

حسابداران



در این شماره می خوانیم:

گزیده‌ای از میزگرد نظارت در حرفه حسابرسی | آزمون حسابدارمالی خبره خرداد ۱۴۰۲ | پیشرفت گزارش حسابرسی
 استاندارد در ایالات متحده: شکل، دامنه و توجه دوباره به کشف تقلب | ارتباط گزارشگری پایداری شرکت‌ها و کیفیت حسابرسی
 | اهمیت مسائل زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیت (ESG) در حاکمیت شرکتی و افشای آن | اجتناب از مالیات (مروری بر
 چستی، در جهت کنترلی دقیق‌تر) | پدیدارسازی حیوان‌ها در حسابداری پایداری؛ با نگاهی انتقادی به ارزشگذاری مالی

به نام خداوند جانک و خرد

انجمن

- ۲ گزیده‌ای از میزگرد نظارت در حرفه حسابرسی
- ۳۰ آزمون حسابدار مالی خبره خرداد ۱۴۰۲
- ۹۸ فهرست مؤسّسات حسابرسی
- ۱۰۵ فهرست اعضای خبره‌ی انجمن
- ۱۰۹ اعضای جدید انجمن

مقالات و مطالب فنی

- ۳۶ پیشرفت گزارش حسابرسی استاندارد در ایالات متحده: شکل، دامنه و توجه دوباره به کشف تقلب
وحید منتی، فاطمه شیخ‌لر
- ۵۸ ارتباط گزارشگری پایداری شرکت‌ها و کیفیت حسابرسی
فاطمه صراف، موسی حسن‌زاده
- ۶۸ اهمیت مسائل زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیت (ESG) در حاکمیت شرکتی و افشای آن
مهدی بیرانوند، فاطمه دادبه
- ۷۲ اجتناب از مالیات (مروری بر چپستی، در جهت کنترلی دقیق‌تر)
ادریس کریمی قره‌عمر، حمیده عیسی پور
- ۷۸ پدیدار سازی حیوان‌ها در حسابداری پایداری؛ با نگاهی انتقادی به ارزشگذاری مالی
اسماعیل توکل‌نیا



تیر و مرداد ۱۴۰۲
سال ۳۵، شماره‌ی پیاپی ۳۴۹
شاپا: ۵۳۰-۱۷۳۵ ISSN

صاحب امتیاز: انجمن حسابداران خبره‌ی ایران
مدیر مسئول: مهدی تقوی
سردبیر و مدیر اجرایی: سیدمحمدباقرآبادی
طراح، صفحه‌آرا، و امور وبگاه: لیلا بیگلری
دبیر اخبار و امور آگهی‌ها: بنفشه صفری‌نژاد
هیئت تحریریه: حسن چناری

مقاله‌ها و اظهارنظرهای مندرج در حسابدار بازتاب‌دهنده‌ی نظر رسمی انجمن حسابداران خبره‌ی ایران نیست؛ مگر در مواردی که تصریح شود.

مسئولیت مقاله‌ها و اظهارنظرهای مندرج در حسابدار در برابر ادعاهای اشخاص ثالث بر عهده‌ی تهیه‌کنندگان مطالب است.

حسابدار در ویرایش فنی و ادبی و یک‌دست کردن دستور خط فارسی مطالب آزاد است.

نشانی دفتر مجله: تهران، میدان آرژانتین، خیابان شهید راضل کوری (بیست و هفتم)، خیابان الوند، پلاک ۲۸، طبقه دوم
تلفن: ۸۸۶۵۹۹۸۵-۸۸۶۵۹۹۸۲
فکس: ۸۸۸۷۸۶۶۷
کدپستی: ۱۵۱۴۹۳۶۵۱۶
سندوق پستی: ۱۵۸۱۵۳۶۹۱
وبگاه انجمن: iica.ir
وبگاه مجله: hesabdar.iica.ir
رایانامه مجله: hesabdar@iica.ir



www.hesabdar.iica.ir

آرشیو کامل شماره‌های پیشین حسابدار در وبگاه مجله به نشانی فوق در دسترس همه علاقه‌مندان است.

گزیده‌های از میزگرد نظارت در حرفه حسابداری



۳۰ خرداد ۱۴۰۲ - ساعت ۱۶-۱۸

برای مشاهده فیلم کامل میزگرد می‌توانید به آدرس
www.iica.ir/files/1402/04/talk-show-20-june-2023.mp4 مراجعه کنید



با توجه به تغییرات جدید صورت گرفته در بخش نظارتی حرفه حسابداری انجمن حسابداران خبره ایران که همواره در اطلاع‌رسانی و آموزش موضوعات جدید و نوظهور حسابداری، حسابداری، مالیات و قوانین پیشرو بوده است، میزگردی با موضوع نظارت در حرفه حسابداری با حضور موافقان و مخالفان تغییرات حاضر به صورت زنده و آنلاین، در تاریخ ۳۰ خرداد ۱۴۰۲ با حمایت مالی گروه نرم‌افزاری اوراش برگزار کرد.



میهمانان:

جناب آقای استاد منصور شمس احمدی: سه دوره عضو شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران و هشت دوره عضو شورای عالی انجمن حسابداران خبره ایران
 جناب آقای دکتر موسی بزرگ اصل: دو دوره عضو شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران و مدیرعامل پیشین سازمان حسابرسی
 جناب آقای دکتر کیهان مهام: دو دوره عضو شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران
 جناب آقای دکتر حسین بخشی: دو دوره عضو و دبیر شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران
 جناب آقای دکتر کاظم وادی زاده: سابقه عضویت در شورای عالی جامعه را دارند و هم اکنون ریاست محترم شورای عالی انجمن حسابداران خبره

میزبان:

جناب آقای سید محمد باقر آبادی: دبیرکل انجمن حسابداران خبره ایران

گزیده‌ای از مطالب مطرح شده در میزگرد

سید محمد باقر آبادی:

استاد شمس احمدی؛ لطفاً مختصری راجع به تغییرات اساسنامه جامعه حسابداران رسمی و مقایسه بحث نظارت در ایران و جهان توضیح دهید؟

منصور شمس احمدی:

از وقتی که اساسنامه جامعه در سال ۷۲ تدوین شد تا حالا ده بار تغییراتی در اساسنامه ایجاد شده است که بخش عمده این تغییرات مربوط می‌شود به کنترل کیفیت که بخشی از ارکان جامعه و زیر نظر شورای عالی جامعه بود و هم اکنون با این تغییرات این کنترل کیفیت به نهاد دیگری به اسم هیئت عالی نظارت واگذار شده است که باز هم در داخل جامعه است. البته لازم به ذکر است که هیئت عالی نظارت قبلاً هم کار نظارت را انجام



می‌داد ولی الآن کلاً نظارت با هیئت‌عالی نظارت است در حالی که این هیئت کماکان جزئی از جامعه است. به نظرم این تغییر عمده‌ای که انجام شده است به‌خاطر ترس از نهاد ناظری بود که عنقریب می‌آید چون نهاد ناظری که طرح یا لایحه‌اش در مجلس مطرح است تعریفی متفاوت از حسابرسی با کاری که ما در حسابرسی انجام می‌دهیم، دارد، ما همیشه متهم به خودانتظامی بوده‌ایم.

جامعه حسابداران رسمی حدود ۹ سال قبل از قانون ساربینز-اکسلی و همچنین ۲ یا ۳ سال قبل از اولین نهاد ناظر دنیا PCAOB تأسیس شد؛ در آن زمان هیچ صحبتی از نهاد ناظر به شکلی که الآن در دنیا مطرح است، نبود و ما قرار بود یک نهاد حرفه‌ای باشیم تا یک نهاد ناظر. اساسنامه جامعه طوری نوشته شد که تبدیل به نهادی عجیب‌الخلقه خلق شد که نه کاملاً نهاد ناظر و نه یک نهاد حرفه‌ای بود. قرار هم نبود که ما خودانتظام باشیم. بندی از اساسنامه که از قبل بود و تغییر نکرده است، بعداً هم متأسفانه تغییر نخواهد کرد این است که همهٔ مؤسسه‌های حسابرسی باید هر سال مورد کنترل کیفیت قرار بگیرند در حالی که در هیچ جای دنیا همچنین موردی امکان‌پذیر نیست که مثلاً ۳۰۰ تا ۲۰۰ مؤسسه دو روز در سال کنترل کیفی شوند ضمن این که برای انجام این بند ما نیروهای کافی نداشتیم. همین الآن کنترل کیفیت ۴۰ نفر نیرو نیاز دارد که این افراد برای کنترل کیفیت (گزارشات و پرونده‌ها و...) به مؤسسات مراجعه کنند. این افراد باید مستقل، خارج از حرفه، دارای دانش و تجربه کافی و همچنین اخلاق حرفه‌ای باشند. نبود افرادی با این ویژگی‌ها جامعه را مجبور کرد از مؤسسات حسابرسی، شرکاء یا مدیران مؤسسه حسابرسی استفاده کند.

در کنترل کیفیت مؤسسات معمولاً ۱ نفر از سازمان حسابرسی و یک نفر از حرفه حضور دارند که همین مسأله باعث شد که

به ما اتهام خودانتظامی بزنند که درست هم است. شکایت‌هایی مطرح می‌شد از دوستان مؤسسه‌دار مبنی بر اینکه شخصی که برای بحث کنترل کیفیت به مؤسسه ما می‌آید خود، رقیب مؤسسه است و از اطلاعات ما می‌تواند سوءاستفاده کند. این شکایت‌ها به گوش دولتمردان اینطوری رسید که اینها خودانتظامند و خودانتظامی در دنیا منسوخ شده است. یک نهاد ناظر باید تشکیل شود که به این جامعه نظارت داشته باشد ولی به دلیلی که این نهاد ناظر خیلی ابعادش روشن نبود و چند بار هم تعریفش تغییر کرد، بعضی از دوستان تصمیم گرفتند که این نظارت را کلاً از جامعه بگیرند و به عهده هیئت عالی نظارت بگذارند و در هیئت عالی نظارت کسی از شورای عالی جامعه نباشد و زیر نظر وزیر انتخاب شوند. به این ترتیب اتهامی که به ما زده می‌شد برطرف می‌شود اما همچنان مشکل باقی است. به هر حال ما به ۴۰ تا ۵۰ نفر نیرو نیاز داریم که توانایی کنترل کیفیت را در مؤسسات داشته باشند. در هیچ کجای دنیا امکان‌پذیر نیست که یک نهاد ناظر بخواهد به صد درصد مؤسسات رسیدگی کند. طرح‌های مختلفی هست که طبق آن طرح‌ها کنترل کیفیت انجام می‌شود. فعلاً که

است و بگوییم که ابتدا آنها باید درست شوند بعد ما درست بشویم یا اینکه نه؛ ما به عنوان افرادی که نقش داریم در شفافیت و سلامت مالی چند گام جلوتر از اقتصاد حرکت بکنیم که کمک به کشورمان بکنیم که انشاءالله به یک محیط اقتصادی سالم برسیم؛ این یک نکته. نکته دوم تحولاتی که حدود ۲۰ سال پیش در دنیا اتفاق افتاده است و آن هم زلزله‌ای بود که در حرفه حسابداری بعد از مسئله انرون و سقوط انرون در سال ۲۰۰۱ در آمریکا که اقتصاد آزاد است اتفاق افتاد؛ وقتی انرون ورشکست شد یک ریزش بسیار شدیدی در بورس آمریکا و به تبع آن در بورس‌های دیگر به دلیل بی‌اعتمادی اتفاق افتاد و بعد از بررسی‌های لازم، متوجه شدند یکی از جاهایی که کار در آن به درستی انجام نمی‌شود، حرفه حسابداری بوده است و قانونی را نوشتند برای برگرداندن اعتماد مردم به بازار سرمایه. ما هم باید اعتماد مردم را به

ما این اساسنامه را داریم، باید ببینیم به چه شکل اجرا می‌شود و تکلیف نهاد ناظر چه می‌شود.

سیدمحمد باقرآبادی: آقای دکتر بزرگ‌اصل با توجه به نامه پیشنهادی شما به وزیر اقتصاد بابت تغییر اساسنامه جامعه حسابداران رسمی، علت این پیشنهاد و مبانی نظری این پیشنهاد چه بوده است؟

موسی بزرگ‌اصل: ما حسابداران باید اهمیت و جایگاه حرفه را در مملکت تشخیص بدهیم که بتوانیم نقش و وظایفی که به عهده داریم را مشخص کنیم. اعتقاد دارم که ما چون در حوزه شفافیت و سلامت نقش عدیده‌ای داریم به همان اندازه نقش حسابداران و به خصوص حرفه حسابداری به‌طور ویژه بسیار مهم است که ما آیا هم‌نوا بشویم با سایر بخش‌هایی که کارشان معیوب





اقتصاد برگردانیم. در واقع ما سربازان کسب اعتماد مردم به اقتصاد در دنیا هستیم. یکی از مهم‌ترین کارهایی که انجام دادند این بود که از بزرگترین انجمن دنیا که AICPA بود خودانتظامی را گرفتند و به مرجعی به نام PCOB دادند و به تبع همین مسئله در ۵۰ کشور دنیا این نهاد تشکیل شده است ولی ما بعد از ۲۰ سال هنوز داریم در مورد این نهاد صحبت می‌کنیم. وقتی که جامعه شروع به کار کرد، ۲ دوره خودم در شورای عالی بودم و همکارهای دیگری بودند و متوجه شدیم هرچه تعداد مؤسسات زیادتر شد و با توجه به اطلاعاتی که به دست آوردیم بیشتر با مشکلات تحت عنوان خودانتظامی مواجه شدیم. فلسفه کار بسیار ساده است؛ یعنی در جایی که افرادی که ذینفع یک موضوعی هستند وقتی خودشان بر خودشان می‌خواهند نظارت بکنند، با آن قول معروف مواجه می‌شویم که «چاقو دسته خودش را نمی‌برد». در جامعه حسابداران رسمی ایران هم اطلاعاتی که به‌طور مستمر گرفتیم نشان می‌داد که این یکی از مسائل بسیار کلیدی است که هم در استقلال کار و هم در کیفیت کار خیلی اثرگذار است. با نگاهی که ما به این قضیه داشتیم آگاه هستیم که وزارت اقتصاد در اغلب کشورهای دنیا متولی اصلی حرفه حسابرسی در کشور است. در ایران هم به نظرم باید به همین شکل باشد و سازمان حسابرسی هم باید بازوی تخصصی وزارت اقتصاد باشد. من به همراه آقای نادریان در مفید راهبر و آقای لطف‌علیان در هیئت عالی نظارت نشستیم و روی این طرحی که این مسئله خودانتظامی و این تعارض منافع را حل بکنیم کار کردیم. این تعارض منافع در دو نقطه مشخص است:

نقطه اول وقتی در جایی تخلفی اتفاق می‌افتد، رکن صدور رأی باید استقلال داشته باشد و بی‌طرف باشد؛ در اینجا ذینفع

نمی‌تواند مدعی شود که استقلال دارد و به آن اشکال وارد است. نقطه دوم در مورد منبع تأمین اطلاعات این نهاد؛ صدور رأی در نهادی است که کنترل کیفیت را انجام می‌دهد که اعضای این حرفه یا صنف، ضوابطی را که باید به آن متعهد باشند آیا رعایت کرده‌اند یا خیر؟ اگر رعایت کرده‌اند که خوب ولی اگر رعایت نکرده‌اند انحرافات مشخص شود و به نهاد صدور رأی ارجاع شود. در دنیا در مورد خودانتظامی همین مسیر را رفتند یعنی از افراد ذینفع این دو قضیه را منفک کردند. باید در نظر بگیریم که اهمیت استقلال رکن صدور رأی بیشتر است. ما در اینجا یک چهارچوب جهانی داریم که ۱۱ اصل از مرجع بین‌المللی ناظران مستقل که ما این یازده اصل را دنبال می‌کنیم. ما طریق هیئت عالی نظارت در مرحله مقدماتی

شخصی که خودش عضو نظام مهندسی بود مدعی بود که اصلاً در نظام مهندسی ۸۰ درصد گواهی‌هایی که ما می‌دهیم مشکل‌دار هستند.

اجرای این یازده اصل هستیم. اصل دومی که خیلی مهمتر است از بین اصول یازده‌گانه که ناظران حسابرسی از لحاظ عملیاتی باید مستقل باشند، ما خط‌کش‌مان این است، ما این اصل را در مسأله نظارت در حرفه خودمان پیش می‌بریم؛ من اشاره بکنم که شخصی که خودش عضو نظام مهندسی بود مدعی بود که اصلاً در نظام مهندسی ۸۰ درصد گواهی‌هایی که ما می‌دهیم مشکل‌دار هستند. آثار این گواهی‌های بی‌کیفیت وقتی که زلزله‌ای اتفاق بیفتد نمایان می‌شود. ناظران حسابرسی باید از نظر عملیاتی مستقل باشند. منظور از استقلال توان انجام وظایف قانونی و اجرای تصمیمات بدون دخالت اشخاص تحت نظارت است. ما حسابداران باید خودمان دنبال این اصول حرفه‌ای باشیم. این اصل حرفه‌ای برای مهندسان و پزشکان و بقیه اصناف نیز صادق است. یکی از مشکلات کلیدی کشور ما همین تعارض منافع است که نمی‌گذارد کشور درست حرکت بکند. هر گروهی هم ادعا دارد از بقیه صنوف سالم‌تر است. ما در فساد

رتبه ۱۴۰ دنیا را داریم. خب این فساد از کره مریخ که ایجاد نمی‌شود. بخشی از این فساد ناشی از متخصصین است. در هیچ جا و هیچ زمانی ما ادعا نکردیم که با درست شدن حرفه حسابرسی کشور مدینه فاضله خواهد شد. سهم حرفه ما در کشور یک درصد است. ولی این یک درصد در کل برای ما صد درصد در حرفه خودمان است. ما هدفمان این است که این نقش را درست ایفا کنیم. در اصول بین‌المللی، مستقل کردن افراد تحت نظارت آمده است. بنابراین ناظران حسابرسی باید منبع تأمین پایدار مالی داشته باشند که افرادی قابل اطمینان باشند و تحت نفوذ حسابرسان و مؤسسات حسابرسی نباشد و برای انجام مسئولیت‌های آنها کافی باشند. این اصولی است که ما به دنبال آن هستیم. ما در مرحله مقدماتی این اصلاحات هستیم. حتماً باید این را به شکل پیوسته رصد و اصلاح کنیم. انشاءالله در آینده حرفه ما یک حرفه‌ای قویتر و مستقل‌تر و با کیفیت‌تر شود و حتماً نتایج مثبتی برای کشورمان خواهد داشت.



سید محمد باقرآبادی: یعنی طی همان دو دوره‌ای که شما عضو شورا بودید، طرحی را به شورا برده‌اید که تصویب نشده باشد؟

موسی بزرگ‌اصل: بحث‌هایی که در حوزه نظارتی مطرح می‌کردیم بحث‌هایی بود که عملاً عقیم می‌ماند که البته طبیعی هم است. به نظر من افرادی که در درون یک مجموعه‌ای که محل کسب درآمدشان هم است کمتر سراغ نظارت بیشتر بر خودشان می‌روند.

سید محمد باقرآبادی: کاملاً درست است، اما آیا شما به‌صورت مدون در دو دوره حضور خودتان طرحی یا پیشنهادی در شورا مطرح کردید مبنی بر اینکه «ما این مشکلات تعارض منافع را داریم و بیا باید این را ساخته و پرداخته کنیم و بعد به وزیر پیشنهاد بدهیم» و این در شورا رد شود؟

موسی بزرگ‌اصل: تقویت نظارت یکی از مسائلی بود که من مستمر بر آن تأکید می‌کردم اما حداقلش این بود که بنده و دو یا سه نفری که در شورا بودیم در اقلیت بودیم و نمی‌توانستیم بحث‌ها را پیش ببریم.

منصور شمس‌احمدی: تغییری به این شکل یادم نمی‌آید که در شورا مطرح شده باشد و مصوبه بخواند!

سیدمحمد باقرآبادی: شاید سؤالم خیلی کلی بود؛ از آقای دکتر بزرگ اصل می‌خواستم بپرسم که با توجه به دغدغه ایشان که خب این رفع تعارض بوده است، آیا طرحی از جانب ایشان به شورا رفته است که مثلاً «این افراد ذینفعی که دکتر می‌فرمایند تعارض منافع دارند در شورا آن را رد کرده باشند؟ مثلاً من به‌عنوان عضو

سیدمحمد باقرآبادی: آقای بزرگ‌اصل به نظرتان با توجه به تغییرات چند باره اساسنامه جامعه در سنوات قبل که آقای شمس‌احمدی هم فرمودند تاکنون حدود ۱۰ بار تغییر کرده است، چرا این بار برای تغییر اساسنامه مجرای قانونی مثل تغییرات قبلی از طریق شورای عالی رعایت نشده است و به صورت مستقیم توسط اعضاء (همانگونه که خودتان فرمودید توسط شما و آقای نادریان) با پیشنهاد مستقل و مستقیم به وزیر صورت گرفته است؟

موسی بزرگ‌اصل: ما دو مسیر داریم برای تغییر اساسنامه که در خود اساسنامه ذکر شده است یکی مسیر پیشنهاد شورای عالی است و دیگری آنکه خود وزیر رأساً اقدام کند؛ یعنی پیشنهاد خود وزارتخانه. در درون خود شورای عالی - حداقل طی ۲ دوره‌ای که من بودم- اراده‌ای برای رفع این تعارض منافع وجود نداشت.





رسیدیم. در دوره اول حضورم در شورا مسئله نرخ‌شکنی را مطرح کردم مینی بر اینکه نرخی که ما از شرکت‌ها می‌گیریم اصلاً برای کارحسابرسی کافی نیست. در شورا حتی فضای طرح این مسئله نبود و نمی‌گذاشتند این مسئله جلو برود. در قدم اول انکار می‌کردند که اصلاً این مشکل وجود ندارد و بحث بعدی بردن مسائل به حاشیه‌ها بود و در نهایت عقیم ماند.

من بعد از ۲ دوره که در شورای عالی جامعه به دلیل اینکه در اقلیت بودم؛ نمی‌توانستم مؤثر باشم و ایده‌های اصلی خود را پیش ببرم؛ پس تصمیم گرفتم دیگر در شورا نباشم ولی حالا شاید افرادی قدرتمندتر بتوانند این کار را انجام بدهند. بنابراین نهاد شورای عالی جامعه را به دلیل ویژگی‌هایی که در کشور ما هست، نهادی اصلاح‌کننده نمی‌بینم که در همین اصلاحات هم مانع ما بود.

سیدمحمد باقرآبادی: البته آقای دکتر

شورا طرحی را می‌آورم و قبول نمی‌کنند، خب واکنش طبیعی من این خواهد بود که زیر صورتجلسه می‌نویسم که من این پیشنهاد را دادم و مخالفت شد؛ آیا این اتفاق افتاده است؟ و بعد به این دلیل حالا ما این مسیر متداول تغییر اساسنامه از مجرای شورای عالی را کنار می‌گذاریم و به سراغ گزینه دوم برویم؟

موسی بزرگ‌اصل: با توجه به حدود ۲۰ سالی که در جامعه حسابداران رسمی ایران تجربه داریم، من هیچ چشم‌اندازی نمی‌بینم که اعضای شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران حرکتی اساسی در جهت اصلاح انجام بدهند.

سید محمد باقرآبادی: آقای دکتر در این میزگرد ۵ عضو از شورا حضور دارند!

موسوی بزرگ‌اصل: من به این تجربه

بزرگ اصل من بازهم نقطه ابهام در ذهنم رفع نشد. مثلاً وقتی من عضو شورا هستم حتی در اقلیت، باز هم وقتی اعتقاد دارم که مسئله‌ای درست و خوب است باید مطرح کنم و اگر با آن مخالفت شود، باید در متن صورتجلسه مکتوب شود یا اگر مکتوب نشد من خودم زیر نویس کنم یا در نهایت می‌رسم به این که شورا به مسئله‌ای که من مطرح می‌کنم اصلاً نمی‌خواهد گوش بدهد پس من با استعفای خودم این را اعلام می‌کنم. چرا همچین روندی اتفاق نیفتاده؟

بزرگ اصل من بازهم نقطه ابهام در ذهنم رفع نشد. مثلاً وقتی من عضو شورا هستم حتی در اقلیت، باز هم وقتی اعتقاد دارم که مسئله‌ای درست و خوب است باید مطرح کنم و اگر با آن مخالفت شود، باید در متن صورتجلسه مکتوب شود یا اگر مکتوب نشد من خودم زیر نویس کنم یا در نهایت می‌رسم به این که شورا به مسئله‌ای که من مطرح می‌کنم اصلاً نمی‌خواهد گوش بدهد پس من با استعفای خودم این را اعلام می‌کنم. چرا همچین روندی اتفاق نیفتاده؟

سیدمحمد باقرآبادی: آقای دکتر مهمان به نظر شما به‌عنوان موافق تغییرات اساسنامه جامعه حسابداران رسمی، نقاط مثبت این تغییرات چه بوده است؟

موسوی بزرگ‌اصل: این مسئله را روشن می‌کنم؛ ما الآن این طرح را مطرح کردیم. بعد از اینکه ما طرح را می‌دهیم اولین جایی که وزارتخانه نظرشان را می‌خواهد همکاران ما در جامعه حسابداران رسمی ایران هستند. از زمانی که بحث در مورد این طرح شروع شد، نمایندگان جامعه حسابداران رسمی

کیهان مهمان: من مواضعم را همیشه مشخص کرده‌ام و هیچ نقطه ابهامی ندارد. به قول معروف طوری که یکی به میخ بزنم و یکی به نعل بزنم عمل نمی‌کنم. من برای اینکه مسئله روشن شود یک تاریخچه را باید بگویم؛ ما چند تا دوره در شورا داریم. دوره یکم تا دوره چهارم، آقای شمس‌احمدی هم





خاطرشان هست تا دوره چهارم تقریباً اعضاء ثابت بودند و شرایط طوری بود که همه اینها برای دوره بعد رأی می‌آوردند، افرادی مثل مرحوم دکتر هوشی - که الآن خالی از لطف نیست. یادی از ایشان بکنیم - تقریباً ثابت بودند. بعد دیدند که این نمی‌شود که تا ابد اینها به قول معروف رئیس‌جمهور باشند پس تصمیم گرفتند تغییراتی بدهند و این باعث ایجاد تغییرات شد. باید ببینیم ریشه اصلاحات کجا بوده است؟ بعد از سپری شدن دوره‌های بعد نیز اصلاحات دیگری اتفاق افتاد. من در دوره ششم حاضر بودم؛ اولین اصلاحات را در رابطه با نهاد ناظر خود رئیس شورا و دبیر کل بدون هماهنگی با اعضای شورا به وزیر ارائه کردند و با هیچ‌کس هم هماهنگ نکردند.

برای آگاهی دوستان باید بگویم که اولین لایحه نهاد ناظر را رئیس وقت شورا و دبیر کل به وزیر ارائه کردند و بعد به اعضای شورا اعلام کردند. در همان جلسه همه معترض شدند. در دوره بعدی که ما اعضای جامعه، دبیر کل، رئیس شورای سابق و رئیس شورای جدید، رئیس هیئت عالی انتظامی و... در جلسات وزارتخانه حضور داشتیم، اغلب ما حق رأی نداشتیم؛ یعنی ما فقط توضیح می‌دادیم در حالی که افرادی از دستگاه‌های مختلف دولت مثل سازمان برنامه و سازمان امور استخدامی و دیوان محاسبات، هم نظر می‌دادند و هم حق رأی داشتند که خود این قضیه باعث گلایه ما بود. در آن جلسات، اعضای که از طرف جامعه آمده بودند، اظهار کردند که ما اصلاً از ریشه این کار را قبول نداریم. در جلسات بعدی مثلاً رئیس هیئت عالی انتظامی به غیر از جلسه اول در دیگر جلسات حضور نداشتند و دبیر کل و رئیس شورای جدید هم که حضور داشتند اظهار نظری نمی‌کردند. در کل می‌خواهم بگویم که این مسیر به این صورت بوده است. وقتی که آقای بزرگ‌اصل اشاره می‌کنند از اعضای شورا کسی موافق

این قضیه نبوده است، درست می‌گویند. در ابتدا تصور می‌کردند این اصلاحات فقط برای سازمان حسابرسی است و سازمان حسابرسی می‌خواهد نهاد ناظر تعیین کند ولی بعداً متوجه شدند که اصلاً قضیه این نیست و نهاد ناظر برای کل حرفه مطرح است. در اینجا بود که صورت مسئله در جلسه عوض شد و این، باعث تغییر برخوردهای افراد شد. اینها اتفاقاتی بود که افتاد. بنابراین سیر تطوّر جامعه و اصلاحاتی که صورت گرفته است همه به این شکل بوده است. در واقع ۴ دوره با افراد صالح و ناصالح گذشت ولی با گذشت زمان متوجه شدند که باید افراد جدیدی با دیدگاه متفاوت به شورا اضافه شوند ولی افراد جدیدی که به شورا اضافه شدند نمایندگان همان اعضای سابق بودند. بنابراین، دیدگاه جدیدی وارد شورا نشد ولی در ظاهر افراد جدیدی وارد شورا شده بودند و بعد مطلع شدیم که تصمیماتی خارج از اتاق شورا گرفته می‌شود مثلاً در فلان کافی‌شاپ یا

اوراش هراتر از یک نرم افزار حسابداری



و مستقل باشد. من تمام مواردی که آقای شمس احمدی گفتند را صددرصدی تأیید می‌کنم؛ در اصل نمی‌توانیم به خاطر وجود این مشکلات ساختار را درست نکنیم. ابتدا ساختار باید مستقل باشد و بعد افراد حرفه‌ای را به این ساختار تزریق کنیم. این تغییر از نظر من کامل نیست. من با وجود یک ساختار مستقل حرفه‌ای موافقم. یعنی همان نهاد ناظر که دارای ویژگی مستقل و حرفه‌ای باشد و صادقانه از همین الان نگرانیم که افرادی وارد نهاد ناظر بشوند که توانایی‌های لازم را نداشته باشند یا مستقل نباشند. ما باید دقیقاً مراقب ترکیبی باشیم که آنجا چیده می‌شود.

سیدمحمد باقرآبادی: چه دلیلی برای حرفتان دارید؟

کیهان مهمان: به‌خاطر اینکه همانطور که آقای شمس احمدی اشاره کردند، این

در دفتر فلانی! اینها اتفاقاتی بوده‌اند که ما شاهد آن بودیم. پس با این شرایط، بسیاری از اعضای جامعه به نحوه نظارت، به نحوه صدور احکام و به آرای انضباطی که صادر شده یا نشده است، معترضند. در کل، جامعه وجهه خوبی ندارد و چهره‌اش مخدوش شده است که همه ما در این قضیه نقش داریم؛ حتی شاید خود من. من نقطه نظراتم را در رابطه با نظارت و نظارت مستقیم حرفه‌ای در شماره زمستان مجله حسابرسی چاپ کردم. نکته دیگر اینکه کسانی که وارد این حرفه می‌شوند باید آگاه باشند که این حرفه معادل کارهای دیگر نیست. نمی‌توانیم ادعا کنیم خانه از پای‌بست ویران است. جای فساد در حرفه حسابرسی نیست. من به‌عنوان مؤسسه حسابرسی خصوصی با اینکه نظارت توسط هر فردی صورت بگیرد اصلاً مشکل ندارم به شرطی که کارم مطابق با اصول باشد. بله؛ من هم دغدغه‌های آقای شمس احمدی را قبول دارم که ترکیب این افراد باید افراد حرفه‌ای

ساختار درونی جامعه است. بالاخره همه فکر می‌کنند یک جامعه‌ای هست و یک تشکیلاتی؛ فقط کنترل کیفیت از اینجا به آنجا منتقل شده است.

سیدمحمد باقرآبادی: ولی آقای دکتر می‌توان به شکلی دیگر هم به این قضیه نگاه کرد که با توجه به تجربیاتی که به صورت شهودی، تک‌تک ما داریم، هر چیزی که بخش دولتی در آن بوده است در پایان به اتفاق خوبی ختم نشده است. حالا که نظارت را هم داریم به بخش دولتی واگذار می‌کنیم پس امکان دارد دچار همان کرختی یا بی‌حسی شود. و همین مشکلات فعلی حتی بدتر اتفاق بیفتد

کیهان مهمان: حرف شما کاملاً درست است ولی به نظر من در کل سازمان‌های دولتی فقط سازمان حسابرسی تقریباً موفق بوده است و حرفه‌ای کار کرده است و بنابراین معتمد بسیاری از جاهاست. مثلاً ترجیح وزارت نیرو یا بسیاری از بانک‌های خصوصی، سازمان حسابرسی است که این نشان دهنده اعتماد نسبی حاکمیت به این سازمان است.

سید محمد باقرآبادی: این تئوری از لحاظ نظری خیلی هم خوب به نظر می‌آید چون ساختار دولتی از لحاظ استقلال، قدرت چانه‌زنی و تمکن مالی، خیلی وسیع‌تر از ساختار خصوصی است. حالا با این اوصاف جناب بخشی، شما به‌عنوان دبیر شورای عالی جامعه، به‌عنوان مخالف تغییرات اساسنامه جامعه حسابداران رسمی (با توجه به فرمایش آقای دکتر بزرگ اصل که فرمودند کل اعضای شورا مخالف این طرح هستند)، نقاط منفی این تغییرات چه بوده است؟

حسین بخشی:

نکاتی را آقایان فرمودند؛ هم صحبت از تعارض منافع و هم صحبت از خودانتهایی شد. می‌خواهم مختصری راجع به ربط این دو موضوع بگویم که دوستان بدانند بالاخره تعارض منافع یا خودانتهایی؟ تعارض منافع یک کلمه عام‌تر است. همانطور که آقای بزرگ‌اصل هم فرمودند یک موقعیت‌هایی هست که ممکن است که یک تعارضاتی مابین منافع شخصی یا منافع عام وجود داشته باشد؛ به این موقعیت‌ها، موقعیت‌های تعارض منافع گفته می‌شود. در بخش‌های نظارتی مثل حرفه حسابرسی معمولاً تعارض منافع به شکل خودانتهایی خودش را نشان



یعنی الان با این تغییر اساسنامه هیئت عالی نظارت هم رسیدگی می‌کند و هم حکم صادر می‌کند.

حداقل در شورای هفتم و هشتم که الان هستیم خوشبختانه هیچ جلسه کافی‌شاپی نداشته‌ایم و همه جلسات در صحن علنی شورا برگزار شده است؛ برخلاف نظر دکتر بزرگ‌اصل هیچ‌کس با اصل موضوع مشکل ندارد اما با شیوه اجرایش حتماً همه‌مان مشکل داریم. من می‌گویم که شما آقای بزرگ‌اصل به‌عنوان پیشنهاددهنده و مدیرعامل سابق سازمان حسابرسی در واقع اگر در زمان تصدی شما این عنوان تعارض منافع در سازمان تحت رهبری خودتان بوده‌است و تعارض منافع جوری دیگر در بخش خصوصی، پس آیا هدفتان این بوده است که سازمان تحت نظر خودتان را اصلاح کنید یا بخش خصوصی را؟

به نظر من اگر قرار بوده الویتی باشد این الویت باید از خود سازمان باشد. نکات دیگری هم داریم؛ بحث نظارت حرفه‌ای

می‌دهد؛ یعنی شما اگر بروید بحث pcab را بررسی کنید بیشتر راجع به خودانتظامی صحبت شده است. در حرفه ما این دو اصطلاح مترادف هم هستند.

من معتقدم که این طرح به قدری ناقص است که برخلاف فرمایش شما نه تنها این طرح قدرت و تمکن مالی و... به همراه ندارد بلکه فقط ویژگی‌های منفی دارد.

پیشنهاد تغییراتی که طی نامه‌ای به وزیر محترم ارائه دادند بر مبنای همان مطالعاتی بود که در سازمان حسابرسی انجام شده بود. در سازمان گفته می‌شود که خودانتظامی هم در بخش دولتی حرفه و هم در بخش خصوصی حرفه وجود دارد.

در اینجا به چند نکته می‌خواهم اشاره کنم؛ نکته اول اینکه ما به‌عنوان پیشنهاددهنده و دلسوز حرفه قصد داریم رفع تعارض منافع کنیم که هیچ‌کسی با اصل موضوع مخالف نیست. برخلاف نظر آقای دکتر مهمان





و اقدامات انضباطی در جامعه حسابداران رسمی مدلی بوده است که دوستان اول براساس ساختار سازمان حسابرسی آن را ایجاد کردند یعنی همین هیئت عالی نظارت، کار گروه کنترل کیفیت و هیئت انتظامی و همه همین فضایی که در سازمان حسابرسی مدلس هست حالا به شیوه‌های دیگر در جامعه حسابداران رسمی نیز وجود دارد حالا سؤال بعدی که پیش می‌آید این است که این مدل که معتقد هستیم مدل ناقصی است و طبق فرمایشات خودشان در مرحله ابتدایی قرار دارد، چرا از سازمان حسابرسی شروع نشده است؟ این نکاتی است که برای ما مغفول است و جای سؤال دارد. در اینجا به فرمایش شما می‌رسیم ما می‌خواهیم ساختار را اصلاح کنیم که به چه چیزی برسیم؟ هدف ما افزایش کیفیت گزارشات حسابرسی در راستای ایجاد شفافیت اطلاعات مالی در حوزه اقتصاد کشور است تا بتوانیم اثر خود را در تصمیم‌گیری داشته باشیم. می‌توانیم بگوییم یکی از اهداف غایی این بحث‌ها افزایش کیفیت گزارشات حسابرسی مدنظر است. ما که در شورا با شیوه انجامش مخالف هستیم، آیا شیوه بهتری نبود؟ قطعاً بود! ما ادعا داریم که پیشنهادهایی داشتیم ولی دوستان اصلاً به این پیشنهادهای توجه نمی‌کردند.

سید محمد باقر آبادی: چرا این پیشنهادتان که معتقدید رویه بهتری هست را پیش نبردید که یک پیشنهاد از جای دیگری و توسط دکتر بزرگ اصل مستقلاً به وزیر مطرح شود؟

حسین بخشی: یک پیشنهاد ناقص مطرح شد که هیچ کمکی نکرد فقط دوستان مدعی هستند که رفع تعارض منافع کرده‌اند.

