳</p>	<p><b>اطمینان بخش و همکاران</b></p> <p>۸۸۱۰۵۴۳۶-۸۸۱۰۵۴۷۲-۸۸۱۰۵۳۶۷</p> <p>تهران- یوسف آباد- خیابان شهید ابوالفضل فراهانی پور- خیابان شهید فتحی شقاقی- پلاک ۱۷- واحد ۵</p>
<p><b>امین آزمون</b></p> <p>۲۲۹۰۹۲۷۹</p> <p>تهران- میرداماد- خیابان حصار- خیابان کوشا- کوچه شهره- پلاک ۱- واحد ۹- طبقه سوم</p>	<p><b>اطمینان فرد</b></p> <p>۸۸۶۱۸۱۹۷-۸</p> <p>تهران، خیابان ملاصدرا، خیابان شیخ بهایی، میدان شیخ بهایی، جنب بانک تجارت، برج مرمر، پلاک ۱۷۱، طبقه ۴، واحد ۸</p>
<p><b>امین تدبیر بصیر</b></p> <p>۶۶۶۵۶۸۶۵</p> <p>تهران، بلوار آیت اله سعیدی، بزرگراه ۶۵ متری فتح، پلاک ۲۰۳، مجتمع تجاری پارس صنعت، طبقه همکف</p>	<p><b>اطهر</b></p> <p>۸۸۸۹۶۴۲۵-۸۸۹۶۴۲۸۰</p> <p>تهران، خیابان دکترفاطمی، بین خیابان ولیعصر و میدان دکترفاطمی، ساختمان ۳۷، طبقه ۵</p>



## مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

<p><b>بخردیار</b></p> <p>۸۸۴۳۳۶۵۶</p> <p>تهران، عباس آباد، خیابان اندیشه، خیابان استاد مطهری، بن بست حکمی، پلاک ۱، طبقه ۴، واحد ۹</p>	<p><b>امین حسابرس افق</b></p> <p>۶۶۹۱۰۵۵۶-۶۶۵۹۲۰۱۴</p> <p>تهران، خیابان ستارخان، خیابان باقرخان، پلاک ۷۰، واحد ۹</p>
<p><b>برنا اندیشان رایان</b></p> <p>۸۸۳۲۴۰۶۷-۸۸۸۲۴۹۹۸-۸۸۳۱۱۹۸۸</p> <p>تهران- کریم خان زند- خیابان حسینی- پلاک ۶۱، طبقه اول، واحد ۲۰۵</p>	<p><b>امین محاسب پارس</b></p> <p>۸۶۱۲۵۹۳۸</p> <p>تهران، خیابان شهید استاد مطهری، خیابان سهروردی شمالی، پلاک ۲۹۳، طبقه ۲، واحد ۶</p>
<p><b>برهان تراز محاسب</b></p> <p>۴۴۲۶۵۳۰۵</p> <p>تهران، ستارخان، بین فلکه اول و دوم صادقیه، نبش بلوار شهدای صادقیه، جنب بانک آینده، پلاک ۱۱۶۶، طبقه ۴، واحد ۸</p>	<p><b>امین محاسب روش</b></p> <p>۲۲۸۷۰۲۰۸</p> <p>تهران- خیابان شریعتی- پل سیدخندان- خیابان خواجه عبدالله انصاری- پ۳-۱۰- طبقه سوم- واحد ۳۰۱</p>
<p><b>بصیر محاسب توس</b></p> <p>۰۵۱۳۸۴۵۶۳۶۹</p> <p>مشهد، محله احمد آباد، خیابان ابوذری غفاری ۱۴، بلوار ابوذری غفاری، پلاک ۱۱۰، طبقه ۲</p>	<p><b>امین مشاور بصیر</b></p> <p>۸۸۸۷۴۹۰۰-۸۸۸۷۴۹۰۱</p> <p>تهران، خیابان ولیعصر، بالاتر از پارک ساعی، نبش کوچه چمن، پلاک ۲۴۱۴، واحد ۳</p>
<p><b>به بین محتوا</b></p> <p>۲۶۴۲۱۸۲۸-۲۶۴۱۳۹۰۵</p> <p>تهران- میرداماد- خیابان البرز- کوچه قبادیان شرقی- پلاک ۲۸ واحد ۱</p>	<p><b>امین نگاه بینا</b></p> <p>۴۴۷۵۴۶۹۴-۴۴۷۵۳۷۸۷</p> <p>تهران، بلوار دهکده المپیک، خیابان ساحل، خیابان شهید حیدر امانی (۵۷)، پلاک ۱، طبقه ۱</p>
<p><b>بهبود ارقام</b></p> <p>۳۶۶۴۴۸۵۱-۰۳۱۳۶۶۴۴۸۵۲</p> <p>اصفهان- خیابان شیخ صدوق شمالی- مجتمع اداری تک نگین- طبقه ۳- واحد ۳</p>	<p><b>اندیشه نیکان حساب</b></p> <p>۸۸۸۵۳۰۷۹-۸۸۸۵۳۰۷۳</p> <p>تهران- خیابان ولیعصر- بالاتر از سه راه فاطمی- کوچه افتخاری نیا- ساختمان ۶۳- طبقه دوم- واحد ۶</p>
<p><b>بهداد حساب آریا</b></p> <p>۴۴۲۷۸۳۸۱</p> <p>تهران - خیابان ستارخان- بین فلکه اول و دوم صادقیه- بلوار شهدای صادقیه شمالی- خیابان مردشت- پلاک ۱- واحد ۱۲</p>	<p><b>اهمیت نگر</b></p> <p>۸۸۳۲۳۹۱۴-۸۸۳۲۳۹۱۲</p> <p>تهران، خیابان سهروردی، خیابان مفتح، خیابان شهید علی اصغر اصلی پور، پلاک ۳۶، طبقه اول، واحد ۴</p>
<p><b>بهداد روش امین</b></p> <p>۸۸۳۹۲۲۱۵</p> <p>تهران- یوسف آباد- خیابان چهلستون- خیابان دوم- پلاک ۱۸- طبقه ۵- واحد ۱۰</p>	<p><b>ایران مشهود</b></p> <p>۸۸۷۸۵۷۶۵-۸۸۷۹۱۴۳۷</p> <p>تهران، خیابان ظفر، بین اتوبان مدرس و بلوار نلسون ماندلا، پلاک ۲۹۰، طبقه ۴</p>
<p><b>بهراد مشار</b></p> <p>۸۸۷۱۳۱۳۴-۸۸۷۰۳۹۰۶</p> <p>تهران، خیابان شهید احمد قصیر (بخارست)، خیابان ۱۹، پلاک ۵، طبقه اول</p>	<p><b>ایستاتیس محاسب کویر</b></p> <p>۰۳۵۳۸۳۰۱۶۹۶-۰۳۵۳۸۳۰۱۶۹۵</p> <p>یزد، محله دانشجوی، خیابان شهید محسن حججی، بلوار آتش نشان، طبقه اول، واحد ۵</p>

## مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

<p><b>بینا تدبیر</b></p> <p>۸۸۷۱۶۴۸۶-۸۸۸۲۴۵۸۱</p> <p>تهران، خیابان سید جمال الدین اسد آبادی، خیابان ۲۳، پلاک ۳۸، طبقه ۲</p>	<p><b>بهروزان حساب</b></p> <p>۶۵۰۱۰۴۹۳-۶۵۰۱۰۴۹۶</p> <p>تهران، میدان آزادی، بین بزرگراه نواب و اسکندری، پلاک ۱۸۶، برج سپهر آزادی، طبقه ۸، واحد ۸۰۳</p>
<p><b>پارس</b></p> <p>۰۲۶۳۲۷۳۶۸۶۲-۳</p> <p>کرج- مهرویلا- میدان معلم- ساختمان معلم (شماره ۱۵)- طبقه ۳- واحد ۸</p>	<p><b>بهمند</b></p> <p>۸۸۳۰۵۳۹۱-۳-۸۸۸۴۳۷۰۸</p> <p>تهران، خیابان قائم مقام فراهانی، جنب میدان شعاع، ساختمان ۱۱۴، طبقه ۴</p>
<p><b>پارس ارکان تراز</b></p> <p>۴۴۴۷۰۰۸۴</p> <p>تهران- بزرگراه اشرافی اصفهانی- بالاتر از میدان پونک- خیابان سوم- پلاک ۶۱- واحد ۴</p>	<p><b>بهنام مشار</b></p> <p>۸۸۸۹۱۱۵۸-۸۸۸۰۱۰۲۲</p> <p>تهران، خیابان استاد نجات الهی (ویلا)، بالاتر از خیابان سپند، کوچه خسرو، پلاک ۵۸، طبقه ۲، واحد ۶</p>
<p><b>پارسیان حسابرس افق</b></p> <p>۰۵۱۳۶۰۳۸۷۹۲</p> <p>مشهد- بلوار دانش آموز- بین دانش آموز ۱۵ و ۱۷- پلاک ۱۴۹- ساختمان پزشکان- طبقه دوم- واحد ۶</p>	<p><b>بهنود حساب</b></p> <p>۸۸۹۸۰۴۰۲-۸۸۹۸۰۴۴۸</p> <p>تهران، خیابان دکتر فاطمی- روبروی خیابان کاج- پلاک ۱۳۶- ساختمان تهران ۶۴- طبقه پنجم جنوبی- واحد ۲۴</p>
<p><b>پاسارگاد احرار</b></p> <p>۴۴۲۶۴۴۸۶</p> <p>تهران، ستارخان، روبروی خشکبار ایوب، پلاک ۴۸۵، طبقه همکف، واحد ۱</p>	<p><b>بهین تراز آریا</b></p> <p>۴۴۳۸۰۴۳۸</p> <p>تهران، خیابان صادقیه، خیابان شهید احمد اسدی، خیابان ستارخان، پلاک ۱۰۱۶، ساختمان مرجان، طبقه ۵، واحد ۵۱</p>
<p><b>پایش پرگاس کاردان</b></p> <p>۰۳۱۳۶۲۰۱۲۲</p> <p>اصفهان، محله حسین آباد، کوچه مهرداد (۴۳)، کوچه شهید مسعود مهرعلیان (۶۹)، پلاک ۱۷، مجتمع تجاری پیمان، طبقه ۳، واحد ۱۳</p>	<p><b>بوستان محاسب ایرانیان</b></p> <p>۴۴۹۲۷۸۸۳-۴۴۹۲۷۸۵۵</p> <p>تهران، ستارخان، بین فلکه اول و دوم صادقیه، بلوار شهدای صادقیه شمالی، کوچه مرودشت، پلاک ۱، واحد ۴</p>
<p><b>پایش گستر حساب</b></p> <p>۴۴۰۴۷۵۹۰-۴۴۰۲۲۳۷۷</p> <p>تهران، جنت آباد جنوبی، بلوار شهید مرتضی مطهری، خیابان پیامبر غربی، پلاک ۷/۱۰۶، مجتمع پندار، طبقه ۴، واحد ۱۴</p>	<p><b>بیات رایان</b></p> <p>۸۸۳۰۷۹۲۷-۸</p> <p>تهران، خیابان شهید احمد قصیر، معبر آخر، کوچه پژوهشگاه (دوم)، پلاک ۲۲، ساختمان یازده، طبقه دوم، واحد ۶</p>
<p><b>پرتو محاسب امین</b></p> <p>۰۳۱۳۲۲۱۰۰۸۹</p> <p>اصفهان، نقش جهان، خیابان آمادگاه، خیابان باغ گلدسته، پلاک ۵، ساختمان گلدیس، طبقه سوم، واحد ۲۳۷</p>	<p><b>بیداران</b></p> <p>۸۸۳۰۶۹۱۱-۸۸۸۳۵۲۰۷-۸۸۸۲۹۷۶۱</p> <p>تهران، شمال میدان هفت تیر، خیابان ملابری پور، خیابان مهندس زیرک زاده، شماره ۲۰، طبقه اول</p>
<p><b>پرسیان پاد</b></p> <p>۲۲۳۴۱۸۸۰</p> <p>تهران، اوین، مجتمع آتی ساز، فازیک، بلوک ۵، شماره ۵۱۷۳</p>	<p><b>بیلان گزارشگر</b></p> <p>۸۸۵۶۱۷۰۴-۸۸۵۶۱۰۸۹</p> <p>تهران، سعادت آباد، میدان سردار شهید حسن طهرانی مقدم، خیابان سرو شرقی، پلاک ۷۴، مجتمع پایدار، طبقه ۴، واحد ۴۰۴</p>

## مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

### پرهام مشار

۸۸۴۱۶۹۶۸-۸۸۴۱۹۱۵۲

تهران، خیابان مطهری- خیابان یوسفیان- شماره ۱۲۳- طبقه ۷- واحد ۲۵

### تدبیر ارقام اسپادانا

۸۸۷۳۶۴۴۷-۸

تهران، میدان آرژانتین، خیابان شهید احمد قصیر، خیابان شانزدهم، پلاک ۱۳، طبقه ۳

### بویش دقیق تراز

۸۸۱۴۱۷۰۷

تهران، خیابان کریم خان زند- خیابان شهید مصطفی حسینی- نبش کوچه دوم غربی- پلاک ۳- طبقه ۳- واحد ۹

### تدبیر تراز نگار

۸۸۹۷۷۶۳۵-۶

تهران، خیابان شهید گمنام، بین میدان فاطمی و گلها، روبروی مجتمع وزارت کشور، پلاک ۳۵، طبقه سوم، واحد ۶

### پویندگان پارس حساب

۰۵۱۳۸۴۸۲۲۰۱-۴

مشهد- پنجره سناباد- خیابان دانشسرای جنوبی- خیابان ابن سینا- پلاک ۱۴۵ - طبقه اول واحد شرقی

### تدبیر محاسب آریا

۴۴۰۱۲۵۳۶

تهران، فلکه دوم صادقیه- ابتدای آیت اله کاشانی- خیابان اعتمادیان- پشت بیمارستان ابن سینا- پ ۱۵- طبقه ۱- واحد ۳

### پیام محاسب ایرانیان

۰۵۱۳۸۹۴۶۴۲۱

مشهد، بلوار دانشجو، کوچه دانشجو ۲۵ (پرورش ۲۸)، پلاک ۵۵۴، مجتمع آراکس ۲، طبقه هفتم، واحد ۷۰۲