سید محمد باقر آبادی: لطفاً نقاط ضعف این پیشنهاد را مطرح کنید.

حسین بخشی: تنها اتفاقی که افتاده است این است که اختیارات شورای عالی یعنی بخش انتخابی حرفه ما افتاده است دست دولت و در اختیار بخش انتصابی قرار گرفته است. طبق فرمایشات آقای شمس‌احمدی همین الآن ما افراد کافی را نداریم که با تمام این ویژگی‌ها مشغول به کار بشود. دوم اینکه همین الآن که اینجا هستیم همچنان ساختار قبلی کنترل کیفیت جامعه حالا با یک نظارتی زیر نظر هیئت عالی نظارت مشغول به همان کار است. سوم اینکه سؤال ما این است که اگر واحد کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی همچنان به نظارت بر اعضایش ادامه می‌داد و اشکالات فرایندها

تنها اتفاقی که افتاده است این است که اختیارات شورای عالی یعنی بخش انتخابی حرفه ما افتاده است دست دولت و در اختیار بخش انتصابی قرار گرفته است

که آقای شمس‌احمدی فرمودند خیلی مهمه چون از کره ماه که نمی‌توانیم حسابرس بیاوریم، ما کلاً در کشور ۲۵۰۰-۲۶۰۰ حسابدار رسمی داریم که تعداد زیادی از آنها غیرشاغل هستند با ویژگی‌هایی مدنظر ۵۰ تا آدم به‌راحتی نمی‌توانیم انتخاب کنیم برای رسیدگی کردن کاش همین شرایطی که برای انتخاب اعضای کارگروه‌های کنترل کیفیت، کارگروه‌های آیین رفتار حرفه‌ای، هیئت انتظامی بدوی و نفر ما برای هیئت عالی نظارت همین شرایط را پیشنهاد می‌دادند ما در اساسنامه اصلاح می‌کردیم، در اینصورت اتفاقی نمی‌افتد چه لزومی داشت که ما دو لایه نظارتی را تبدیل کنیم به یک لایه نظارتی؟ در مقابل نظر دوستان در تمام مراحل رسیدگی به این تغییرات اساسنامه نمایندگان جامعه حسابداران رسمی همیشه بر این پافشاری داشتند که با نظارت دولت بر حرفه هیچ مشکلی ندارند و آن چیزی که ما به‌طور جدی به آن نقد داشتیم و داریم که شما لایه نظارتی ما را از بین بردید و نظارت را از بخش انتخابی جامعه گرفتید و الآن یکی از ابهامات اساسی این است که خود هیئت عالی نظارت به چه کسی پاسخگو است؟ کی بر هیئت عالی نظارت، نظارت خواهد کرد.



و ساختارها رفع می‌شد و بعد هیئت عالی نظارت به‌عنوان منتخبین دولت یک نظارت عالی‌ه داشتند هم بر جامعه و هم بر اعضا که معتقدیم به جد که بر اساس اساسنامه قبلی همه این اختیارات را داشتند و اگر کم‌کاری صورت گرفته است دوستان باید پاسخگو باشند و نه اینکه ساختار جامعه را عوض کنیم. ما معتقدیم در آن زمان دو لایه نظارتی داشتیم هم ما و هم دولت نظارت بر اعضای ما داشتند ولی امروز یک لایه نظارتی داریم. در واقع هیئت عالی نظارت قرار است همه این نظارت‌های را انجام دهد و نکته‌ای

خود هیئت عالی نظارت به چه کسی پاسخگو است؟ کی بر هیئت عالی نظارت، نظارت خواهد کرد.

سید محمد باقر آبادی: آقای دکتر وادی‌زاده با توجه به تجربیات شما حساب‌رسان کجای فرایند فساد هستند و آیا این تغییرات منجر به مبارزه با فساد خواهد شد؟

کاظم وادی‌زاده: ما چند سالی هست که درگیری یک سری شوافها و شعارهایی شده‌ایم به نام مبارزه با فساد. در انتهای فرایند کسب و کار تجاری حساب‌رسانها هستند که نظارت می‌کنند. در این فرایند اگر شما سیستم کنترل داخلی ضعیفی داشته

دیگر هم زیرمجموعه همین ارکان هستند. ما جامعه را من با همین هیکل نگه داشتیم فقط مغزش را کوچک کردیم هنوز هم آقای دکتر بزرگ اصل این دسته چاقو خودش را نمی برد، چون حرفه ما کوچک است و همه همدیگر را می شناسیم. هیئت عالی نظارت که از آفریقای جنوبی حسابرس نمی آورد؛ از همین سیستم باید حسابرس انتخاب شود. بنابراین همین هیئت عالی نظارت هم همین مشکل را خواهد داشت بعلاوه اینکه ما یک سری اختیاراتی که هیئت مدیره اجرایی باید انجام می داد مثلاً تصمیم سازی می کرد یا اختیاراتی که شورا عالی داشت کم کردیم و دادیم به هیئت عالی نظارت و هم هیئت های بدوی را دادیم بهش یعنی الان با این تغییر اساسنامه هیئت عالی نظارت هم رسیدگی می کند و هم حکم صادر می کند. مثل اینکه من وادی زاده که کارشناس حسابرسی هستیم هم

باشید، مدیر بی عرضه و هیئت مدیره ضعیف بیاورید، رانتی حکم بزنید و شایسته سالاری را رعایت نکنید، سیستم های حسابداری نداشته باشید، دسترسی به سامانه تجاری از دولت نداشته باشید، نظارت درست نداشته باشید، از یک حسابرسی نمی توانید هیچ انتظاری داشته باشید که چرا این فساد وجود دارد. ما روی قبری فاتحه می خوانیم که مرده ای درونش نیست. اول این را بگویم که من موافق نظارت هستم. هر جایی که نظارت مستمر نباشد و پول، اختیار و مسئولیت باشد و پاسخگویی نباشد فساد خواهد آمد؛ در هر پست و مقامی می خواهی باش، وزیر یا بالاتر! اتفاقاً نظارت تو در تو فسادش بیشتر است. ما در ارکان جامعه حسابداران رسمی می گوئیم مجمع عمومی، شورای عالی، هیئت مدیره و هیئت عالی نظارت؛ این چهار تا رکن و حالا هیئت های بدوی و نظارتی

هر جایی که نظارت
مستمر نباشد و پول،
اختیار و مسئولیت باشد
و پاسخگویی نباشد
فساد خواهد آمد؛
در هر پست و مقامی
می خواهی باش، وزیر یا
بالاتر! اتفاقاً نظارت تو در
تو فسادش بیشتر است.



می‌توانیم در زمره گروه اول بینیم. ولی ما ناظرهای دیگری و نظارت‌های دیگری داریم که دارد کل دولت را رسیدگی می‌کند با توجه به اینکه ما در کشوری هستیم که بالای ۹۰ درصد اقتصاد، اقتصاد دولتی است بنابراین ناظرهای دولتی ما باید خیلی بیشتر از ناظرهای بخش خصوصی باشند ما در بخش خصوصی به‌عنوان حسابرسی در چهارچوب استاندارد حسابرسی نظر می‌دهیم ولی هزارتا مشکل و محدودیت داریم که نمی‌توانیم صد در صد رسیدگی کنیم. آن هم استاندارد بین‌المللی پذیرفته که در چهارچوب بیاید فقط یک گزارشگری مالی بکنید به سرمایه گذار و به تصمیم‌گیرنده یک سری اطلاعات بدهید که بتوانند تصمیم درست بگیرد روی چهارچوب خاص و در سطح اهمیت. بنابراین نمی‌توان صد در صد پروسه مالی را کنترل کرد پس با اطلاع از این موضوع انتظار از این حسابرسی صورت‌های مالی بر کشف فساد غلط است.

نکته بعدی در آن طرف ۹۰ درصدی دولتی که تیم‌های نظارتی، اطلاعاتی، سازمان بازرسی دیوان محاسبات را داریم را رها کردیم و به سراغ بخش خصوصی اومدیم و می‌خوام نهاد ناظر بگذاریم یا مثلاً بگوییم آقا ما کنترل کنیم بخاطر اینکه تضاد منافع نداشته باشیم.

بیشترین فساد که در کشور ما در حال اتفاق است در ساختار بیرون از صورت‌های مالی است. ما دو مدل داریم: (۱) تقلب در گزارشگری مالی و (۲) فساد اقتصادی. ما تقلب در گزارشگری مالی را با فساد اقتصادی اشتباه گرفتیم. آقایون وقتی اعلام می‌کنند که فساد زیاد شده است فکر می‌کنند حسابرسان باید فساد را کشف می‌کردند در صورتیکه اصلاً در حیطه رسیدگی حسابرس نبوده است. من برای شما چند مورد را مثال می‌کنم. طرف رفته تسهیلات کلان



گزارشی درباره یک نفر تهیه کنم و متهمش کنم و هم خودم در قوه قضاییه در جایگاه قاضی محکومش کنم **این اتفاقاً خود تضاد منافع است.**

نکته دوم، ما در کشورمان نشان دیدیم هر کی به بدنه حاکمیتی نزدیک‌تر و دسترسی هایش بیشتر باشد، می‌تواند حکم بگیرد و می‌تواند کاری را اصلاح کند و این اصلاً خوشایند نیست، این خود رانت است. مثل اینکه من وادی‌زاده اگر دسترسی به آقای رئیس قوه داشته باشم امروز صبح می‌روم و راجع به یک موضوعی مصوبه می‌گیرم، این یعنی فساد.

یک بحث دیگر این که ما در کشورمان دو مدل حسابرسی داریم یک حسابرسی که در چهارچوب استانداردها قرار می‌گیرد که سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی در چهارچوب استانداردهای بین‌المللی و استانداردهای داخلی که ما داریم دارد گزارشگری می‌کند. و یک سری ناظر داریم که خارج از ساختار استانداری هستند. حالا بعضی موقع مثلاً دیوان محاسبات هم یه جوړایی چون قوانین و یک سری استاندارد خاص خودش را دارد

گرفته و در دفاتر مالی ثبت نکرده است و به حسابرس هم هیچ دسترسی داده نشده است، چه انتظاری از حسابرس می‌توان داشت ولی اگر دسترسی حسابرس را به سامانه تجاری، بانک مرکزی، بازار سرمایه، سامانه گمرکی باز کنیم بعد می‌توانیم بگویم که حسابرس باید پاسخگو باشد. در آمریکا، کانادا و ژاپن سامانه‌ها به هم وصل شده است و بنگاه اقتصادی بخش جزئی از سامانه‌های اقتصادی کشور است. بنابراین شما می‌توانید به حسابرسی بگوید آقای حسابرس شما باید شفافیت داشته باشید، ما در ایران ثبت سفارش خارجی می‌گیریم و تخصیص ارز ۴۰ میلیون دلار می‌گیریم ولی جنسی وارد نمی‌کنیم بعد می‌ایم سراغ حسابرسی در صورتیکه اصلاً این مورد در دفاتر ثبت نبوده و حسابرس هم به هیچ سامانه‌ای دسترسی نداشته برای کنترل.

من با نظر آقای مهمان موافقم که نهاد ناظر بیاید و تمام بخش ناظرین را حتی بخش خصوص که باید حمایت شود نظارت داشته باشد. در اساسنامه‌ای که در مرحله اول

تدوین شد نوشتیم که جامعه حسابداران رسمی باید مستقل و غیرسیاسی باشد. در اساسنامه‌ای که اول بیرون اومد، اساسنامه هشت یا نه بار دیگر هم تغییر کرد و جدیداً هم این تغییرات اساسی که در اتاق هیئت نظارت اتفاق افتاد نگاه کنید. هیچ بویی از غیر سیاسی بودن نمی‌بینید اصلاً غیر سیاسی نیستیم، ما سیاسی هستیم و دوم اینکه ما اصلاً مستقل نیستید ما چسبیده به بدنه دولتیم. اگر می‌خواهید هیئت عالی نظارت درست عمل کند از بدنه جامعه باید کنده بشه و برود در نهاد بالاتری گذاشته شود.

فساد ما جای دیگری است و باید ببینیم این فساد کجا در حال اتفاق است؟

سید محمد باقر آبادی: جناب شمس احمدی با توجه به سابقه شما در کار گروه‌های مختلف جامعه، آیا تا کنون تعارض منافی را مشاهده کردید؟

منصور شمس احمدی: اجازه بدهید که اول این را روشن کنم که همه ما در ادوار گذشته

جامعه گناه کاریم و همه ما در وضعی که پیش اومده گناهکاریم. هیچ کس هم استعفا نداده و همه ماسرجامان نشسته بودیم و هستیم ولی در اینجا اقامی هست! که اصلاً امکان کار در جامعه نبوده و نیست. برای ما بیش از ۴۰ مورد ولیم به وزیر و هیئت وزیران حتی حق الزحمه ما را باید وزیر تعیین کند. برای کدام یک از 54 کشور عضو مجمع بین‌المللی نهادهای ناظر حسابرسی مستقل (IFIAR) حق الزحمه را یک نهاد دیگر مشخص می‌کند؟ ما اصلاً استقلالی نداشتیم و هر تغییری هم که خواستیم در اساسنامه ایجاد کنیم بدتر شده است. باید در نظر داشته باشیم که ممکن است سوءبرداشتی از این بحثها شود که جامعه حسابداران رسمی در جاهایی خودانتظام بوده و فساد داشته و خودشون برای خودشون رأی دادن که خیلی هم جامعه اینطور نبوده است. در تمام ادوار گذشته شورای عالی جامعه ما سه تا ناظر از بیرون از جامعه داشته ایم که شامل بانک مرکزی، بورس و وزات دارایی میشدند و در تمام جلسات شورا حضور داشتند و هیچ شکایتی هم از این



بیت در حرفه حسابرسی



نهاد حرفه‌ای است که حرفه را جلو می‌برد. اگر ما نهاد حرفه‌ای داشتیم نمی‌توانستند به ما تحمیل کنند که در گزارش حسابرسی‌تان بگید چک لیست کنترل داخلی، کنترل شد. کدام نهاد حرفه‌ای می‌تواند این امر را قبول کند؟ مگر کنترل داخلی با چک لیست قابل کنترل است؟ مثل اینکه پزشکی بالا سر بیمار برود، جلوی بیمار یک چک لیست بذاره که میزان تب و فشار خون و... را بیمار پر کند و پزشک تشخیص بدهد حال بیمار خوب است یا خیر؟ ما نهادی هستیم که نه حرفه‌ای و نه کاملاً انتظامی هستیم و یک بچه ناخلف دولت و وزارت دارایی بودیم. ما دستمان بسته بود و هر کاری می‌خواستیم انجام بدیم باید از وزیر اجازه می‌گرفتیم. می‌خواهم تأکید کنم که دوستان، دولتمردان، نمایندگان مجلس، ... اگر یک نهاد حرفه‌ای کامل و مستقل و یک نهاد ناظر مستقل و نه مداخله‌گری (که بخواهد مثلاً حق الزحمه من را مشخص کن) در کشور لازم است و اگر نباشد به شدت ریسک سرمایه‌گذاری و ریسک اقتصادی بالا می‌رود چون به هر حال ما باید با کشورهای دیگر رابطه مالی داشته باشیم چون سؤال می‌شود نهاد حرفه‌ای شما کجاست، حرفه مشغول چه کاری است؟

سید محمد باقرآبادی: آقای دکتر بزرگ‌اصلاً لطفاً توضیح دهید با توجه به مباحث مطروحه و ادعاهای مطرح شده، چه تضمینی وجود دارد که ساختار جدید هم در مقابل فساد بی‌اثر نباشد و چرا تعارض منافی که منجر به اصلاح اساسنامه جامعه حسابداران رسمی شده است منجر به اصلاح ساختار سازمان حسابرسی نشده است؟

موسی بزرگ‌اصل: مشکلی که بنده با مسائلی که همکارای عزیز مطرح می‌کنند دارم این است که مبتنی بر یک چهارچوب

ناظرین جایی مشاهده نشده است. در

تمام جلسات کارگروه کنترل کیفیت همیشه یک نفر از هیأت عالی نظارت حضور داشته و در بحث‌ها شرکت کرده همانطور که آگاه هستید کارگروه کنترل کیفیت رأی صادر نمی‌کند فقط اعلام می‌کند که این موضوع مطابق با استاندارد است یا خیر؟ و بعد اگر مطابق استاندارد نباشد؛ به هیأت بدوی و بعد هیأت عالی نظارت ارجاع داده می‌شود. در هیأت عالی انتظامی فقط یک نفر از شورا حضور داشته و دو نفر از وزارت دارایی و وزات اقتصاد هستند. بنابراین هیأت عالی انتظامی نمی‌توانسته تحت رأی شورای جامعه باشد و هر رأیی را بخواهد صادر کند. و اگر رأیی صادر شده هیأت عالی انتظامی باید پاسخگو باشد.

اشکال اصلی که حل نشده و امیدوارم حل شود این است که همه کشورهای دنیا یک نهاد حرفه‌ای دارند و بعد هم یک نهاد ناظر، روسیه، چین، پاکستان و... حتی زامبیا که کمتر ما اسمش را شنیدیم هم یک نهاد حرفه‌ای داره اما ما نهاد حرفه‌ای نداریم.

نیست. یعنی گاهی سراغ سازمان حسابرسی و گاهی سراغ هیئت عالی انتظامی می‌روند. من در ابتدای عرایضم برایتان اصل تعریف کردم که ما این اصل را می‌خواهیم در ایران پیاده کنیم که یک اصل جهانی است. مشکل من در این گونه مباحث این است که منی که چهارچوب دارم و اصل را دارم جلو می‌برم نمی‌توانم مباحث پراکنده‌ای که از زوایای مختلف مطرح می‌شود و پایه‌ای هم من نمی‌توانم برایش پیدا کنم که این چرا داره مطرح می‌شود. یازده اصل جهانی را مبنا قرار بدیم؛ با این یازده اصل جهانی که مشکل نداریم؟ کاری هم به این نداریم که جامعه کجای کارش خراب است؟ پس ما خودمان ببینیم که حرفه ما چه نیازی وقتی در اینجا بحث ما اینقدر پراکنده است باعث سردرگمی مخاطبین است که پایه این بحث‌ها چیست؟ پایه بحث من یازده اصل نهاد ناظر بین‌المللی است و داریم دنبالش می‌رویم که انشالله کامل اجرا بشود. همین الآن هیئت عالی نظارت در انجام کارش حتماً مشکل خواهد داشت. چرا مشکل خواهد داشت؟ به این دلیل که اداره مالیات مستقل از ذینفعان نیست و می‌تواند به نوعی کارشکنی بکنند و احتمال افتادن این اتفاق هست. بنابراین ما می‌گوییم که این در مرحله اول است به این دلیل است و بحث‌هایی که مطرح شد و گفته شد که رسیدگی و صدور حکم الآن در سطح عالی نظارت اتفاق می‌افتد که قبلاً این چنین نبوده. پس در شورای عالی که انجام می‌شد و ذینفع بود، اشکالی ندارد؟ ولی همین دوتا که وقتی می‌آید در هیئت عالی نظارت مشکل ایجاد می‌شود. بحث خودش اینجا مسئله دار می‌شود. فرایندی که آنجا وجود دارد این است که ما مرحله اول صدور حکم داشت را بهش توجه نمی‌کنیم. بلکه درست فرمودند نتیجه کار کنترل کیفیت برای صدور رأی که اعلام شود استاندارد

رعایت شده یا نشده به هیئت بدوی انتظامی که هر سه نفرشان منتخب شورا و ذی نفع هستند می‌رود. **گره اصلی کار این دوتا است یعنی کنترل کیفیت و هیئت‌های بدوی انتظامی.** در هیأت عالی انتظامی با مشکل کمتری روبه ایم ولی به هر حال **هیئت عالی انتظامی در واقع تغذیه رای‌اش هیئت بدوی انتظامی است که دست ذینفعان است.**

منصور شمس‌احمدی: اجازه بدید چون بحث کنترل کیفیت پیش اومد این نکته را عرض کنم در سالهایی که من در کنترل کیفیت جامعه بودم هیچ موردی نبوده که در بحث کنترل کیفیت جامعه حالا از بورس ارجاع شده یا موارد دیگر هیچ موردی نبوده که به سجو یا به عمد موضوعی نادیده گرفته شود و اگر قصوری بوده گفتیم و به هیچ وجه هم کسی تأثیر گذار در نظر ما در کنترل کیفیت نبوده است.

موسی بزرگ‌اصل: من نمی‌خوام وارد

مصادیق بشم ولی حتماً مصادیق متعددی دارم برای این مسائل. من سؤالی از دوستان می‌پرسم، پاسخش را اینجا نمی‌خوام. مرتب دوستانی که مستقل نظر می‌دهند می‌گویند که تعداد قابل توجهی از شرکت‌هایی که ما آنها را رسیدگی می‌کنیم دو دفتر دارند. دوستان توجه داشته باشند که دو دفتره یعنی فرار مالیاتی، فرار مالیاتی یعنی پول شویی. پس وقتی که ما تعداد خیلی زیادی شرکت دو دفتره داریم و داریم حسابرسی‌شون می‌کنیم پس یا ما در جرم پولشویی طبق قانون دخالت داریم یا نداریم؟ که قطعاً داریم. با این جرم در کجا برخورد می‌شود؟ اطلاعاتی مستند از مؤسسه‌ای دارم که در یک سال بخشی از کارش در مورد سی تا دو دفتره دارد نظر می‌دهد. این باعث می‌شه که سازمان حسابرسی اعتبارش را بالا می‌بره و آبروی من حسابدار رسمی را تخریب می‌کند.

سیدمحمدباقر آبادی: جسارتاً اجازه بدید که من این را به چالش بکشم. مطابق مباحثی که تا الآن مطرح کردید چون یکسری از



منصور شمس احمدی: ایشون چگونه به آمار ۸۰ درصدی رسیده اند؟

موسی بزرگ اصل: من نمی دانم اما اگر من اسم ایشون را بگم، شما بیشتر از من ایشون را قبول دارید. فردی که ۵۰ سال در بخش خصوصی بوده و به شدت با بخش دولتی زاویه دارد و ما را نیز اصلاً قبول ندارند ولی در مورد خودش مطمئن بودم که پورسانت پرداخت نمی کند وقتی ادعا می کند ۸۰ درصد مؤسسات پورسانت پرداخت می کنند، اصلاً ۸۰ درصد ایشون نه ولی ۳۰ درصد مؤسسات حسابرسی که پورسانت پرداخت می کنند. دارند با حیث ما برخورد می کنند. لذا ما نمی توانیم نسبت به این مسئله بی تفاوت باشیم بعد مدعی بشیم. پرآید مشکل داره، اینجا و آنجا مشکل دارد. باید بدانیم مشکل از خودمان است و باید اول از خودمان شروع کنیم. ما قسم خوردیم که طبق اصول قضاوت حرفه ای، نظر بدیم. ما این مسئله را با سازمان حسابرسی

مؤسسات حسابرسی تخلف می کنند (که به نظر من بدیهی است، چون مگر جایی هست که اعضایش هیچ تقلبی نکنند) به همین دلیل ما باید کل ساختار را تغییر دهیم؟ مثلاً عمده مفاسد کشف شده از شرکت هایی بوده که حسابریشان سازمان حسابرسی بوده، حالا آیا ما می توانیم سازمان را مقصر بودیم؟ قطعاً نه! پس چطور به خاطر تخلف چند موسسه حسابرسی کل جامعه را مقصر می دانیم؟

موسی بزرگ اصل: سازمان حسابرسی بحثاش جدا است. موردی را مثال بزنم **یک نفری** که من با او زاویه داشتم ولی ۵۰ سال در بخش خصوصی فعالیت کرده است، اعتقاد داشت **۸۰ درصد مؤسسات حسابرسی پورسانت پرداخت می کنند.** من اعتقاد ندارم! من اعتقاد دارم تعداد آدم های سالم در مؤسسات حسابرسی بیشتر است.





قاطی می‌کنیم. من همین امروز هم در فضای مجازی قضیه سازمان حسابرسیا مطرح کردم که ما حسابداران رسمی پاسخگوی اشکالات سازمان حسابرسی نیستیم. سازمان بازرسی کل کشور، دیوان محاسبات، وزارت اطلاعات و اطلاعات سپاه، جاهایی هستند که ما با آن‌ها درگیر بودیم و اینها مرتب عملکرد سازمان حسابرسی را مانیتور می‌کنند و اگر اشکالی هم وجود دارد باید از اینها بپرسیم که چرا در این مورد برخوردی صورت نگرفته است. من حاضر هستم در جلسه دیگری در مورد سازمان حسابرسی و اشکالاتش گفت و گو کنیم، مثلاً ما یک طرح داریم که سازمان حسابرسی با دیوان محاسبات ترکیب شود که این هم از لحاظ حرفه‌ای طرح است ولی ربطی به جامعه حسابداران رسمی ایران ندارد. تخلفی که ما در سازمان حسابرسی می‌کنیم ربطی به جامعه حسابداران رسمی ندارد چون از ما حسابداران رسمی بابت آن پاسخگویی نخواهند خواست. دولت باید پاسخگو باشد.

ندارد. به‌عنوان یک شهروند چرا من می‌توانم به وزارت اطلاعات بگم که گوش این سازمان را بگیرد.

اما انحرافی‌ترین و بدترین بحثی که در کشور ما در این ۲۰ ساله به حرفه ضربه زده همین بوده. من این را کاملاً اینجا کنار می‌ذارم و خواهش می‌کنم از دوستانی که با من بحث می‌کنند در مورد سازمانی حسابرسی نباشد.

من حسابدار رسمی هستم و در سازمان حسابرسی به‌عنوان مشاور وزیر اقتصاد جهت اصلاح حرفه حسابرسی کار کردم شما از کجا می‌دینید من براس اصلاحات سازمان حسابرسی اول کار نکردم؟ هر اصلاحی که در سازمان حسابرسی بخواهد انجام شود باید اول قانون تغییر بکند که ما از اول هم رفتیم سراغش. ۸۰ درصد GDP جهانی دارای نهاد ناظر هستند، ببیند در این ۸۰ درصد کدامیک سازمان حسابرسی را بالای سر نهاد ناظر گذاشته است؟ این کار کاملاً اشتباهی است ولی ما زیر بار این اشتباه رفتیم تا کار اصلی را جلو ببریم، فلسفه این کار چیست؟ آقای دولت می‌پند شرکت نفت مهمه می‌گه اصلاً خودم می‌خوام حسابرسی کنم و اگر

سیدمحمد باقر آبادی: اما اشکالات سازمان حسابرسی مطمئناً روی اعتماد به اقتصاد تأثیرگذار خواهد بود.

موسی بزرگ‌اصل: اگر از افراد مستقل نه از افراد ذینفع بپرسید، می‌گویند ما یعنی سازمان حسابرسی بهتر از بخش خصوصی کار می‌کنیم. رئیس سازمان بورس که فردی مستقل است و با ما هم هیچ ارتباطی ندارد، مدعی بود که گزارشات سازمان حسابرسی یک سر و گردن بالاتر از گزارشات موسسات حسابرسی است. من نمی‌خوام این اتفاق بیافتد و دوست دارم گزارشات بخش خصوصی یک سر و گردن بالاتر از گزارشات سازمان باشد اما اگر در سازمان حسابرسی اشکالی وجود داشته باشد این به ما ربطی

گیری در حسابرسی‌اش باشد مجلس باید یقه دولت را بگیرد و حسابداران رسمی مسئول این قضیه نیستند این روند اشتباه و این فرافکنی که بعضی از دوستان صادقانه می‌گویند و بعضی از دوستان فریبکارانه می‌گویند این را کنار بذاریم. من می‌توانم هزار مورد از مؤسسات مالی اعتباری مثال بزنم که ۳۰,۰۰۰ میلیارد تومان از جیب مردم رفته کی حسابرسشون بوده؟ فرضاً از بانک ملی تسهیلات گرفتن و در آخر هم برگردانده و برخورد هم شده ولی این ۳۰,۰۰۰ میلیارد تومان از جیب این ملت رفته. جایی که ما داریم حسابرسی می‌کنیم بخش دولتی اگر هم صدمه ببیند دولت و مجلس طرفش خواهد بود ولی حساسیت بخش خصوصی پس انداز مردم می‌آید تو شرکتی به نام کنتورسازی و پس انداز ۳۰ سال یک نفر یکدفعه از بین می‌رود و این خیلی با صدمه که در واقع در که شرکت دولتی بخورد که مربوط به حسابرسی باشد.

منصور شمس‌احمدی: آقای دکتر بزرگ اصل به نظرتان پول مردم در ایران خودرو از بین نمی‌رود؟

موسی بزرگ‌اصل: لذا من خواهش می‌کنم این است که بحث‌های انحرافی مربوط به سازمان حسابرسی را اینجا مطرح نکنیم. جایی دیگر در مورد نهاد ناظر سازمان حسابرسی صحبت کنیم و نقد کنیم چون ربطی به این بحث ندارد.

منصور شمس‌احمدی: آقای دکتر بزرگ اصل فردی که در مورد ۸۰ درصد مؤسسات حسابرسی صحبت کرده است، لطفاً معرفی کنید چون اینجا اعضای شورا از ادوار مختلف حضور دارند.

موسی بزرگ‌اصل: این فرد شاید راضی



نباشد در اینجا نامش مطرح شود. اینجا که جلسه محاکمه نیست. ولی من هم نظر ایشون را راجع به ۸۰ درصد قبول ندارم. شما شخصاً (منصور شمس‌احمدی) قبول ندارید پورسانت در جامعه وجود دارد؟ فقط درصدش فرق می‌کند ولی با توجه به اطلاعات مکرری که از مؤسسات دارم می‌توانم بگویم که این درصد قابل توجه است

منصور شمس‌احمدی: در ایران خودرو یک سالی که گزارش حسابرسی قبلش مقبول بود یک تعدیل سنواتی خورد، تمام سود شرکت از بین رفت، اینجا تکلیف پول مردم چه می‌شود؟

موسی بزرگ‌اصل: در ایران خودرو اول با من مشورت کردند، من گفتم که دولت یک ریال به شما پرداخت نخواهد کرد و این سند را نزدیک ولی اومدن به خاطر ما بالتفاوت

قیمت کارخونه با بازار از دولت طلب شناسایی کردند و من گفتم این کار را انجام ندن. در بند گزارش حسابرسی ما این تعدیل سنواتی بوده و اشتباه کردند و ما هم مطرح کردیم.

سید محمد باقرآبادی: با توجه به این که زمان ما کم هست، آقای مهام جمع بندی شما از مباحث مطرح شده چیست؟

کیهان مهام: سازمان حسابرسی نهاد دولتی است که مدیرانش حقوق بگیر هستند و تعارض منافی که دوستان اشاره می‌کنند به اون شکل در سازمان حسابرسی نیست ولی در مؤسسات حسابرسی ما کاملاً ذی نفع هستیم. مفید راهبر هم تقریباً به همچین شکلی را گرفته و ظاهراً شریک به اون شکل نداره تا اونجایی که من می‌دونم. من خودم ذی نفع شخصی مؤسسات هستم و اونجا تمام این مسائل برام اهمیت داره و به این شکل نیست

که ما به مسائل مالی اهمیت ندیم. بنابراین این مدلی که سازمان حسابرسی هست ساختار جامعه به نظرم کاملاً متفاوت است، برای همین هم از اول سازمان حسابرسی را از جامعه جدا کردند. می‌خوام به چند تا نکته در اینجا اشاره کنم من به دغدغه‌هایی که دوستان دارند احترام می‌ذارم و ما هم یکسری دغدغه داریم. ما الآن پرونده‌هایی در جامعه داریم که چند سال است بهش رسیدگی نشده، چرا بهش رسیدگی نشده؟ یا کی جلوش را گرفته؟ واقعاً ما هیچ وقت در جامعه هیئت انتظامی نداشتیم، هیچکدوم اینها از نظر من صلاحیت نداشتند در مجموع.

سید محمد باقرآبادی: دلالتان برای این ادعا چیست؟

کیهان مهام: دلیل من برای این موضوع





موردی را رأی دادن و گفتند که تخلف شده و هیئت بدوی انتظامی تذکر بدون درج در پرونده داده و ما موردی داشتیم در دوره آقای شمس احمدی طرف را متخلف شناختند رفته جایی بالاتر گفتند تخلف نشده و با اصرار برایش جریمه بریدن. اکثر اعضا به آرای که جامعه صادر کرده است معترض هستند

سید محمد باقرآبادی: خوب آقای دکتر مهمان اصولاً آدمها از رأیی که بر علیه شان صادر می‌شود ناراضی هستند.

کیهان مهمان: این را قبول دارم ولی چطور ممکن است که کسی که مدیر عامل یکی از بزرگترین مؤسسات ایران است برود بشود مشاور عالی یک بانک، کسی که به تمام زوایای جامعه آشناست. با چه پشتوانه‌ای رفته این کار را قبول کرده؟ چه فکری کرده؟ غیر از اینکه فکر می‌کرده کسی یقه‌اش را

افرادی هستند که الآن در آن حضور دارند. **سید محمد باقرآبادی:** ما که نمی‌توانیم بر اساس احساس مان حکم بدهیم.

کیهان مهمان: الآن یک دلیل واضح بیارم. طبق همین آمار که اخیراً به ما دادند، هیئت انتظامی به ۲۱ مورد رسیدگی کرده و به همه حکم تبرئه داده، چه مدلی شده که این اتفاق افتاده. واقعیت این است که هیئت‌های انتظامی ما استقلال کافی را نداشتند

سید محمد باقرآبادی: یعنی شما معتقد هستید که فرآیند در هیئت بدوی قطع می‌شود و اصلاً به بالاتر نمی‌رسد؟ و اینجا تعارض منافع اتفاق می‌افتد؟

کیهان مهمان: اصلاً رسیدگی نشده، ما کیس داریم خارج از دوره آقای شمس احمدی دو تا کارگروه کنترل کیفیت و کارگروه فنی

نمی‌گیره؟ بیشترین پرونده‌هایی که در جامعه مطرح شده بیشتر از بورس اومده، جامعه حسابداران رسمی کاری نکرد، اکثراً اومده اونجا با مستندات کافی بررسی شده در کارگروه گفتن کاریش نمی‌شه کرد و اگر بگویم خلاف نشده خودمان زیر سؤال می‌ریم بنابراین مجبور شدن رأی هم صادر کردند. همهٔ دوستان بدونند جامعه از زمانی که شروع کرد به رأی دادن، رأیهای زیاد شد چرا رأیهای زیاد شد چون متوجه شدند که می‌خواهد نهاد ناظر تشکیل شود و همه حواسشون جمع شد. در مورد همان هیئت انتظامی من خودم در جلسه‌ای بودم همان فرد که بیشتر دوستان بهش اعتماد دارند وقتی یک نفر رفت بیرون گفت ۵۰ نفر اینجا ایستادن گفتن به تو رأی بدم من رأی ندَم؟ رئیس بعدی هم همین را گفته یعنی آقای که رئیس هست نمی‌تواند مستقل رأی بدهد. تمام اعضای کمیته‌ها و کارگروه وقتی یک پرونده مطرح می‌شوند باید پاسخگوی ۵۰۰ نفر باشند. خیلی شرایط سخت است در حالت عادی هم نمی‌شود رأی داد یا نداد؟ بطور ما به راحتی می‌توانیم بگوییم کارگروه‌ها، کارشون را به درستی انجام می‌هند. اینکه ما یک مسئله را نپذیریم وزیر آن بزنیم باعث اعتماد عمومی نمی‌شود. ببینید بورس نظارت ما را قبول نداشته اومده کارگروه گذاشته، بانک مرکزی قبول نداشته اومده کارگروه گذاشته، وزارت اقتصاد قبول نداشته اومده هیئت ناظر را درست کرده قابل توجه است که خود اعضای جامعه اگر نظرسنجی انجام شود، چه اونهایی که براشون رأی صادر شده چه آنهایی که رأی صادر نشده یا رسیدگیها را قبول دارند؟ واقعاً کنترل کیفیت را قبول دارند؟ **چطور بورس توانسته اینهمه ایراد از کار ما در بیاره بدون اینکه یک پرونده ببیند!** سیستم کاری ما ایراد دارد.

سید محمد باقر آبادی: آقای بخشی جمع بندی شما از مباحث مطرح شده چیست؟

حسین بخشی: من تعارضی را همینجا در مباحث مطرح شده از آقایون می‌بینم و دوست دارم اینجا جدی راجع به اون بحث کنم. از یک طرح ما می‌گویم ما یک مبنای علمی دارم که اصول یازده گانه IFAR است که ما در برابر این مبنا هیچ بحثی نداریم بلکه راجع به شیوهٔ اجراء بحث داریم. به ما می‌گوید که مسایل سازمان حسابرسی به شما حسابداران رسمی ربطی ندارد ولی همین آقایون در سازمان نشسته اند و برای حسابداران رسمی تصمیم گرفتند

سید محمد باقر آبادی: من این نکته را بگم که برداشت خودم است. آقای دکتر بزرگ‌اصل می‌گویند من به عنوان یک حسابدار رسمی دارم با مشکلی که در جامعه خودم می‌بینم برخورد می‌کنم. یعنی شخصیتها را جدا بکنیم.

حسین بخشی: مدیر دولتی که در سازمان خودش تعارض منافع وجود دارد ولی آن را رها می‌کند و میرود تعارض منافع بخش خصوصی را حل می‌کند به نظر من ترک فعل انجام داده او باید اولویتش سازمان خودش باشد پس این دو باهم ربط دارد. ما در یک حرفه زندگی می‌کنیم که شامل بخش دولتی و بخش خصوصی است. ما برای حرف هایمان دلیل علمی می‌آوریم بعد در صحبت‌هایمان می‌گویم **فلائی گفته ۸۰ درصد** به این شکل است. ما وقتی ادعا داریم که با فکت علمی صحبت می‌کنیم مگر میشود شنیدن از یک نفر را جزو فکت علمی به حساب بیاوریم. در اینصورت من می‌توانم صد نفر را بیارم که عکس این قضیه را بگن.

شما در مورد تعارض منافع صحبت می‌کنید ولی بعد می‌گید آدمهایی که در موردشون رأی صادر شده همه نگران هستند. معلومه کسی که در موردش رأی صادر میشه نگران هست. **در مورد فکت علمی صحبت می‌کنید ولی یک آمار ساده اینجا ارائه نمی‌دهید، ادعا می‌کنید چند تا پرونده اون زیر مانده رسیدگی نشده بله ما هم معترضیم ولی سؤال من اینه کی باید این را به شورای عالی گزارش دهد؟ هیئت عالی نظارت، همان هیئت عالی نظارتی که شما الان همهٔ چیز را در اختیارش گذاشتید، هیئت عالی نظارت گزارشی داد در اواخر شورای هفتم ما در اون شورا یک مصوبه داشتیم و در این شورا پیگیر بودیم که هیئتهای انتظامی بدوی ایجاد بکنیم در مورد پرونده‌هایی که معوق مانده زوتر رأی بگیرند.** می‌خوام این را مطرح کنم که راهش این است یا این که من کلاً برم نظارت را از بین ببرم. اینکه ما فکر بکنیم قطب عالم امکان ما هستیم این فکت علمی نیست. اینکه دوستان ما هر چی می‌گن این فکت علمی نیست. با توجه به سابقه و تجربهٔ حرفه‌ای که دارم به نظر من اینها فکت علمی نیست که بر این اساس شما ساختار یک نهاد حرفه‌ای بیست و چند ساله را بهم بریزید که یکی از دوستان شما به جایی به چیزی گفته.

جمع بندی را این مدلی می‌کنم که سه تا سند روی میز ماست به عنوان اعضای شورای عالی هشتم:

۱. اسنادنامه ما که تغییر کرده. در این اسنادنامه اتفاقی که افتاده بخش انتخابی جامعه و حرفه به قهقرا رفته. ما نهادی هستیم که ورود افرادمان که دست خودمان نیست. در بخش توسعهٔ منابع انسانی خودمان بخش امور اداری رفاهی و آموزشی و نظارت داشتیم. نظارت را هم که از ما گرفتند. در واقع در ارکان انتخابی جامعه ما فقط الان کارت چاپ می‌کنیم و آموزش می‌دهیم. و نظارت دولتی



رفته و تشویق به سمت پروانه کار انفرادی که جمع بندی اینها به نظر من یک چیز است. این که بر می گردیم به دهه هفتاد قبل از تأسیس جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی خودمان می ماند و یک تعدادی اشخاص انفرادی همکار و پیمانکار سازمان و چند تا مؤسسه قدیمی و دوباره بر می گردیم به گذشته.

موسی بزرگ اصل: متأسفانه دوستان بدون اطلاعات در مورد مسائل کلیدی حسابرسی اطلاعات غلط می دهند. که این اطلاعات غلط سرچشمه تصمیم سازیهای غلط است. این بحث درآمد ۵۰ میلیاردی که مطرح شد که ما هم مخالف آن هستیم باعث این می شود که ۳۰۰ تا از کارهای فعلی سازمان حسابرسی از آن خارج شود و به بخش خصوصی می رود.

سید محمد باقرآبادی: آقای وادی زاده جمع بندی شما از مباحث مطرح شده چیست؟

اتفاق افتاد هویت حرفه ای و نظارتی جامعه ارزش گرفته شد.

۲. آخرین پیش نویس طرح نهاد ناظر که به دست ما رسید، یک بندی دارد که می گوید کلیه شرکتها و نهادهای دولتی و شرکتهای زیرمجموعه اشون و تحت مدیریت و کنترل و وابسته به آنها، صندوقهای بازنشستگی، شرکتهای تحت کنترل و مدیریت اینها، شهرداریهای مراکز استانها و کلیه نهادهای عمومی غیر دولتی که مجموع درآمدهای عملیاتی و غیرعملیاتی آنها بالای ۵۰ میلیارد تومان است باید در سازمان حسابرسی رسیدگی شوند. این حجم زیادی از کار است برای سازمان حسابرسی.

اول هویت جامعه گرفته شد و دوم اینکه حجم کار زیادی طرف سازمان حسابرسی می رود

۳. و سوم این مصوبه اخیر هیئت مقررات گذاری که به ما ابلاغ شد که نتیجه آن تسهیل در دریافت کارت که حتی سوابق حداقلی که همه ما معتقدیم باید باشد از بین

شد. حالا دوستان می گن ما در نظارت اشکال داریم بر منکرش لعنت ما هم قبول داریم در نظارت حرفه ای مشکل داریم ولی آیا راهش این نبود که بشینیم شیوه و رویکرد کنترل کیفیت را عوض کنیم. ما در شورای هفتم طرح تحول نظارت حرفه ای را مطرح کردیم به عمر شورا قد نداد و در شورای هشتم پیگیر بودیم. اساسی ترینش این بود، رویکرد پرونده محوری را از کنترل کیفیت برداریم و رویکرد مؤسسه محوری را بذاریم. اصلاً بر اساس استانداردها و رویکردهای بین المللی دنیا کنترل کیفیت را پیش ببریم. حتی ما مدل ریسک را صحبت کردیم که قرارداد ببندیم با دانشگاه و مدل ریسک طراحی بشه و شاخص معیار داشته باشیم برای کنترل کیفیت مؤسسات. این راهش بود یا اینکه کنترل کیفیت را بگیرد و به بخش دولتی بدهد الان مشکل حل می شود؟ چون حرفه ما محدود است آدمها همان آدمها هستند و هیچ اتفاق عجیب و غریبی نیوفتاد. و فقط یک

کاظم وادی زاده: عدد و ارقامی که در بخش دولتی و خصوصی اتفاق افتاده، اصلاً با هم قابل مقایسه نیست. هر جایی که پول باشد چه در بخش خصوصی چه در بخش دولتی خطر فساد هست اینکه بگیم بخش خصوصی ام مؤسسه دار هستیم برای خودم کار می‌کنم و یا دولتی ام و کارمند سازمان حسابرسی ام نه. هر جا که پول باشد ما غش می‌کنیم. هر کسی ظرفیتی دارد، ما در بحث روانشناسی متقلبه‌ها می‌گوییم هر کسی یک نرخی دارد، مگر ما در کارندهای دولتی که مشغول کار هستند رشوه و فساد نداریم. ۹۹ درصد رشوه برای بخش دولتی دارد اتفاق می‌افتد بنابراین چه دولتی چه بخش خصوصی نظارت باید باشد ولی نظارت در بخش خصوصی خیلی راحت خط کش دارد و روی یک چهارچوب استانداری است. این همه فسادهایی که رسانه‌ای شد از کجا در اومد؟ مگه بخش خصوصی بوده؟ اگر ما در دنیا می‌گوییم نهاد

ناظر نمی‌آید سازمان حسابرسی را نظارت کند. برای این است که نهاد ناظر در همه جای دنیا بخش خصوصی است نه دولتی و حجم بخش خصوصی بالاتر است. ما در ایران دولتی هستیم و حاکمیت هم دوست دارد بدهد به بخش دولتی حسابرسی را انجام بدهد. آقای وزیر اقتصاد اصلاً دلش نمی‌خواد که این حسابرسی را به بخش خصوصی بدهد. آقای سازمان بورس باید تعریف کند از سازمان حسابرسی... منهم اگر مدیر آن سازمان باشم کار را به بخش خصوصی نمی‌دهم چون بعداً تیمهای اطلاعاتی فردا سراغ من میان. بخش خصوصی هم فردا خودش نمی‌تواند دفاع کند و ضمانت اجرایی ندارد. همان طور که ما در سیستم کشور صحبت می‌کنیم که مثلاً رئیس جمهور قبلی اینطوری بود بعدی که بیاد می‌گیرم خدا پدر قبلی رو بیامرزه مطمئن باشید همین اتفاق در جامعه حسابداری ایران خواهد افتاد. به نظر من نهاد

ناظر باید از جامعه بیرون باشد الان با همین تغییر اساسنامه شورای عالی از درجه اعتبار اومد بیرون هیئت مدیره نقشی ندارد. کنترل کیفیت ۹۰ درصد کار جامعه بود، به نظر من ۹۰ درصد کار شورای عالی و هیئت مدیره را گرفتید. دیگر این هیئت مدیره و این شورای عالی کارایی نخواهد داشت.

سید محمد باقرآبادی: ما در انجمن حسابداران خبره ایران همواره سعی می‌کنیم مواردی که چالش ایجاد میکند برای حرفه حسابداری و حسابرسی و تغییراتی که ایجاد می‌شود را رصد کنیم و در اختیار چشم‌ها و ذهن زیبای شما مخاطبان و اعضای خودمان قرار بدهیم. خیلی ممنون از اینکه با ما همراه بودید خیلی ممنون از تک‌تک اساتید خودم که لطف کردند منت گذاشتن و افتخار حضور دادند تا میزگردی دیگر شما را به خدای بزرگ می‌سپارم.



●● آزمون حسابدارمالی خیره خرداد ۱۴۰۲ ●●



داوطلبان به شرح زیر از طریق رسانه‌های انجمن شامل وبگاه و صفحات اجتماعی انجمن حسابداران خیره ایران، در اختیار داوطلبان قرار گرفت.

● شرایط داوطلبان

۱- داوطلب در تاریخ تسلیم درخواست عضویت خیره به دبیرخانه انجمن باید حداقل دو سال سابقه عضویت عادی در انجمن باشد و حق عضویت سالانه خود(از تاریخ پذیرش تا سال جاری)، را پرداخت کرده باشد. مبدأ آغاز عضویت عادی تاریخ تصویب عضویت توسط شورای عالی است. با توجه به مهلت ثبت‌نام

چگونگی احراز شرایط عضویت خیره» ضوابط و ساز و کار مورد نیاز برای اعطای عضویت خیره به اعضای واجد شرایط انجمن در سه شاخه تخصصی «حسابدار مالی خیره»، «حسابدار مدیریت خیره» و «حسابدار مستقل خیره» را فراهم کرد. شورای عالی انجمن در اجرای این ماده "آزمون حسابدار مالی خیره" در روز جمعه ۲۶ خرداد ۱۴۰۲ در ساختمان مرکز آموزش انجمن حسابداران خیره (Pact) با حضور ۲۵۰ نفر از نقاط مختلف کشور به صورت متمرکز برگزار شد. پیشتر، شرایط داوطلبان برای حضور در آزمون به همراه مواد و منابع مورد نیاز

پس از تصویب اساسنامه جدید انجمن، در مجمع عمومی فوق‌العاده مورخ ۲۳ تیر ۱۳۹۳، طبق ماده (۸) اساسنامه جدید: «اعضای عادی انجمن پس از حداقل دو سال عضویت و احراز شرایطی شامل قبولی در آزمون تخصصی، کسب تجربه کاری، و گذراندن دوره‌های آموزشی که ضوابط آن توسط شورای عالی تعیین خواهد شد می‌توانند به عنوان "عضو خیره" در یک یا چند شاخه تخصصی شناخته شوند». شورای عالی انجمن در اجرای این ماده اساسنامه، پس از بحث و بررسی‌های مفصل کارشناسانه، سرانجام در جلسه مورخ ۲۸ فروردین ۱۳۹۶ با تصویب «آیین‌نامه



در آزمون سال ۱۴۰۲، داوطلبانی که درخواست عضویت عادی آنان در جلسات شورای عالی پیش از اسفند ۱۴۰۰ پذیرفته شده است. در صورت داشتن شرایط دیگر، مجاز به ثبت‌نام در این آزمون شناخته می‌شوند.

تبصره: با توجه به درخواست‌های متعدد واصله به دبیرخانه انجمن متقاضیان شرکت در «آزمون حسابدار مالی خیره سال ۱۴۰۲» که صرفاً فاقد شرط داشتن حداقل دو سال سابقه عضویت در انجمن هستند، به شرط داشتن شرایط عمومی عضویت در انجمن و احراز شرایط عضویت خیره در شاخه تخصصی حسابدار مالی خیره مجاز به شرکت در آزمون می‌باشند، لذا به این افراد در صورت موفقیت در آزمون یاد شده و سپری شدن حداقل دو سال از تاریخ عضویت‌شان مدرک اعطا خواهد شد.

مواد آزمون، تعداد پرسش‌های هر یک از مواد، و منابع آزمون به شرح زیر تعیین شد:

الف) حسابداری مالی

(تعداد پرسش‌ها: ۵۰)

منابع: کتاب‌های حسابداری مالی مبتنی بر استانداردهای حسابداری ایران (استانداردهای لازم‌الاجرا تا پایان سال ۱۴۰۱) و شامل ۵۰ پرسش مرتبط با بهای تمام شده و حسابداری صنعتی

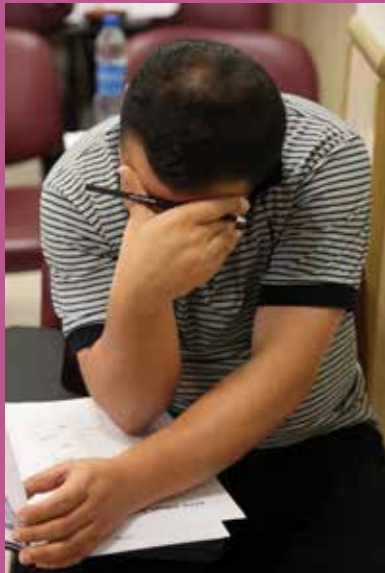
ب) حسابداری مالیاتی

تعداد پرسش‌ها: ۱۵

منابع: کتاب‌های حسابداری مالیاتی مبتنی بر قانون مالیات‌های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده ایران (شامل قانون مالیات بر ارزش افزوده لازم‌الاجرا تا پایان سال ۱۴۰۱)

پ) حقوق تجارت و سایر قوانین مرتبط

تعداد پرسش‌ها: ۱۵



منابع: کتاب‌های حقوق مبتنی بر قانون تجارت، قانون کار، قانون تأمین اجتماعی، قانون مبارزه با پولشویی، و قوانین و مقررات بورس

د) حسابرسی

تعداد پرسش‌ها: ۱۰

منابع: کتاب‌های حسابرسی مبتنی بر استانداردهای حسابرسی ایران (صرفاً استانداردهای ۷۰۰ تا ۷۲۰) بر اساس استانداردهای لازم‌الاجرا تا پایان سال ۱۴۰۰

۲. آزمون همه مواد فوق به صورت پرسش‌های چندگزینه‌ای (تستی) خواهد بود.

۳. هر پاسخ درست یک (۱) نمره مثبت و هر پاسخ نادرست یک‌سوم نمره (۱/۳) منفی (کاهنده) خواهد داشت.

۴. حد نصاب قبولی در آزمون، کسب حداقل ۶۰ درصد نمره در هر یک از مواد آزمون است.

۵. در صورت عدم قبولی داوطلب در آزمون، چنانچه حد نصاب قبولی در یک یا چند ماده آزمون را دریافت کند، می‌تواند در آزمون آینده صرفاً پرسش‌های مواد دیگر آزمون را پاسخ دهد.

● سؤالات و پاسخ‌های تشریحی آنها در همان روز ۲۶ خرداد ۱۴۰۲ و بعد از پایان آزمون توسط انجمن حسابداران خبره ایران و از طریق وبگاه و صفحات انجمن منتشر شد.

● نتایج این آزمون در تاریخ ۱۸ تیرماه ۱۴۰۲ اعلام شد.



نفر سوم آزمون حسابداری مالی خیره - خرداد ۱۴۰۲
ارژنگ واحد



نفر دوم آزمون حسابداری مالی خیره - خرداد ۱۴۰۲
داریوش علی حیدری



نفر اول آزمون حسابداری مالی خیره - خرداد ۱۴۰۲
احسان شریفی

اسلامی قبول شدگان
آزمون حسابداری مالی خیره (CFA) خرداد ۱۴۰۲

وضعیت	نام	نام خانوادگی	وضعیت	نام	نام خانوادگی	وضعیت	نام	نام خانوادگی
قبول	توحید	کاظمی	قبول	ایمان	خسرویان	قبول	سید حسین	ابوترابی
قبول	ملیکا	کریم نژاد	قبول	سید امیر	ذاکر	قبول	محسن	اصفهانی زاده
قبول	حیدر	کریمی	قبول	حمید	رزمی	قبول	اصغر	اطمینان
قبول	محبوبه	کریمی	قبول	سید جعفر	رضوی	قبول	صدف	امیر آبادیان
قبول	احمد	کشتکار	قبول	علی	سلامتی فر	قبول	محمد	امین پور
قبول	حسین صابر	ماهانی	قبول	احمد	سلطان آبادی	قبول	فردین	انصاری جابری
قبول	اصغر	مقدمی	قبول	مرتضی	شجاعی	قبول	بهار	باطنی
قبول	مسعود	ناصر زعیب	قبول	رامین	شجاعی برجویی	قبول	امین	پولادین
قبول	رضا	نباتی	قبول	احسان	شریفی	قبول	محمد	تیرگان
قبول	محمد تقی	نجفی	قبول	متین	صادقی	قبول	حسین	ثوابی جدیدی
قبول	ارژنگ	واحد	قبول	علیرضا	عرضوی بالادهی	قبول	میلاذ	جیب الهی
قبول	محمد مهدی	وفاجو	قبول	نرگس	عظیمی آشتیانی	قبول	رویا	جوادی
قبول	سید نیما	ولی نیا	قبول	داریوش	علی حیدری بیجار	قبول	سجاد	چهره ماه
قبول	مهدی	یزدان دوست	قبول	زهرا	قاسمی گندمانی	قبول	امیر حسین	حیدری
قبول			قبول	حسام	قدمی	قبول	مهدی	خاکشور

راهنمای جدول :

رنگ زرد: مشروطی در سال ۱۴۰۱

رنگ سبز: مشروطی در سال ۱۴۰۲

رنگ سفید: قبول

نام خانوادگی	نام	حسابداری	حسابرسی	سایر قوانین	مالیات	وضعیت	نام خانوادگی	نام	حسابداری	حسابرسی	سایر قوانین	مالیات	وضعیت
ابراهیم زاده کیاسه	شفیع	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط	حقی	هادی	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط
ابوالفتحی	علیرضا	قبول	مشروط	مشروط	قبول	مشروط	حمیدیان	سید امین	قبول	قبول	مشروط	قبول	مشروط
احمدی	فریدین	قبول	قبول	قبول	قبول	مشروط	حیدر اولاد	سعید	مشروط	قبول	قبول	قبول	مشروط
اخوان رهنما	احمد	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط	حیدری	آسیه	قبول	قبول	قبول	قبول	مشروط
ارجمند وکیل آبادی	شاهین	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط	خالدی	مسرور	قبول	قبول	قبول	قبول	مشروط
آریا راد	محتبی	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط	خرمیان راد	فائزه	قبول	قبول	قبول	قبول	مشروط
آزنگ	احمد	مشروط	قبول	قبول	قبول	مشروط	خسروی حاجی وند	علی کرم	قبول	قبول	قبول	قبول	مشروط
استاد محمد نظری	شقایق	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط	خنجرخانی	بهزاد	قبول	قبول	قبول	قبول	مشروط
اسماعیلی نژاد	نرگس	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط	دری	امین	قبول	قبول	قبول	قبول	مشروط
اصل نژاد	سمیرا	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط	ذوالفقاری	محمدحسین	قبول	قبول	قبول	قبول	مشروط
ایرانپور مبارکه	محسن	قبول	قبول	مشروط	قبول	مشروط	راستکارمانفی	اسد	قبول	قبول	قبول	قبول	مشروط
ایمانی حور	میثم	قبول	قبول	قبول	قبول	مشروط	راستگو	آرزو	قبول	قبول	قبول	قبول	مشروط
بصیری توتکابنی	فرشاد	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط	رخشان	مجاهد	قبول	قبول	قبول	قبول	مشروط
پاک	بهنام	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط	رستمخانی	حسین	قبول	قبول	قبول	قبول	مشروط
پالنگ	مسعود	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط	رضازاده	مجید	قبول	قبول	قبول	قبول	مشروط
یر تو	علی	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط	رضایی	حمید	قبول	قبول	قبول	قبول	مشروط
پورحاجی محمد	حسین	قبول	قبول	قبول	قبول	مشروط	رمضانی صوفیانی	فاطمه	قبول	قبول	قبول	قبول	مشروط
پورمند	شهاب	قبول	قبول	قبول	قبول	مشروط	رنجبری باغمیشه	حسین	قبول	قبول	قبول	قبول	مشروط
پیغمبریان	محمد	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط	زمانی	ملیحه	قبول	قبول	قبول	قبول	مشروط
پیمان فر	مسعود	قبول	قبول	قبول	قبول	مشروط	زمانی	سید رفیع	قبول	قبول	قبول	قبول	مشروط
ترخاصی	عیسی	قبول	قبول	قبول	قبول	مشروط	سکونی	آسیه	قبول	قبول	قبول	قبول	مشروط
تز	افشین	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط	سلامتی	ایمان	قبول	قبول	قبول	قبول	مشروط
تکلو بیغش	علیرضا	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط	سلیمانی فارسانی	زهرا	قبول	قبول	قبول	قبول	مشروط
جعفری دولت آبادی	محمد جواد	-	مشروط	قبول	قبول	مشروط	سمنائی	محمد	قبول	قبول	قبول	قبول	مشروط
جوئی احمد آباد	محمد	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط	سهرابی	شاهرخ	قبول	قبول	قبول	قبول	مشروط
جودکی	مریم	قبول	قبول	قبول	قبول	مشروط	شیابی	محمود رضا	قبول	قبول	قبول	قبول	مشروط
چمک	محمد امین	قبول	قبول	قبول	قبول	مشروط	شرمسار	امیر	قبول	قبول	قبول	قبول	مشروط
چمک	مسلم	قبول	قبول	قبول	قبول	مشروط	شریفی	مهدی	قبول	قبول	قبول	قبول	مشروط
حسن زاده	کریم	قبول	قبول	قبول	قبول	مشروط	شریفی تشنیزی	فرزاد	قبول	قبول	قبول	قبول	مشروط
حسینی	مریم سادات	قبول	قبول	قبول	قبول	مشروط	شعبانی	محمد	قبول	قبول	قبول	قبول	مشروط

نام خانوادگی	نام	حسابداری	حسابرسی	سایر قوانین	مالیات	وضعیت
گلی	داوود	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط
گیلانی	هاجر	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط
محمد زاده سرستی	فرید خان	قبول	مشروط	قبول	مشروط	مشروط
محمدآبادی	عبدالرضا	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط
محمدی	رضا	قبول	قبول	مشروط	قبول	مشروط
محمدی	سجاد	قبول	مشروط	قبول	مشروط	مشروط
محمدی	حامد	قبول	قبول	مشروط	قبول	مشروط
مختاری	ابراهیم	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط
مددی مهر	معصومه	قبول	مشروط	مشروط	قبول	مشروط
مرادی	ثریا	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط
مرادی	بهرروز	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط
مرادیان	احسان	قبول	قبول	مشروط	مشروط	مشروط
مشهدی رمضان	مهسا	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط
مقدسی	اکبر	مشروط	قبول	قبول	قبول	مشروط
ملک نیا	مجید	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط
مهدی پور	مرضیه	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط
میرزا حسنی	مسعود	مشروط	قبول	قبول	مشروط	مشروط
میرزایی	کبری	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط
میرزمانی	سیده هائیه	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط
نجف زاده	حمیده	قبول	قبول	قبول	مشروط	مشروط
نظری	علیرضا	قبول	قبول	مشروط	قبول	مشروط
نقشبندی	آرمان	قبول	قبول	قبول	مشروط	مشروط
نوجوان	مرتضی	قبول	مشروط	مشروط	قبول	مشروط
نوربخش حسینی	زینب	قبول	مشروط	مشروط	قبول	مشروط
نوروزی سنائی	روشنک	قبول	قبول	قبول	مشروط	مشروط
نیک نژاد	محمد	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط
هاشمی نیا	مهران	قبول	قبول	قبول	مشروط	مشروط
همتئی نوکنده ئی	زهرا	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط
وحیدنیا	محمد	قبول	قبول	قبول	مشروط	مشروط
ولی پور طلائی	سهراب	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط
یاراحمدی	کوروش	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط
یحیایی لیمویی	جلال	قبول	قبول	قبول	مشروط	مشروط
یوحنائی	مانوئیل	مشروط	قبول	قبول	مشروط	مشروط
یوسف بیگی	فرزین	قبول	قبول	مشروط	قبول	مشروط
یوسفی	وحید	قبول	قبول	مشروط	قبول	مشروط

نام خانوادگی	نام	حسابداری	حسابرسی	سایر قوانین	مالیات	وضعیت
شمس آرا	الهام	قبول	قبول	مشروط	قبول	مشروط
شیخ نجفی	مهدی	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط
صالحی فر	هادی	قبول	قبول	قبول	مشروط	مشروط
صالحیانی	محمد رشید	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط
صدقی	امیر	قبول	مشروط	مشروط	قبول	مشروط
صدیقی	امین	قبول	مشروط	قبول	مشروط	مشروط
صفری	محمد	قبول	قبول	قبول	مشروط	مشروط
صفری	مجید	قبول	قبول	مشروط	قبول	مشروط
صمیمی	مهرناز	قبول	مشروط	مشروط	قبول	مشروط
صنعت پور	ابراهیم	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط
عبادی	اعظم سادات	قبول	مشروط	قبول	مشروط	مشروط
عبادی	مصطفی	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط
عباسعلی خمه	وحید	قبول	قبول	قبول	قبول	مشروط
عباسی	آیدا	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط
عبدی نسب سارمی	سمیه	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط
عسگری	الیاس	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط
علایی نسب	جواد	قبول	مشروط	مشروط	قبول	مشروط
غلامی	حمید رضا	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط
فتح اله زاده دیزجی	رامین	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط
فخرالدین	مسلم احمد	قبول	قبول	قبول	مشروط	مشروط
فدائی	مریم	قبول	قبول	قبول	مشروط	مشروط
فرخی	سعید	قبول	مشروط	قبول	مشروط	مشروط
فرخی		قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط
قارلقی	مسعود	قبول	قبول	قبول	مشروط	مشروط
قدیمی	حامد	قبول	قبول	قبول	مشروط	مشروط
قرائیان	حامد	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط
قربانی	داریوش	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط
کبیری	امید	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط
کاشفیان غازانی	هادی	قبول	قبول	قبول	مشروط	مشروط
کاویان	ابوذر	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط
کرمانج	جعفر	قبول	قبول	قبول	مشروط	مشروط
کریمی	حامد	قبول	مشروط	قبول	مشروط	مشروط
کریمی	علی	قبول	مشروط	قبول	قبول	مشروط
کنگرچی	عباس	قبول	قبول	مشروط	مشروط	مشروط



پیشرفت گزارش حسابرسی استاندارد در ایالات متحده: شکل، دامنه و توجه دوباره به کشف تقلب

ارائه می‌شود. از آنجایی که «تنها خروجی قابل مشاهده فرآیند حسابرسی برای سرمایه‌گذاران گزارش حسابرس است (Carcello 2012, 22)»، بسیار مهم است که گزارش در ارتباط بین حسابرس از یکطرف و گیرندگان گزارش از طرف دیگر هیچ شکافی باقی نگذارد (Asare and Wright 2012). به‌جز بحث در مورد مسائل عمده

مقدمه

ارزش اطلاعات حسابداری منتشرشده از اطمینان‌بخشی حسابرسان مستقل به عموم سرمایه‌گذاران بر اساس ارزیابی صورتهای مالی به دست می‌آید. این اطمینان‌بخشی از طریق گزارش حسابرسی همراه با صورتهای مالی منتشرشده (کمسیون بورس و اوراق بهادار SEC)

نویسندگان:

گانش ام پاندیت - سی ریچارد بیکر

ترجمه:



فاطمه شیخلر



وحید منتی



حسابرسی انتظار می‌رود؛ گزارش حسابرسی مطابق با استانداردهای امروزی که واژگان استفاده در آن تفاوت نسبتاً کمی با واژگان استفاده‌شده توسط اکثر حسابداران رسمی در ایالات‌متحده داشته باشد همین موضوع باعث از بین رفتن شکاف ما بین حسابرس و گیرندگان گزارش می‌شود.

بررسی سیر تحول گزارش حسابرسی نشان می‌دهد که تحت تأثیر نیازهای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی بوده است و همواره به دنبال اطلاعات قابل‌اتکاتری از حسابرسی بوده است. در ابتدا، تغییرات در گزارش حسابرسی به دلیل درک نهادهای نظارتی ایالات‌متحده مبنی بر وجود تنوع غیرضروری در نحوه

اجرای حسابرسی صورت‌های مالی و نیاز به اطلاعات بهتر و بیشتری از حسابرسان انجام می‌شد. با گذشت زمان تغییرات تحت تأثیر رخدادهای مکرر موارد تقلب‌های مالی شرکتی بزرگ و فزاینده قرار گرفت، جایی که حسابرسان در انجام نقش خود به‌عنوان ناظر شرکت ناکام مانده بودند؛ بنابراین نیاز به نظارت بر حرفه حسابرسی توسط هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB) ایجاد شد. هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام از زمان ایجاد خود، نقش فعالی در اصلاح گزارش حسابرسی ایالات‌متحده ایفا کرده اند و مهم‌ترین سهم آن در این زمینه نسخه کنونی گزارش حسابرسی استاندارد است.

با توجه به اهمیت گزارش حسابرسی در چارچوب کلی گزارشگری مالی و دگرگونی چشمگیر گزارش حسابرسی استاندارد طی چندین دهه گذشته، در این مقاله به ردیابی سیر تحول گزارش حسابرسی در ایالات‌متحده از زمان پیدایش که تقریباً ۲۰۰ سال پیش تا آخرین نسخه آن می‌پردازیم که توسط هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در ژوئن ۲۰۱۷ تصویب شد و توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار در اکتبر ۲۰۱۷ تأیید شد.

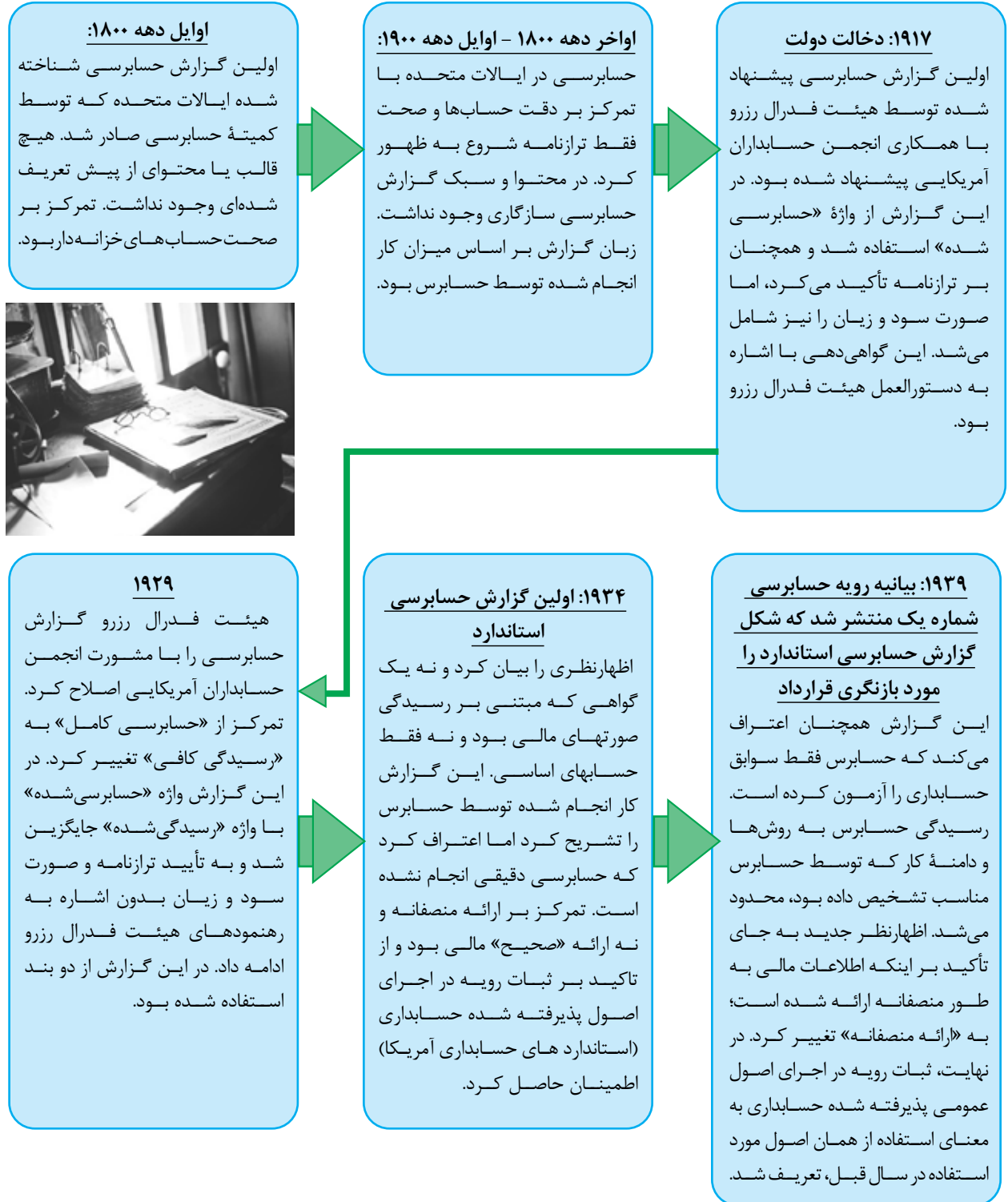
نویسندگان دریافتند گزارشی که در ابتدا برای برقراری ارتباط با نتایج بررسی سوابق حسابداری و کشف احتمال تقلب ایجاد شده، تغییرات قابل‌توجهی در محیط گزارشگری مالی ایالات‌متحده داشته است. این واکنش سریع حرفه حسابرسی در زمانی که به نظر می‌رسید، در هدایت خود در این زمینه عقب‌مانده است برای جلوگیری از مداخله دولت

یا انتشار قوانین رسمی توسط نهادهای معتبری بوده است.

پژوهش‌های نسبتاً زیادی، در مورد تحول گزارشگری مالی و پیشرفت گزارش حسابرسی در ایالات‌متحده انجام شده بود که نمونه‌ای از کارهای قبلی در پیوست الف ارائه شده است. همان‌طور که در پیوست الف مشاهده می‌شود، برخی از پژوهشگران فقط به پیشرفت گزارش حسابرسی در ایالات‌متحده اشاره کرده‌اند.^۱

دیگران سال‌های اولیه تکامل گزارش حسابرسی ایالات‌متحده را مورد بحث قرار داده‌اند و عمدتاً بر قرن نوزدهم^۲ و اوایل قرن بیستم تمرکز کرده‌اند^۳ و تحلیل خود را با بازنگری در گزارش حسابرسی استاندارد در اواخر دهه ۱۹۸۰ به پایان رسانده‌اند^۴. اگرچه بین چند مورد از کارهای قبلی و مطالعه فعلی همپوشانی وجود دارد ولی هیچ‌یک از پژوهش‌های قبلی تکامل گزارش حسابرسی ایالات‌متحده را برای بازه زمانی تحت پوشش مطالعه فعلی پوشش نمی‌دهند. در این مقاله به رویدادها و ادبیات بازنگری شده گزارش حسابرسی استاندارد و افزودن اعتبار به حسابرسی صورت‌های مالی با هر تغییر قابل توجهی در بازه زمانی یک قرن می‌پردازیم.

همچنین این مقاله نقشی را که هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در تقویت گزارش حسابرسی استاندارد در دو دهه گذشته ایفا کرده، پرداخته است. این امر ابتدا از طریق بحث در مورد استانداردهای حسابرسی شماره ۱، ۲، ۵ و سپس از طریق استاندارد حسابرسی ۳۱۰۱ نشان داده شده است که توسط پژوهش‌های قبلی مرتبط با این موضوع قابل‌درک نیست زیرا قبل از پیشرفت گزارش حسابرسی استاندارد انجام شده



ادامه شکل ۱- جدول زمانی تکامل گزارش حسابرسی در ایالات متحده آمریکا

دهه ۱۹۷۰: بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۲

بیانیه استاندارد حسابرسی شماره دو عبارت «گزارش حسابرسی استاندارد» را به جای عبارت قبلی «گزارش فرم کوتاه حسابدار رسمی» جایگزین کرد.



بیانیه رویه حسابرسی ۲۴: ۱۹۴۸

گزارش حسابرسی استاندارد تجدید نظر شده به اصول عمومی پذیرفته شده حسابرسی اشاره کرد که اکنون به وضوح تعریف شده است، بنابراین نیازی به استفاده از عبارت «در صورت اعمال در شرایط قابل اجرا» را از بین برد. علاوه بر این، گزارش حسابرس استاندارد «عدم حسابرسی دقیق تراکنش‌ها» را حذف کرد، بنابراین خواندن بند دامنه رسیدگی ساده‌تر از قبل شد. حسابرس همچنین باید بیان می‌کرد که روش‌های ارزیابی در شرایط موجود ضروری تلقی می‌شوند و نه فقط آن‌طور که مناسب تشخیص داده می‌شوند.

بیانیه رویه حسابرسی پنج: ۱۹۴۱

در پاسخ به اصلاحیه کمیسیون بورس اوراق بهادار به قانون ۲-۰۲ آیین نامه S-X، گزارش حسابرسی استاندارد به استانداردهای عمومی پذیرفته شده حسابرسی در شرایطی که در این شرایط قابل اجرا است؛ اشاره کرد. با این حال هیچ شفافیتی در مورد آنچه که اصول عمومی پذیرفته شده حسابرسی را تشکیل می‌دهد؛ وجود نداشت. همچنین قرار بود گزارش حسابرسی استاندارد به صورت دستی تاریخ گذاری و امضا شود و صورت‌های مالی تحت پوشش گزارش مشخص شود. در این نسخه هیچ اشاره و ارجاعی در گزارش به کشف تقلب نشده بود.