### تدبیر محاسبان توانا

۴۴۶۲۴۱۰۱

تهران- جنت آباد- ۳۵ متری گلستان (شهید مخبری)- نرسیده به شاهین شمالی- پلاک ۱۷۹- واحد ۲

### پیشداد اندیشه مهرگان

۴۴۹۷۱۳۸۸-۴۴۹۷۶۸۲۲

تهران، جنت آباد جنوبی، بلوار شهید مرتضی مطهری، خیابان پیامبر غربی، پلاک ۱۰۶/۷، مجتمع پندار، طبقه ۳، واحد ۱۱

### تدبیرگران مستقل

۸۸۹۰۲۹۹۹-۸۸۹۰۹۱۴۴

تهران، خیابان استاد نجات الهی- خیابان اراک - پلاک ۷۲- طبقه ۲ - شماره ۴

### پیشگامان تراز امین

۰۱۳۳۳۲۵۲۶۳۸

رشت، بلوار معلم، کوچه لاله، کوچه ۱۰ متری پنجم طالقانی، ساختمان یاران، طبقه سوم، واحد ۵

### تدوین معین بهار

۶۶۴۳۳۴۶۹

تهران، بلوار کشاورز، خیابان جمالزاده شمالی، کوچه نادر، پلاک ۲۹، واحد ۱۵

### پیوند ارقام راهبر ایرانیان

۰۱۱۴۴۲۰۶۹۹۲

آمل- خیابان طالب آملی- روبروی دریای ۱/۲۷، بلوار طالب آملی، طبقه دوم

### تدوین و همکاران

۸۶۰۸۰۰۷۲-۴

تهران، بزرگراه کردستان، خیابان حکیم، پلاک ۱۱، طبقه ۳، واحد ۱۴

### تحلیل طلب

۸۶۱۲۶۰۱۳

تهران، میدان جهاد، خیابان بیستون، خیابان بوعلی سینا غربی، پلاک ۴۷، طبقه ۵، واحد ۱۳

### تراز آوران امین

۲۶۴۱۱۲۴۴-۲۶۴۱۱۲۴۲

تهران، میرداماد، جنب متروی میرداماد، مجتمع رز میرداماد، A1، طبقه سوم، واحد ۱۱، کد ۳۰۴

### تحلیلگر معتمد امین

۰۷۱۳۶۲۷۷۵۸۷

شیراز، ولیعصر، خیابان ولیعصر، کوچه ۸، پلاک ۱۸۸، طبقه ۱

### تراز محاسب ماندگار

۰۵۱-۳۸۴۳۴۵۱۶ و ۰۵۱-۳۸۴۶۳۸۲۴

مشهد- خیابان احمد آباد- بلوار رضا- نبش رضا ۱- پلاک ۴۰- طبقه اول-

## مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

<p><b>حساب نگر متین</b></p> <p>۴۴۴۹۹۴۶۴</p> <p>تهران، جمالزاده، خیابان یوسف، کوچه سوسن، پلاک ۴، ساختمان پالیز، طبقه ۲، واحد ۲۰۳</p>	<p><b>تراز مشهود محتسب</b></p> <p>۴۴۲۷۳۸۱۱-۴۴۲۷۳۸۱۱-۲</p> <p>تهران، خیابان مرزداران، بلوار شهید سرتیپ آریافر، کوچه لاله، پلاک ۲۶، طبقه ۴، واحد ۴</p>
<p><b>حسابرس معتمد پارسیان</b></p> <p>۸۸۷۰۷۶۱۵-۸۸۷۰۸۱۴۸</p> <p>تهران- خیابان ولیعصر، بالاتر از مطهری، کوچه ناهید، پلاک ۸۴، واحد ۴</p>	<p><b>ترازما همکاران</b></p> <p>۸۸۷۲۶۳۹۵-۶</p> <p>تهران، خیابان شهید بهشتی، خیابان شهید خالد اسلامبولی، خیابان پنجم، پلاک ۲۳، طبقه ۳، واحد ۳۳</p>
<p><b>حسابرسان نواندیش</b></p> <p>۸۸۵۴۶۳۰۰-۸۸۵۱۶۷۹۲-۳</p> <p>تهران- خیابان مطهری- خیابان علی اکبری- خیابان صحافزاده- پلاک ۵۶- طبقه سوم</p>	<p><b>تلاش ارقام</b></p> <p>۸۸۸۰۶۸۷۶</p> <p>تهران- خیابان شهید مطهری، خیابان شهید حمید صدر - خیابان لارستان - پلاک ۵- ساختمان سپهر- طبقه سوم- واحد ۳۰۲</p>
<p><b>حسابرسین</b></p> <p>۸۸۷۰۹۷۴۳-۸۸۷۰۹۷۴۴-۸۸۷۲۱۲۶۹</p> <p>تهران، خیابان شهید بهشتی، خیابان شهید علی میرزا حسنی، خیابان قائم مقام فراهانی، پلاک ۱۸۶، ساختمان ۲۱۶، طبقه ۳، واحد ۲۶</p>	<p><b>تلفیق نگار</b></p> <p>۲۲۱۴۲۹۴۲-۲۲۱۴۲۹۴۳</p> <p>تهران، سعادت آباد، خیابان شهید حمید نمازی زاده (سوم شرقی)، پلاک ۱۵۶، برج کاج، طبقه سوم شمالی</p>
<p><b>خبرگان پارس پویا</b></p> <p>۰۵۱۳۸۸۳۴۱۸۱-۳</p> <p>مشهد، بلوار وکیل آباد، بلوار کوثر، کوثر شمالی، پلاک ۸۱</p>	<p><b>توانگر محاسب و همکاران</b></p> <p>۶۶۹۴۹۰۷۱-۲</p> <p>تهران- میدان توحید- خیابان فرصت شیرازی- پلاک ۸۳- واحد ۶B</p>
<p><b>خبرگان حساب امین</b></p> <p>۰۱۱۴۴۲۲۷۶۳۵-۸</p> <p>آمل، میدان قائم، ساختمان الماس، واحد ۴۰۳، طبقه ۴</p>	<p><b>توسعه مدیریت دانا</b></p> <p>۲۲۹۰۳۷۵۸ - ۸۶۱۲۰۹۲۲</p> <p>تهران، خیابان سهروردی شمالی، خیابان کوشش، پلاک ۱، طبقه ۴</p>
<p><b>خبره</b></p> <p>۸۸۹۰۲۳۱۶</p> <p>تهران، خیابان ولی عصر، بین فروشگاه قدس و پمپ بنزین، کوچه پزشک پور، شماره ۲۴</p>	<p><b>حافظ گام</b></p> <p>۲۲۲۷۰۹۴۹-۲۲۲۷۰۹۸۱-۲۲۹۱۲۱۵۹</p> <p>تهران، خیابان میرداماد، خیابان نفت جنوبی، کوچه تابان، پلاک ۱۰، واحد ۱۵</p>
<p><b>داریا روش</b></p> <p>۸۸۶۰۱۹۸۸-۹۰</p> <p>تهران، میدان ونک، ملاصدرا، خیابان شیرازی جنوبی، کوچه اتحاد، پلاک ۱۰</p>	<p><b>حامیان کاردیده پارس</b></p> <p>۸۸۵۸۴۱۶۳-۸۸۶۹۰۸۳۰</p> <p>تهران، سعادت آباد، خیابان علامه طباطبایی جنوبی، نبش خیابان شهید حمیدرضا حق طلب، ساختمان علامه، پلاک ۸۰، طبقه سوم</p>
<p><b>داوران حساب</b></p> <p>۸۸۵۴۵۶۳۸-۸۸۵۴۵۶۲۵-۸۸۵۱۰۰۵۴</p> <p>تهران، خیابان قائم مقام فراهانی- بالاتراز خیابان استاد مطهری- خیابان ششم- شماره ۲۳- طبقه اول</p>	<p><b>حساب گستر پویا</b></p> <p>۷۷۲۹۶۹۹۸</p> <p>تهران، تهرانپارس، خیابان شهید محمود آهنی امینه (۱۱۹)، خیابان شهید داریوش اصغری (۱۵۶ غربی)، طبقه ۲، واحد ۶</p>

## مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

<p><b>رازدار</b></p> <p>۸۸۷۲۶۵۳۵-۸۸۷۲۶۶۶۵</p> <p>تهران-خیابان احمد قصیر(بخارست)-کوچه نوزدهم- پلاک ۱۸- واحد ۱۴- طبقه ۷</p>	<p><b>دایان معتمد فردا</b></p> <p>۰۵۱۳۷۲۹۴۶۲۳</p> <p>مشهد، کلاهدوز، خیابان آبکوه، خیابان ارم شمالی، (آبکوه ۱۷)، پلاک ۵، طبقه ۴</p>
<p><b>راهبرد اندیشان مدبر</b></p> <p>شیراز، بلوار پاسداران، خیابان شهید جهان آرا، بلوار پاسداران، ساختمان پارسیان، طبقه ۲، واحد ۲</p>	<p><b>دریک فروردین</b></p> <p>۲۲۹۰۲۴۸۴</p> <p>تهران، خیابان نفت شمالی، خیابان هفتم، شماره ۳۹، طبقه ششم، واحد ۲۲</p>
<p><b>رایان بهروش پارس</b></p> <p>۰۵۱۳۸۹۱۵۶۸۵-۰۵۱۳۸۶۷۹۹۳۴</p> <p>مشهد- بلوار شهید صارمی، بین شهید صارمی ۲۹ و ۳۱ (بین هنرستان و هفت تیر)، پلاک ۲۰۵، طبقه اول</p>	<p><b>دش و همکاران</b></p> <p>۴۴۸۴۶۶۰۵-۴۴۸۴۶۶۰۱</p> <p>تهران، بزرگراه نیایش-بعدازچهارراه سردار جنگل-آبشناسان-خیابان نشاط- نبش کوچه سوم غربی-پلاک ۲۴</p>
<p><b>رایمند امین</b></p> <p>۵-۰۵۱۳۶۰۲۱۷۳۳</p> <p>مشهد، بلوار فرامرزی عباسی، نبش فرامرزی عباسی ۲۴، پلاک ۱، طبقه سوم</p>	<p><b>دقیق آزما تراز</b></p> <p>۰۵۱۳۷۲۳۷۱۳۳</p> <p>مشهد، خیابان شهید قرنی ۲۱، برج جاودان، طبقه ۷، واحد ۷۰۲</p>
<p><b>رایمند و همکاران</b></p> <p>۲۲۱۳۷۷۰۷</p> <p>تهران، سعادت آباد، کوچه بی نام، بلوار استاد محمدعلی کشاورز، پلاک ۸، طبقه سوم</p>	<p><b>دقیق تراز سپاهان</b></p> <p>۰۳۱-۳۶۲۰۴۷۹۴-۵</p> <p>اصفهان-چهارباغ بالا، مجتمع تجاری کوثر ۲، طبقه ۴، شماره ۶۰۳-صندوق پستی: ۸۹۶-۸۱۶۵۵</p>
<p><b>رمز پویا</b></p> <p>۲۲۹۱۱۸۸۳-۲۲۹۱۲۹۱۷</p> <p>تهران، میرداماد، میدان مادر، خیابان شاه نظری، کوچه دوم، پلاک ۳۹، طبقه ۵، واحد ۹</p>	<p><b>دل آرام</b></p> <p>۸۸۹۰۱۴۹۶</p> <p>تهران، میدان جهاد (دکترفاطمی)- خیابان کامران- پلاک ۱۵- واحد ۲- طبقه اول</p>
<p><b>رهبین</b></p> <p>۸۸۵۳۲۶۲۸-۸۸۵۲۳۰۵۹</p> <p>تهران، خیابان سهروردی شمالی، انتهای خیابان خرمشهر، خیابان شهید عربعلی، شماره ۱، واحد ۶</p>	<p><b>دیان</b></p> <p>۸۸۴۹۰۴۷۴-۸۸۴۹۰۴۷۱</p> <p>تهران، ایرانشهر، بلوار کریم خان زند، پلاک ۱۴۲، طبقه ۳</p>
<p><b>رهنمود ارقام پارس</b></p> <p>۴۴۹۷۸۸۱۹-۲۴</p> <p>فلکه دوم صادقیه- بلوار فردوس شرق- نبش خیابان وفا آذر جنوبی- مجتمع تجاری و اداری آبریک سنتر- طبقه سوم- واحد ۱۱۵</p>	<p><b>راد محاسب ایستیس</b></p> <p>۰۳۵۳۶۲۷۰۵۵۸</p> <p>یزد، خیابان فرخی، کوچه شهید معینی (دادگستری)، بن بست فتوحی، پلاک ۴۸</p>
<p><b>رهنو حساب</b></p> <p>۲۲۳۶۵۰۵۶-۹</p> <p>تهران، سعادت آباد، بلوار سرو غربی، نرسیده به میدان کتاب، پلاک ۱۲۸ (ساختمان بانک سپه)، طبقه ۴، واحد ۱۰۷</p>	<p><b>زاده</b></p> <p>۴۴۹۷۲۸۱۷-۴۴۹۷۲۵۵۱</p> <p>تهران، بلوار فردوس، آیت اله کاشانی، خیابان شهید محمد کاظم اعتمادیان، پلاک ۱۵، ساختمان مهسان، طبقه دوم، واحد ۸</p>

## مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

<p><b>سپند تدبیر نیکان</b></p> <p>۸۸۷۴۰۳۳۶-۸۸۷۳۰۸۵۰</p> <p>تهران، خیابان بهشتی (عباس آباد)- خیابان قائم مقام فراهانی- خیابان چهارم- پلاک ۱۰- طبقه همکف</p>	<p><b>رهیافت حساب تهران</b></p> <p>۸۸۹۸۵۷۵۱</p> <p>تهران، خیابان سیدجمال الدین اسدآبادی، خیابان ۴، شماره ۵، واحد ۶</p>
<p><b>سخن حق</b></p> <p>۸۸۷۹۴۶۴۶</p> <p>تهران، میدان آرژانتین، اول خیابان آفریقا، شماره ۹، بلوک ب، واحد ۳</p>	<p><b>رهیافت و همکاران</b></p> <p>۵۱-۳۲۲۸۶۸۰۱-۶</p> <p>مشهد- بلوار مدرس- روبروی بنیاد شهید- ساختمان مسکن- طبقه اول</p>
<p><b>سروک پرهام</b></p> <p>۶۶۹۱۳۹۸۳-۶۶۹۰۵۳۹۵</p> <p>تهران، سلسبیل شمالی، خیابان رودکی، بن بست دکتر بزرگی، پلاک ۲، ساختمان اندیشه ۲، طبقه ۵، واحد ۱۴</p>	<p><b>روشنگر بصیر</b></p> <p>۴۴۲۸۴۵۴۰-۲</p> <p>تهران، مرزداران، کوچه الوند ۱۳، خیابان شهید بیژن ابرهیمی (الوند)، برج الوند، برج A شمالی، طبقه ۵، واحد ۵۰۵</p>
<p><b>سنجیده روش آریا</b></p> <p>۲۶۱۴۲۶۰۰-۴</p> <p>تهران، استاد حسن بنا شمالی، ضلع جنوبی میدان ملت، خیابان قلیچ خانی، پلاک ۱۰۸، طبقه ۶، واحد ۲۳</p>	<p><b>رئوف اندیش امین</b></p> <p>۸۸۹۲۸۹۸۱</p> <p>تهران- میدان ولیعصر- ساختمان تجارت ایرانیان- طبقه سوم - واحد ۶</p>
<p><b>سیاق نوین جهان</b></p> <p>۴۴۲۹۸۶۲۲-۴۴۲۶۴۹۵۷-۴۴۲۶۴۸۱۲</p> <p>تهران، بلوار مرزداران، بلوار آریا فر، نبش گلدیس ۷، شماره ۲۱، طبقه اول، واحد ۲</p>	<p><b>زرین نگار راستین</b></p> <p>۴۴۳۲۴۸۱۹</p> <p>تهران، شهران جنوبی، کوچه توحید، خیابان کوهسار، پلاک ۶۵، طبقه اول، واحد ۲</p>
<p><b>سینافکر</b></p> <p>۶۶۹۵۸۰۳۱</p> <p>تهران، شهران جنوبی، نرسیده به فلکه اول، روبروی فرهنگسرای معرفت، مجتمع فرهنگ، پلاک ۱۸، طبقه ۵، واحد ۱۵</p>	<p><b>ژرف بین بهبود ارقام</b></p> <p>۸۸۹۵۲۲۹۰-۸۸۹۵۲۲۸۹</p> <p>تهران، میدان فاطمی- پلاک ۱۳- ساختمان فاطمی- طبقه هفتم- واحد ۷۳</p>
<p><b>شاخص اندیشان</b></p> <p>۲۲۹۰۲۴۸۴-۲۲۹۰۴۲۰۰</p> <p>تهران، خیابان میرداماد- نفت شمالی- نبش خیابان نهم- بین بانک سپه و تجارت- پلاک ۳۹ - واحدهای ۲۲ و ۲۳- طبقه ۶</p>	<p><b>سامان اندیشان یکتا</b></p> <p>۸۸۸۸۲۹۰۰-۸۸۶۷۴۴۷۱</p> <p>تهران، خیابان ولیعصر، خیابان دامن افشار، بعد از سوگند، پلاک ۴۹، طبقه ۵</p>
<p><b>شاهدان</b></p> <p>۸۸۹۶۰۱۴۵-۸۸۹۸۲۱۴۵-۸۸۹۶۰۱۷۳</p> <p>تهران، خیابان زرتشت غربی، روبه روی بیمارستان مهر، پلاک ۴۵، طبقه سوم غربی</p>	<p><b>سامان پندار</b></p> <p>۲۲۰۳۷۲۱۳-۵</p> <p>تهران، بلوار آفریقا- نبش عاطفی غربی- پلاک ۱۵۲- برج صبا- واحد ۱۲۳</p>
<p><b>شراکت</b></p> <p>۸۸۷۱۷۶۵۱-۸۸۷۱۷۶۵۰</p> <p>تهران، خیابان دکتر بهشتی، خیابان قائم مقام فراهانی، ساختمان ۲۱۶، پلاک ۱۸۶، طبقه ۴، واحد ۳۵</p>	<p><b>سامان گستر ارقام</b></p> <p>۸۶۰۴۴۳۶۷</p> <p>تهران، خیابان عباس آباد، خیابان شهید خلیل حسینی، کوچه مهرداد، پلاک ۹، طبقه اول، واحد ۲</p>

## مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

<p><b>فراگیر اصول</b></p> <p>۸۸۶۷۱۶۸۱-۸۸۶۷۵۷۲۲-۸۸۶۶۱۱۷۵</p> <p>تهران، خیابان گاندی، خیابان ۲۳، پلاک ۲۱، واحد ۲</p>	<p><b>شریف محاسب مانا</b></p> <p>۰۵۱۳۶۰۴۷۳۷۸-۷۹-۸۰</p> <p>مشهد، بلوار دانش آموز، پلاک ۱۸۷، طبقه اول</p>
<p><b>فرانگر حساب خبره</b></p> <p>۸۸۴۰۳۶۹۷-۸۸۴۰۲۹۷۷</p> <p>تهران، عباس آباد، خیابان داریوش، خیابان شهید میرزایی زینالی، پلاک ۷۵، طبقه سوم شرقی، مدیر مستقر اسماعیل اقبال صفت رونقی</p>	<p><b>شهودامین</b></p> <p>۴۴۰۲۲۶۶۰-۴۴۰۰۸۱۷۷</p> <p>تهران، فلکه دوم صادقیه، بلوار آیت اله کاشانی، پلاک ۲۱۰ (ساختمان ماد) طبقه ۴، واحدهای ۱۲ و ۱۴ و ۱۵</p>
<p><b>فرجام اندیشان محاسب</b></p> <p>۲۲۸۵۹۴۳۰-۳۱</p> <p>تهران، سید خندان، خیابان خواجه عبدالله انصاری، پلاک ۱۰۷، برج آسمان، طبقه ۴، واحد b</p>	<p><b>صالح اندیشان</b></p> <p>۸۸۸۵۱۶۷۵-۷</p> <p>تهران، بهجت آباد، خیابان ولیعصر، کوچه شهید حمید فخاری، پلاک ۱۲، طبقه اول</p>
<p><b>فرزین ارقام آرین</b></p> <p>۰۵۱۳۵۰۹۴۳۱۱-۵۰۹۳۷۲۰</p> <p>مشهد، فارغ التحصیلان، خیابان دندانپزشکان ۱۲، فارغ التحصیلان ۱۱، بلوار فارغ التحصیلان (وکیل آباد ۷۷)، پلاک ۸۵، طبقه همکف</p>	<p><b>صدر</b></p> <p>۸۸۸۴۳۰۱۵</p> <p>تهران، ضلع جنوب شرقی میدان هفت تیر-کوچه شیمی-پلاک ۷۰-واحد ۲</p>
<p><b>فریوران راهبرد</b></p> <p>۸۸۹۳۴۳۵۰-۳</p> <p>تهران، خیابان سپهبد قرنی نرسیده به پل کریمخان، کوچه خسرو، پلاک ۲۴، طبقه ۵، واحد ۱۰</p>	<p><b>عامر مشاور تهران</b></p> <p>۸۸۹۰۵۶۴۷-۸۸۸۹۰۶۱۹</p> <p>تهران، خیابان فلسطین شمالی- بالاتر از بلوار کشاورز- ساختمان ۵۵- طبقه ۴-واحد ۱۸</p>
<p><b>فهیم مدیر</b></p> <p>۸۸۷۳۳۸۹۸</p> <p>تهران، خیابان شهید بهشتی، بعد از خیابان پاکستان، پلاک ۲۳۷، طبقه سوم، واحد ۹</p>	<p><b>فاطر</b></p> <p>۶۶۴۰۸۲۲۶-۶۶۴۹۸۰۲۵-۶۶۴۹۲۸۷۱</p> <p>تهران، خیابان وصال شیرازی- بزرگمهر غربی- کوی اسکو- پلاک ۱۴- طبقه ۴</p>
<p><b>قواعد</b></p> <p>۶۶۵۹۷۶۴۴-۶۶۵۹۷۷۵۳</p> <p>تهران، میدان توحید، ابتدای خیابان ستارخان، خیابان کوثر دوم، پلاک ۱، واحد ۵</p>	<p><b>فراز حساب</b></p> <p>۸۸۵۱۴۵۳۹</p> <p>تهران، ضلع جنوب غربی پل سید خندان- خیابان میرمطهری- ساختمان ۳۸- طبقه ۵- واحد ۵۲</p>
<p><b>کارآمد حساب ایرانیان</b></p> <p>۸۸۰۲۰۱۳۷-۸۸۳۳۴۶۵۴</p> <p>تهران، خیابان فاطمی- میدان گلها- خیابان کاج جنوبی- خیابان شهید فکوری- پلاک ۹- طبقه اول- واحد ۲</p>	<p><b>فراز مشاور دیلمی پور</b></p> <p>۲۶۲۱۳۱۳۷</p> <p>تهران، بلوار نلسون ماندلا، شماره ۲۴۴، مجتمع اداری الهیه، طبقه ششم، واحد ۶۰۶</p>
<p><b>کارای پارس</b></p> <p>۰۷۱۳۶۳۴۰۰۱۶-۱۸</p> <p>شیراز، خیابان معالی آباد، بلوار دکتر شریعتی، روبروی پارک ملت، ساختمان طوبی ۸، طبقه ۱، واحد ۲</p>	<p><b>فراز نگر آگاه</b></p> <p>۶۶۴۳۹۲۶۱</p> <p>تهران، شهر آراء، بزرگراه شهید دکتر چمران، کوچه خلخال، پلاک ۵، طبقه ۲</p>

## مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

<p><b>گواهان</b></p> <p>۴۴۳۷۳۳۶۱-۴۴۳۷۳۵۱۳</p> <p>تهران، مرزداران، کوچه سادات، خیابان شهید محرمعلی بی نظیر، پلاک ۱۹، مجتمع اداری امین، طبقه ۶، واحد شمالی</p>	<p><b>کاربرد ارقام</b></p> <p>۲۶۲۰۷۱۳۹-۲۶۲۰۷۱۴۶-۲۲۰۲۳۵۴۴-۲۲۰۲۳۵۲۴</p> <p>تهران، خیابان ولیعصر، بالاتر از میدان ونک، خیابان والی نژاد، پلاک ۲۰، طبقه ۲</p>
<p><b>متین محاسب نوین</b></p> <p>۸۸۶۶۲۵۹۲-۳</p> <p>تهران، میدان ونک-خیابان برزیل-خیابان شهید عباسپور(توانیرشمالی)-کوچه جهان آرا-پلاک ۱۰</p>	<p><b>کاربرد تحقیق</b></p> <p>۰۳۱۳۷۷۵۰۱۴۴-۵</p> <p>اصفهان-پل وحید-ابتدای بلواروحید-مجتمع اداری امین-طبقه ۳-واحد ۲۰</p>
<p><b>محیا مشار</b></p> <p>۸۸۵۵۷۱۲۹-۳۰</p> <p>تهران، خیابان خالد اسلامبولی (وزرا)، خیابان چهاردهم، پلاک ۳، واحد همکف</p>	<p><b>کاسپین تراز سما</b></p> <p>۰۱۱۳۳۲۰۶۰۲۵</p> <p>ساری-بلوار طالقانی-ساختمان جم-طبقه ۲-واحد ۶</p>
<p><b>مختاروهمکاران</b></p> <p>۸۸۸۰۰۲۶۷-۹</p> <p>تهران، خیابان ولی عصر-خیابان زرتشت غربی-پلاک ۱۴-طبقه ۵</p>	<p><b>کاشفان</b></p> <p>۸۸۸۲۷۵۵۶-۸۸۸۳۵۲۱۳-۸۸۸۴۷۵۲۵</p> <p>تهران، خیابان میرزای شیرازی-خیابان فریدون نژادکی(کامکارسابق)-روبروی بانک ملت-پلاک ۶-طبقه ۲</p>
<p><b>مدبران امین</b></p> <p>۰۳۱۳۲۳۷۳۶۵۳</p> <p>اصفهان-خیابان شیخ بهایی-بعد از چهار راه آذر-بن بست صفاری (شماره ۲۵)-مجتمع آئینه-طبقه دوم-واحد ۴</p>	<p><b>کوشا منش</b></p> <p>۲۶۲۰۰۴۵۰-۲</p> <p>تهران-خیابان ولیعصر-بالاتر از چهارراه نیایش-کوچه شهید رحیمی-پلاک ۵۴-طبقه ۳-واحد ۱۲</p>
<p><b>مستقل اندیشان پارس</b></p> <p>۸۸۷۰۶۱۸۶-۷</p> <p>تهران، خیابان یوسف آباد-خیابان فتحی شقایق-نبش بیستون-پلاک ۷۱-واحد ۳</p>	<p><b>کوشش</b></p> <p>۸۸۷۳۴۷۰۷-۸</p> <p>تهران، میدان آرژانتین-خیابان بخارست-شماره ۴۹-طبقه ۴-واحد ۵</p>
<p><b>مشاوران سرآمد کاوش</b></p> <p>۸۸۲۴۷۱۳۷</p> <p>تهران، مرزداران، خیابان شهید استاد مطهری، پلاک ۱، ساختمان لاله، طبقه ۱، واحد ۵</p>	<p><b>کار آزما مشار دانا</b></p> <p>۴۶۱۳۰۰۵۴</p> <p>تهران، جنت آباد جنوبی، خیابان ۳۵ متری لاله شرقی، بن بست نسترن، پلاک ۱، مجتمع اداری تجاری لاله، طبقه اول، واحد ۴</p>
<p><b>مطلب زاده و همکاران</b></p> <p>۸۸۵۴۹۳۱۴-۵</p> <p>تهران-شهید مطهری-خیابان شهید دکتر مفتاح-کوچه شهید منصور دوست محمدی (ششم)-پلاک ۳ طبقه سوم-واحد ۷</p>	<p><b>کارامنش تدبیر</b></p> <p>۶۶۵۹۳۰۷۹</p> <p>تهران، خیابان ستارخان، خیابان باقرخان غربی، پلاک ۱۲۱، طبقه سوم، واحد ۶</p>
<p><b>معمد ارکان</b></p> <p>۲۲۱۲۴۷۸۶-۸۸۶۹۷۰۵۲</p> <p>تهران، خیابان شهید محمد مهدی فرحزادی، خیابان بهاران یکم، پلاک ۵۰، طبقه ۵، واحد ۹</p>	<p><b>کاربرگ سامان</b></p> <p>۸۸۱۰۴۲۵۱-۸۸۱۰۴۲۵۲</p> <p>تهران، خیابان ولیعصر، بالاتر از خیابان بهشتی، کوچه نادر، پلاک ۶، طبقه ۶، واحد ۲۳</p>



## مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

<p><b>میزان اندیشه</b></p> <p>۰۵۱۳۸۹۴۵۵۴۰</p> <p>مشهد، محله شریف، کوچه صدف ۲۰ (معلم ۵۲)، بلوار معلم، پلاک ۱۲۵۲، طبقه سوم، واحد ۹</p>	<p><b>معمد رایان باهر</b></p> <p>۰۲۶۳۴۲۳۳۲۷۸-۰۲۶۳۴۲۳۳۲۸۳</p> <p>کرج، گلشهر ویلا، خیابان سعدی، بلوار ایثار (درختی)، پلاک ۳۱۲، مجتمع باران، طبقه سوم، واحد ۶</p>
<p><b>نکو نگرش</b></p> <p>۲۲۸۹۳۶۱۲-۸۸۶۵۲۶۱۲-۸۸۶۵۲۶۱۱</p> <p>تهران، خیابان ونک، ساختمان آسمان ونک، پلاک ۶، طبقه اول، واحد ۱۰۷</p>	<p><b>معیار حساب تدوین</b></p> <p>۰۵۱۳۶۰۴۷۴۷۸</p> <p>مشهد، محله شهید فرامرزی عباسی، بلوار شهید فرامرزی عباسی، خیابان رسالت ۴ (فرامرزی عباسی ۳)، پلاک ۱، طبقه سوم غربی، واحد ۶</p>
<p><b>نهان نیک نگر</b></p> <p>۸۶۰۸۷۰۵۳-۸۶۰۸۷۱۹۱</p> <p>تهران، میدان ونک، خیابان گاندی، خیابان هجدهم، پلاک ۱۵، واحد ۲</p>	<p><b>معین مشاور مجرب</b></p> <p>۷۷۷۳۱۶۵۳</p> <p>تهران، تهرانپارس، خیابان شهید محمد مسعود گلشنی (۱۱۷)، بزرگراه رسالت پلاک ۲۴۹، طبقه همکف، واحد ۱</p>
<p><b>نواندیشان</b></p> <p>۸۸۸۴۷۹۶۲</p> <p>تهران، خیابان میرزای شیرازی، نبش خیابان نژادکی، شماره ۸۳، واحد ۱۶</p>	<p><b>مفاهیم حساب جامع</b></p> <p>۸۸۵۵۹۳۱۶-۸۸۵۵۹۳۷۰</p> <p>تهران- خیابان ولیعصر-نرسیده به پارک ساعی- برج سپهر ساعی- واحد ۴۰۶</p>
<p><b>نیک روشن</b></p> <p>۸۸۷۷۹۸۷۸</p> <p>تهران، بلوار آفریقا، خیابان دیدار شمالی، خیابان نلسون ماندلا، پلاک ۵۹، ساختمان مهرگان، طبقه ۲، واحد ۷</p>	<p><b>مفید راهبر</b></p> <p>۸۸۱۰۳۰۱۸</p> <p>تهران، خیابان احمد قصیر، کوچه ۱۳، پلاک ۹</p>
<p><b>نیک روشن تهران</b></p> <p>۷۷۸۷۳۵۱۹-۲۱</p> <p>تهرانپارس- خیابان فرجام- خیابان باغدارنیا (رشید شمالی)- انتهای خیابان ۱/۱۷۴ غربی- ساختمان پارس- پلاک ۲۰- طبقه ۳</p>	<p><b>ممیز</b></p> <p>۸۸۸۹۵۳۷۷-۸۸۹۰۷۶۷۹-۸۸۸۰۲۹۰۱-۸۸۹۰۱۵۴۷</p> <p>تهران، خیابان کریم خان زند، خیابان آبان جنوبی، خیابان سپند غربی، پلاک ۶۴، طبقه سوم، واحد شرقی</p>
<p><b>نیک ارقام بهار</b></p> <p>۸۸۸۰۷۳۲۳-۸۸۸۰۸۷۳۴</p> <p>تهران، خیابان طالقانی، پلاک ۲۹۲، طبقه ۵ جنوبی</p>	<p><b>ممیز حساب برنا</b></p> <p>۰۳۱۳۴۵۰۰۶۵۶</p> <p>اصفهان، محله رحیم آباد، کوچه مادی فرسخ ۱۸، خیابان کاوه، پلاک ۱۳۳۳، ساختمان رضا، طبقه اول، واحد ۱</p>
<p><b>نیکان تراز ایرانیان</b></p> <p>۸۸۹۹۶۰۶۳-۵</p> <p>تهران، خیابان سید جمال الدین اسد آبادی، خیابان دوم، پلاک ۱۱، طبقه ۴، واحد ۱۱</p>	<p><b>مهر آفرین بصیر</b></p> <p>۸۸۱۰۰۵۸۹-۸۸۵۵۲۰۸۹</p> <p>تهران، خیابان خالد اسلامبولی (وزرا)، خیابان ششم، کوچه دل افروز، پلاک ۱۹، واحد ۱۶</p>
<p><b>نیکو مشاور</b></p> <p>۸۸۰۳۴۴۸۲</p> <p>تهران، خیابان ونک، خیابان آزارات، خیابان ماهتاب، خیابان ستول، پلاک ۳۱، واحد ۲</p>	<p><b>مهرگان تراز و همکاران</b></p> <p>۰۵۱۳۶۰۴۲۱۵۰-۰۵۱۳۶۰۴۹۳۸۴</p> <p>مشهد، بلوار شهید فرامرزی عباسی، فرامرزی عباسی ۲۵ (رسالت ۲۴)، پلاک ۱، طبقه سوم</p>

## مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

<p><b>هوشمند نگر پویا</b></p> <p>۶۶۹۲۲۹۶۵</p> <p>تهران، خیابان توحید، پلاک ۲، طبقه ۴</p>	<p><b>هادی حساب تهران</b></p> <p>۸۸۴۴۳۶۳۴ خط ویژه</p> <p>تهران، خیابان مطهری، خیابان ترکمنستان، نبش کوچه سرو، پلاک ۲، طبقه ۶، واحد ۱۵</p>
<p><b>هوشیار ممیز</b></p> <p>۸۸۲۰۹۸۱۷-۱۸</p> <p>تهران- انتهای گاندی شمالی- پلاک ۸- طبقه ۵- واحد ۱۹</p>	<p><b>هدف نوین نگر</b></p> <p>۲۶۴۲۲۰۴۱-۲۶۴۲۲۰۵۱</p> <p>تهران، خیابان شریعتی، خیابان وحید دستگردی (ظفر)، مقابل خیابان عمران، پلاک ۱۴۸، طبقه ۳، واحد ۲</p>
<p><b>وانیا نیک تدبیر</b></p> <p>۲۲۰۳۱۴۷۶-۷</p> <p>تهران- بلوار افریقا- پایین تر از مدرس- خیابان گلدان- پلاک ۸- واحد ۳</p>	<p><b>هژیران</b></p> <p>۲۲۰۱۵۲۲۹-۳۰</p> <p>تهران- خیابان نلسون ماندلا (افریقا)- خیابان ارمغان شرقی- پلاک ۱۳ (مجتمع اداری ارمغان)- طبقه ۴- آپارتمان A</p>
<p><b>یکتا تدبیر</b></p> <p>۲۲۸۸۸۹۳۷-۸-۲۲۸۸۷۹۰۳</p> <p>تهران، ابتدای پاسداران، سه راه ضرابخانه، دشتستان دوم، پلاک ۲۱</p>	<p><b>هشت</b></p> <p>۴۴۰۲۶۹۴۶-۴۴۰۲۷۵۲۴</p> <p>تهران، خیابان آیت اله کاشانی، خیابان مهران، خیابان پنجم، کوچه ارغوان، پلاک ۲۹، طبقه ۴، واحد ۸</p>
<p><b>یکتا اندیشان بهمن</b></p> <p>۴۴۲۸۸۸۱۶</p> <p>تهران، فلکه دوم صادقیه، برج گلدیس، طبقه ۹، واحد ۹۱۴</p>	<p><b>هشیار- بهمند</b></p> <p>۸۸۸۴۳۷۰۴-۵</p> <p>تهران، خیابان قائم مقام فراهانی- بالاتر از میدان شعاع- پلاک ۱۱۴- طبقه ۴- واحد ۲۰</p>
<p><b>یکتا روش امین</b></p> <p>۸۸۴۸۲۹۰۵-۸۸۷۱۹۲۴۵</p> <p>تهران- میدان آرژانتین- خیابان خالد اسلامبولی- کوچه دوازدهم- پلاک ۸- واحد ۱، طبقه همکف</p>	<p><b>همیار حساب</b></p> <p>۶۶۵۶۵۲۹۰-۱</p> <p>تهران، خیابان کارگرشمالی، خیابان میرخانی (نصرت شرقی)، پلاک ۵۴، طبقه ۲، واحد ۴</p>



## مؤسسات ادغام شده

ردیف	موسسه حسابرسی ادغام شونده	موسسه حسابرسی ادغام کننده	تاریخ ادغام	نام موسسه حسابرسی پس از ادغام
۱	دایارایان	رهیافت و همکاران	۱۳۹۴/۰۲/۱۶	دایارهیافت
۲	ایران مشهود	آزمون پرداز	۱۳۹۴/۰۶/۰۱	آزمون پرداز ایران مشهود
۳	آریان فراز	دایا رهیافت	۱۳۹۴/۰۸/۰۲	دایارهیافت
۴	اندیشگران پویا	آزمون پرداز ایران مشهود	۱۳۹۴/۱۰/۰۱	آزمون پرداز ایران مشهود
۵	دانشگر محاسب خبره	ارقام نگر آریا	۱۳۹۴/۱۱/۰۳	ارقام نگر آریا
۶	دانشگر محاسب	ارقام نگر آریا	۱۳۹۴/۱۱/۰۳	ارقام نگر آریا
۷	آگاه حساب	ارقام نگر آریا	۱۳۹۵/۰۵/۲۴	ارقام نگر آریا
۸	تدبیرگران شاخص اندیش	ارقام نگر آریا	۱۳۹۵/۰۷/۲۵	ارقام نگر آریا
۹	امین مشهود پارس	کارای فارس	۱۳۹۵/۰۸/۰۱	کارای فارس
۱۰	فرازمند	بهنود حساب	۱۳۹۵/۱۲/۰۱	بهنود حساب
۱۱	متین خردمند	رازدار	۱۳۹۵/۱۲/۰۵	رازدار
۱۲	آرمان راه برد	آروین ارقام پارس	۱۳۹۵/۱۲/۱۵	آرمان آروین پارس
۱۳	آیین محاسبان امین	حساب گستر پویا	۱۳۹۶/۴/۲۴	حساب گستر پویا
۱۴	آیین ارقام	حساب گستر پویا	۱۳۹۶/۴/۲۴	حساب گستر پویا
۱۵	راهبرد پیام	فریوران	۱۳۹۶/۰۴/۳۱	فریوران راهبرد
۱۶	آب دیده محاسبان امین	هژیران	۱۳۹۶/۰۵/۳۱	هژیران
۱۷	آبان حساب	سامان پندار	۱۳۹۶/۱۱/۰۷	سامان پندار
۱۸	رهنمودگران کاردان	هوشیار ممیز	۱۳۹۶/۱۱/۰۹	هوشیار ممیز
۱۹	آروین حساب رسا	رهنمود ارقام پارس	۱۳۹۶/۱۱/۲۸	رهنمود ارقام پارس
۲۰	ایمان پردازش اعداد	احراز ارقام	۱۳۹۶/۱۱/۰۱	احراز ارقام
۲۱	نمودگر روش	آتیه اندیش ارقام	۱۳۹۷/۰۲/۰۴	آتیه اندیش نمودگر
۲۲	تدبیر امید خاورمیانه	راده	۱۳۹۷/۰۴/۱۰	راده
۲۳	آرنیکا ارقام پارس	مهرگان تراز و همکاران	۱۳۹۷/۰۵/۰۱	مهرگان تراز و همکاران
۲۴	مدبران مستقل	رازدار	۱۳۹۷/۰۸/۱۲	رازدار
۲۵	رایان بهروش پارس	آئین محاسب و همکاران	۱۳۹۷/۹/۱۲	آئین محاسب و همکاران
۲۶	مهرگان تراز و همکاران	بصیر محاسب توس	۱۳۹۷/۱۲/۰۱	بصیر محاسب توس
۲۷	دیلمی پور و همکاران	فراز مشاور	۱۳۹۸/۲/۷	فراز مشاور دیلمی پور
۲۸	نوین نگر مانا	هدف همکاران	۱۳۹۹/۳/۱۰	هدف نوین نگر
۲۹	کاربرگ سامان	آئین ابرار آریا	۱۳۹۹/۴/۱۳	آئین ابرار آریا
۳۰	همپیشگان روش	آرمان نوین رسیدگی	۱۳۹۹/۶/۰۱	آرمان نوین رسیدگی

## مؤسسات منفک از ادغام

ردیف	موسسه حسابرسی پس از ادغام	موسسه حسابرسی منفک از ادغام	تاریخ خروج از ادغام
۱	آزمون پرداز ایران مشهود	ایران مشهود	۱۳۹۸/۰۸/۰۲
۲	بصیر محاسب توس	مهرگان تراز و همکاران	۱۳۹۸/۰۹/۲۱
۳	آئین محاسب و همکاران	رایان بهروش پارس	۱۳۹۹/۱۰/۱۶
۴	حساب گستر پویا	آئین محاسبان امین	۱۴۰۰/۰۸/۳۰
۵	حساب گستر پویا	آئین ارقام	۱۴۰۰/۱۱/۲۷
۶	سامان پندار	آبان حساب	۱۴۰۱/۰۵/۰۱
۷	آئین ابرار آریا	کاربرگ سامان	۱۴۰۱/۱۱/۱۶