۲۰۰۳: هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام استاندارد حسابرسی شماره یک را منتشر کرد

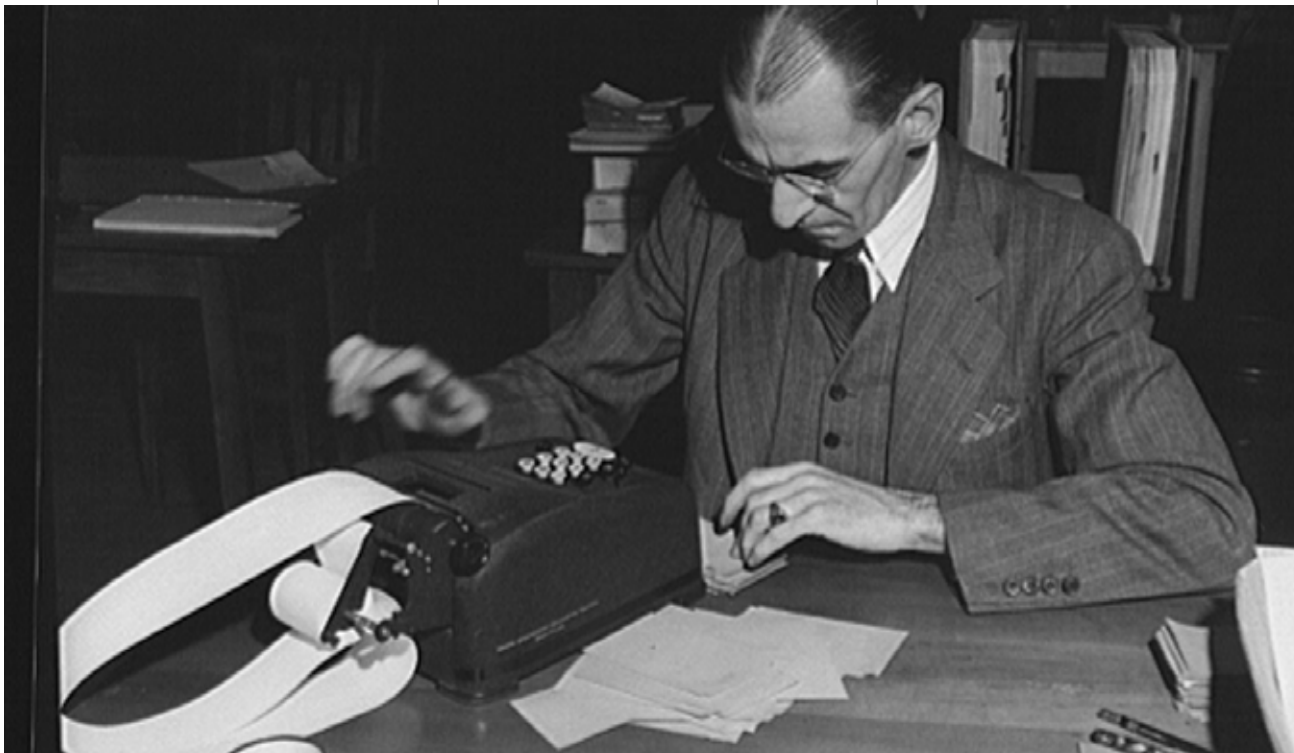
اصلاح اولیه گزارش حسابرسی استاندارد جدید این بود که بند دوم مرجع استانداردهای حسابرسی پذیرفته شده عمومی را با ارجاع به استانداردهای حسابرسی هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در ایالات متحده جایگزین کرد.

۱۹۳۴: اولین گزارش حسابرسی استاندارد

اظهارنظری را بیان کرد و نه یک گواهی که مبتنی بر رسیدگی صورتهای مالی بود و نه فقط حسابهای اساسی. این گزارش کار انجام شده توسط حسابرس را تشریح کرد اما اعتراف کرد که حسابرسی دقیقی انجام نشده است. تمرکز بر ارائه منصفانه و نه ارائه «صحیح» مالی بود و از تاکید بر ثبات رویه در اجرای اصول پذیرفته شده حسابداری (استاندارد های حسابداری آمریکا) اطمینان حاصل کرد.

۱۹۸۸: بیانیه استاندارد حسابرسی ۵۸

سه بند اول گزارش را معرفی کرد که در آن بند مقدمه مسئولیت مدیریت در قبال صورتهای مالی را به وضوح تعریف کرد و آن را از مسئولیت حسابرس برای اظهار نظر متمایز کرد. گزارش حسابرسی استاندارد عبارت «حسابرسی شد» را به جای عبارت «رسیدگی شده» بازگرداند. در این نسخه نیز هیچ اشاره ای به کشف تقلب نشده بود.



است.

توضیحاتی که پژوهش حاضر در مورد گزارش حسابرسی در ایالات متحده می دهد:

۱- چگونه گزارش حسابرسی در ایالات متحده برای اولین بار به وجود آمد زیرا صاحبان مشاغل در گذشته نیاز داشتند بدانند آیا تقلب در سوابق حسابداری وجود داشته است یا خیر؟

۲- نه تنها به صورت شکلی بلکه در تأکید آن بر کشف تقلب نیز تغییرات زیادی را تجربه کرده است

۳- در نهایت گزارش حسابرسی با چرخش کامل روبه رو شده تا ارزیابی احتمال تحریف در صورت های مالی ناشی از اشتباه و هم ناشی از تقلب را شامل شود. نویسندگان تشخیص می دهند که گزارش حسابرسی ایالات متحده تأیید شده توسط نهادهای مختلف فدرال، انجمن های حرفه ای و نهادهای تنظیم استاندارد را نمی توان در

اینجا بدون تکرار زیاد مورد بحث قرار داد. همچنین نمی توان در مورد هر فرد یا سازمانی که در شکل گیری گزارش حسابرسی استاندارد تأثیرگذار بوده، بحث کرد.

در عوض، این مقاله نقاط عطفی را که در ایجاد بازنگری در گزارش حسابرسی بسیار مهم بودند را مورد بحث قرار می دهد. بقیه این مقاله به شرح زیر سازمان دهی شده است؛ در ابتدا، این مقاله یک جدول زمانی سریع از تکرارهای مختلف گزارش حسابرسی ایالات متحده در یک دوره حدودی ۲۰۰ ساله ارائه می دهد سپس توسعه گزارش حسابرسی را از وجود پراکنده آن در قرن ۱۹ ایالات متحده تا ایجاد گزارش حسابرسی استاندارد با سه بند در پایان قرن بیستم خلاصه می کند. در ادامه به بحث در مورد تغییرات استاندارد گزارش حسابرسی توسط هیئت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی

عام در آغاز قرن ۲۱ پرداخته می شود. پس از آن، این مقاله وقایعی را که منجر به جدیدترین نسخه گزارش حسابرسی استاندارد معرفی شده توسط هیئت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام ارائه می دهد که در حال حاضر در ایالات متحده استفاده می شود. در این فرآیند، ما همچنین برخی از چالش ها را در رابطه با گنجانیدن مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی استاندارد مورد بحث قرار می دهیم و در پایان ارائه نکات.

۲. جدول زمانی سریع تحول گزارش حسابرسی ایالات متحده

نگاهی به تحولات تاریخی گزارش حسابرسی ایالات متحده از آغاز فرضی آن در قرن نوزدهم تا شکل امروزی آن نشان می دهد که این گزارش از نظر شکل و زبان تغییرات زیادی داشته است. شکل یک جدول زمانی پیشرفت گزارش

حسابرسی ایالات متحده را در یک نگاه نشان می‌دهد.

همان‌طور که در تصویر مشاهده می‌شود، در طول دو قرن گذشته، گزارش حسابرسی ایالات متحده از یک «گزارش کمیته حسابرسی» بدون قالب یا محتوای یکسان^۵ در قرن ۱۹ که عمدتاً بر دقت سوابق حسابداری متمرکز بود به یک «گواهی حسابرسی» توصیه‌شده توسط یک نهاد دولتی فدرال در اوایل قرن بیستم تغییر کرد. بعداً در دهه ۱۹۳۰ و دهه‌های بعدی به یک گزارش حسابرسی استاندارد و کوتاه تبدیل شد و بر ارائه منصفانه صورت‌های مالی طبق اصول پذیرفته‌شده حسابداری^۶ (استانداردهای حسابداری آمریکا) متمرکز شد. در نهایت، به یک گزارش حسابرسی استاندارد طولانی‌تر و توصیفی‌تر که بسیار پیچیده‌تر است، با قالب مشخص و زبان تجویزی که به ارزیابی خطر تقلب اهمیت می‌دهد، ختم شد.

۳. حسابرسی تحت استقلال این حرفه گزارش می‌دهد

۱۹۱۳-۱۸۰۰: بدون حرفه حسابرسی رسمی

در ایالات متحده

اولین گزارش حسابرسی مکتوب «معروف» یک شرکت آمریکایی، همان‌طور که فلشر و همکاران (۲۰۰۵) نشان داده‌اند، در سال ۱۸۲۷ توسط کمیته حسابرسی راه‌آهن بالتیمور و اوهایو صادر شد. این گزارش یک بند در مورد صحت حساب‌های خزانه‌دار که خطاب به هیئت‌مدیره شرکت بود. طی قرن نوزدهم، حسابرسی به‌طور رسمی در ایالات متحده وجود نداشت. زمانی که سرمایه‌گذاران بریتانیایی شروع به سرمایه‌گذاری در شرکت‌های آمریکایی کردند، حسابرسی مستقل در ایالات متحده ظهور کرد تا اطمینان حاصل شود که

مدیران تا چه اندازه سوابق حسابداری شرکت‌های خود را نگهداری می‌کنند و در صورت وجود تقلب کشف می‌کنند. با این حال، هیچ استاندارد حسابرسی معتبر یا یک نهاد تنظیم‌کننده استاندارد حسابرسی در ایالات متحده وجود نداشت تا بر چنین حسابرسی‌هایی نظارت کند. قانون شرکت‌های سهامی^۷ در سال ۱۸۴۴ و نسخه‌های بعدی آن در بریتانیا، سهامداران یک شرکت را ملزم می‌کرد تا حسابرس تعیین کنند و در مورد حساب‌ها گزارش دهند.^۸

زبان چنین گزارشی توسط قانون ۱۸۵۶ گسترش یافت که حسابرس را ملزم می‌کرد به بیان این که آیا ترازنامه «دیدگاه واقعی و درستی» از وضعیت امور شرکت ارائه می‌دهد یا خیر؟

با افزایش تعداد شرکت‌ها، رشد سریع حجم کسب‌وکار، و واحدهای تجاری ناشی از انقلاب صنعتی، گزارش دقیق از نتایج کسب‌وکار و داشتن سازوکاری برای کشف تقلب‌های احتمالی در معاملات و نگهداری ثبت اسناد ضروری شد؛ بنابراین در اواسط قرن نوزدهم، کمیته‌های حسابرسی شرکت‌های راه‌آهن آمریکایی، رسیدگی خود را با ارائه «اظهاری» در مورد صحت سوابق حسابداری به پایان رساندند.^۹ بسیاری از شرکت‌ها سوابق حسابداری مناسبی نگهداری نمی‌کردند و انجام حسابرسی صورت‌های مالی معمول نبود.^{۱۰} دامنه حسابرسی محدود به خواسته صاحبکار بود و حسابرسان معمولاً گزارش خود را بر اساس کار انجام‌شده توسط آن‌ها تنظیم می‌کردند. به این ترتیب، هنگامی که مونته‌گومری (۱۹۱۲، ۶۵، ۴۰۷) در کتاب راهنمای حسابرسی خود به گزارش حسابرس اشاره کرد، به بخش ۱۱۳ قانون شرکت‌های انگلیسی (تلفیق)

در سال ۱۹۰۸ اشاره کرد که معتقد بود: «حسابرسان باید گزارشی را به سهامداران در مورد حساب‌های مورد رسیدگی آن‌ها ارائه دهند و پیشنهاد کردند که حوزه رسیدگی [باید] به‌طور قطع در گزارش حسابرس بیان شود. با این حال، مثالی از زبان گزارش حسابرسی ارائه نکرد.»

۱۹۱۳-۱۹۲۹: تمرکز از حسابرسی کامل به اجرای رسیدگی‌های کافی منتقل شد.

اولین تلاش مشترک بین حرفه حسابداری و یک نهاد دولتی برای ایجاد گزارش حسابرسی زمانی اتفاق افتاد که هیئت فدرال رزرو با انجمن حسابداران آمریکایی (AIA) همکاری کرد و راهنمای خود را تحت عنوان حساب‌های یکنواخت در بولتن ماهانه فدرال رزرو منتشر کرد.^{۱۲} راهنمای هیئت فدرال رزرو گواهی به حسابرس توصیه می‌کند که در صورت کامل بودن حسابرسی و صحیح بودن صورت‌های مالی، باید از آن استفاده شود. برخلاف گزارش‌های حسابرسی قبلی، در این گزارش جدید کلمه «به‌درستی» را از زبان خود حذف کرده و در عوض از حسابرس انتظار داشت که مشخصاً نشان دهد که آیا صورت‌های مالی طبق رهنمودهای پیشنهادی هیئت فدرال رزرو تهیه‌شده است یا خیر؟ با این حال، هنوز یک گزارش حسابرسی «استاندارد» که توسط یک نهاد تنظیم‌کننده استاندارد حسابرسی تجویز شده باشد، نبود. بیش از یک دهه بعد، بازنگری در راهنمای اصلی هیئت فدرال رزرو که تحت عنوان «تأیید صورت‌های مالی» منتشر شد، تمرکز را از «حسابرسی کامل» به «رسیدگی‌های کافی» تغییر داد و گواهی جدید را برای استفاده در زمانی که رسیدگی حسابرس از حساب‌ها رضایت‌بخش بود مجدداً تغییر

داد^{۱۳}. در گزارش حسابرسی اصلاح‌شده همچنان موضوع «تأیید» صورت‌های مالی را ارائه می‌کرد، بنابراین این موضوع نشان می‌دهد که حسابرس در این نسخه نیز هنوز صحت آن‌ها را تضمین می‌کند.

۱۹۳۰-۱۹۳۴: اولین گزارش حسابرسی استاندارد که حاوی یک اظهارنظر به‌جای گواهی بود.

تصمیم اولترامارز دادگاه استیناف نیویورک در اوایل دهه ۱۹۳۰ بر این باور بود که در صورت قصور حسابرس که معادل تقلب است، حسابرس می‌تواند در قبال اشخاص ثالثی که به گزارش حسابرس اتکاء می‌کنند، مسئول فریب باشد. در نتیجه، کمیته ویژه انجمن حسابداران آمریکایی در همکاری با بورس با کمیته فهرست سهام بورس نیویورک (نایس) همکاری کرد تا یک گزارش حسابرسی بازنگری شده صادر کند که استفاده از اصول پذیرفته‌شده حسابداری را ارتقاء دهد^{۱۴}. گزارش حسابرسی جدید^{۱۵} تفاوت محسوسی با نسخه قبلی خود داشت، زیرا به‌جای «گواهی»، «اظهارنظر» می‌کرد. گزارش اصلاح‌شده منعکس‌کننده باور

جدید این حرفه بود که تأیید اطلاعات در صورت‌های مالی عاقلانه نمی‌دانست زیرا حسابرس نمی‌تواند صحت داده‌ها را در آن صورت‌ها تضمین کند^{۱۶}. گزارش جدید بیان می‌کرد که آیا صورت‌های مالی به نحو «منصفانه» محتوای خود را طبق اصول پذیرفته‌شده حسابداری ارائه کرده است یا خیر؟ بنابراین، تمرکز اطلاع‌رسانی حسابرس از دقت سوابق و کشف تقلب دور شد.

مهم‌ترین سهم گزارش جدید این بود که یک قالب «استاندارد» از گزارش حسابرسی استفاده از عبارات بدون ابهام با اشاره به سطح آزمون‌های اجراشده بود^{۱۷} که در نتیجه آن اولین استاندارد گزارش حسابرسی به وجود آمد.

در سال ۱۹۳۴، کمیسیون بورس و اوراق بهادار ایالات متحده از طریق وضع قانون بورس اوراق بهادار در سال ۱۹۳۴ تأسیس شد که طبق آن، همه شرکت‌های ثبت‌شده نزد کمیسیون بورس و اوراق بهادار موظف بودند صورت‌های مالی خود را توسط حسابداران مستقل حسابرسی کنند. کمیسیون بورس و اوراق بهادار این اختیار را داشت که شکل و محتوای

گزارش حسابرسی را تجویز کند، اما در عوض گواهی‌ای را درخواست کرد که هم از نظر دامنه حسابرسی و هم کیفیت اصول حسابداری به کار گرفته‌شده توسط ناشر را روشن کند^{۱۸}. جالب اینجا بود که نه در عنوان و نه در بدنه گزارش حسابرسی هیچ اشاره‌ای به استقلال حسابرس نشده بود.

۱۹۴۰-۱۹۳۸: استاندارد گزارش حسابرسی بیشتر بر رعایت اصول پذیرفته‌شده حسابداری تمرکز کرد تا ارزیابی تقلب.

تقلب شرکت مکسون رابینز در اواخر دهه ۱۹۳۰، شتاب‌دهنده تغییرات روش‌های حسابرسی بود، زیرا باعث شد انجمن حسابداران آمریکایی در روش‌های حسابرسی پذیرفته‌شده آن زمان و همچنین محتوای گزارش حسابرسی استاندارد، بازنگری کند^{۱۹}. کمیته رویه‌های حسابرسی انجمن حسابداران آمریکایی اولین بیانیه خود را در مورد رویه حسابرسی، با عنوان بیانیه رویه حسابرسی شماره یک با عنوان «گسترش رویه حسابرسی» که به تشریح آنچه رویه‌های عمومی پذیرفته‌شده حسابرسی در نظر گرفته می‌شد، صادر کرد. بیانیه رویه حسابرسی شماره یک، گزارش حسابرس جدید با قالب کوتاه را توصیه می‌کرد که شامل کلمه «مستقل» در عنوان می‌شد و روشن می‌کرد که رسیدگی حسابرس محدود به کار مناسب (طبق قضاوت حسابرس) است. بند اظهارنظر، واژه‌های «منصفانه» و «ارائه‌شده» را با «ارائه منصفانه» در گزارش جایجا کرد و اشاره به «ثبات رویه» را تعریف کرد. یک‌بار دیگر، حرفه حسابرسی برای حفظ استقلال خود و اجتناب از هرگونه اقدام تجویزی از سوی نهادهای نظارتی به سرعت حرکت کرد^{۲۰}. باین حال، بیانیه رویه حسابرسی شماره





یک اذعان کرد که کشف تقلب مستلزم بررسی دقیق همه تراکنش‌ها است که هزینه قابل توجهی را بر شرکت‌ها تحمیل می‌کند؛ بنابراین، گزارش حسابرس به جای ارزیابی وجود تقلب، بر رعایت اصول عمومی پذیرفته‌شده حسابداری (استانداردهای حسابداری آمریکا) تأکید کرده بود.

۱۹۴۱-۱۹۶۰: ارجاع به استانداردهای عمومی پذیرفته‌شده حسابداری در استاندارد گزارش حسابداری، اما هنوز هیچ اشاره‌ای به کشف تقلب وجود نداشت.

پس از رسوایی M&R، کمیسیون بورس و اوراق بهادار تحقیقات خود را در مورد شیوه‌های حسابداری که توسط حسابرسان M&R دنبال می‌شد، انجام داد و زبان گزارش حسابداری را از طریق اصلاح قانون 2-02 مقررات S-X که مستلزم گواهی حسابدار بود، تجدیدنظر کرد. [قرار بود] بیان کند که آیا حسابداری طبق استانداردهای عمومی پذیرفته‌شده حسابداری لازم‌الاجرا در شرایط انجام‌شده است یا خیر؟^{۴۱} بر این اساس در سال ۱۹۴۱ بیانیه‌ی رویه حسابداری شماره پنج را با تجدیدنظر در گزارش حسابداری استاندارد صادر کرد، به طوری که اکنون حاوی زبان پیروی از الزامات کمیسیون بورس و اوراق بهادار است. قابل توجه است که در تمام متن بیانیه رویه حسابداری شماره پنج هرگونه اشاره‌ای به واژه «تقلب» حذف شده بود و بنابراین، تمرکز بر ارائه منصفانه اطلاعات مالی به قوت خود باقی مانده بود. با توجه به عدم شفافیت در آن زمان در مورد آنچه استانداردهای عمومی پذیرفته‌شده حسابداری را تشکیل

۱۹۶۰-۲۰۰۰: شکاف انتظارات و گزارش حسابداری استاندارد که کشف تقلب را نادیده گرفت.

همان‌طور که بحث فوق نشان می‌دهد، اگرچه در گزارش حسابداری اولیه احتمال تقلب توسط حسابرسان ایجاد شد، اما در اواسط قرن بیستم، به تدریج به سمت تأیید انطباق صورت‌های مالی با اصول عمومی پذیرفته‌شده حسابداری (استانداردهای حسابداری آمریکا) سوق یافت و مسئولیت حسابرس برای کشف تقلب حسابداری در گزارش حسابداری استاندارد از دهه ۱۹۳۰ تا ۱۹۸۰ نامرئی باقی ماند. موقعیت این حرفه در این دوره از بیانیه رویه حسابداری ۳۰ (کمیته رویه‌های حسابداری، ۱۹۶۰، ص ۳۹) روشن بیان می‌کرد: «هدف از بررسی عادی صورت‌های مالی توسط حسابرس مستقل، ارائه اظهار نظر درباره منصفانه بودن صورت‌های مالی است» به این معنی

می‌دهد، کمیته رویه‌های حسابداری، بیانیه رویه حسابداری شماره ۲۴ را با عنوان «بازنگری شده در گزارش» یا «گواهی حسابدار» به شکل کوتاه منتشر کرد که توصیه می‌کرد بند دامنه رسیدگی در گزارش حسابداری استاندارد تجدیدنظر شده بیان کند که آیا آزمون‌های حسابرس و روش‌های حسابداری با توجه به شرایط لازم در نظر گرفته شده؟ (کمیته رویه‌های حسابداری، ۱۹۴۶، ص ۱۶۴) و به «مناسب تشخیص داده شد» اکتفا نکند همان‌طور که در بیانیه رویه حسابداری شماره یک آمده بود. با این حال، گزارش حسابداری در بیانیه رویه حسابداری ۲۴ توجه خود را به پیروی یکنواخت صورت‌های مالی از اصول عمومی پذیرفته‌شده حسابداری بدون هیچ اشاره‌ای به تلاش‌ها برای ارزیابی احتمال تقلب ادامه داد.



که کشف تقلب، تمرکز اصلی حسابرسی نیست. ماتز و شرف (۱۹۶۱) در ارائه فرضیات حسابرسی پیشنهاد کردند که در غیاب وجود شواهدی که خلاف آن را نشان دهد، حسابرس صرفاً داده‌های مالی قابل تأیید «حسابرسی» می‌کند و نیازی به فرض وجود هرگونه تبانی یا سایر بی‌نظمی‌ها (عدم رعایت اصول حسابداری) که بر صورت‌های مالی تأثیر می‌گذارد؛ نیست. این تفکر در زبان گزارش حسابرسی آن زمان منعکس شد. با این حال، پس از رسوایی‌های شرکتی در دهه ۱۹۶۰، نگرانی‌ها در مورد اینکه حسابرسان چگونه وظایف خود را انجام می‌دهند، شروع شد و یک شکاف انتظارات^{۲۲} بین آنچه حسابرسان فکر می‌کنند در حسابرسی انجام می‌دهند و آنچه استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی فکر می‌کنند حسابرسان در حسابرسی انجام می‌دهند، ظاهر شد. موج ورشکستگی شرکت‌ها به شکست حسابرسی توسط مؤسسات حسابرسی برجسته اشاره کرد و تأثیر منفی بر اعتماد عمومی به حرفه حسابداری آغاز شد^{۲۳}.

پاسخ حرفه به شکاف انتظارات

از آنجایی که تصویر این حرفه به تدریج از اواخر دهه ۱۹۶۰ تا اوایل دهه ۱۹۸۰ به دلیل افزایش تعداد شکست‌های حسابرسی ادعاشده بدتر شد^{۲۴}، سردرگمی، نارضایتی و بی‌اعتمادی در مورد اطلاعات منتقل شده توسط گزارش حسابرسی استاندارد همچنان ادامه داشت. این امر باعث شد که حرفه با انتشار اولین بیانیه استانداردهای حسابرسی (SAS1) پاسخگو باشد و مکرر بیان کند که حسابرس مسئول عدم کشف تقلب نیست، مگر اینکه این موضوع به‌وضوح به عدم اجرای استانداردهای عمومی پذیرفته شده حسابرسی (استانداردهای حسابرسی آمریکا)

مرتبط باشد^{۲۵}. طی سه سال بعد، کمیته اجرایی استانداردهای حسابرسی^{۲۶} انجمن حسابداران رسمی آمریکا^{۲۷} بسیاری از بیانیه‌های استانداردهای حسابرسی، از جمله بیانیه شماره دو^{۲۸} را صادر کرد که برای اولین بار از «گزارش حسابرسی استاندارد» استفاده کرد. به جای «گزارش فرم کوتاه حسابرسان» در عنوان گزارش حسابرسی استاندارد و به‌وضوح محدوده و بندهای اظهارنظر گزارش حسابرسی استاندارد را مشخص کرده است. علاوه بر این، بیانیه استاندارد حسابرسی شماره دو انواع دیگری از انواع اظهارنظر حسابرسی را نیز معرفی کرد، یعنی نظر مشروط، نظر مردود و عدم اظهارنظر که باید در مواقعی که شرایط لزوم مورد استفاده قرار می‌گرفت. حتی پس از ورشکستگی سرمایه‌گذاری سهام در دهه ۱۹۷۰، کمیته اجرایی استانداردهای حسابرسی با بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۱۶ پاسخ و تشخیص داد که به دلیل نمونه‌گیری و رسیدگی‌های انتخابی، بررسی حسابرس ممکن است تمام اشتباهات و موارد عدم رعایت (ناهنجاری‌ها) کشف نشود؛ بنابراین، گزارش حسابرسی در مورد مسئولیت حسابرس در رابطه با کشف تقلب در صورت‌های مالی ساکت ماند.

با اشاره به اینکه کشف تقلب در طول سال‌ها اهمیت خود را به‌نوعی از دست داده است، کمیسیون مسئولیت‌های حسابرس (کمیسیون کوهن) که توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا در سال ۱۹۷۴ تشکیل شد، شکل جدیدی از گزارش حسابرسی استاندارد را پیشنهاد کرد که برای اولین بار عنوان گزارش به «گزارش حسابرسان مستقل» تغییر یافت. گزارش حسابرسی استاندارد بازنگری شده بر نقش‌های مربوطه حسابرس و مدیریت تأکید کرد و سه بند را پیشنهاد

ذکر نشده بود و اظهارنظر حسابرسی تنها در صورتی تأیید می‌کند که صورت‌های مالی به‌طور منصفانه ارائه‌شده عاری از هرگونه تحریف بااهمیت باشد. این ایده که حسابرس مسئول کشف تقلب به‌عنوان بخشی از رسیدگی معمول نیست، همچنان رواج داشت. تلاش برای سودمند کردن گزارش حسابرسی برای کاربران به بیانیه

مالی اظهارنظر می‌کند. بدیهی است که گزارش حسابرسی استاندارد جدید از توصیه‌های کمیسیون کوهن (۱۹۷۸) پیروی می‌کرد که گزارش باید پیام‌های خود را به‌طور صریح به‌جای انتظار از کاربران گزارش برای استنباط معانی از آن، ارائه کند و باید کار حسابرس را به‌وضوح توصیف کند. بااین‌حال، در کل متن بیانیه استاندارد حسابرسی ۵۸ کلمه «تقلب»

کرد که در آن بند اظهارنظر بین بندهای مقدمه و بند دامنه رسیدگی قرار داده شد. همچنین، بند دامنه رسیدگی شامل جزئیات بیشتری در مورد آنچه حسابرس انجام داده بود و برای از میان بردن شکاف انتظارات ضروری بود^{۴۹}.

بااین‌حال، تنها پس از اینکه کمیسیون ملی گزارشگری مالی متقلبان (کمیسیون تردوی ۱۹۸۷، ۱۳) به این نتیجه رسید که «گزارش حسابرسی استاندارد [می‌تواند] باید حس روشن‌تری از نقش حسابرس مستقل را منتقل کند»؛ حرفه حسابداری با انتشار بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۵۸ گزارش‌های صورت‌های مالی حسابرسی شده که قالب سه‌بندی جدیدی را برای گزارش حسابرسی استاندارد تجویز می‌کرد، به سمت افزایش کاربرد گزارش حسابرسی استاندارد حرکت کرد^{۵۰}؛ بنابراین، ۵۴ سال پس از آنکه کمیسیون بورس و اوراق بهادار برای اولین بار صورت‌های مالی را ملزم به حسابرسی توسط حسابداران مستقل کرد، عنوان گزارش حسابرسی استاندارد جدید رسماً «گزارش حسابرس مستقل» خوانده می‌شد.

طبق بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۵۸ بند مقدمه از واژه «حسابرسی شده» به‌جای «رسیدگی شده» در مورد صورت‌های مالی که موضوع گزارش بود استفاده می‌کرد، بنابراین باعث ایجاد یک بازگشت اساسی به عقب در زبان گزارش حسابرسی شد، تقریباً ۶۰ سال پس از آن که بولتن هیئت فدرال رزرو در بازنگری گزارش حسابرسی خود کلمه «رسیدگی» را به‌جای «حسابرسی» پیشنهاد کرد. بند مقدمه به‌صراحت مسئولیت مدیریت در قبال صورت‌های مالی را بیان و تصریح می‌کرد که حسابرس فقط بر اساس حسابرسی خود نسبت به آن صورت‌های





بزرگ در سال‌های ۲۰۰۱ و ۲۰۰۲ که ناشی از تقلب‌های مالی انجام‌شده توسط مدیران ارشد آن شرکت‌ها بود و فاجعه بزرگی برای حرفه حسابرسی ایجاد کرد، زیرا حسابرسانی که مسئولیت آن‌ها به‌عنوان حافظ منافع سرمایه‌گذاران و انجام وظایف توأم با امانت‌داری با صداقت محول شده بود، آشکارا در حفظ اعتماد عمومی به صورت‌های مالی منتشرشده شکست خوردند.^{۳۱} با توجه

به تأثیر فوق‌العاده این وضعیت، دولت ایالات‌متحده به‌سرعت اقدام به تصویب قانون اصلاح رویه حسابداری شرکت‌های سهامی عمومی و حمایت از سرمایه‌گذاران که به‌عنوان «قانون ساربینز-آکسلی سال ۲۰۰۲» مجلس نمایندگان ایالات‌متحده، (۲۰۰۲) شناخته می‌شود، در جولای ۲۰۰۲ کرد. بخش ۱۰۱ این قانون، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام را برای ایجاد نظارت مستقل بیرونی بر حرفه حسابرسی در ایالات‌متحده به‌منظور «حفاظت از منافع سرمایه‌گذاران و افزایش اعتماد عمومی در تهیه گزارش‌های حسابرسی دارای محتوای اطلاعاتی، دقیق و مستقل» ایجاد کرد.^{۳۲} بنابراین، پس از چندین دهه خودنظمی، حرفه حسابرسی اکنون باید توسط یک نهاد شبه‌دولتی تنظیم می‌شود و مورد نظارت قرار می‌گرفت.

هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در اعمال اختیارات خود، استاندارد حسابرسی شماره یک^{۳۳} را برای بازنگری در گزارش حسابرسی استاندارد منتشر کرد به‌طوری‌که بند دوم ارجاع به استانداردهای عمومی پذیرفته‌شده حسابرسی (استانداردهای حسابرسی انجمن حسابداران رسمی آمریکا) را با ارجاع به استانداردهای هیئت نظارت بر حسابداری

پیروی می‌کرد، اشاره‌ای به ایالات‌متحده به‌عنوان کشور مبدأ اضافه کرد.

۴. تغییرات گزارش حسابرسی

استاندارد در قرن بیست و یکم حرفه حسابرسی معمولاً با ایجاد تغییراتی در فرآیند حسابرسی و شکل ارتباط حسابرسان با عموم، به‌موقع برای مقابله با انتقادات از عملکرد خود حرکت می‌کند. این امر به کنگره و کمیسیون بورس و اوراق بهادار اجازه داد تا از انجام هرگونه اقدامی برای تنظیم این حرفه خودداری نکنند و به‌نوبه خود، این حرفه را قادر ساخت تا نزدیک به یک قرن خودنظمی و خود نظارتی باقی بماند. با این حال در آغاز قرن بیست و یکم با شیوع رسوایی‌های مالی شرکت‌ها که میلیون‌ها سرمایه‌گذار را تحت تأثیر قرار داد و میلیاردها دلار در بازار سهام بر باد رفت، بیشترین ضربه به اعتماد سرمایه‌گذاران در حرفه حسابرسی وارد کرد. این امر منجر به تغییرات گسترده‌ای در مقررات و باعث دخالت و نظارت دولت ایالات‌متحده بر حرفه حسابرسی شد.

۲۰۰۲-۲۰۰۷: گزارش حسابرسی استاندارد

جدید در میان واکنش دولت به

اشتباهات حسابرسی درک شده

مجموعه‌ای از ورشکستگی‌های شرکت‌های

استانداردهای حسابرسی ۵۸ ختم نشد. انجمن حسابداران رسمی آمریکا در سال ۱۹۹۱ به‌عنوان بخشی از ابتکار عمل گسترده خود برای بهبود پیشگیری و کشف تقلب و موارد دیگر، کمیته ویژه گزارشگری مالی را تشکیل داد که به «کمیته جنکینز» نیز معروف است. کمیته جنکینز با در نظر گرفتن اینکه سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان مشتریان مهم گزارشگری تجاری هستند، تمایل این مشتریان را برای مشارکت بیشتر حسابرسان با گزارشگری اطلاعات مالی تکرار کرد. کمیته جنکینز تشخیص داد که رویکرد یکسان برای گزارش حسابرسی برای پاسخگویی به نیازهای متنوع کاربران کافی نیست، توصیه‌ای که در نهایت بر محتوای گزارش حسابرسی استاندارد که امروزه وجود دارد تأثیر گذاشت. در پایان قرن بیستم، زمانی که هیئت استانداردهای حسابرسی اذعان کرد که صورت‌های مالی شرکت‌های ایالات‌متحده در خارج از ایالات‌متحده در دسترس قرار می‌گیرد، گزارش حسابرسی شاهد تغییر کوچکی بود و بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۹۳، بیانیه جامع استانداردهای حسابرسی-۲۰۰۰ را صادر کرد. بیانیه استاندارد حسابرسی ۹۳ برای اصول حسابداری مورد استفاده برای تهیه صورت‌های مالی و استانداردهای حسابرسی که حسابرسان در انجام حسابرسی از آن‌ها

مالی بدانند پاسخ نمی‌داد، زیرا استاندارد شماره پنج حسابرسان را ملزم می‌کرد که یافته‌های خود را در مورد نارسایی‌های بااهمیت کنترل داخلی یا نقاط ضعف بااهمیت را فقط برای کسانی که در شرکت هستند، اطلاع‌رسانی کنند.

ادامه نقد مدل حالت دوگانه گزارش حسابرسی استاندارد

از زمانی که بیانیه رویت حسابرسی شماره یک در دهه ۱۹۳۰ منتشر شد، انتقاد مداوم از گزارش حسابرسی استاندارد

بند مقدمه و هم در بند اظهار نظر گزارش حسابرسی ترکیبی اصلاح کرد، در حالی که به حسابرس اجازه می‌داد به کار دیگران در تعیین اثربخشی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی اشاره کند^{۳۶} علیرغم اینکه گزارش حسابرسی استاندارد به چه میزان می‌توانست استفاده کنندگان را در ارزیابی خطر تقلب کمک کند^{۳۷}، زبان گزارش حسابرسی در استاندارد حسابرسی شماره پنج همچنان به صورت رسمی باقی ماند و به آنچه کاربران می‌خواستند در رابطه با کشف تقلب احتمالی در صورت‌های

شرکت‌های سهامی عام جایگزین کرد. این به وضوح نشان می‌دهد که استانداردهای هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام دارای وضعیت پذیرفته شدن عمومی توسط حرفه در ایالات متحده است و ماهیت استانداردهای حسابرسی رایج زمانی که هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام آن استانداردها را پذیرفته است تغییر نکرده است^{۳۸}. با این حال، گزارش حسابرسی استاندارد جدید هیچ اشاره‌ای به کشف تقلب نکرد و برای کاهش شکاف انتظارات یا افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران بسیار کم وارد عمل شد. متعاقباً، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عامی زبان گزارش حسابرسی استاندارد را با استاندارد حسابرسی شماره دو در نسخه ۲۰۰۴-۰۰۱ خود اصلاح کرد که گزینه‌های ارائه یک گزارش ترکیبی یا دو گزارش جداگانه را برای حسابرس برای اظهار نظر درباره (۱) صورت‌های مالی ارائه کرد؛ و همچنین (۲) ارزیابی مدیریت از اثربخشی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی و اثربخشی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، مطابق با الزامات بخش ۴۰۴ قانون ساربینز-آکسلی، مجاز می‌دانست. همان‌طور که هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام اجرای بخش ۴۰۴ قانون مذکور را نظارت می‌کرد، متوجه شد که حسابرسی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، هزینه‌های قابل توجهی از زمان، تلاش و پول را به همراه دارد^{۳۹}. پس از بررسی نظرات دریافت شده از ذینفعان مختلف، از جمله کمیسیون بورس و اوراق بهادار، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در سال ۲۰۰۷ استاندارد حسابرسی شماره پنج که جایگزین استاندارد شماره دو کرد و زبان را هم در



این بود که فقط به این نتیجه رسیده بود که آیا صورت‌های مالی همراه با گزارش حسابرسی به‌طور منصفانه طبق اصول عمومی پذیرفته‌شده (استانداردهای حسابداری) ایالات‌متحده ارائه‌شده است یا خیر؛ بنابراین، تنها چیزی که کاربران می‌توانستند بگویند این بود که آیا گزارش مقبول است یا خیر^{۳۸}. این انتقاد همچنین به نتیجه‌گیری دوتایی (دوگانه) حسابرس در مورد اثربخشی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی صاحبکار نیز وارد شد^{۳۹}. در پی این انتقاد، گزارش سال ۲۰۰۵ از گروه مشاوره استاندارد هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام^{۴۰}، سؤالی را در مورد گزارش حسابرسی استاندارد به دنبال مدل «قبول/رد» برای تعیین اینکه صورت‌های مالی به‌طور منصفانه ارائه‌شده است یا خیر، مطرح کرد؛ زیرا فقط تعیین می‌کرد که آیا چنین صورت‌های مالی برای کمیسیون

بورس و اوراق بهادار قابل قبول است یا خیر؟ گزارش حسابرسی استاندارد حاوی اطلاعات بیشتری در رابطه با کیفیت صورت‌های مالی نیست^{۴۱}. متعاقباً، کمیته مشورتی حرفه حسابداری وزارت خزانه‌داری ایالات‌متحده^{۴۲} (۲۰۰۸) از هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام خواست تا بهبودهایی را در مدل گزارشگری حسابرسی فعلی آغاز کند و نقش حسابرس را روشن کند و نقش حسابرس را در کشف تقلب، با توجه به اینکه «گزارش حسابرسی استاندارد، از دهه ۱۹۳۰ تغییر چندانی نکرده است»^{۴۳} را برجسته کند. گزارش کمیته مشورتی حرفه حسابرسی همچنین موضوع دوتایی بودن نظر حسابرسی را مطرح کرد که برای از بین بردن شکاف انتظارات باقی‌مانده از دهه ۱۹۶۰ ناکافی بود و تصدیق کرد که پیچیدگی فزاینده معاملات تجاری این امر را ضروری می‌سازد که گزارش

حسابرسی اطلاعات فراتری نسبت به انطباق با استانداردهای حسابداری درباره صورت‌های مالی را مخابره کند. کمیته مشورتی حرفه حسابداری به‌طور خاص پیشنهاد کرد که «حسابرسان باید به‌طور مؤثرتری مسئولیت خود را در مورد کشف تقلب با سرمایه‌گذاران و بازارهای سرمایه مخابره کنند»^{۴۴}.

۲۰۰۸-۲۰۱۳: بحران مالی و تلاش‌های هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام برای ارتقای محتوای اطلاعاتی گزارش حسابرسی استاندارد

بحران مالی سال ۲۰۰۸ که بازارهای جهانی اوراق بهادار را تحت تأثیر قرار داد، مجدد توجه را به سودمندی نحوه و آنچه حسابرس به ذینفعان اطلاع‌رسانی می‌کنند، جلب کرد، به‌ویژه از آنجایی که گزارش حسابرسی استاندارد در هشدار





دادن به سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان در مورد خطرات احتمالی مدل گزارشگری مالی موجود، ناتوان نگریسته می‌شد. با توجه به فشارهای فزاینده سرمایه‌گذاران و نهادهای دولتی و حرفه‌ای، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام شروع به بررسی ارتقای گزارش حسابداری استاندارد کرد. هنگامی که کارکنان هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام با دسته‌های مختلف دریافت‌کنندگان گزارش حسابداری استاندارد، تماس گرفتند تا چگونگی بهبود محتوای اطلاعاتی آن را شناسایی کنند، یافته‌های آن‌ها نشان داد که سرمایه‌گذاران، به دو علت حسابرسان را در موقعیت منحصربه‌فردی برای ارائه اطلاعات سودمند در مورد واحد مورد حسابداری می‌دانند، در درجه اول به دلیل استقلال آن‌ها و دوم به دلیل دانش گردآوری شده در طول فرآیند حسابداری. به عقیده برخی از سرمایه‌گذاران، اگر اطلاع‌رسانی‌های حسابرسان ارتقاء یافته باشد که بتواند علائم اولیه مشکل را ارائه دهد، می‌تواند به درک کیفیت اطلاعات مالی دریافتی کمک کند.^{۴۵} این فقط از این باور پشتیبانی می‌کرد که شکل موجود گزارش حسابداری استاندارد برای برآوردن نیازهای اطلاعاتی گروه‌های استفاده‌کننده ناکافی است و زمان آن رسیده است که هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام توصیه‌های کمیته مشورتی حرفه حسابداری را دنبال کند. علاوه بر این، در سال ۲۰۱۰، گروه مشاوره استاندارد هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام یک مقاله توجیهی منتشر کرد که در آن پرسش‌هایی در مورد محتوا و شکل گزارش حسابداری استاندارد مطرح شد و در نظر گرفت که چه اطلاعات اضافی می‌تواند در آن گنجانده شود و همچنین اینکه آیا مدل «قبول‌رد» فعلی باید حفظ

شود و با بحث و تحلیل حسابرس تکمیل شود.^{۴۶} مهم‌تر از همه، بر اساس توصیه کمیته مشورتی حرفه حسابداری، گروه مشاوره استاندارد از زبان گزارش حسابداری برای تشریح مسئولیت حسابرس در قبال کشف تقلب بحث کرد. ماهیت بیش‌ازحد استاندارد شده گزارش حسابداری موجود برای بسیاری از سرمایه‌گذاران به نگرانی تبدیل شده بود، زیرا احساس می‌کردند که زبان تکراری آن به حسابرس اجازه نمی‌دهد جزئیات دقیق‌تری را که در واقع به شکل‌گیری مبنای اظهار نظر حسابداری کمک می‌کند، اطلاع‌رسانی کند. به‌ویژه، سرمایه‌گذاران از حسابرس می‌خواستند که هر حوزه پرخطری را که در جریان حسابداری با آن مواجه شده‌اند و همچنین هر موضوع مهمی که می‌توانست بر صورت‌های مالی تأثیر بگذارد را مورد بحث قرار دهند؛ علاوه بر این که بدانند این یک اظهار نظر حسابداری مقبول (تمیز) است که برای کمیسیون بورس و اوراق بهادار قابل قبول است.^{۴۷} با توجه به اینکه حسابرس علی‌الاصول از گزارش حسابداری استاندارد برای برقراری ارتباط با سرمایه‌گذاران و سایر خوانندگان صورت‌های مالی در مورد نتایج حسابداری استفاده می‌کند و از این ایده که شفافیت در ارتباطات حسابرس برای کاهش شکاف انتظارات مهم است، استقبال می‌کند،

۲۰۱۳-۲۰۱۷: هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام نسخه کنونی گزارش حسابداری استاندارد را تدوین و

منتشر کرد.

در نسخه شماره ۰۰۵-۲۰۱۳، گزارش حسابرس در حسابرسی صورت‌های مالی هنگامی که حسابرس اظهارنظر مردود صادر می‌کند، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام گزارش حسابرسی استاندارد جدیدی را پیشنهاد کرد که مدل «قبول/رد» گزارش موجود و همچنین عناصر اساسی گزارش موجود را حفظ خواهد کرد؛ اما همچنین اطلاعات اضافی را در مورد «مسائل عمده حسابرسی» ناشی از هر حسابرسی در اختیار سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی قرار می‌دهد و مسئولیت حسابرس را در قبال کشف تقلب روشن می‌کند^{۵۱}. انتظار می‌رفت که اطلاع‌رسانی «مسائل عمده حسابرسی» به سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان، هرگونه عدم تعادل اطلاعاتی بین مدیریت و کاربران گزارش حسابرسی را از بین ببرد و در عین حال به توصیه کمیسیون کوهن (۱۹۷۸) مبنی بر اینکه گزارش حسابرسی باید واضح باشد و چیزی را به حدس و گمان خوانندگان واگذار نکند، عمل کند و بیش از شش

سال پس از آغاز پروژه هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام برای بهبود گزارش حسابرسی موجود، گزارش حسابرسی استاندارد جدید در نسخه هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام شماره ۰۰۱-۲۰۱۷ منتشر شد. استاندارد جدید، استاندارد حسابرسی ۳۱۰۱، گزارش حسابرس در مورد حسابرسی صورت‌های مالی هنگامی که حسابرس اظهارنظر مقبول صادر می‌کند که توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار در اکتبر ۲۰۱۷ تصویب شد، تصویری از گزارش مقبول حسابرس از جمله موارد مسائل عمده حسابرسی ارائه می‌دهد (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۷). این موضوع در پیوست ب ارائه‌شده است. تغییراتی در گزارش حسابرسی استاندارد جدید به وجود آمد که به منظور روشن کردن نقش و مسئولیت‌های حسابرس در ارتباط با حسابرسی و بهبود سازمان‌دهی و قالب‌بندی گزارش به منظور سهولت خواندن آن است. این تغییرات شامل موارد زیر است:

الف- اکنون هر بخش از گزارش عنوانی دارد که خواننده را از طریق گزارش راهنمایی می‌کند.

ب- بند اظهارنظر اکنون اولین بخش گزارش حسابرسی است، بنابراین آن را به مهم‌ترین عنصر گزارش تبدیل می‌کند. ج- ارجاع به صورت‌های مالی اکنون شامل یادداشت‌ها و تاریخ‌های صورت‌هاست، بنابراین این ایده را تقویت می‌کند که یادداشت‌ها و جدول‌ها جزء لاینفک صورت‌های مالی هستند که اظهارنظر حسابرسی درباره آن ارائه می‌شود.

د- مؤسسه حسابرسی (حسابرس مستقل) باید خود را به‌عنوان ثبت‌شده نزد هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام معرفی کند، بنابراین به جهانیان اطلاع‌رسانی می‌کند که کار حسابرس در صورت لزوم تحت نظارت و بررسی است و همچنین بیان می‌کند که حسابرس طبق قوانین اوراق بهادار فدرال ایالات متحده و همچنین قوانین و مقررات لازم‌الاجرا کمیسیون بورس و اوراق بهادار و هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، مستقل از شرکت مورد رسیدگی است.



هم‌مسئولیت حسابرس برای کسب اطمینان معقول از عاری بودن صورت‌های مالی از تحریف بااهمیت اکنون شامل تحریف‌های ناشی از اشتباه و همچنین تقلب می‌شود. اینجاست که مدل گزارش حسابرسی کامل شده است. بیش از یک قرن پیش، ارتباطات حسابرسان بر گزارشگری در مورد تقلب متمرکز بود، در صورت وجود، اما در بخش قابل توجهی از قرن بیستم، به سمت ارائه منصفانه صورت‌های مالی مطابق با اصول پذیرفته‌شده حسابداری منحرف شد. پس از رخداد موارد مکرر تقلب‌های شرکتی، اکنون توجه مجددی به مسئولیت حسابرس برای ارزیابی خطر تحریف‌های بااهمیت ناشی از اشتباهات و همچنین تقلب شده است.

و- گزارش باید سالی را که در آن مؤسسه حسابرسی به صورت متوالی به‌عنوان حسابرس شرکت فعالیت کرده است، چه قبل و چه بعد از اینکه شرکت مورد رسیدگی مشمول تعهدات گزارشگری کمیسیون بورس و اوراق بهادار شده است، افشا شود.

ز- عبارت «آخرین، اما نه کم‌اهمیت‌ترین موضوعات»، اکنون الزامی برای افشای «مسائل عمده حسابرسی» وجود دارد. مسائل عمده حسابرسی توسط هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام به‌عنوان مواردی تعریف می‌شوند که «به کمیته حسابرسی صاحبکار اطلاع‌رسانی شده یا لازم است که اطلاع‌رسانی شود و اینکه:

(۱) مربوط به حساب‌ها یا موارد افشاء است که در سطح صورت‌های مالی بااهمیت هستند.

(۲) مربوط به قضاوت چالش‌برانگیز، ذهنی یا پیچیده حسابرس است.»

آیا اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی استاندارد نوشداروی بزرگی برای شکاف انتظارات خواهند بود؟

گزارش حسابرسی استاندارد جدید در استاندارد حسابرسی ۳۱۰۱ بهبودهایی را در ارتباطات حسابرس از دیدگاه استفاده‌کننده به ارمغان می‌آورد، زیرا ماهیت تکراری زبان گزارش را که قبلاً آن را کم‌معنا می‌کرد، از بین می‌برد. یکی از پیشرفت‌های عمده، اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی است که انتظار می‌رود اطلاعات مرتبطی را برای هر کار حسابرسی اضافه کند. علاوه بر این، تمرکز بیش از حد استاندارد شده بر منصفانه بودن ارائه صورت‌های مالی با تأکید بر ارائه اطلاعات سودمند در مورد برخی موضوعات مهم مرتبط با حسابرسی که قبلاً فقط در شرکت در دسترس بود، جایگزین می‌شود. این امر ممکن است عدم تقارن اطلاعاتی بین حسابرس و استفاده‌کننده نهایی گزارش را که در چندین دهه گذشته از تاریخ گزارش حسابرسی استاندارد وجود داشته است، کاهش دهد.

باین‌حال، الزام به گنجاندن مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی ممکن است درمان کامل شکاف انتظاراتی نباشد؛ شکافی که بین انتظارات عمومی از حسابرس و آنچه حسابرسان فکر می‌کنند می‌توانند ارائه دهند، وجود دارد. اینکه آیا اطلاعات اضافی ارائه‌شده از طریق مسائل عمده حسابرسی به خوانندگان در ارزیابی خطر تقلب در صورت‌های مالی کمک می‌کند یا خیر، باید در طول زمان مشخص شود. در حال حاضر، فهرست جامعه‌ای از آنچه شامل مسائل عمده حسابرسی می‌شود؛ وجود ندارد و مسائل عمده حسابرسی باید آستانه اهمیت را برآورده کند؛ بنابراین، اگر

خطر تقلب بالقوه با تعریف مطابقت نداشته باشد یا در سطح صورت‌های مالی بااهمیت نباشد، ممکن است به‌عنوان مسائل عمده حسابرسی فهرست نشود. حسابرسان باید در ارزیابی اینکه چه چیزی به سطح یک مسائل عمده حسابرسی می‌رسد و یا شامل آن نمی‌شود بسیار مراقبت کنند.

چالش‌های اضافی با توجه به گنجاندن مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی استاندارد با الزام به گنجاندن مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی، حسابرسان ممکن است مجبور باشند به‌طور فزاینده‌ای به استفاده از کارشناسان، از جمله بخش حقوقی خودشان، برای رسیدگی به مسائل مهم حسابرسی و تعیین عبارت مناسب موضوعات مهم حسابرسی، اتکاء کنند. علاوه بر این، گنجاندن مسائل عمده حسابرسی ممکن است با ایجاد تردید در کیفیت کلی گزارش منجر به عدم اعتماد عمومی به گزارش حسابرسی استاندارد شود. در واقع، برخی بر این باورند که استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی حسابرسی شده باید بتوانند به ارزیابی صورت‌های مالی توسط سازمان‌های دولتی و سایر واسطه‌های واجد شرایط اتکاء کنند و نیازی به شلوغ کردن گزارش حسابرسی استاندارد با جزئیات غیرضروری مانند مسائل عمده حسابرسی نباشد^{۵۲}. علاوه بر این، اشتباهات قضاوت در رابطه با گنجاندن یا عدم شمول مسائل عمده حسابرسی ممکن است موجب شکایت و/یا اقدامات انضباطی علیه مؤسسات حسابرسی شود^{۵۳}. خطرات دعوی حقوقی ممکن است باعث شود مؤسسات حسابرسی کوچک‌تر و متوسط به‌طور کامل حسابرسی شرکت‌های عمومی را کنار بگذارند. مهم‌تر از همه، گزارش حسابرسی استاندارد جدید می‌تواند منجر

به این شود که حسابرس و مدیریت موارد مختلف را به عنوان «مسائل عمده» در اطلاع‌رسانی‌های خود به سهامداران در میان بگذارند و در نتیجه باعث سردرگمی در ذهن خوانندگان شود. اطلاعات رقابتی می‌تواند منبع تضاد بین مدیریت، کمیته حسابرسی و حسابرسان باشد که می‌تواند منجر به اختلال در اطلاع‌رسانی و ارتباطات و کاهش کیفیت کلی حسابرسی شود.

۵. نتیجه‌گیری

گزارش حسابرسی استاندارد مورداستفاده در ایالات متحده در طول ۱۰۰ سال گذشته تغییرات قابل توجهی را پشت سر گذاشته است؛ از «گواهی کردن» به «ظهارنظر» رسیده است. تمرکز آن از دقت اطلاعات به منصفانه بودن ارائه تغییر کرده است و مسئولیت حسابرس از «رسیدگی و تأیید» صورت‌های مالی به «حسابرسی» آن‌ها تغییر کرده است که شامل آزمون شواهد، اتکاء بر کنترل‌های داخلی و ارزیابی ادعاهای ارائه‌شده توسط مدیریت است. منصفانه بودن ارائه صورت‌های مالی طبق اصول عمومی پذیرفته‌شده حسابداری (استانداردهای حسابداری) ایالات متحده و نه ارائه منصفانه طبق برخی استانداردهای کلی، بیان می‌شود. باگذشت زمان، حرفه حسابرسی ایالات متحده از نداشتن استانداردهای حسابرسی در دهه ۱۸۰۰ و اوایل دهه ۱۹۰۰ به هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام به‌عنوان اصلی‌ترین نهاد معتبر و قانونی که استانداردهای حسابرسی صادره آن اکنون در ایالات متحده در حسابرسی شرکت‌های سهامی عام لازم‌الاجرا است رسیده است. با توجه به ماهیت بین‌المللی محیط گزارشگری مالی، هنگام ذکر چارچوب گزارشگری اصول عمومی پذیرفته‌شده حسابداری به کشور مبدأ

(ایالات متحده) در گزارش حسابرسی استاندارد اشاره می‌شود. علاوه بر این، مسئولیت‌های نسبی مدیریت و حسابرسان برای جلوگیری از هرگونه سردرگمی در ذهن استفاده‌کنندگان در گزارش حسابرسی روشن شده است، زیرا مسئولیت اصلی ارائه منصفانه صورت‌های مالی به‌وضوح بر عهده مدیریت است. مهم‌تر از همه، در نسخه کنونی گزارش حسابرسی استاندارد، مسئولیت حسابرس اکنون شامل اجرای روش‌هایی برای ارزیابی خطر تحریف‌های بااهمیت ناشی از اشتباه و تقلب است. باین‌حال، ماهیت گزارش حسابرسی که در دهه ۱۸۰۰ به دلیل جدایی مالکیت واحد تجاری از مدیریت آن و در نتیجه نیاز به بررسی تقلب‌ها و گزارش به مالکان در مورد وضعیت مالی شرکت ایجاد شد، به نظر می‌رسد در قرن گذشته از بین رفته است. همان‌طور که کمیسیون کوهن^{۵۴} چندین دهه پیش بیان کرد: «درصد قابل توجهی از کسانی که از کار حسابرس استفاده می‌کنند و به آن اتکا می‌کنند، کشف تقلب را در زمره مهم‌ترین اهداف حسابرسی قرار می‌دهند». باین‌حال، گزارش حسابرسی که زمانی از صحت سوابق حسابداری و ترازنامه ناشی از آن در سال‌های اولیه اطمینان کامل می‌داد، به‌تدریج در قرن بیستم کاهش یافت تا اطمینان معقولی از عدم تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی ارائه شود. این روند در قرن بیست و یکم ادامه داشته است، با این تفاوت که اکنون تحریف‌های بااهمیت ناشی از تقلب را پوشش می‌دهد. شکاف انتظاراتی که مکرراً در بحث گزارش حسابرسی استاندارد مطرح شد، به دلیل تمرکز مداوم بر اطمینان معقول و اهمیت، همچنان در گزارش حسابرسی استاندارد فعلی مشهود است، جایی که اصطلاح اخیر در مورد افشای مسائل



فدرال رزرو در سال ۱۹۱۷ شروع کرد و در مورد رویدادهای عمده‌ای که منجر به هر بازنگری در گزارش شد تا اینکه در دهه ۱۹۸۰ بازبینی پیشنهاد شد بحث کرد. مطالعه حاضر به دلیل شباهت در رویکرد به نقاط عطفی که بر توسعه گزارش حسابرسی تأثیر داشت، با محتوای این روایت همپوشانی دارد.

Brief (۱۹۸۷) در بحث گزارشگری مالی شرکت‌ها در آغاز قرن بیستم، او به تأثیر قوانین مختلف بریتانیا بر محتوای گزارش حسابرسی ایالات متحده اذعان داشت، اما بیشتر نظرات او بر گزارش‌های حسابرسی اولیه در ایالات متحده متمرکز بود.

Campbell and Michenzi (۱۹۸۷) اشکال مختلف گزارش حسابرسی را از ابتدای دهه ۱۹۰۰ تا تغییرات پیشنهادی در گزارش حسابرسی استاندارد در سال ۱۹۸۷ ترسیم کرد و درعین حال واکنش

رویدادهای خاص در آن دوره تکامل یافتند، تنها با یک اشاره به گزارش حسابرسی. Hawkins (۱۹۶۳) درباره چگونگی تحول گزارشگری مالی از ابتدای قرن بیستم تا تشکیل هیئت اصول حسابداری در سال ۱۹۵۹ بحث کرد، اما توسعه گزارش حسابرسی را تحلیل نکرد.

Flesher and flesher (۱۹۸۰) توسعه گزارش حسابرسی استاندارد در ایالات متحده را از قانون شرکت‌های انگلیسی در سال ۱۹۰۰ تا دهه ۱۹۸۰ بازنگری‌های پیشنهادی توسط هیئت استانداردهای حسابرسی بیان کرد و در این فرآیند، رویدادهای کلیدی را که منجر به تغییرات در گزارش حسابرسی استاندارد شد ذکر کردند.

Carmichael and Winters (۱۹۸۲) سیر تحول گزارش حسابرسی را ردیابی کرد و با اولین گزارش پیشنهادی هیئت

ابداع تکنیک‌های حسابرسی جدید برای مطابقت با دنیای جدید ضروری می‌شود. این پدیده تأثیر بیشتری بر سطح اطمینان بخشی ارائه شده توسط حسابرس خواهد داشت و به طرز محسوسی بر زبان گزارش حسابرسی آتی تأثیر خواهد گذاشت.

پیوست الف

برخی از کارهای قبلی در مورد توسعه گزارش حسابرسی ایالات متحده

Carey (۱۹۴۰) در سرمقاله‌ای در مورد جوانب مثبت و منفی گزارش حسابرسی استاندارد که در آن زمان جدید بود بحث شد.

Edwards (۱۹۵۶) رویه‌های حسابداری عمومی را در نیمه اول قرن بیستم بررسی کرد، زیرا آن‌هایی که در پاسخ به

هیئت استاندارد حسابرسی به شکاف انتظارات را توضیح داد.

Olson and Wootton (۱۹۹۷) محتوای گزارش حسابرسی را با تغییر در نقاط عطف اصلی در تاریخ حرفه حسابرسی بررسی کرد و با تجزیه و تحلیل گزارش حسابرسی سه بند اول در سال ۱۹۸۸ به پایان رسید.

Sriram and Vollmers (۱۹۹۷) بررسی چگونگی واکنش حرفه حسابداری به رویدادهای خاص در نیمه اول قرن بیستم و تأثیر آن بر گزارش حسابرسی. بالین حال، بررسی آن‌ها تنها به چند دهه محدود شد.

Zeff (۲۰۰۳a; ۲۰۰۳b) به ظهور گزارش

حسابرسی استاندارد در نتیجه گزارش ۱۹۳۴ کمیته انجمن حسابداران آمریکایی اشاره کرد، اما بیشتر آن کار در مورد تحول قوانین حسابداری بود و کمتر به پیشرفت گزارش حسابرسی، پرداخته بود. Flesher; Previts; and Samson (۲۰۰۵) مروری تاریخی بر حسابرسی در ایالات متحده با بازگشت به چند صدسال گذشته در استفاده بریتانیا از حسابرسان سلطنتی و چگونگی ادامه این رویه در مستعمرات اولیه آمریکا که از دهه ۱۶۰۰ شروع شد، ارائه کرد. نویسندگان نمونه‌ای از آنچه ممکن است اولین گزارش حسابرسی شناخته شده یک شرکت آمریکایی باشد را به صورت

مکتوب ارائه کردند. با این حال، بیشتر روایت بر گزارش‌های کمیته حسابرسی برای نهادهای تجاری قرن نوزدهم ایالات متحده متمرکز بود که بعداً به شروع حرفه حسابرسی در ایالات متحده کمک کرد.

Ajao; Olamide; and Temitope (۲۰۱۶) سیر تکامل حسابرسی را از اواسط قرن نوزدهم تا دهه اول قرن بیست و یکم بدون تمرکز زیاد بر محتوای گزارش حسابرسی ارائه داده‌اند.

پیوست ب

گزارش فعلی حسابرسی مستقل طبق

استاندارد حسابرسی ۳۱۰۱

گزارش موسسه حسابرسی عمومی

ثبت شده مستقل

به سهامداران و هیئت مدیره شرکت الف

اظهار نظر در مورد صورت‌های مالی

ما ترازنامه‌های همراه شرکت الف را در تاریخ‌های ۳۱ دسامبر سنوات مالی ۲۰۲۲ و ۲۰۲۱ و صورت‌های (عناوین صورت‌های مالی، مثل صورت سود (زیان)، سود جامع، حقوق مالکانه و جریان‌های نقدی)، برای هر یک از سه سال منتهی به ۳۱ دسامبر ۲۰۲۲ و یادداشت‌ها [و جداول] مرتبط (که در مجموع به عنوان «صورت‌های مالی» خوانده می‌شوند) را حسابرسی کردیم. به نظر ما، صورت‌های مالی یادشده در بالا از تمام جنبه‌های بااهمیت، وضعیت مالی شرکت در [در] ۳۱ دسامبر، ۲۰۲۲ و ۲۰۲۱ و نتایج عملیات و جریان‌های نقدی آن را برای هر یک از سه سال منتهی به ۳۱ دسامبر ۲۰۲۲، طبق [چارچوب گزارشگری مالی لازم‌الاجرا] به



نحو مطلوب نشان می‌دهد.

مبنای اظهار نظر

مسئولیت این صورت‌های مالی به عهده مدیریت شرکت است. مسئولیت ما این است که بر اساس حسابرسی‌های خود نسبت به صورت‌های مالی شرکت اظهار نظر کنیم. ما یک موسسه حسابرسی عمومی هستیم که نزد هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (ایالات متحده) ثبت شده است و ملزم به مستقل بودن نسبت به شرکت طبق قوانین و مقررات لازم‌الاجرا کمیسیون بورس و اوراق بهادار و هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، هستیم.

ما حسابرسی خود را طبق استانداردهای حسابرسی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام اجرا کرده‌ایم. استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند که حسابرسی را به‌گونه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کنیم که از عاری بودن صورت‌های مالی از تحریف بااهمیت ناشی از اشتباه و تقلب، اطمینان معقولی کسب کنیم. حسابرسی ما همچنین شامل اجرای روش‌هایی برای ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت صورت‌های مالی، ناشی از اشتباه یا تقلب و اجرای روش‌هایی برخورد به این خطرها است. این روش‌ها شامل ارزیابی مبتنی بر آزمون شواهد مربوط به مبالغ و موارد افشا در صورت‌های مالی است. حسابرسی ما همچنین شامل ارزیابی اصول حسابداری استفاده‌شده و برآوردهای مهم انجام‌شده توسط مدیریت و همچنین ارزیابی کلیت ارائه صورت‌های مالی است. ما اعتقاد داریم که حسابرسی اجراشده مبنای معقولی برای اظهار نظر ما فراهم می‌آورد. مسائل عمده حسابرسی [در صورت وجود]

مسائل عمده حسابرسی که در زیر اعلام می‌شود، موضوعاتی است که از حسابرسی دوره جاری صورت‌های مالی که به کمیته حسابرسی اطلاع‌رسانی شده یا لازم است به اطلاع کمیته حسابرسی برسد و اینکه: (۱) مربوط به حساب‌ها یا موارد افشا است که در سطح صورت‌های مالی بااهمیت هستند و (۲) شامل قضاوت‌های چالش‌برانگیز، ذهنی یا پیچیده ما می‌شود. اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی به‌هیچ‌وجه نظر ما را نسبت به صورت‌های مالی، در مجموع، تغییر نمی‌دهد و ما با اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی زیر، اظهار نظر جداگانه‌ای در مورد مسائل عمده حسابرسی یا حساب‌ها یا موارد افشا مرتبط با آن را ارائه نمی‌کنیم.

[شامل مسائل عمده حسابرسی]

[امضا]

ما از [اسم] به‌عنوان حسابرس شرکت فعالیت کرده‌ایم.

[شهر و ایالت یا کشور]

[تاریخ]



منبع:

1- Pandit, G. M. and Baker, C. R. (2021). Historical Development of the Standard Audit Report in the U.S.: Form, Scope, and Renewed Attention to Fraud Detection, Accounting Historians Journal (2021) 48 (1): 31-45.

گانش ام پاندیت: دانشیار حسابداری دانشکده بازرگانی رابرت بی ویلومستاد، دانشگاه آدلفی

سی ریچارد بیکر: استاد حسابداری

دانشکده بازرگانی رابرت بی ویلومستاد، دانشگاه آدلفی

وحید منتی: دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

فاطمه شیخ‌نور: دانشجوی کارشناسی ارشد مدیریت مالی، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.

پی‌نوشت‌ها:

- 1- Edwards 1956; Hawkins 1963; Zeff 2003a, 2003b
- 2- Flesher, Previts, and Samson 2005
- 3- Brief 1987; Campbell and Michenzi 1987; Sriram and Vollmers 1997)
- 4- T. Flesher and D. Flesher 1980; Carmichael and Winters 1982; Campbell and Michenzi 1987; Olson and Wootton 1991
- 5- Brief 1987; Flesher et al. 2005
- 6- GAAP
- 7- JSCA
- 8- Competition Commission n.d.
- 9- Byrnes et al. 2012
- 10- Boockholdt, 1983
- 11- Zeff, 2003a
- 12- FRB 1917
- 13- FRB 1929
- 14- Hawkins 1963
- 15- AIA 1934
- 16- O'Reilly, McDonnell, Wino-grad, Gerson, and Jaenicke 1998
- 17- AIA 1934
- 18- Landis 1935, 4
- 19- Cooper and Flory 1976

- 42- Advisory Committee on the Auditing Profession (ACAP) of the U.S. Department of the Treasury (USDT)
 43- USDT 2008, VII: 13
 44- USDT 2008, VII: 18
 45- PCAOB 2011
 46- PCAOB 2010
 47- PCAOB 2011; Weirich and Reinstein 2014
 48- Concept Release
 50- Giacomino and Akers 2012
 50- Brown and Trainor 2014
 51- Weirich and Reinstein 2014
 52- Levy 2018
 53- Weirich and Reinstein 2014
 54- 1978, xix

۵۵- مترجم: مقاله سفید گزارش یا رهنمودی است که خوانندگان را به طور مختصر در مورد یک موضوع پیچیده آگاه می کند و فلسفه هیئت صادر کننده را در مورد این موضوع ارائه می دهد. این مقاله برای کمک به خوانندگان برای درک یک موضوع، حل یک مشکل یا تصمیم گیری است. مقاله سفید اولین سندی است که محققان برای درک بهتر یک مفهوم یا ایده اصلی باید بخوانند.

- 56- Byrnes et al. 2012

وحید منتی: استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران
 فاطمه شیخ‌نور: دانشجوی کارشناسی ارشد مدیریت مالی، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی تهران

- 28- AuSEC 1974
 29- Cohen Commission 1978
 30- Auditing Standards Board [ASB] 1988
 31- Harris 2013
 32- Abernathy, Barnes, and Stefaniak 2013, 31
 33- PCAOB 2003; SEC 2004
 34- PCAOB 2003
 35- PCAOB 2007
 36- Wei and Wu 2009
 37- Asare and Wright 2012
 38- Church, Davis, and McCracken 2008
 39- Gupta and Lech 2006
 40- Standard Advisory Group (SAG) of the PCAOB.
 41- PCAOB 2005

- 20- Cooper and Flory 1976

- 21- SEC 1941b, 26

۲۲ - این واژه بعداً و در اواخر دهه ۱۹۷۰ توسط کمیسیون مسئولیت‌های حسابرس (کمیسیون کوهن) برای ارجاع به تفاوت‌های میان اجرای وظایف واقعی و مورد انتظار از حسابرس استفاده شد (کمیسیون کوهن، ۱۹۷۸). انجمن حسابداران رسمی آمریکا بعداً از آن با صدور استانداردهای «شکاف انتظاراتی» موضوع پر کردن شکاف میان اجرای وظایف مورد انتظار و واقعی حسابرس را در دستور کار خود قرار داد.

- 23- Olson and Wootton 1991

- 24- Zeff 2003b

- 25- CAP 1973

- 26- AuSEC

- 27- AICPA



انجمن حسابداران خبره ایران به عنوان قدیمی ترین انجمن حسابداری حرفه‌ای با عضویت در «فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC)» و با داشتن نزدیک به ۱۳۰۰۰ عضو از سراسر کشور به عنوان بزرگترین نهاد حسابداری ایران، آمادگی خود را به پذیرش همکاری و دریافت آگهی تبلیغاتی در وبگاه این انجمن (با دامنه <https://iica.ir>)، که به استناد رتبه‌بندی الکسا و گوگل، در جایگاه پربازدیدترین وبگاه در بین وبگاه‌های نهادهای حسابداری ایران قرار دارد)، به ویژه در "کلیپهای آموزشی مربوط به حسابداری" که در صفحات اینستاگرام و کانال تلگرام انجمن منتشر می‌شوند، اعلام می‌دارد.

لذا خواهشمند است در صورت تمایل به درج سفارش آگهی تبلیغاتی مورد نظر یا ثبت هرگونه همکاری در هر یک از بخش‌های مذکور نسبت به اعلام درخواست از طریق ایمیل bsafarynejad@yahoo.com یا تلگرام به شماره ۰۹۳۵۵۱۴۳۹۳۶ مبادرت فرمایید تا بلافاصله نسبت به پیگیری انجام سایر مراحل مربوطه اقدام شود.

با تشکر

صفری نژاد_ سازمان آگهی‌های انجمن حسابداران خبره ایران

ارتباط گزارشگری پایداری شرکت‌ها و کیفیت حسابرسی

پایداری شرکت را در گزارش‌های پایداری تعیین شده منتشر کنند یا خیر و اینکه آیا این گزارش‌ها مطابق با استانداردها و دستورالعمل‌های گزارش‌پذیری پایدار است. نظریه علامت‌دهی نشان می‌دهد که مدیران تصمیم می‌گیرند اطلاعات مربوط به عملکرد پایداری شرکت را افشاء کنند تا عملکرد پایداری برتر شرکت را به سهامداران خود برای دستیابی به مزیت‌های رقابتی، از جمله دسترسی بهتر به امور مالی و کاهش هزینه سرمایه

۱- مقدمه

در پاسخ به فشارهای محیطی و اجتماعی مانند تغییرات آب و هوایی، نابرابری اجتماعی و فقر شدید، سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان به طور فزاینده‌ای از شرکت‌ها می‌خواهند تا در مورد تأثیر تصمیمات و فعالیت‌های خود بر محیط و جامعه پاسخگو شوند. با این وجود، در صورت عدم وجود نظارت اجباری گسترده در مورد گزارش پایداری، شرکت‌ها داوطلبانه تصمیم می‌گیرند که آیا اطلاعات عملکرد

نویسنده:



موسی حسن زاده



فاطمه صراف



عمومی و تهدیدهای مشروعیت هستند، سودمند باشد. در این حالت، مدیریت شرکت از گزارشگری پایداری به عنوان ابزاری برای مدیریت فعالانه ادراکات و انتظارات سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان استفاده می‌کند تا اثرات منفی عملکرد ضعیف پایداری شرکت‌ها را بر مشروعیت و شهرت شرکت خود بکاهد (برامر و پاولین، ۲۰۰۶؛ فریدمن و پاتن، ۲۰۰۴).

با این حال، عدم افشای عملکرد پایدار شرکت‌ها، کیفیت گزارشگری پایداری را کاهش می‌دهد زیرا عملکرد پایداری شرکت نسبت به همه جنبه‌ها ارائه نمی‌شود (بویرال، ۲۰۱۳؛ چو و همکاران، ۲۰۱۲؛ رمیسباخ و هان، ۲۰۱۵). همچنین بر اساس نظریه علامت‌دهی، شرکت‌ها از طریق ارائه اطلاعات بیشتر و بهتری به بازار نسبت به شرکت‌های دیگر، قدرت رقابتی خود را علامت‌دهی و به بازار و ذینفعان مخابره می‌کنند. بنابراین، علامت‌دهی به بازار نسبت به کیفیت واقعی شرکت مانند افزایش ارزش شرکت یا کاهش هزینه سرمایه و جلب رضایت سرمایه‌گذاران، دلیلی برای افشای بیشتر اطلاعات می‌باشند. بر پایه این نظریه، شرکت‌هایی که سودآوری و نقدینگی بالایی دارند، تمایل بیشتری برای افشای

اطلاعات و علامت‌دهی نسبت به عملکرد خوب جهت جذب سرمایه‌گذار و جلب اعتماد سهامدار دارند. زیرا شرکت‌ها به منظور دستیابی به منابع محدود سرمایه با یکدیگر در رقابت هستند. اگر شرکت از لحاظ گزارشگری مالی خوشنام باشد و در مورد فعالیت‌های خود اطلاعات بیشتری افشاء کند، توانایی بیشتری در جذب سرمایه خواهد داشت، چرا که اعتماد سرمایه‌گذاران را به خود جلب خواهد کرد (لی، ۲۰۱۰).

یافته‌های قبلی حاکی از آن است که

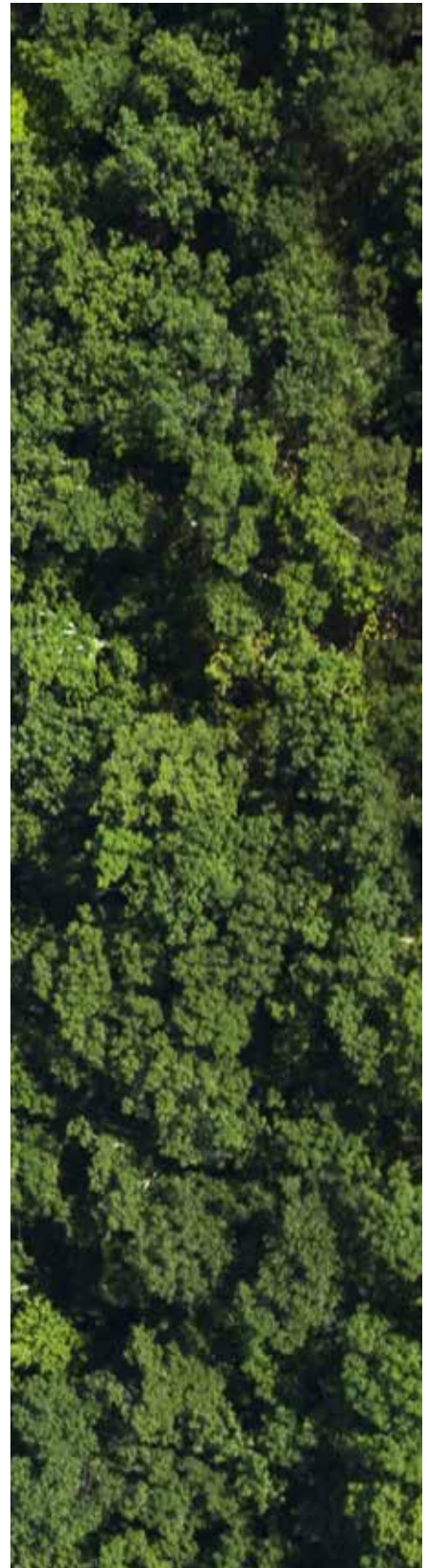
سهام اطلاع دهند (ژالیوال و همکاران، ۲۰۱۲). رعایت استانداردهای گزارش‌دهی پایداری ممکن است با تأکید بر اینکه شرکت توسعه پایدار را جدی می‌گیرد، باعث افزایش اعتماد به نفس سهامداران و سایر ذینفعان در مورد قابلیت اطمینان و صحت افشای پایداری داوطلبانه شرکت شود (هان و کونن، ۲۰۱۳). از طرف دیگر، تئوری مشروعیت نشان می‌دهد که گزارشگری پایداری داوطلبانه همچنین ممکن است برای شرکت‌هایی با عملکرد پایدار تحت فشار که در معرض فشارهای

نظارت بر اثربخشی و سطح بالاتری از مشارکت ذینفعان ممکن است با انتشار اطلاعات پایداری با کیفیت بالا و رعایت استانداردها و دستورالعمل‌های گزارش‌دهی، باعث شود تا مدیران نسبت به عملکرد پایداری شرکت پاسخگو شوند. علاوه بر این، رابطه مثبت بین گزارشگری پایداری شرکتی و کیفیت حسابرسی، پشتیبانی بیشتری را برای نظریه علامت‌دهی فراهم و نشان می‌دهد شرکت‌هایی با عملکرد پایدار شرکت برتر، در مقایسه با شرکت‌هایی که عملکرد پایداری شرکتی پایین دارند، اطلاعات مربوط به عملکرد پایداری شرکت را نشان می‌دهند تا علامت دهی برتر شرکت را اعلام کنند (هامل و اسچلیک، ۲۰۱۶).

با وجود گذشت سال‌های متمادی از شکل‌گیری مفهوم گزارشگری پایداری؛ شرکت‌ها در کشور ما در زمینه مبانی نظری کسب و کار به سطح مطلوبی نرسیده‌اند، پس بازنگری و تشریح این گونه مباحث جهت عملیاتی ساختن آنها امری لازم و ضروری است. در همین راستا افشای مناسب این ابعاد، شاخص‌ها و اثرات آن در یک گزارش پایداری نیز حائز اهمیت هستند.

۲- مبانی نظری

منظور از توسعه پایدار تمام استراتژی‌ها و فعالیت‌هایی است که نیازهای ذینفعان امروز را برآورده می‌کند و در عین حال منابع انسانی و طبیعی مورد نیاز نسل آینده را نیز حفظ می‌کند (کاریگا و مل، ۲۰۰۲). ایفای نقش اجتماعی یک سازمان با پاسخ به نیازهای جامعه حفظ می‌شود. براین اساس، زمانی که سیستم ارزشی سازمان با سیستم ارزشی جامعه‌ای که در آن به عنوان بخشی از جامعه شکل گرفته، تطابق نداشته باشد، حمایت جامعه را از



دست خواهد داد. توجه به نیروی انسانی، کیفیت افشای اطلاعات شرکت در راستای پاسخگویی به ذینفعان، اقدام به اجتناب، فرار مالیاتی، محدودیت‌های اخلاقی مالیات‌دهندگان، عدم تقارن اطلاعاتی در تمام سطوح جامعه، اقدامات صورت گرفته جهت رفاه، سلامت و آموزش کارکنان و مشارکت در فعالیت‌های خیرخواهانه از رایج‌ترین مسائل بعد اجتماعی برای شرکت‌ها هستند (موسوی و همکاران، ۱۳۹۵). یکی از موارد مهم نتیجه آشکار ساز و حقیقت بودن افشاگری است. با توجه به افشای مالی داوطلبانه، این فرض به طور معمول با دعاوی حقوقی و ریسک‌های اعتباری مرتبط با گزارش‌های غیرمعتبر توجیه می‌شود (عامر و عثمان، ۲۰۱۲). با این فرض که افشای غیرصحيح بعيد است و با توجه به عدم وجود استانداردهای دقیق و الزام‌آور گزارش‌پایداری، شرکت‌ها در تعیین کمیت و کیفیت افشای پایداری، از یک راه قابل توجهی برخوردار هستند. تحقیقات پیشین (التووجیری و همکاران- ۲۰۰۴؛ بیلی و لی- ۲۰۰۰؛ چو و پاتن- ۲۰۰۷؛ کلارکسون و همکاران، ۲۰۰۸، ۲۰۱۱) بینش ارزشمندی در مورد کمیت اطلاعات ارائه شده ارائه می‌دهد. با این حال، شرکت‌ها ممکن است اطلاعات مربوط به کیفیت را در مورد موضوعاتی که از نظر خودشان مطلوب هستند (عملکرد برتر) ارائه دهند و اطلاعات کم کیفیت را در مورد موضوعاتی که امکان ضرر برای منافع آنها داشته باشد (عملکرد ضعیف) ارائه ندهند. هدف اصلی گزارش‌گری مالی تهیه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیرندگان است. از طرف دیگر کیفیت گزارش‌گری مالی صرفاً یک خروجی نهایی نیست بلکه کیفیت این فرآیند شامل بخش‌هایی از قبیل افشای معاملات شرکت، اطلاعاتی در زمینه انتخاب و کاربرد رویه‌های

حسابداری و ارائه اطلاعاتی جهت قضاوت و تصمیم‌گیری است (مارتینز و همکاران، ۲۰۱۵). یکی از مهم‌ترین عوامل توسعه پایدار در اقتصاد هر کشور، فراهم کردن شرایط مناسب اقتصادی در جذب سرمایه‌گذاری داخلی و خارجی است. این مهم با وجود فضای رقابتی سالم از طریق اطلاعات شفاف و به موقع و امکان دسترسی همه مشارکت‌کنندگان بازار به اطلاعات شفاف امکان‌پذیر است (بلینگز و کاپی، ۲۰۰۹). هر چه انتشار اطلاعات در جوامع بیشتر و بهتر صورت پذیرد، امکان اتخاذ تصمیم‌های آگاهانه و ایفای مسئولیت پاسخگویی در مورد چگونگی تحویل و مصرف منابع، بیشتر می‌شود. بنابراین، یکی از الزامات رشد و توسعه اقتصادی، دسترسی همه ذینفعان به اطلاعات شفاف است. با گسترش بازارهای سرمایه و به تبع آن افزایش سرمایه‌گذاران، نیاز بیشتری به افشای اطلاعات وجود دارد، تا بدین وسیله سرمایه‌گذاران اطلاعات مورد نیاز برای تصمیم‌گیری را در اختیار داشته باشند (الشماری و سلطان، ۲۰۱۰). شرکت‌ها اطلاعات خود را از طریق گزارش‌های مالی تنظیم شده از جمله صورت‌های مالی و یا اطلاعات مکمل که قابل ذکر در متن صورت‌های مالی نیست و همچنین دیگر موارد قانونی افشاء می‌کنند. علاوه بر این شرکت‌ها از طریق پیش‌بینی‌های مدیریت، سخنرانی‌های تحلیل‌گران، مذاکرات حضوری، مطبوعات، سایت‌های اینترنتی و سایر گزارش‌ها، اطلاعات خود را به صورت داوطلبانه ارائه می‌کنند. واسطه‌های اطلاعاتی نیز مانند تحلیل‌گران مالی، کارشناسان و نشریه‌های مالی اطلاعات شرکت را افشاء می‌کنند (آرمیتیچ و مارستون، ۲۰۰۸).

درباره افشای اطلاعات مربوط به پایداری شرکت‌ها تئوری‌هایی ارائه شده که

حکایت از نیت شرکت‌ها از افشا اطلاعات مزبور دارد. تئوری مشروعیت یکی از تئوری‌های مذکور است که براساس آن شرکت به منظور مشروعیت بخشیدن به عملکرد ضعیف خود دست به افشاء اطلاعات زده و کیفیت پایین گزارشگری خود را پشت این شیوه گزار شگری پنهان می‌کند. در طرف مقابل شرکت‌هایی که عملکرد مناسبی از خود به جای گذاشته‌اند به منظور کاهش حداکثری عدم‌تقارن اطلاعاتی موجود بین شرکت و ذینفعان اطلاعات مربوط به فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی را گزارش کرده و از این طریق حقوق ذینفعان خود را رعایت می‌کنند نظریه مشروعیت توضیح نظری دیگری برای افشای داوطلبانه اطلاعات ارائه می‌دهد. تئوری مشروعیت نشان می‌دهد که شرکت‌های به خصوص ضعیف از افشای پایداری به عنوان یک تاکتیک مشروع برای تأثیرپذیری عمومی در مورد عملکرد پایداری خود استفاده می‌کنند (دیگان، ۲۰۰۲؛ اودانوان، ۲۰۰۲). کیفیت حسابرسی زمانی تأیید می‌شود

که در نتیجه آن، این اطمینان به وجود آید که صورت‌های مالی فاقد هرگونه اشتباه و تقلب‌اند. به بیانی دیگر، کیفیت حسابرسی به معنای ارزیابی و استنباط بازار از توانایی حسابرس در کشف تحریف‌های بااهمیت موجود در صورت‌های مالی یا سیستم حسابداری و گزارش موارد بااهمیت کشف‌شده است. بر طبق تئوری نمایندگی، حسابرسی ابزار کنترلی است که فعالیت‌های فرصت‌طلبانه مدیریت را حذف می‌کند یا کاهش می‌دهد. دلایل تقاضای بازار سرمایه برای خدمات حسابرسی باکیفیت در سه بعد برشمرده می‌شوند: بعد اول، نقش نظارتی: نقش نظارتی برای کاهش هزینه‌های نمایندگی است و مالکان برای نظارت بر نماینده اتخاذ می‌کنند. بعد دوم، نقش اطلاعاتی: حسابرسی نوعی وسیله برای افزایش کیفیت اطلاعات مالی بوده که از نظر سرمایه‌گذاران بسیار حائز اهمیت است بعد سوم، نقش تضمین‌کنندگی: حسابرسان با ضمانت‌کردن کیفیت اطلاعات، هزینه دعوی حقوقی را کاهش

می‌دهند و مدیران را در برابر سایرین بیمه می‌کنند. معیارهای کیفیت حسابرسی در پژوهش‌های مختلف به تکرار استفاده شده‌اند. این معیارها را به دو دسته خروجی و ورودی تقسیم کرده‌اند. دسته خروجی شامل تجدید ارائه ارقام، نوع گزارش حسابرسی، کیفیت گزارشگری مالی، ارائه خدمات غیرحسابرسی و دسته ورودی شامل اندازه حسابرسی، تخصص در صنعت، حق الزحمه حسابرسی، حق الزحمه غیرعادی، تداوم تصدی حسابرس و استقلال حسابرس.

۳- پیشینه

مطالعات متعددی وضعیت عملکرد پایداری اجتماعی و ارتباط بین برخی از اجزای گزارشگری پایداری و متغیرهای مالی و غیر مالی را مورد بررسی قرار داده‌اند که برخی از تحقیقات مهم به شرح ذیل است: فیضی و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی چگونگی ارتباط ابعاد افشای داوطلبانه اطلاعات غیرمالی با عملکرد پایداری شرکت‌ها و تأثیر آن‌ها بر کیفیت حسابرسی پرداختند.



جامعه آماری این پژوهش، شامل تمامی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران از سال ۱۳۸۸ لغایت سال ۱۳۹۷ بوده و نمونه مورد بررسی، از طریق روش حذف سیستماتیک از جامعه آماری، انتخاب شد. با توجه به شرایط معین، تعداد ۱۱۲ شرکت به‌عنوان نمونه آماری این پژوهش، انتخاب شدند. گفتنی است با طراحی مدل‌های رگرسیونی چندمتغیره به آزمون فرضیه‌های تدوین شده پرداخته شد. نتایج بررسی‌ها نشان داد که افشای داوطلبانه اطلاعات غیرمالی و ابعاد آن موجب تقویت عملکرد پایداری و بهبود کیفیت حسابرسی شرکت می‌شود. حسینی معصوم و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی نقش گزارشگری پایداری بر مدیریت سود بانگیزه دستیابی به آستانه‌های سود در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. در این پژوهش اطلاعات مربوط به ۱۳۹۸ سال - شرکت طی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۵ گردآوری شد. شاخص گزارشگری پایداری با بررسی ابعاد مختلف گزارشگری اقتصادی، اجتماعی، محیط‌زیستی و راهبری شرکتی اندازه‌گیری شده و روش آماری پژوهش معادلات ساختاری و مدل سازنده بود. نتایج نشان داد بین شاخص پایداری با مدیریت سود بانگیزه دستیابی به آستانه‌های سود اجتناب از کاهش سود و اجتناب از سود غیرمنتظره منفی رابطه منفی و معنی‌داری وجود دارد. نتایج کلی حاصل از تحقیق بیانگر آن بود که با افزایش شاخص پایداری، مدیرانی که در معرض اجتناب از کاهش سود و اجتناب از سود غیرمنتظره منفی قرار می‌گیرند با احتمال کمتری اقدام به مدیریت سود از طریق اقلام تعهدی می‌کنند. آرین پور و همکاران (۱۳۹۸) به تحلیل وضعیت گزارشگری عملکرد پایداری

اجتماعی و ارتباط آن با هزینه سرمایه در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. به منظور دستیابی به هدف اصلی تحقیق، تحقیق در ۳ مرحله انجام شد. - مرحله اول: پس از مطالعه مبانی نظری تحقیق و نظرخواهی از سه گروه خبرگان و با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی، ۲۶ شاخص تعیین شد. - مرحله دوم: با بررسی محتوای صورت‌های مالی و گزارش‌های هیأت مدیره ۱۳۴ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، وضعیت گزارشگری این شاخص‌ها طی سال‌های ۹۱-۹۵ در مورد بررسی قرار گرفت. - مرحله سوم: پس از جمع‌آوری داده‌های مربوط به ۷۹ شرکت، فرضیه تحقیق به روش داده‌های تابلویی مورد آزمون قرار گرفت. یافته‌ها نشان داد که در مؤلفه «رویه‌های کار و عملکرد مناسب» نسبت به سایر مؤلفه‌ها گزارشگری بهتری داشته‌اند، ولی سطح عملکرد پایدار اجتماعی شرکت‌ها نسبت به تحقیقات خارجی بررسی شده پایین ارزیابی شده است. همچنین برخلاف مبانی نظری تحقیق، اطلاعات عملکرد پایدار اجتماعی بر هزینه سرمایه شرکت‌ها تأثیر مثبت دارد که می‌تواند ناشی از نوسانات قیمت سهام، نادیده گرفتن ویژگی‌های خاص شرکت (مانند توانایی مدیریتی یا مهارت‌های کارکنان) یا اثر متقابل اطلاعات تاریخی و اطلاعات آینده‌نگر باشد. هاشمی و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی تأثیر عملکرد پایداری بر مازاد بازده سهام و سودآوری شرکت‌های سیمان پرداختند. برای آزمون فرضیه‌ها، نمونه‌ای شامل چهارده شرکت به روش حذف سیستماتیک از بین شرکت‌های سیمان

پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۹۵-۱۳۸۶ انتخاب شد. برای اندازه‌گیری سطح افشای عملکرد پایداری از تحلیل محتوای گزارش‌های سالانه هیئت مدیره استفاده شد. همچنین برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها از مدل رگرسیون چند متغیره، به روش داده‌های ترکیبی استفاده شد. نتایج حاصل از برآورد مدل‌های پژوهش نشان داد که تأثیر عملکرد پایداری و افشای در سطح عملکرد اجتماعی - اقتصادی شرکت بر مازاد بازده سهام معنادار و معکوس است. همچنین تأثیر عملکرد پایداری و سطح افشای عملکرد اجتماعی - اقتصادی شرکت بر روی سودآوری معنادار نمی‌باشند. کاشانی پور و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و افشای اطلاعات پایداری پرداختند. پژوهش از بُعد هدف از نوع توصیفی و تحلیلی و از بُعد نتیجه، پژوهشی کاربردی و برای برآزش الگو از روش حداقل مربعات معمولی و رگرسیون چند متغیره برای ۹۲ شرکت فعال در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۹۳-۱۳۸۹ استفاده شد. نتایج نشان داد که بین مدیریت سود، محافظه‌کاری و کیفیت اقلام تعهدی با افشای اطلاعات پایداری رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. اما بین شاخص افشای الزامی و افشای اطلاعات پایداری رابطه معناداری مشاهده نشد. بیلویی و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی تأثیر میزان شاخص‌های پایداری افشای شده بر کیفیت سود شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال‌های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۴ پرداختند. داده‌های مورد نیاز پژوهش با بررسی گزارش‌های سالانه هیئت مدیره، صورت‌های مالی و سامانه شرکت‌های نمونه به دست آمد. نتایج



به دست آمده از آزمون رگرسیون حداقل مربعات تعمیم یافته برآوردی تابلویی نشان داد که میزان شاخص‌های پایداری افشاء شده به صورت جامع تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت سود دارد؛ ولی از سه بعد پایداری موجود، شاخص‌های مرتبط با ابعاد اجتماعی و اقتصادی، دارای تأثیر منفی و معناداری بر کیفیت سود هستند، در حالی که بعد زیست محیطی دارای تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت سود است.

معصومی و همکاران (۱۳۹۷) به شناسایی متغیرهای مؤثر بر میزان گزارشگری پایداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. برای اندازه‌گیری میزان گزارشگری پایداری شرکت‌ها از معیار جی‌آرای استفاده شد. جامعه آماری پژوهش شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که پس از بررسی از میان آنها تعداد ۱۳۰ شرکت بر اساس روش حذف سیستماتیک انتخاب شد. نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان داد که متغیرهای اندازه شرکت، نقدینگی، سهامداران نهادی و دوگانگی وظایف مدیرعامل بر میزان گزارشگری پایداری شرکت‌ها تأثیر معناداری دارند. همچنین سه متغیر عمر شرکت، دارایی نامشهود و استقلال هیئت مدیره بر میزان گزارشگری پایداری شرکت‌ها تأثیر معناداری ندارند. کوماردی و همکاران (۲۰۲۰) به بررسی تأثیر شیوه‌های مدیریت ناب و عملکردهای مسئولیت اجتماعی (زیست محیطی و اجتماعی) بر پایداری و عملکرد اقتصادی پرداختند. در این تحقیق از داده‌های ۱۱۹ شرکت کوچک و متوسط در صنایع تولیدی در میدلندز، انگلیس استفاده شد. نتایج نشان داد که شیوه‌های مدیریت ناب پایداری و عملکرد اقتصادی را تسهیل می‌کند و نوآوری با محوریت پایداری

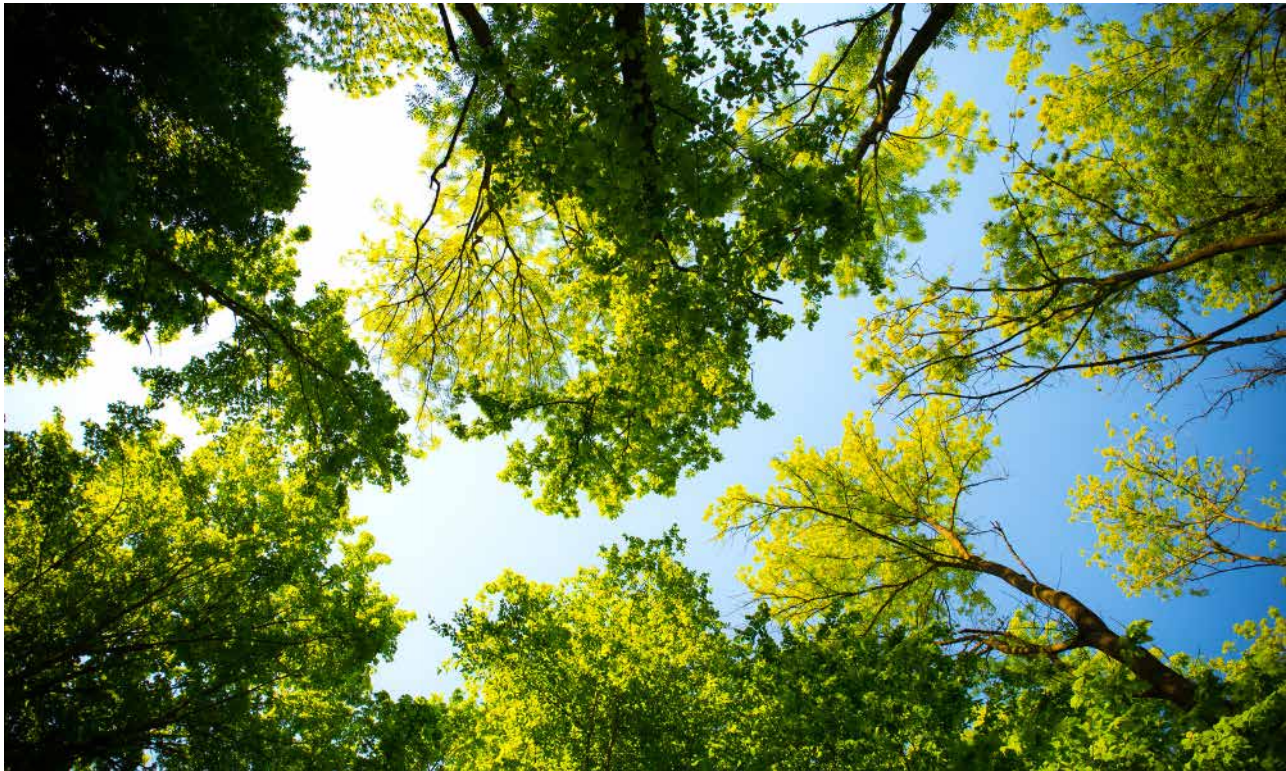
در مورد عملکرد پایداری از طریق تحلیل گزارش‌های پایداری و گزارش‌های سالانه گردآوری شدند، در حالی که داده‌های مالی از صورت‌های مالی حسابرسی شده و دانلود شده از وبسایت‌های شرکت‌ها بدست آمدند. نتایج نشان دادند که شرکت‌ها، شاخص‌های عملکردی پایداری خود را برای مدیریت ریسک و بهبود پایداری مالی خود، بهبود می‌بخشند. همچنین مشخصات خاص یک شرکت معین، مانند ظرفیت مالی، اهرم‌های مالی، اندازه شرکت و سن شرکت، عوامل ضمنی مهم مؤثر بر میزان تنش مالی و پایداری هستند.

رضایی و تو (۲۰۱۹) به بررسی ارتباط بین کمیت و کیفیت افشای پایداری و کیفیت سود در زمینه ارزش و فرهنگ اخلاقی شرکت‌ها پرداختند. نمونه مورد نظر از ۳۵۱۱۰ مشاهدات مربوط به سال بین سال‌های ۱۹۹۹ تا ۲۰۱۵ جمع‌آوری و با استفاده از آزمون رگرسیون چندگانه انجام گردید و نتایج نشان داد که مقدار افشای پایداری با کیفیت سود مرتبط است و با کیفیت سود اختیاری در کاهش کارایی سودهای مدیریتی و رفتارهای گزارشگرانه غیر فرصت طلب رابطه منفی دارد. همچنین کیفیت افشای

واسطه شیوه‌های مدیریت ناب برای دستیابی به عملکرد پایداری است. علاوه بر این، شیوه‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی برای دستیابی به عملکرد پایداری، واسطه شیوه‌های مدیریت ناب هستند.

نوبر و همکاران (۲۰۲۰) به بررسی تأثیر عملکرد پایداری بر عملکرد مالی طی سال‌های ۲۰۰۸ تا ۲۰۱۷ در بازار بورس آلمان پرداختند. نتایج شواهدی از رابطه □ شکل را نشان داد. این بدان معنی است که مدیریت پایداری با هدف افزایش عملکرد مالی باید بطور فعالانه در جهت دستیابی به نیازهای سرمایه‌گذاران و ذینفعان بیشتر به دنبال سطوح بسیار بالایی از پایداری شرکت‌ها باشد.

اورزالیان و همکاران (۲۰۱۹) به بررسی شیوه‌های گزارشگری پایداری شرکت‌های نفت و گاز برتر در روسیه و بررسی اثرات شاخص‌های عملکرد پایداری بر پایداری مالی در زمینه یک اقتصاد نوظهور پرداختند. این مطالعه براساس تحلیل داده‌های تابلویی شاخص‌های عملکردی پایداری و داده‌های مالی چهل و چهار شرکت برتر نفت و گاز پذیرفته شده در بورس روسیه در دوره زمانی ۲۰۱۲-۲۰۱۶ می‌باشد. داده‌ها



بر اساس نظریه مشروعیت، افشای پایدار با کیفیت پایین را برای پنهان کردن عملکرد واقعی خود ترجیح می دهند. باهاتاکاریا (۲۰۱۴) به بررسی عوامل مرتبط با گزارشگری محیطی و اجتماعی در در شرکت های استرالیایی پرداخت. نتایج نشان داد که میزان گزارشگری محیطی و اجتماعی در شرکت های استرالیایی پایین می باشد و میزان کل افشا در سازمان های بزرگ در صنعت حمل و نقل بطور چشمگیری بالاتر می باشد. شرکت های با بازده دارایی منفی اطلاعات اجتماعی بیشتری گزارش می کنند. همچنین میزان کل افشا با عمر شرکت و اندازه حسابرسی مستقل رابطه ای ندارد.

۴- بحث و نتیجه گیری

رابطه بین گزارشگری پایداری و کیفیت حسابرسی از لحاظ تئوری و هم از نظر تجربی مبهم است. نظریه افشای داوطلبانه

کازی و یار (۲۰۱۷) به بررسی عوامل تعیین کننده گزارشگری پایداری و تأثیر آن بر ارزش شرکت پرداختند. هدف این مطالعه، بررسی عوامل تعیین کننده سازمان گزارشگری جهانی مبتنی بر گزارشگری پایداری، پذیرش بیانیه های بیمه در گزارشات پایداری و بکارگیری سطوح گزارشگری پایداری می باشد. بر اساس نمونه های تهیه شده از ۲۹۷ شرکت تجاری ترکیه ای در بورس استامبول یافته ها حاکی از رشد آگاهی از گزارشگری پایداری جهانی مبتنی بر گزارشگری پایداری بین شرکت های تحت بررسی و همچنین بهبود روند کیفیت گزارشات می باشد.

هامل و اسچلیک (۲۰۱۶) با بررسی ارتباط بین عملکرد پایداری و افشای پایداری نشان دادند که مطابق با تئوری افشای داوطلبانه، شرکت ها با انتخاب افشای پایدار با کیفیت بالا بدنبال نشان دادن عملکرد برتر در بازار هستند. علاوه بر این،

پایداری می تواند رابطه مثبت بین کیفیت سود و مقدار افشای پایداری را تقویت کند و رابطه منفی بین کیفیت سود اختیاری و مقدار افشای پایداری را کاهش دهد. سرانجام، رابطه بین کیفیت سود و مقدار افشای پایداری با ساختار شرکت و عملکرد پایداری سال قبل تعدیل می شود. اسپرچیک و رایتل (۲۰۱۸) به بررسی تأثیرات متمایز و مشترک عملکرد اجتماعی شرکت، اندازه و دیدگاه شرکت در تصمیم برای افشای اطلاعات مرتبط با پایداری از طریق گزارش های پایداری پرداختند. داده های ۲۸۰ شرکت در صنایع حساس به محیط زیست و اجتماعی انجام و نتایج نشان داد که اثرات فرضیه غیرخطی است زیرا هزینه های حاشیه ای و مزایای گزارش پایداری با سطح عملکرد اجتماعی یک شرکت، اندازه و میزان دید آن در عموم متفاوت است. همچنین بین عملکرد اجتماعی و گزارش پایداری ارتباط قوی وجود دارد، اما قدرت این ارتباط به اندازه و دید آن بستگی دارد.

نشان می دهد که رابطه باید مثبت باشد، در حالی که تئوری مشروعیت به یک رابطه منفی اشاره دارد. با این حال، شواهد تجربی در مورد این رابطه متفاوت است، که نشان می دهد این دو نظریه لزوماً متناقض نیستند بلکه در عوض دو طرف یک سکه هستند (کلارکسون، ۲۰۰۸). طی سال های اخیر ساختار حسابداری از جهات مختلف در زمینه های پایداری و مسئولیت اجتماعی شرکت ها مورد بررسی و ارزیابی قرار گرفته است. در این پژوهش، به بررسی رابطه گزارشگری پایداری با کیفیت حسابداری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شد. وضعیت فعلی میزان افشای گزارشگری پایداری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، بیان کننده شکاف قابل توجه بین انتظارات جامعه از شرکت ها و عملکرد آنهاست. بین گزارشگری پایداری با کیفیت حسابداری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معنادار و مثبت وجود دارد. بطوریکه یافته ها مطابق با نظریه مشروعیت است؛ زیرا شرکت های بزرگ تر توسط گروه های مختلف بررسی می شوند و آنها سعی می کنند تا از طریق مشارکت در فعالیت های اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی به کسب و کار خود مشروعیت بخشند و از طریق افشای آنها این موضوع را به سایرین نشان دهند. به عبارت دیگر، در شرکت هایی که با افزایش گزارشگری پایداری، احتمال اقدام به افشای داوطلبانه اطلاعات با کیفیت بالا، افزایش می یابد. این نتایج بیان گر آن است که، شرکت ها ممکن است اطلاعات مربوط به کیفیت را در مورد موضوعاتی که از نظر خودشان مطلوب هستند (عملکرد برتر) ارائه دهند. زیرا چنین افشاگری شفافیت لازم را برای اطمینان و قابل

مقایسه با افشای شرکت های دیگر ارائه می دهد. شرکت هایی که دارای عملکرد پایداری برتر در رابطه با یک شاخص خاص عملکرد هستند، ترجیح می دهند اطلاعات با کیفیت بالا را افشا کنند تا نوع عملکرد واقعی (غیرقابل نظارت) خود را نشان دهند. نتایج تحقیقات (فیضی و همکاران، ۱۳۹۸؛ کاشانی پور و همکاران، ۱۳۹۷؛ دیگان، ۲۰۰۲؛ التوجیری و همکاران، ۲۰۰۴؛ آمر و عثمان، ۲۰۱۲؛ هامل و اسپلیک، ۲۰۱۶؛ رضایی و تو، ۲۰۱۷؛ اوزالین و همکاران، ۲۰۱۹) استدلال می کنند، یک شرکت با عملکرد پایداری برتر، اطلاعات داوطلبانه غیر مالی را افشا می کند تا ماهیت عملکرد واقعی آن را نشان و ارزش بازار آن را افزایش دهد و همچنین شرکت های با کیفیت گزارشگری پایین از افشای اطلاعات پایداری به عنوان ابزاری جهت پوشش ضعف خود در زمینه کیفیت اطلاعات استفاده می نمایند. بر حسب ادبیات موجود در حوزه افشای اطلاعات در ایران، سرمایه گذاران، سهام داران و تحلیل گران به افشای اجباری شرکت ها که ارائه آن اطلاعات توسط استانداردهای حسابداری،



نهادهای ناظر و سیاست‌گذار نظیر سازمان بورس اوراق بهادار الزامی شده است توجه می‌کنند. تحلیل‌ها بیانگر این است که شرکت‌هایی که سطح افشای اطلاعات بالاتری دارند، از راهبری شرکتی بهتری برخوردار هستند. در این شرکت‌ها مدیران با افشای اطلاعات بیشتر، با کیفیت‌تر و دقیق‌تر نقش قابل توجهی در کاهش تضاد نمایندگی که از عدم تقارن اطلاعاتی در میان مدیران و سرمایه‌گذاران ناشی می‌شود؛ ایفا می‌کنند. این امر موجب می‌شود با افزایش آگاهی سرمایه‌گذاران از عملیات و موقعیت شرکت قیمت بیشتری را برای شرکت پرداخت کنند و پیرو آن اعتبار شرکت نزد عموم بالا می‌رود و در نهایت افزایش ارزش شرکت را به دنبال خواهد داشت. توجه به توسعه پایدار و گزارشگری پایدار می‌تواند نقدینگی سهام و هزینه سرمایه را کاهش و کیفیت سود را نیز بهبود بخشد و همچنین موجب کاهش عدم تقارن اطلاعات، مزایایی را برای سرمایه‌گذاران و مدیریت ایجاد کند. در حال حاضر برای گزارشگری پایدار توسط شرکت‌ها الزام قانونی چندانی در سطح ملی و بین‌المللی وجود ندارد و شرکت‌ها طبق الزامات استانداردهای گزارشگری مالی و یا به صورت داوطلبانه و اختیاری برخی از اطلاعات را افشا می‌نمایند. از طرف دیگر نتایج پژوهش‌ها در مورد اجباری بودن گزارشگری پایدار توسط شرکت‌ها نشان می‌دهد که پذیرش قوانین و مقررات گزارشگری پایدار اجباری باعث افزایش مسئولیت‌پذیری اجتماعی آن‌ها خواهد گردید. لذا با توجه به اینکه در حال حاضر سطح افشای شاخص‌های پایدار در شرکت‌های ایرانی پایین است، پیشنهاد می‌گردد در راستای پاسخگویی شرکت‌ها، استانداردهای حسابداری مناسبی برای افشای اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی،

از طرف نهادهای استاندارد گذاری تدوین شود.

در پایان پیشنهاد می‌شود جهت مشارکت بیشتر شرکت‌ها در زمینه عملکرد پایدار، شرایط لازم برای ترغیب آنان انجام شود و در همین راستا، الزامات قانونی برای گزارشگری غیرمالی شرکت‌ها انجام شود تا بتوان از این طریق از منافع عملکرد پایدار بهره‌برد و همچنین آموزش‌های لازم در جهت چگونگی و کفایت افشای اطلاعات صورت گیرد تا کارایی آن‌ها بیشتر گردد. به سرمایه‌گذاران در بازار سرمایه نیز توصیه می‌گردد که تمرکز خود در سرمایه‌گذاری را بر شرکت‌های دارای عملکرد پایدار بالاتر بگذارند که موجبات افزایش بازدهی سرمایه‌گذاری در بلندمدت و انجام سرمایه‌گذاری مطمئن‌تر را فراهم می‌سازد. در نهایت بیان می‌شود که با توجه به محدود بودن دوره زمانی پژوهش و همچنین محدودیت عدم دسترسی به گزارش هیئت مدیره تعداد زیادی از شرکت‌ها به منظور اندازه‌گیری شاخص توسعه پایدار، توصیه می‌شود برای استفاده از نتایج جوانب احتیاط رعایت شود. ■

فهرست منابع

■ آرین پورآرین، حساس یگانه. یحیی، باباجانی. جعفر. (۱۳۹۸). تحلیل عملکرد پایدار اجتماعی و تأثیر آن بر هزینه سرمایه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های اقتصاد پولی، مالی، شماره ۲۶، دوره ۱۷، ص ۱۵۵-۱۹۶.

■ حسینی معصوم، محمدرضا، گرگز، منصور، سعیدی، پرویز، معطوفی، علیرضا. (۱۳۹۸). عملکرد مدیران در مواجهه با آستانه‌های سود: شواهدی از نقش

گزارشگری پایدار، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، شماره ۸، دوره ۲، ص ۱۴۱-۱۶۸.

■ فیضی مهدی، پورآقاجان سرحمامی عباسعلی، نسل موسوی سیدحسین. (۱۳۹۸)، تأثیر افشای داوطلبانه اطلاعات غیرمالی و عملکرد پایدار بر بهبود کیفیت حسابرسی. دانش حسابرسی. شماره ۱۹، دوره ۷۷، ص ۱۹۰-۲۲۰.

■ کاشانی پور، محمد، جندقی، غلامرضا، رحمانی، محمد. (۱۳۹۷). بررسی رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی با افشا اطلاعات پایدار شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های تجربی حسابداری، شماره ۸، دوره ۱، ص ۱۱-۳۱.

■ معصومی سید رسول، صالح نژاد سید حسن، ذبیحی زین کلایی علی. (۱۳۹۷). شناسایی متغیرهای مؤثر بر میزان گزارشگری پایدار شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابرسی. شماره ۱۸، دوره ۷۰، ص ۱۹۵-۲۲۱.

■ موسوی، سیداحمد، رضایی، فرزین، شاه ویسی، فرهاد، (۱۳۹۵)، تبیین الگوی ایفای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها و تأثیر آن بر ریسک سقوط قیمت سهام. مجله دانش حسابداری مالی، دوره ۳، شماره ۳، ص ۴۷-۷۴.

■ هاشمی، سید عباس، قاسمی، محمدرضا، رفیعی شهرکی، احمدرضا. (۱۳۹۸). تأثیر عملکرد پایدار شرکت بر بازده سهام و سودآوری. پژوهش حسابداری، شماره ۹، دوره ۲، ص ۱۱۹-۱۳۸.

■ بیلویی خمسلویی، مالک، ایزدی نیا، دکتر ناصر، عربصالحی، دکتر مهدی. (۱۳۹۷). تأثیر میزان شاخص‌های پایدار افشاء شده بر کیفیت سود، مجله علمی-پژوهشی دانش حسابداری، شماره ۹، دوره ۱، ص ۷-۳۴.

- Cho, C. H., Guidry, R. P., Hageman, A. M., & Patten, D. M. (2012). Do actions speak louder than words? An empirical investigation of corporate environmental reputation. *Accounting, Organizations and Society*, 37(1), 14–25.
- Clarkson, P.M., Li, Y., Richardson, G.D., Vasvari, F.P., 2008. Revisiting the relation between environmental performance and environmental disclosure: an empirical analysis. *Account. Organ. Soc.* 33 (4–5), 303–327.
- Clarkson, P.M., Overell, M.B., Chapple, L., 2011. Environmental reporting and its relation to corporate environmental performance. *Abacus* 47 (1), 27–60.
- Claudio Nuber, Patrick Velte, Jacob Hörisch. (2020). The curvilinear and time-lagging impact of sustainability performance on financial performance: Evidence from Germany, Vol 27(1), pp 232-243.

فاطمه صرّاف: عضو هیئت علمی
دانشگاه آزاد اسلامی واحد حسابداری
تهران جنوب
موسی حسن‌زاده: حسابدار رسمی،
دانشجوی دکتری دانشگاه آزاد اسلامی
واحد حسابداری تهران جنوب



- Adv. Environ. Account. Manage. 1, 201–226.
- Billings, M., Capie, F. H. (2009). Transparency and financial reporting in mid- 20th century British banking. *Accounting Forum*, 33 (2): 38–53.
- Boiral, O. (2013). Sustainability reports as simulacra? A counter-account of A and A+ GRI reports. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26(7), 1036–1071.
- Botosan, C. A. (1997). Disclosure level and the cost of equity capital. *The Accounting Review*, 72(3), 323–350.
- Botosan, C., & Plumlee, M. A. (2002). A re-examination of disclosure level and the expected cost of equity capital. *Journal of Accounting Research*, 40(1), 21–40.
- Brammer, S., & Pavelin, S. (2006). Voluntary environmental disclosures by large UK companies. *Journal of Business Finance & Accounting*, 33(7–8), 1168–1188.
- Branco, M.C., Rodrigues, L.L., 2008. Factors influencing social responsibility disclosure by Portuguese companies. *J. Bus. Ethics* 83 (4), 685–701.
- Cemil Kuzey, Ali Uyar. (2017). Determinants of sustainability reporting and its impact on firm value: evidence from the emerging market of Turkey. *Journal of Cleaner Production*, Volume 143, Pages 27–39.
- Cho, C.H., Patten, D.M., 2007. The role of environmental disclosures as tools of legitimacy: a research note. *Account. Organ. Soc.* 32 (7–8), 639–647.

- Al-Shammari, B, and Al-Sultan, W. (2010). Corporate governance and voluntary disclosure in Kuwait, *International Journal of Disclosure and Governance*, 5 (2): 225-236.
- Armitage, S, and Marston, C. (2008). Corporate disclosure, cost of capital and reputation: Evidence from finance directors, *The British Accounting Review*, 40 (4): 314-336.
- Al-Tuwaijri, S.A., Christensen, T.E., Hughes, K.E., 2004. The relations among environmental disclosure, environmental performance, and economic performance: a simultaneous equations approach. *Account. Organ. Soc.* 29 (5–6), 447–471.
- Ameer, R., Othman, R., 2012. Sustainability practices and corporate financial performance: a study based on the top global corporations. *J. Bus. Ethics* 108 (1), 61–79.
- Bhattacharyya, A. (2014). Factors Associated with the Social and Environmental reporting of Australian Companies. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, vol8/ iss13/, pp 2550-.
- Bamber, L. S., Jiang, J., & Wang, I. Y. (2010). What's my style?: The influence of top managers on voluntary corporate financial disclosure. *The Accounting Review*, 85(4), 1131–1162.
- Bewley, K., Li, Y., 2000. Disclosure of environmental information by Canadian manufacturing companies: a voluntary disclosure perspective.



اهمیت مسائل زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیت (ESG) در حاکمیت شرکتی و افشای آن

دارد و چرا باید به آن اهمیت دهید؟

زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیت (ESG) چیست؟

ESG مخفف واژگان زیست محیطی (Environment)، اجتماعی (Social) و حاکمیت (Governance) است. معیار زیست محیطی، تأثیر زیست محیطی عملیات شرکت و نظارت بر محیط زیست را بیان می‌کند. معیار اجتماعی عنوان می‌کند که چگونه یک شرکت ارتباط با ذینفعان را مدیریت و برای ذینفعان خلق

حاکمیت شرکتی به‌طور مداوم در حال تغییر است، همانطور که روش‌های مسئولیت‌پذیری شرکت‌ها نیز تغییر می‌کند. دستورالعمل حاکمیت شرکتی ناشران ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار نیز در سال گذشته توسط سازمان بورس و اوراق بهادار اصلاح شد و به تصویب رسید. در سال‌های اخیر، مفهوم زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیت (ESG) به بخش مهمی از گفتگوی حاکمیت شرکتی تبدیل شده است اما واقعاً ESG به چه معناست؟ برای سرمایه‌گذاران چه معنایی



فاطمه دادبه



مهدی بیرانوند

می‌شوند، برای شرکت‌ها مهم‌تر می‌شود که نشان دهند که مسائل ESG خود را به‌طور مؤثر مدیریت می‌کنند؛ به‌عنوان مثال، اگر در نظر دارید در یک شرکت در حوزه انرژی سرمایه‌گذاری کنید که به دلیل سابقه زیست محیطی‌اش یا توسط سهامداران به دلیل رویکردش به تغییرات اقلیمی مورد انتقاد است، ممکن است بخواهید از این سرمایه‌گذاری خودداری کنید تا زمانی که این مشکلات توسط مدیریت حل شود یا از طریق قانون رسیدگی شود. مانند مالیات کربن یا طرح‌های سرمایه‌گذاری و تجارت. ESG به سرمایه‌گذار اجازه می‌دهد ببیند که یک شرکت برای کاهش ریسک‌ها چه می‌کند و به سرمایه‌گذاران اجازه می‌دهد تا سرمایه‌گذاری‌های هوشمندانه‌تری انجام دهند.

افشای ESG

افشای ESG شکلی از گزارش عمومی، توسط تیم مدیریت یک سازمان در مورد عملکرد آن در مورد انواع مسائل زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی (ESG) است. تلاش‌های جمعی جهانی برای پایداری بیشتر، نیاز به سازمان‌هایی با هر اندازه را ایجاد کرده است که در مورد آنچه برای مدیریت خطرات زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی انجام می‌دهند شفاف‌تر باشند. در نتیجه، بورس‌ها، نهادهای نظارتی و سایر سازمان‌های دولتی گزارش‌دهی مرتبط با ESG را موظف کرده‌اند. این گزارش به‌طور گسترده به‌عنوان افشای ESG شناخته می‌شود. افشای ESG به ذینفعان (مانند سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، کارمندان، مشتریان احتمالی و غیره) کمک می‌کند تا بفهمند یک شرکت چگونه ریسک‌ها و فرصت‌های ESG را مدیریت می‌کند. افشای ناکارآمد یا گمراه کننده ESG ممکن است به‌عنوان شستشوی سبز در نظر گرفته شود.

سیاست‌های حاکمیت شرکتی خود بگنجانند تا بتوانند تصمیمات آگاهانه‌ای در مورد محل سرمایه‌گذاری پول خود بگیرند.

چرا ESG در حاکمیت شرکتی ادغام و یکپارچه می‌شود؟

ESG مهم است که هنگام سرمایه‌گذاری در نظر گرفته شود. این فقط در مورد داشتن بازده سرمایه‌گذاری بالا نیست بلکه در مورد این موضوع نیز است که مطمئن شوید تأثیر تجارت شما به تخریب محیط زیست یا نقض حقوق بشر کمک نمی‌کند. ESG در چهارچوب حاکمیت شرکتی و همچنین چهارچوب‌های مدیریت ریسک و ارزیابی ریسک گنجانده شده است تا شرکت‌ها بتوانند ریسک خود را بهتر ارزیابی کنند و در برابر آن، ریسک‌ها را کاهش دهند.

ESG ابزار مفیدی برای سرمایه‌گذاران فراهم می‌کند

سرمایه‌گذاران باید ریسک‌های اجتماعی، زیست محیطی و حاکمیتی مرتبط با شرکت‌هایی را که در آنها سرمایه‌گذاری می‌کنند، درک کرده و در نظر بگیرند. ESG راهی برای انجام این کار است. ملاحظات ESG راهی برای ارزیابی شرکت‌ها فراهم می‌کند، آنها می‌توانند به سرمایه‌گذاران در شناسایی فرصت‌ها و ریسک‌های مرتبط با شرکت‌ها کمک کنند. عوامل ESG به‌طور فزاینده‌ای توسط قانون‌گذاران در سراسر جهان و همچنین خود سرمایه‌گذارانی که تعهداتی برای بهبود قرار گرفتن پرتفوی خود در برابر سرمایه‌گذاری‌های پایدار (SRI) دارند، در حاکمیت شرکتی گنجانده می‌شوند.

سرمایه‌گذاری هوشمندانه‌تر و منطقی‌تر ESG روشی برای سنجش حاکمیت شرکتی است. همانطور که سرمایه‌گذاران بیشتری از اهمیت ESG و نقش آن در تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری آگاه

ارزش می‌کنند. معیار حاکمیت، رهبری و فلسفه مدیریت شرکت شامل عملیات، سیاست‌ها، کنترل‌های داخلی و حقوق سهامداران را عنوان می‌کند.

استفاده از ESG در حاکمیت شرکتی

ESG از طریق سهامداران در حاکمیت شرکتی گنجانده شده است. این سهامداران مسئول نظارت بر حاکمیت شرکتی هستند که شامل حصول اطمینان از حفظ ساختار مدیریت صحیح شرکت‌ها و نشان دادن شیوه‌های اخلاقی خوب و همچنین عملکرد مالی است. اعضای هیئت مدیره باید بتوانند ریسک‌ها و فرصت‌های ESG را از طریق ترکیبی از دانش خود و پیشنهادهای خارجی شناسایی و ارزیابی کنند. با افزایش مسائل زیست محیطی و اجتماعی، سرمایه‌گذاران از شرکت‌ها می‌خواهند که اصول ESG را در



است، سپس چهارچوب گزارش‌دهی‌ای را انتخاب می‌کنند که به بهترین وجه با نیازهای آنها هماهنگ باشد.

چهارچوب‌های مختلفی وجود دارد، از جمله ابتکار گزارش‌گری جهانی (GRI)، اصول سرمایه‌گذاری مسئولانه (PRI)، و هیئت استانداردهای حسابداری پایداری (SASB) و غیره. چهارچوب‌ها کمک می‌کنند تا اطمینان حاصل شود که داده‌ها در بین سازمان‌ها و صنایع سازگار، استاندارد و قابل مقایسه هستند.

به‌عنوان مثال، یک شرکت فناوری کوچک ممکن است بخواهد کل انتشار کربن خود را افشا کند. این گامی در جهت درست است اما به ذینفعان کمک نمی‌کند تا آنها را با یک شرکت نفت و گاز بسیار بزرگ مقایسه کنند. اولی ساطع‌کننده کربن کم است و دومی ساطع‌کننده کربن زیاد است. اندازه شرکت‌ها نیز قابلیت مقایسه را مخدوش می‌کند. استفاده از یک چهارچوب استاندارد کمک می‌کند تا اطمینان حاصل شود که هر دو شرکت آلاینده‌های مختلف خود را به صورت نسبی ارائه می‌کنند (به‌عنوان مثال، به ازای هر ریال درآمد، به ازای هر کارمند و غیره).

افشای ESG یک شرکت برای چه مواردی استفاده می‌شود؟

در حال حاضر، مصرف‌کنندگان اصلی داده‌های افشای ESG، جوامع سرمایه‌گذاری و مالی هستند. معمولاً از طریق پلتفرم‌های رتبه‌بندی (مانند ISS، CDP، Sustainalytics و غیره). این پلتفرم‌های رتبه‌بندی امتیازات ESG را ایجاد می‌کنند، که به سایر کاربران در معیار عملکرد داده‌ها و مقایسه یک شرکت با شرکت دیگر کمک می‌کند. در حال حاضر در ایران این چنین پلتفرم‌هایی وجود ندارد.

نسلی از مشتریان بالقوه، کارمندان و شرکای زنجیره تأمین که بیشتر با ESG

۲. حمایت از پیشرفت به سوی اقتصاد پایدار

افشای ESG باید به وضوح اقدام (یا عدم اقدام) شرکت را در جهت انطباق با اقتصاد خالص صفر نشان دهد. افشا، همچنین مسئولیت تیم‌های مدیریتی را که یا در مورد مسائل ESG پیشرفت نمی‌کنند یا از طریق عملیات تجاری تأثیرات منفی ایجاد می‌کنند، مجبور می‌کند.

۳. ایجاد اعتماد مصرف‌کننده و وفاداری به برند

افشای ESG که ادعاهای اعمال اخلاقی و/یا عملیات پایدار را پشتیبانی یا اثبات می‌کند، در ایجاد و حفظ وفاداری به برند بسیار مهم است. این در مورد مشتریان فعلی (و بالقوه)، کارمندان یا شرکای زنجیره تأمین، صادق است.

افشای ESG چگونه کار می‌کند؟

سازمان‌هایی که انتخاب می‌کنند (یا ملزم هستند) افشای عمومی ESG را ارائه کنند، باید این اطلاعات را به گونه‌ای ارائه کنند که برای انواع ذینفعان (سرمایه‌گذاران، مؤسسات رتبه‌بندی، مشتریان و غیره) قابل مصرف باشد. برای انجام این کار، تیم‌های مدیریتی تعیین می‌کنند که مخاطب اصلی چه کسی

چرا افشای ESG مهم است؟

افشای ESG برای جامعه تحلیلگران ضروری است زیرا اندازه‌گیری موفقیت یا مسئول نگه داشتن تیم‌های مدیریتی به دلیل عدم پیشرفت در این موضوعات کلیدی، بدون داده‌های قابل اندازه‌گیری و قابل مقایسه، غیرممکن است. درحالی‌که این یک لیست جامع نیست، برخی از دلایل کلیدی که چرا افشای ESG بسیار مهم است عبارتند از:

۱. شفافیت و تقارن اطلاعات

افشای مؤثر ESG به ذینفعان خارجی (مانند مدیران دارایی، مدیران ارشد، یا مشتریان بالقوه) کمک می‌کند تا ریسک‌های مربوط به عملیات، انتشارات یا مسائل زنجیره تأمین را که مدیریت شرکت ممکن است قبلاً خصوصی نگه داشته است، بهتر درک کنند.

شرکت‌ها در حال حاضر ملزم به شفافیت هستند و نتایج مالی را با استفاده از یک چهارچوب استاندارد شده (مانند استانداردهای حسابداری یا IFRS) گزارش می‌دهند، بنابراین منطقی است انتظار داشته باشیم که تیم‌های مدیریتی نیز اطلاعات پایداری را افشا کنند (تا حدی که ذینفعان بتوانند در مورد یک چهارچوب گزارش استاندارد توافق کنند).



آشنا هستند، از داده‌های افشای ESG (معمولاً از طریق رتبه‌بندی و امتیازات ESG) برای تصمیم‌گیری در مورد نوع سازمان‌هایی که می‌خواهند با آنها تجارت کنند یا کار انجام دهند، استفاده می‌کنند.

و در نهایت، قانونگذاران و سایر سازمان‌های دولتی داده‌های افشای ESG را برای ارائه بودجه (از طریق کمک‌های بلاعوض و مشوق‌های مالیاتی) یا اعمال جریمه‌ها (مانند جریمه یا حتی زمان زندان) مصرف می‌کنند.

ویژگی‌های افشای ESG با کیفیت بالا

افشای ESG با کیفیت بالا شامل عناصر زیر است:

۱. ریسک‌ها. تیم‌های مدیریت باید به وضوح تهدیدات رویدادهای بالقوه‌ای را که می‌تواند مزیت رقابتی، شهرت، محیط انطباق، عملیات یا سلامت مالی شرکت را تحت تأثیر قرار دهد، شناسایی کنند.

۲. فرصت‌ها. اینها زمینه‌های بالقوه‌ای هستند که یک شرکت ممکن است بتواند برای معرفی محصولات جدید یا نفوذ به بازارهای جدید نوآوری کند. فرصت‌ها همچنین ممکن است شامل مناطقی برای کاهش انتشار یا بهبود سایر معیارهای S&G باشد.

۳. استراتژی‌ها. دقیقاً چگونه مدیریت این ریسک‌ها را کاهش می‌دهد و/یا از این فرصت‌ها استفاده می‌کند؟ به‌عنوان مثال، بودجه، جدول زمانی و دامنه بالقوه نتایج چیست؟ آیا تیم جدیدی برای هدایت این ابتکارات و موارد دیگر تشکیل خواهد شد؟

۴. عملکرد. این ارزیاب واضح تلاش‌ها و پیشرفت در جهت اهداف پایداری شرکت است. این بخش باید از نظر معیارها سنگین باشد و معیارها باید هر دو مورد زیر باشند:

* بهبود دوره فعلی نسبت به دوره گذشته؛ و

* بهبود نسبت به گروه هم‌تایان شرکت. به‌عنوان یک قاعده کلی، سطوح بالای استانداردسازی و دقت نیز از ویژگی‌های بارز افشای ESG با کیفیت بالا هستند.

گزارشگری پایداری در دستورالعمل حاکمیت شرکتی

در فصل شش دستورالعمل حاکمیت شرکتی مصوب مهرماه ۱۴۰۱ با عنوان گزارشگری پایداری، شرکت‌ها را ملزم به ارائه اطلاعات لازم در زمینه مسائل مالی، اقتصادی، زیست محیطی و اجتماعی با رویکرد توسعه پایدار و ایجاد ساز و کاری برای سنجش و ارزیابی توان ایجاد ارزش در کوتاه مدت و بلندمدت کرده است. شرکت باید این اطلاعات را در گزارش تفسیری و گزارش فعالیت هیات مدیره خود در یک سرفصل مشخص به‌طور جداگانه تحت عنوان گزارش پایداری به افشای مخارج

صورت گرفته در این خصوص بپردازد و در مجمع عمومی عادی به صاحبان سهام ارایه نماید.

افشای گزارش پایداری شرکت از ابعاد محیط زیست، مسئولیت اجتماعی و اقتصادی است که شرکت‌ها در سال‌های اخیر به افشای کمک‌های عام‌المنفعه و هرگونه پرداخت در راستای مسئولیت‌های اجتماعی خود پرداخته‌اند اما درخصوص افشا و بررسی سایر ابعاد ESG مغفول مانده است. لذا با توجه به این که حسابرس مستقل نیز باید در این خصوص در گزارش خود به مجمع عمومی صاحبان سهام در یک بند جداگانه اظهارنظر کند، به نظر می‌رسد توسعه این حوزه و ایجاد چهارچوبی جهت افشای ESG و شیوه گزارشگری آن الزامی است. ■

مهدی بیرانوند: حسابدار رسمی

فاطمه دادبِه: دکتری مدیریت مالی



اجتناب از مالیات (مروری بر چستی، در جهت کنترلی دقیق‌تر)

نهایت دولت‌ها (قوانین) دارای تعاریف متعدد همراه با ظرافتی بسیار متفاوت است. اگرچه ممکن است در وهله اول، دیدگاه اکثریت به این سمت برود که اجتناب از مالیات را باید به‌طور کلی از منظر قانونی مورد بحث و بررسی قرار داد، اما اگر بخواهیم در جهت بهبود موارد اقتصادی مربوط به مالیات‌دهی قدم برداریم، باید مسائل را به‌شکلی بنیادی ریشه‌شناسی کرده و از مناظر متعدد به بحث و بررسی پردازیم.

اجتناب از مالیات را می‌توان یکی از شایع‌ترین فرایندهای مالیاتی در عصر حاضر دانست که تعریف آن، بستگی به نقطه‌نظر شما دارد! اگرچه پژوهشگران تعاریف متعددی از اجتناب مالیاتی ارائه داده‌اند، اما بسیاری از آن‌ها دارای نگرشی هنجارشکنانه نسبت به این امر بوده‌اند و این در حالی است که اجتناب مالیاتی از منظر شرکت‌ها، سهامداران، حساب‌سازان، جرم‌شناسان، اقتصاددان‌ها، فعالان اجتماعی و در

دست‌کم
حسابداری
www.Hesabdary.Com
@HesabdaryCom

ترجمه و تلخیص:



حمیده عیسی پور



ادریس کریمی قره‌عمر



با فرار مالیاتی مشخص سازیم.

اگرچه برخی از پژوهشگران، اجتناب از مالیات را (از منظر اخلاقی) نوعی فرار مالیاتی می‌دانند اما در تعاریف قانونی، این دو با یکدیگر متفاوت هستند. فرار مالیاتی، امری کاملاً غیرقانونی است که شامل نقض عمدی یا دور زدن قوانین مالیاتی قابل اجرا به منظور به حداقل رساندن تعهدات مالیاتی است. مالیات‌دهنده تنها در صورتی مرتکب فرار مالیاتی شده است که قانون مربوطه را نقض کرده باشد. اما اجتناب از مالیات غیرقانونی نیست و به استفاده از خلأهای قانونی برای به حداقل رساندن مسئولیت مالیاتی اطلاق می‌شود. امروزه، فرار مالیاتی معمولاً در چند مورد محدود در شرکت‌ها رخ می‌دهد، اما اجتناب از مالیات بسیار وسیع و مستمر صورت می‌پذیرد. به‌طور کلی، اجتناب و فرار هر دو خطر تضعیف اعتماد عمومی به سیستم مالیاتی را در بر دارند.

لرد نولان (C.I.R. v. Willoughby, 1997):

"ویژگی بارز اجتناب مالیاتی، عمل نکردن مالیات‌دهنده به تعهدات خویش در جهت کاهش مالیات‌دهی است به نحوی که متحمل عواقب اقتصادی نشود."

لرد هافمن (Commissioner of Inland Revenue v. Auckland Harbour Board, 2001)

"اجتناب از مالیات، به فرایندی گفته می‌شود که معاملات تجاری که مشمول مالیات هستند، به صورت عمدی و یا غیرعمدی به‌گونه‌ای ساختار یافته شوند که بر اساس یک بررسی کاملاً حقوقی، (به ذات) دارای چنین ساختاری نباشند." به‌عنوان یک مثال از اجتناب مالیاتی، می‌توان Starbucks که یک شرکت معروف امریکایی است را نام ببریم. Star-

bucks به مدت ۱۵ سال، ادعا می‌کرد که در بریتانیا ضرر می‌کند، در حالی که به‌طور هم‌زمان مکان‌های خرده‌فروشی خود را به‌طور چشمگیری گسترش می‌داد و سهم بازار 31٪ را به‌دست می‌آورد (Kleinbard 2013; Morse 2013). برخی در دولت بریتانیا بر این باور بودند که Starbucks ضررهایی را به دولت گزارش کرده و در عین حال به سهامداران خود از سود ۱۵ درصدی در بریتانیا خبر داده است (تامپسون ۲۰۱۲). در طول این مدت، Starbucks کمتر از ۰.۲ درصد مالیات بر درآمد ۳.۴ میلیارد پوندی را پرداخت کرد (Kleinbard 2013) و مدیرانش این‌گونه اظهار می‌کردند که کسب سود از قهوه در بریتانیا دشوار است (کلینبارد ۲۰۱۳؛ هفرنان ۲۰۱۲). اما با این حال آن‌ها اعتراف کردند که Starbucks انگلستان حق امتیاز پرسودی را به یکی دیگر از شرکت‌های تابعه Starbucks در هلند پرداخت کرده است! استراتژی‌های مالیاتی Starbucks، به‌طور کامل نیز بدون عواقب باقی نماند و زمانی که در مطبوعات افشاء شد، مردم بریتانیا خشمگین شدند و در ۴۰ مکان Starbucks اعتراض کردند. در نتیجه، Starbucks متعهد شد که ۲۰ میلیون پوند مالیات بپردازد (Graetz and Doud 2013) تا اعتماد عمومی را در انگلستان مجدداً کسب کند.

بر خلاف فرار از مالیات، اجتناب از مالیات را به‌سختی می‌توان تشخیص و مورد بحث و بررسی قرار داد. اجتناب از مالیات، هیچ تعریف قانونی مشخصی نمی‌تواند داشته باشد و حتی در ایالات متحده نیز شاهد هیچ‌گونه تعریف مشخصی نیستیم و در نتیجه، حوزه‌های قضایی با توجه به آموزه‌های مرتبطی که قبلاً در این زمینه دیده‌اند و مواردی که پیش‌تر به آن اشاره کردیم، اجتناب از مالیات را بررسی

اجتناب از مالیات از منظر قانونی

مفسرین بسیاری، اجتناب از مالیات را به فرایندهایی اطلاق می‌کنند که در جهت اخذ معافیت‌های مالیاتی و با استفاده از خلأهای قانونی انجام می‌شود. به‌عبارت دیگر، به فرایندهای گریز از مالیاتی که در چهارچوب قوانین مالیاتی هستند (و به نحوی، سوءاستفاده از خلأهای قانونی برشمرده می‌شوند) اجتناب از مالیات گفته می‌شود (اگراوال، ۲۰۰۷). اجتناب از مالیات، وسیله‌ای برای صرفه‌جویی در مالیات است که هزینه‌ها را کاهش و ثروت سهامداران را افزایش می‌دهد (به‌عنوان مثال، گراهام و تاکر ۲۰۰۶، هانلون و هایتمن ۲۰۱۰، هانلون و اسلمرود ۲۰۰۹، رابینسون و همکاران - ۲۰۱۰). برای آن‌که بتوانیم اجتناب از مالیات را در قوانین مالیاتی بهتر بشناسیم، در ابتدا لازم است تمایزهای آن را

می‌کنند. اگرچه حوزه‌های قضایی دارای یک قاعده عمومی ضداجتناب مالیاتی به‌عنوان (General Anti-avoidance rule) (GAAR) هستند، اما حتی GAARها نیز مفهوم اجتناب را به‌نحوی کلی تعریف می‌کنند و مقدار زیادی از کشف مفهوم را به استدلال قضایی واگذار کنند.

اجتناب از مالیات، غیراخلاقی یا قانونی؟

شرکت‌ها به‌علت کاهش سود در اثر پرداخت مالیات، طبیعتاً با آن مخالف و به‌طور مستمر در تلاش برای اجتناب از مالیات به طرق مختلف هستند. آن‌ها عموماً توجه اصلی را به سوددهی بیشتر می‌گذارند و مالیات را سد راه خود می‌دانند. از سوی دیگر، اقتصاددان‌ها و قسمتی از جامعه را مشاهده می‌کنند که به دنبال مالیات هرچه بیشتر برای رشد اقتصادی کشور و همچنین کمک به رفاه عمومی هستند. دولت‌ها نیز به‌طور مستمر به دنبال قانون‌گذاری‌های بهتر

و بیشتر در جهت افزایش مالیات‌دهی هستند و همچنان سعی در پر کردن خلأهای قانونی دارند زیرا آن‌ها، اولین صف را برای دریافت مالیات هرچه بیشتر تشکیل می‌دهند!

شرکت‌هایی که اجتناب مالیاتی در پیش می‌گیرند، معمولاً یک دیدگاه کلی دارند که می‌گویند: «راه قانونی وجود دارد، بنابراین ملزم به پرداخت نیستیم». در پاسخ به این نگرش، عموماً یک دیدگاه اصلی وجود دارد که توسط دولت‌ها ارائه می‌شود و به‌علت آن که نمی‌توانند از راه‌های قانونی به محکوم ساختن اجتناب مالیاتی بپردازند، ارزش‌ها را به میان می‌آورند. آن‌ها این‌گونه بیان می‌دارند که حتی اگر قانونی وجود نداشته باشد، امری که هدف اصلی پرداخت مالیات است، ما (مردم) را ملزم به رعایت اخلاقی پرداخت صحیح مالیات می‌کند. اما نگرش دیگری که کمتر مشاهده می‌کنیم و عموماً در موارد خاص دیده می‌شود. این نگرش، خلأ قوانین را زیر سؤال می‌برد

و جهت‌گیری بیشتری به سمت حقوق مالیات‌دهنده دارد. در برخی از موارد که در دادگاه‌ها اجتناب از مالیات مورد بررسی قرار گرفت، شاهد آن هستیم که حکم دادگاه، مبنی بر آن بود که به شخص (یا شرکت) اتهامی وارد نیست زیرا تمامی فعالیت‌های انجام شده، طبق موازین قانونی بوده‌اند. برای مثال، طبق پرونده مالیاتی *Helvering v. Gregory*، قاضی *Learned Hand* این‌گونه اظهار می‌دارد:

«هرکسی می‌تواند امور خود را به‌نحوی تنظیم کند که مالیاتش تا حد امکان کم شود. (طبیعتاً) وی ملزم به انتخاب الگویی نیست که به بهترین شکل، به خزانه‌داری مبلغی را [به‌عنوان مالیات] پرداخت کند! حتی وظیفه‌ای میهن‌پرستانه نیز برای جلوگیری از کاهش مالیات وجود ندارد»

بحث اجتناب از مالیات، موردی است که عموماً برای قضاوت دقیق‌تر باید پرونده مورد نظر، مورد بررسی قرار گیرد و نمی‌توان برای آن در تمامی موارد، نظری قاطع صادر کرد! به‌طور کلی اگرچه دولت‌ها در وهله اول، مصادیق قانونی را در ارتباط با این مسئله مورد بررسی قرار می‌دهند اما پژوهش‌ها در بحث اجتناب از مالیات، از منظر قانونی بسیار فراتر رفته‌اند و به بررسی‌های اخلاقی و حتی مذهبی رسیده‌اند. بنابراین ضروری است که برای تدوین قوانین مالیاتی مناسب‌تر، افزایش کارایی قوانین و ترغیب افراد به پرداخت دقیق مالیات‌ها؛ به اجتناب مالیاتی، فراتر از قوانین بنگریم و با کمک گرفتن از مصادیق اخلاقی، جرم‌شناسی و روانشناسی اجتماعی، بیش از پیش به بهبود این فرایند کمک کنیم. شناسایی مؤلفه‌های مؤثر بر اجتناب از مالیات نیز، می‌تواند سیاست‌گذاران و قانون‌گذاران را در خصوص تدوین قوانین مالیاتی مناسب یاری رساند. همچنین





بررسی این موضوع می‌تواند نحوه اجرای شدن قوانین مالیاتی را نیز روشن سازد.

جلوگیری از اجتناب مالیاتی

دولت‌ها عموماً به محکوم کردن اجتناب مالیاتی (از منظر اخلاقی) می‌پردازند، و حتی افکار عمومی نیز این روش کاهش مالیات را محکوم می‌کند (Prebble and Prebble، 2010) اما جلوگیری از اجتناب مالیاتی دشوار است. روندی که به‌طور کلی در اغلب کشورها برای جلوگیری و کاهش اجتناب مالیاتی برقرار است، به دو دسته قواعد سخت و قواعد نرم تقسیم می‌شود.

قواعد سخت اجتناب از مالیات

قواعد سخت، همان قوانین پایه و بنیادی سیستم‌های مالیاتی است که توسط دولت‌ها وضع می‌شود و عدم رعایت آن‌ها، تحریم‌های مشخصی را به دنبال دارد. این قوانین، وضوح و قطعیت تعهدات مالیاتی را افزایش می‌دهد و بدون آن‌ها، یک سیستم مالیاتی نمی‌تواند به‌طور مؤثر عمل کند. شرکت‌ها در وهله اول، قوانین سخت را دنبال می‌کنند و برای اهداف مالیاتی خود، به این قوانین توجه دارند (مک کلور ۲۰۰۸). اما یکی از مهم‌ترین ایرادات این نوع از قوانین، روند کند در تغییرات به جهت سازگاری با شرایط موجود است. روند وضع این قوانین، بسیار کند و سخت است و اغلب سال‌ها طول می‌کشد تا تغییر و اجرایی شود. مالیات، یکی از پیچیده‌ترین مجموعه‌های حقوقی را در بر دارد (کالیتون، ۱۹۹۵) و با پیشرفته شدن صنایع، روندهای مالیاتی نیز پیچیده‌تر می‌شوند. اما قوانین سخت، نمی‌توانند همپای تغییرات یک سیستم اقتصادی، تغییر کنند؛ بنابراین، اگرچه قوانین سخت به‌عنوان مهم‌ترین رکن

قانونی مالیاتی است اما نمی‌توان به‌طور کامل با تکیه بر آن، روندهای موجود را مورد بحث و بررسی و قضاوت قرار داد.

قواعد نرم اجتناب از مالیات

قواعد نرم، از دیگر هنجارهایی است که در برخی از کشورها بیشتر به آن توجه می‌شود و در برخی دیگر، مورد کم لطفی قرار می‌گیرد. رویکردی که قواعد نرم در پیش می‌گیرد، تشویق به خودتنظیمی است. این نوع از قواعد، اغلب از طریق تغییر هنجارها، گزارش‌های عمومی و اصول رفتاری آرمانی که توسط منابع قانونی ایجاد شده است پیاده‌سازی می‌شود (مسیحیان ۲۰۱۰؛ مک کلور ۲۰۰۸؛ مسیحیان ۲۰۱۲؛ فیشر ۲۰۱۴). به‌عبارت دیگر، قواعد نرم متشکل از هنجارها یا اعمالی است که (ممکن است) دربرگیرنده بسیاری از ویژگی‌های قوانین حقوقی باشد، اما فاقد قدرت تحمیل تعهدات محدودکننده برای افرادی است که اجتناب مالیاتی انجام می‌دهند (پارک و برگر-والیزر ۲۰۱۵؛ شپرد ۲۰۱۴). قواعد نرم، انعطاف‌پذیر هستند (کارمل و کلی

۲۰۰۹) و با احترام به مالیات‌دهندگان و برجسته‌سازی ارزش‌های عمومی (پارک و برگر-والیزر ۲۰۱۵)، اجماع و همکاری ایجاد می‌کنند و در نتیجه، مالیات‌دهندگان را تشویق به پرداختی دقیق‌تر و جلوگیری از اجتناب مالیاتی می‌کنند.

علاوه بر آن که قواعد نرم به اخلاقیات و ارزش‌ها توجه ویژه‌ای دارد، مورد دیگری نیز وجود دارد که سبب موفقیت و کارایی بالای این قواعد شده است. انگیزه‌های عدم تمکین از قوانین مالیاتی، بسیار متنوع است زیرا مالیات‌دهندگان متنوع هستند و همه، به انگیزه‌هایی [که قواعد سخت برای آن‌ها تنظیم کرده است] یکسان پاسخ نمی‌دهند (لدرمن ۲۰۰۳). قواعد نرم با بررسی و توجه به تفاوت‌هایی که مالیات‌دهندگان با یکدیگر دارند، روش صحیح‌تری را در پیش گرفته است و این دقیقاً همان ظرافت‌هایی است که قواعد سخت آن را در نظر ندارد. برای مثال، پژوهشگران نشان داده‌اند که زنان بیشتر از مردان از قوانین مالیاتی پیروی می‌کنند و حتی برای افزایش انطباق بیشتر، تلاش می‌کنند؛ و یا جوانان، تبعیت کمتری



به شرایط اقتصادی آن متفاوت است اما مسئله‌ای که بدهی است، عدم توانایی دولت‌ها در پیشبرد برنامه‌هایشان در صورت نپرداختن مالیات است. بنابراین شاید بهتر باشد که دولت‌ها با شفاف‌سازی بیشتر و هم‌صدا شدن با مالیات‌دهندگان پیش‌قدم شوند و روند بهتری را در پیش گیرند. ■

منابع :

- Agrawal, K. K. (2007). "Corporate Tax Planning". Vol. 1. Sixth edition. 3-11.
- Christians, A. (2012). How nations share. *Indiana Law Journal*, 87(4), 1407–1453.
- C.I.R. v. Willoughby, (1997) 70 T.C. 57, 116 (H.L.) (Eng.).
- Colliton, J. W. (1995). Standards, rules and the decline of courts in the law of taxation. *Dickinson Law Review*, 99, 265–329.
- Columbia Journal of European

دارد، بنیان‌گذاری اصولی اخلاقی و ارزشی برای روندها می‌باشد. اگر دولت‌ها (به میزانی که در این میحث توانایی دخالت دارند) برای مالیات‌دهندگان، بستری ارزشی بنا کنند، آن زمان است که حتی با وجود خلأهایی که همیشه ممکن است در قوانینی وجود داشته باشد، شاهد کاهش اجتناب از مالیات خواهیم بود. برای مثال مسئله‌ای که بسیار در پژوهش‌ها به چشم می‌خورد، درک انصاف دولت توسط مالیات‌دهنده است. هرچقدر که ادراک مالیات‌دهندگان از انصاف رویه‌ای و ماهوی دولت در فرایندهای مالیاتی به‌صورت مثبت معنادار باشد، اجتناب از مالیات نیز کمتر دیده خواهد شد (فلد و فری ۲۰۰۲؛ تورگلر و اشنایدر ۲۰۰۷) حتی ملی‌گرایی نیز در صورتی محرک خودتنظیمی مالیات‌دهندگان است که آن‌ها به دولت اعتماد داشته باشند (تورگلر و اشنایدر ۲۰۰۷) در غیر این صورت، میهن‌پرستی نیز نمی‌تواند مفید واقع شود. عواقب نپرداختن مالیات، در هر کشور با توجه

از قوانین مالیاتی را از خود نشان داده‌اند. در مثالی دیگر، مالیات‌دهندگانی که مذهبی‌تر هستند نیز به احتمال زیاد مالیات خود را به درستی می‌پردازند و یا کسانی که دارای استدلال‌های اخلاقی و جهت‌گیری ارزشی بالاتری هستند نیز احتمالاً سازگارتر خواهند بود. طبق تحقیقات صورت گرفته، درصد بالایی از مالیات‌دهندگان اظهار داشتند که به دلیل صداقت شخصی خود از قوانین پیروی می‌کنند! درصد ترس از قوانین [سخت] در فرایند مالیات‌دهی، بخش بسیار کوچکی از انگیزه مالیات دادن را در بر دارد (لیستوکین و شیزر ۲۰۱۳؛ راسکولنیکف ۲۰۰۹). این مسئله به ما نشان می‌دهد که برای جلوگیری از اجتناب مالیاتی، نباید صرفاً بر قوانین سخت و بهبود آن‌ها تمرکز کنیم!

کلام آخر

اگر چه وضع قوانین و مقررات، گام اولیه برای جلوگیری از خطاها و رعایت نظم است؛ اما پیش‌فرضی که همیشه وجود

Park, S. K., & Berger-Walliser, G. (2015). A firm driven approach to global governance and sustainability. *American Business Law Journal*, 52(2), 255–314.

Prebble, Z. M., & Prebble, J. (2010). The morality of tax avoidance. *Creighton Law Review*, 43(3), 693–745.

Raskolnikov, A. (2009). Revealing choices: Using taxpayer choice to target tax enforcement. *Columbia Law Review*, 109(4), 689–753.

ادریس کریمی قره عمر: مشاوران رسمی مالیاتی، حسابدار مستقل حمیده عیسی پور: تحلیل گر مالی و مالیاتی



The hardening of soft law in securities regulation. *Brooklyn Journal of International Law*, 34, 883.

Kleinbard, E. D. (2013, June 24). Through a latte, darkly: Starbucks' window into stateless income tax planning. *Tax Notes*, 139, 1515–1535.

Lederman, L. (2003). The interplay between norms and enforcement in tax compliance. *Ohio State Law Journal*, 64(6), 1453–1514.

Listokin, Y., & Schizer, D. M. (2013). I like to pay taxes: Taxpayer support for government spending and the efficiency of the tax system. *Tax Law Review*, 66, 185–186.

McClure, C. E. (2008). Legislative, judicial, soft law, and cooperative approaches to harmonizing corporate income taxes in the US and the EU. *Christians, A. (2010). Networks, norms, and national tax policy. Washington University Global Studies Law Review*, 9(1), 1–37.

McClure, C. E. (2008). Legislative, judicial, soft law, and cooperative approaches to harmonizing corporate income taxes in the US and the EU. *Columbia Journal of European Law*, 14, 377–444.

Morse, S. C. (2013). The transfer pricing regs need a good edit. *Pepperdine Law Review*, 40, 1439.

Law, 14, 377–444.

Commissioner of Inland Revenue v. Auckland Harbour Board [2001] 3 N.Z.L.R.289 (P.C.)

Feld, L. P., & Frey, B. S. (2002). Trust breeds trust: How taxpayers are treated. *Economics of Governance*, 3, 88–89.

Fisher, J. M. (2014). Fairer shores: Tax havens, tax avoidance, and corporate social responsibility. *Boston University Law Review*, 94(1), 337–364.

Graetz, M. J., & Doud, R. (2013). Technological innovation, international competition, and the challenges of international income taxation. *Columbia Law Review*, 113, 401–402.

Graham, J.R., Tucker, A.L., 2006. Tax shelters and corporate debt policy. *J. Financ. Econ.* 81, 563–594.

Hanlon, M., Slemrod, J., 2009. What does tax aggressiveness signal? Evidence from stock price reactions to news about tax shelter involvement. *J. Public Econ.* 93, 126–141.

Hanlon, M., Heitzman, S., 2010. Review of tax research. *J. Account. Econ.* 50, 127–178.

Heffernan, M. (2012, November 13). Why Starbucks' tax claims don't wash. *Moneywatch*. <http://www.cbsnews.com/news/whystarbucks-tax-claims-dont-wash/>.

Karmel, R. S., & Kelly, C. (2009).



پدیدارسازی حیوان‌ها در حسابداری پایداری؛ با نگاهی انتقادی به ارزشگذاری مالی

ملی، مورد توجه دولت‌ها بوده است. البته این روند از ۱۹۶۰ و با طرح اندیشه‌های سوسیالیستی، وارد گام نوینی شد و اقدامات ساختاری مهمی، از جمله توزیع مجدد منابع و درآمدها مورد توجه قرار

مقدمه

با بررسی روند توسعه در طول دهه‌های گذشته از سال ۱۹۴۰ تا اوایل ۱۹۶۰، درمی‌یابیم که تعریف از توسعه، تنها جنبه اقتصادی داشته و تولید ناخالص

دوازدهم
حسابداری

www.Hesabdary.Com
[@HesabdaryCom](https://www.instagram.com/HesabdaryCom)

اسماعیل توکل‌نیا



برای برآوردن نیازهایشان، تعریف می‌کند (نسترن و همکاران، ۱۳۹۲). تحقق حق برخورداری از توسعه و محیط زیست سالم، در گرو سازوکار مؤثری به‌نام توسعه پایدار است. توسعه اقتصادی، توسعه اجتماعی و حفاظت از محیط زیست، سه بنیاد اساسی وابسته و مکمل توسعه پایدار هستند. در واقع، توسعه پایدار در گرو حفاظت از محیط‌زیست و حمایت از حقوق بشر به‌عنوان یک مجموعه تفکیک‌ناپذیر است و در این رابطه، انسان‌ها موضوع اصلی و نگرانی اساسی بوده و حق دارند از زندگی سالم و مولد و البته هماهنگ با طبیعت برخوردار باشند (افتخار جهرمی، ۱۳۸۸). درحالی‌که حقوق بشر در مباحث حقوقی با اقبال فراوانی روبه‌رو بوده است، مباحث حقوق حیوان‌ها و چالش‌های مطرح در آن، تا حد زیادی مغفول مانده است. مهمترین مباحث مطرح در این خصوص، در برخی زمینه‌ها با مسائل بنیادین حقوق بشر در ارتباط بوده و چه بسا جنبه‌هایی از حقوق بشر را به چالش می‌کشد. برابری حقوق بشر و حقوق حیوان‌ها، تأمل در مفهوم رنج و درد بسیار حیوان‌ها و مصادیق آن، با ابهام در فرض وجود احساس و قدرت بیان در حیوان‌ها درهم آمیخته و رویکردهایی را به نمایش می‌گذارند که گاه یکسره منکر حقوق حیوان‌ها می‌شوند. گاه حقوق حیوان‌ها را مؤخر بر حقوق بشر و در جهت رفاه وی می‌انگارند و گاه قائل به حقوقی برابر میان بشر و حیوان‌ها می‌شوند (شهبازی، ۱۳۹۱).

برآورد می‌شود که دست‌کم ۲۱ میلیارد مرغ، ۱۴۸۵ میلیارد گاو و ۱۱۶۹ میلیارد گوسفند در حال حاضر در سیاره ما زندگی می‌کنند (کاوترن و هافمن، ۲۰۱۴). تاریخچه اهلی‌سازی حیوان‌ها سرشار از ستم‌های وصف‌ناپذیر است (هراری، ۲۰۱۱) که امروزه نیز ادامه دارد و سالانه بیش از ۶۵ میلیارد حیوان اهلی به‌منظور تولید غذا و لباس، قتل‌عام می‌شوند (آلیوی و همکاران، ۲۰۱۵). علاوه بر این،

افزایش تصاعدی جمعیت انسان‌ها و حیوان‌های اهلی، یکی از علت‌های اصلی "تابودی زیستی" (سبالوس و همکاران، ۲۰۱۷) یا به‌عبارت دیگر، زوال و انقراض گونه‌های جانوری وحشی است (مکوینا و همکاران، ۲۰۱۵؛ دیاز و همکاران، ۲۰۱۹). همچنین، تعداد بیشماری از حیوان‌های وحشی، علی‌رغم مورد تهدید، آسیب‌پذیر یا درخطر نبودن، درجات گوناگونی از آسیب را با توجه به فعالیت‌های انسانی تجربه کرده‌اند. آلودگی نوری شهرهای بزرگ که سیستم‌های مهاجرتی پرندگان را تحت تأثیر قرار می‌دهد (لانگکور و ریچ، ۲۰۰۴)، سروصدای موتورها که برقراری ارتباط نهنگ‌ها را مختل می‌کند (تیاک، ۲۰۰۸) و تخریب جنگل‌ها برای کشاورزی یا ساخت‌وساز که اضطرابی بالقوه در حیوان‌های وحشی رانده شده از زیستگاه‌شان ایجاد می‌کند، نمونه‌هایی



گرفت. در ادامه، توجه به نیازهای اساسی گسترش یافت و برنامه‌های توسعه‌ای براساس اولویت نیازهای اساسی جمعیت، به‌ویژه مردم فقیر، مورد تجدیدنظر قرار گرفتند. سرانجام، تحت تأثیر آثار نگران‌کننده فقر، تخریب محیط‌زیست و فشار گروه‌های مردم‌نهاد، تحول جدی در رویکردهای توسعه مبتنی بر مفهوم پایداری رخ داد. توسعه پایدار، توسعه‌ای است که نیازهای نسل حاضر را بدون به‌خطر انداختن توانایی‌های آیندگان

از این آسیب‌ها هستند (ویناری و ویناری، ۲۰۲۲).

به‌هرحال، علی‌رغم تمامی این مشاهدات، وضعیت بد حیوان‌ها به‌ندرت در ادبیات توسعه پایدار (راولز، ۲۰۱۰؛ ویناری و ویناری، ۲۰۱۴) یا حسابداری پایداری (آتکینز و آتکینز، ۲۰۱۶؛ ویناری و لایین، ۲۰۱۷) مورد بحث و بررسی قرار گرفته است. استدلال مطالعه حاضر این است که دلیل فلسفی و بنیادی وضع موجود، درک و تصویری است که انسان از سایر باشندگان کره زمین دارد. حیوان‌ها، گیاهان، باکتری‌ها، ریزجانداران، آبراهه‌ها، اتمسفر و غیره، همگی به‌عنوان یک مجموعه واحد و یکپارچه، تحت عنوان "محیط‌زیست" یا "طبیعت" نام‌گذاری می‌شوند. این را می‌توان در دیدگاه سنتی توسعه پایدار با سه دایره مجزا (اجتماع، اقتصاد و محیط زیست) و ایجاد یک شاخه

پژوهشی و عملی تحت عنوان حسابداری مسئولیت اجتماعی و زیست‌محیطی مشاهده کرد. این موضوع در مدل هم‌مرکز توسعه پایدار نیز صدق می‌کند، در جایی که اقتصاد تنها یک زیرسیستم از اجتماع است و هردوی آن‌ها (اقتصاد و اجتماع) بخشی از محیط زیست و وابسته به آن می‌باشند (کستانزا و دالی، ۱۹۹۲؛ ریز، ۱۹۹۵؛ گیدینگز و همکاران، ۲۰۰۲). صرف‌نظر از این که کدامیک از الگوهای پایداری مدنظر قرار گیرند (الگوی سه دایره مجزا یا الگوی سه دایره هم‌مرکز)، این رویکرد هستی‌شناسی مشکل‌ساز است چراکه حیوان‌های اهلی را به یک برزخ وجودی بین جامعه و محیط‌زیست تنزل می‌دهد، در حالی که حیوان‌های وحشی را با موجودهای بی‌جانمانند سنگ‌ها و رودخانه‌ها گروه‌بندی می‌کند (تاوی، ۲۰۰۳). در نتیجه، حیوان‌های اهلی

به‌عنوان بخشی از نظام اقتصادی یا یکی از علل مشکلات زیست‌محیطی در نظر گرفته می‌شوند، در حالی که تنها دلیل توجه به حیوان‌های وحشی، کاهش گونه‌های موجود در قلمرو طبیعت است. چنین طرز برخوردی، موجودیت حیوان‌ها را نادیده می‌گیرد و آن‌ها را از نقطه‌نظر توسعه پایدار و متعاقباً حسابداری پایداری، ناپدید می‌کند. توجه منطقی و ویژه به حیوان‌های اهلی و وحشی، باعث می‌شود تا نگاه ابزاری به این باشندگان کاهش یابد و گرچه دستیابی به وضعیت ایده‌آل که عدم آسیب‌رسانی به این باشندگان باشد، غیرممکن و نامحتمل به‌نظر می‌رسد، می‌توان امید داشت تا ابعاد جدیدتری به نگاه قانون‌گذاران، دست‌اندرکاران محیط‌زیست، پیشروان صنعتی و در پی آن، اعضای جامعه اضافه شود. البته نگاه به باشندگان طبیعت و حیوان‌ها از منظر





اقتصاد، رویکردی است که طی سال‌های گذشته در حسابداری، مالی و اقتصاد رواج پیدا کرده و اندیشه جاری در مطالعه حاضر، این است که این نگاه، نه تنها منجر به نظارت زیست‌محیطی نمی‌شود، بلکه در عوض به مردم این امکان را می‌دهد که از استدلال‌های اقتصادی برای توجیه تخریب طبیعت و نابودی و آسیب‌رسانی به حیوانات استفاده کنند.

بنابراین، هدف اصلی مطالعه حاضر، شناسایی راهکار پدیدارسازی حیوانات در حسابداری پایداری، با تأکید بر پرهیز از مادی‌گرایی و ارزشگذاری مالی پدیده‌ها و باشندگان طبیعت است. برای دستیابی به این هدف، نیاز است تا مراحل طی شود. نخست، توجیه می‌شود که چرا حیوانات باید به‌عنوان افرادی با نیازها و حقوق معین، مورد توجه قرار گیرند. به این منظور، پس از بررسی پیشینه تاریخی موضوع و تلاش‌های صورت گرفته مربوطه در پژوهش‌های حسابداری، مطالعات هم‌خانواده‌ای از جامعه‌شناسی و جریان‌های گوناگون فلسفه مورد بررسی قرار می‌گیرند تا مشخص شود که چگونه هرکدام از این رشته‌ها در حال حرکت به سمت این دیدگاه هستند که دست‌کم، در نظر گرفتن حیوانات دارای درک و شعور به‌عنوان بازیگران اجتماعی با حقوق سیاسی و قانونی مشخص، نه تنها دیگر خیالی غیرواقعی نیست بلکه یک اقدام موجه است که در عمل در حال پیدایش می‌باشد. در گام پسین، دیدگاه جاری توسعه‌یابنده از طریق تمییز حیوانات از محیط زیست، اصلاح می‌شود البته با حفظ انسان‌ها در دسته‌بندی پیشین. برپایه دوگام پیشین، ضمن استدلال درباره بایستگی عدم به‌کارگیری ارزشگذاری مالی برای حفظ طبیعت و حیوانات، چارچوبی برای پیشرفت در رعایت حقوق حیوانات، اعم از حیوانات اهلی و وحشی، شامل مقیاس‌هایی برای سنجش و ارزیابی ارائه می‌شود. در پایان نیز دستاوردها و

پیشنهادهای کاربردی، اجتماعی و پژوهشی چارچوب پیشنهادی به بحث گذاشته خواهد شد.

پاسداری و گرامیداشت طبیعت در ایران

به نظر می‌رسد که ریشه بحران‌های زیست‌محیطی کنونی را باید در نگرشی جست که انسان به طبیعت، جهان مادی و به تعبیر امروزی، محیط زیست داشته است. طبیعت مهم‌ترین متغیر محیطی است که زندگی انسان را از ابتدای تاریخ تحت تأثیر قرار داده است و بنابراین نقش مؤثر آن در سیر تکامل انسان همواره مورد توجه و بررسی‌های ژرف اندیشمندان دانش‌های گوناگون قرار گرفته است. از دیرباز انسان، طبیعت را همچون وسیله‌ای برای بهتر شناختن آفریدگار خویش کاویده است. عناصر طبیعت بکر، از آن‌جاکه آفریده‌ها و نمادهایی خدایی‌اند، از هر آن‌چه آدمی می‌آفریند، ازلی‌تر و جامع‌ترند. در واقع،

جوامع در جستجوی رازهای نهفته در طبیعت و ارتباط با آن بوده‌اند تا از رهگذر آن بتوانند بر نیروهای طبیعی غلبه کنند که گاهی بر آن‌ها مستولی می‌شود. بسیاری از هنرهای آن‌ها در واقع مقابله مستقیم با شیاطینی است که در صورت بیماری روحی و جسمی در کالبد انسان جای گرفته و او با استمداد از این نیروهای موجود در طبیعت به دنبال خروج شیاطین از جان، تن و کاشانه خود است (پورجعفر و مهندس‌پور، ۱۳۸۴).

بنابر باورهای باستانی ایرانی، گیتی دارای روان و یا جان است و حتی بخش‌هایی از آن به سبب تأثیر مهمی که در حفظ حیات انسان دارد، مقدس تلقی می‌شود. به نظر می‌رسد که چنین رویکردی، نوعی حق به سایر باشندگان می‌دهد تا هم حیات خود را حفظ کنند و هم آسایش داشته باشند. در این دیدگاه، چون انسان را مرکز عالم، و همه چیز را خلق شده برای او در نظر نمی‌گیرند، به انسان اجازه داده نمی‌شود

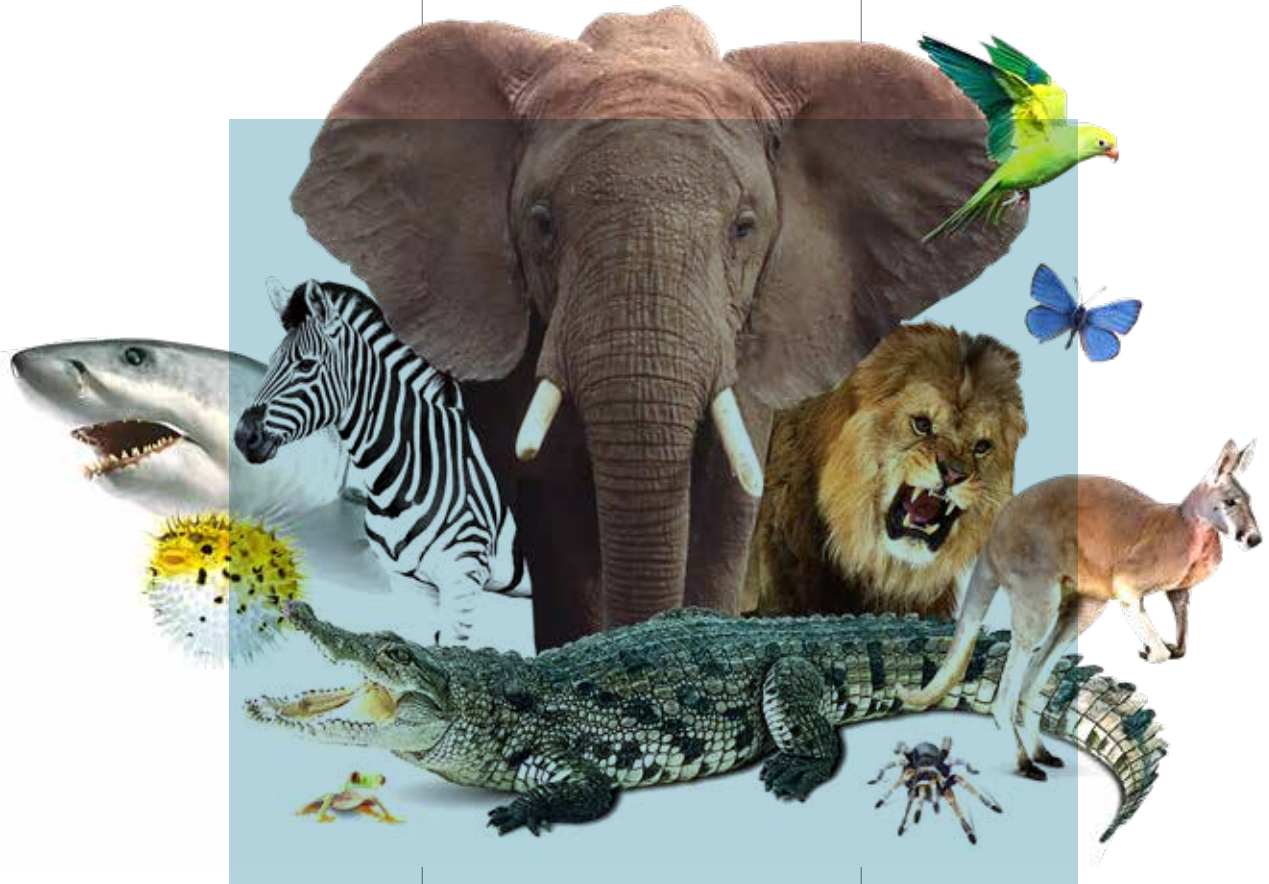
تا هرگونه دخل و تصرفی در آن را حق خود بدانند و در نتیجه، مجال بیشتری برای حفظ محیط زیست فراهم می‌شود (عروج‌نیا و هوشنگی، ۱۳۹۵).

مقصود از احترام به طبیعت در باورهای باستانی ایرانی، خدا دانستن پدیده‌ها و یا عناصر طبیعی نیست، بلکه به معنای بزرگداشت و احترام و رعایت پدیده‌هایی است که در حیات مؤثر هستند و به نوعی انسان با این ستایش‌ها حق را که این عناصر در زندگی او و بقای جهان دارند، به خود یادآور می‌شود و از همه مهم‌تر، ستایش خدای متعال نیز به‌شمار می‌آید. در این باور، هر انسان موظف است تا مطابق با خواست پروردگار بر آبادی جهان، یعنی بر رامش و شادی آن بیافزاید. هرگونه آبادسازی جهان نیز مانند کاشتن درخت، جاری کردن آب، رساندن آب‌ها به گیاهان و یا مراقبت از حیوانات نیز خود نوعی راستی ورزیدن و مبارزه با

دروغ و بدی تلقی می‌شود. از سوی دیگر، آبادانی جهان به معنای مراقبت و حفظ آن در برابر هر نوع آلودگی نیز هست، زیرا آفریده‌های پروردگار همه پاک و منزه‌اند و باید از آن‌ها در برابر نیروهای اهریمنی که برای نابودی جهان می‌کوشند و می‌خواهند تا دست‌ساخته‌ها را آلوده کنند، مراقبت کرد (عروج‌نیا و هوشنگی، ۱۳۹۵). به این ترتیب، در باورهای باستانی ایران می‌توان کوشش در حفظ طبیعت را جزو اهداف و وظایف اساسی به‌شمار آورد. نتیجه این تأکید بر آبادانی جهان، مراقبت از آب، گیاهان و حیوانات، این امر است که پیامد عمل به این مقررات، حفظ محیط‌زیست است.

از آنجاکه در باور ایرانیان باستان، هر فرد وظیفه داشته جهان را به سوی آبادانی و شادی ببرد، کشتن بره و یا گوساله و حتی قطع نهال از گناهان بزرگ به‌شمار می‌آید. اصولاً باید هر گیاه و یا حیوان

سودمند را یاری کرد تا به حد کمال خود برسد، زیرا او توفیق می‌یابد تا در مبارزه با اهریمن شرکت جوید و به این ترتیب، با رشد خود به بقای عالم و آبادانی جهان کمک کند. به همین سبب، روان جانوران زمینی و آبی، پرندگان، چرندگان و حتی فرهوشی همه این جانوران تقاضا می‌شود. در همین رابطه است که طبق فرهنگ باستانی، شبانانی که چهارپایان را در رسیدن به جفت یاری می‌کنند و آنان را از سرما و گرمای سخت، دزد، گرگ و آدم بد، پاس می‌دارند، مورد تمجید هستند. از سوی دیگر، اگر کسی از دادن جای گرم و یا غذای خوب حتی به سگ و لگرد دریغ ورزد، مرتکب گناهی بزرگ شده است و وظیفه افراد است که از حیوانات بیمار، حتی سگ‌ها مراقبت کنند، همانگونه که از انسان شایسته مراقبت می‌کنند (عروج‌نیا و هوشنگی، ۱۳۹۵). به این ترتیب، گرمی‌داشت حیوانات نیز سابقه‌ای





حسابداری زیست‌محیطی را همچنین می‌توان شناسایی، اندازه‌گیری و تخصیص هزینه‌های محیطی، یکپارچگی هزینه‌های محیطی با تصمیم‌های تجاری و انتقال اطلاعات به ذی‌نفعان شرکت تعریف کرد (جاهانامی، ۲۰۰۳). چاوهران (۲۰۰۵) حسابداری زیست‌محیطی را به‌معنای شناسایی و گزارشگری هزینه‌های خاص زیست‌محیطی تعبیر و اضافه کرد که حسابداری زیست‌محیطی فراتر از حسابداری هزینه‌ها و منافع زیست‌محیطی است که ناشی از تغییر در محصول‌ها یا فرآیندهای شرکت و همچنین شامل تغییر در آثار زیست‌محیطی می‌باشد. به بیان وی، نیازی نیست که اطلاعات حسابداری زیست‌محیطی محصول حسابداران شرکت باشد، بلکه شامل هر نوع اطلاعات با محتوای مالی صریح یا مجازی است که به‌عنوان نهاد تصمیم‌گیری در شرکت مورد استفاده قرار می‌گیرد. خوش‌طینت و جعفری (۱۳۸۵) نیز معتقدند که حسابداری زیست‌محیطی مبتنی بر تلفیق محیط‌زیست به‌عنوان منبع سرمایه و در نظر گرفتن هزینه‌های زیست‌محیطی به‌عنوان یکی از هزینه‌های قابل‌قبول در فرآیندهای اقتصادی و محاسباتی است. به نظر آنان، حسابداری زیست‌محیطی بر مفاهیم اقتصادی و زیست‌محیطی بنا شده و به‌دلیل استفاده نکردن از ارزش‌های

از شرکت‌ها به‌عنوان بزرگترین واحدهای اقتصادی که فعالیت‌های آن‌ها دارای آثار گسترده محیطی، اجتماعی و اقتصادی است، خواسته می‌شود که آثار گوناگون فعالیت‌های خود را در زمینه محیط زیست، رفاه اجتماعی و مسایل اقتصادی افشاء کنند (کولک و پینکس، ۲۰۱۰). امروزه با توجه به پیچیده شدن ارتباط شرکت‌های موجود در جامعه با یکدیگر و همچنین با دولت و افراد حاضر در جامعه، شرایطی به‌وجود آمده که شرکت‌ها می‌بایست نه تنها به ذی‌نفعان بلکه به آحاد مردم پاسخ‌گو باشند.

این موضوع که مشکلات زیست‌محیطی، مانند تغییرات آب‌وهوایی و نابودی تنوع زیستی جهانی، ناشی از مشکلات و شکست‌های بازار است، مورد تأکید سیاست‌گذاران بوده است چراکه به موجب آن، ارزش خدمات ارائه شده توسط طبیعت، به‌طور کامل در تصمیمات اقتصادی لحاظ نمی‌شود (بانک جهانی، ۲۰۱۶)؛ اتحادیه جهانی حفاظت از طبیعت، ۲۰۱۷). یک گزارش سازمان ملل دربارهٔ مسائل اقتصادی تنوع زیستی و اکوسیستم، استدلال می‌کند که عدم‌عینیت و ناپایداری جریان‌های طبیعت در اقتصاد، موجب تنزل اهمیت اکوسیستم‌ها و نابودی تنوع زیستی شده است (اقتصاد اکوسیستم‌ها و تنوع اقتصادی، ۲۰۱۰). اتحادیه جهانی حفاظت از منابع طبیعی، حسابداری زیست‌محیطی را به‌عنوان ابزار مهمی برای درک نقشی تعریف کرده است که محیط‌زیست طبیعی در اقتصاد بازی می‌کند. حسابداری زیست‌محیطی، اشاره به اصلاح نظام حساب‌های ملی در استفاده یا تهی شدن منابع طبیعی دارد. به‌عبارت دیگر، حسابداری زیست‌محیطی، داده‌های انبوه ملی است که محیط‌زیست را به اقتصاد مرتبط می‌کند و آثار درازمدتی بر سیاست‌های تصمیم‌گیری اقتصادی و زیست‌محیطی دارد (اتحادیه جهانی حفاظت از منابع طبیعی، ۱۹۹۷).

طولانی و ریشه‌دار در فرهنگ ایرانی دارد که هم‌اکنون مورد توجه و تأکید جهانیان قرار گرفته است.

برپایه احکام شرعی نیز آفرینش همگی باشندگان، حکمتی داشته و همچنین یک آثاری در طبیعت و زندگی انسان‌ها دارد. بنابراین، نباید به‌گونه‌ای عمل کرد که یک گونه خاصی از بین برود. وقتی کسی حیوانی را که شکار کردن آن ممنوع است، شکار کرد هرگز مالک آن نمی‌شود؛ اگرچه طبق یک حکم شرعی هر کس حیوان‌های آزاد را شکار کرد و گرفت مالکشان می‌شود، اما قانون کشور و نظام اسلامی فوق این حکم است. توضیح این‌که اگر قانون کشور و نظام اسلامی این بود که شکار یک نوع حیوان ممنوع است، کسی که آن حیوان را شکار کند غاصب است و از گوشت آن حیوان هم نمی‌تواند استفاده کند و مالک گوشت آن حیوان نیست. به این ترتیب، اگر این‌طور استنباط شود که قانونی در این رابطه، تدوین و اجرا شود، پشتوانه شرعی نیز خواهد داشت و شرع در این رابطه، تسهیل‌گر می‌باشد.

حسابداری به‌دنبال راهکاری برای حفظ محیط زیست؛ شرّ مرسان

امروزه همراه با رشد و توسعه صنایع و واحدهای تجاری گوناگون، مسایل و مشکلات جدیدی به‌وجود آمده است که ناشی از عواقب و آثار فعالیت‌های واحدهای تجاری بر روی محیط زیست و اجتماع است. به این ترتیب، چگونگی ارزیابی عملکرد و معیارهای آن دگرگون شده و حرکت در مسیر مسئولیت‌پذیری اجتماعی و زیست‌محیطی عاملی ضروری و حیاتی جهت تداوم فعالیت سازمان در بلندمدت شده است. به‌طوری‌که نیاز به ارائه اطلاعات مرتبط با تأثیرات متقابل عملکرد واحدهای تجاری و جامعه برای تصمیم‌گیری هرچه بهتر استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی بیش از پیش احساس می‌شود. بنابراین،



را تغییر می‌دهد، چراکه شکست بازار را مشخص می‌سازد، موضوعی که علت ریشه‌ای مشکلات زیست‌محیطی است (کاکستون، ۲۰۱۳؛ مک-کنزی، ۲۰۰۹b). توضیح این‌که چاره‌ساز نبودن سیستم بازار برای حل مشکل محیط‌زیست را برملا می‌کند.

این در حالی است که در ادبیات حسابداری، مشاهده می‌شود که بارها دانشگاهیان استدلال کرده‌اند که ارزش‌گذاری طبیعت در مباحث و اصطلاحات مالی، نهایتاً محافظت از آن را مختل می‌کند. در همین راستا، هینز (۱۹۹۱) استدلال می‌کند که نگاه به طبیعت از منظر اقتصاد، منجر به نظارت زیست‌محیطی نمی‌شود اما در عوض به مردم این امکان را می‌دهد که از استدلالات اقتصادی برای توجیه تخریب طبیعت استفاده کنند. هینز اظهار کرد که ارزش واقعی طبیعت برای مردم را نمی‌توان با استفاده از اصطلاحات مالی اندازه‌گیری کرد. انتقادات به تلاش‌ها برای خلق ارزش مالی برای طبیعت با استفاده از سازوکارهای گوناگون، در منابع علمی متفاوت مورد تأکید قرار گرفته است. لمن (۱۹۹۶) نیز استدلال کرد که تلاش برای استفاده از بازار برای کنترل ارتباط بین مردم و طبیعت، منجر به "اخلاق بالقوه فاجعه‌آمیز زیست‌محیطی" می‌شود. مکنیکولز و ویندسار (۲۰۱۱) نیز ضمن اظهار هشدار درباره تأثیر ویران‌گر حسابداری کربن بر طبیعت، محاسبه و برآورد اقتصادی طبیعت را ممکن اما تجزیه‌کننده طبیعت دانسته‌اند. علاوه بر این، اندرو و همکاران (۲۰۱۰) اظهار کردند هر روشی که بازار را تشویق به تعیین بهایی برای محیط زیست کند، پاسخی مناسب به مشکلات زیست‌محیطی نیست، چراکه این قبیل فعالیت‌ها نمی‌توانند واحدهای تجاری یا اجتماعی را در جهت مسائل زیست‌محیطی

مبتنی بر بازار، کاربرد آن مستلزم ایجاد تغییر در فرهنگ است. حسابداری زیست‌محیطی بخشی از این تغییرات را در سازمان و وسیع‌تر از آن را در جامعه ارائه می‌کند و با ارائه شناخت اساسی بیشتر و مشارکت در فعالیت‌های کاری روزانه، به تعیین هدف توسعه مستمر به‌عنوان رویکردی خاص کمک می‌کند. این دیدگاه درباره حسابداری زیست‌محیطی، پس از طی مراحل گوناگون، به این جمع‌بندی رسیده است که می‌تواند به ارزش‌گذاری طبیعت و محیط‌زیست نائل آید و از این طریق، مشکل طولانی‌مدت و چاره‌ناپذیر محیط‌زیست را برطرف سازد. این استدلال و منطق، سیاست‌گذاران را بر آن داشت که ارزش طبیعت را در تصمیمات اقتصادی لحاظ کنند (دیگان، ۲۰۱۳ و ۲۰۱۷). یکی از رویکردهای مطرح، این است که واحدهای اقتصادی و سایر سازمان‌ها تشویق شوند که "سرمایه طبیعی" را به حساب بیاورند. برآورد ارزش اقتصادی برای طبیعت، یکی از مهمترین ابزارهایی است که می‌تواند سازمان‌ها را از اهمیت طبیعت برای پایداری عملیات‌شان، آگاه سازد (انجمن حسابداران خبره، سازمان بین‌المللی گیاهان و جانوران و کی‌پی‌ام‌جی، ۲۰۱۲). اقدام اساسی‌تر در این رابطه، گسترش و افزایش سازوکارهایی است که از محل فعالیت‌های محافظت از طبیعت، درآمدهای مالی واقعی ایجاد کنند (سازمان ملل متحد، ۲۰۱۸a). بنابر پیشنهادها و رویه‌های مطرح توسط متخصصان رشته‌های حسابداری و مالی، این قبیل سازوکارها می‌توانند طبیعت را به دارایی‌های مالی ارزشمند تبدیل کنند و متعاقباً به محافظت از طبیعت منجر شود. در واقع، این راهکاری است که با نگاه حسابداری و مالی به موضوع طبیعت و محافظت از طبیعت، پیش‌روی فعالان محیط‌زیست و جامعه قرار داده شده است. خلق ارزش مالی برای طبیعت از این طریق، "قوانین بازی" اقتصادی نظام سرمایه‌داری

که با آن‌ها روبه‌روایم، راهنمایی کنند. از سوی دیگر، همزمانی گسترش سازوکارهای خلق ارزش مالی برای طبیعت با افزایش اشکال گوناگون تخریب تنوع زیستی، این اتهام را مطرح کرده است که تکنیک‌های حسابداری مالی برای پنهان‌سازی و یا توجیه نابودی طبیعت استفاده شده‌اند (ترگیدگا، ۲۰۱۳؛ بویرال، ۲۰۱۶؛ فریرا، ۲۰۱۷؛ سالیوان و هانیس، ۲۰۱۷).

این‌طور به نظر می‌رسد که این حرکت گسترده به سمت حسابداری طبیعت، تحت عنوان ارزش‌گذاری مالی "سرمایه طبیعی"، جامعه را به این نگرش جمعی می‌رساند که طبیعت فقط به‌خاطر ارزش مالی‌اش، لایق محافظت است (بارتر، ۲۰۱۵؛ هراسکی و جونز، ۲۰۱۶). لمن (۲۰۱۷) نیز استدلال کرد که این شکل از حسابداری طبیعت، تحت عنوان ارزش‌های



ارزش‌گذاری مالی روی طبیعت، فرآیندی به‌روز و نوین است، اما نگاه اقتصادی به طبیعت و مقایسه بازدهی آن با سایر فعالیت‌هایی که به‌جای آن می‌توان انجام داد (مانند کشاورزی و ساخت کارخانه و...)، وضع فعلی را به ارمغان آورده است. بنابراین، فرآیند جاری حسابداری و ارزش‌گذاری مالی طبیعت، اجرای مجدد، گسترده‌تر، محاسبه‌گرایانه‌تر و در نهایت، ویران‌گرتر همان نگاه سنتی و نادرست است و لذا به‌قول سعدی شیرین سخن می‌توان گفت: امیدوار بود آدمی به خیر کسان / مرا به خیر تو امید نیست، شرّ مرسان.

این در حالی است که محیط زیست تنها مختص گیاهان، درخت‌ها و پوشش گیاهی نیست و جانوران، اعم از اهلی و وحشی قابل شناسایی و تفکیک در این دیدگاه نیستند. با توجه به سستی مبانی نظری حسابداری درباره نحوه برخورد با حیوان‌ها، در ادامه به نظریه‌ها و دیدگاه‌های مطرح شده در جامعه‌شناسی و فلسفه در این رابطه پرداخته می‌شود.

دیدگاه جامعه‌شناسی و فلسفه در رعایت حقوق حیوان‌ها

بدون شک یکی از چالش‌های اصلی و اساسی دهکده جهانی در هزاره سوم، تخریب، آلودگی و نابودی محیط زیست گیاهی، جانوری و انسانی است که توسط برخی از انسان‌ها به وقوع می‌پیوندد، به طوری که این موجود دوبا چنان نظم طبیعت را نشانه گرفته است که گویا دیگر نیازی به آب، هوا، خاک، گیاه و جانوران ندارد و باید متوجه این نکته بود که طبیعت و محیط زیست برای استمرار حیات، هیچ نیازی به حضور و کمک انسان‌ها ندارند، حال آن‌که انسان‌ها در تمام لحظه‌ها محتاج طبیعت‌اند و قطعاً

آرزوی همه حیوان‌ها، انقراض نسل بشر است، زیرا او به تنهایی عامل و سبب انقراض همه انواع گونه‌های گیاهی و جانوری است و حیات وحش را وارد مرحله انقراض کرده است (موتقی، ۱۴۰۰). مطالعات جامعه‌شناختی در خصوص نقش طبیعت در جامعه، سابقه‌ای به اندازه خود رشته جامعه‌شناسی دارد. در نگاه بسیاری از اندیشمندان کلاسیک جامعه‌شناسی، جامعه مدرن، دارای رابطه‌ای دوگانه با طبیعت است. توضیح این‌که این جامعه، در عین آن‌که بخشی از جهان طبیعی قلمداد می‌شود، در تقابل با این جهان نیز قرار دارد (ابراهیمی، ۱۳۸۹). در حوزه دانش جامعه‌شناسی، در پی ارزیابی‌های انتقادی از دوگانگی طبیعت-جامعه، مبحثی درباره وضعیت حیوان‌ها آغاز شده است (برای نمونه؛ لاتور، ۱۹۸۷). تاوی (۲۰۰۳) در یکی از آخرین نقدها، مطالعه‌های کلاسیک در حوزه جامعه‌شناسی زیست‌محیطی را مورد بررسی قرار داد و دریافت که در این قبیل متن‌ها، حیوان‌ها عمدتاً در قالب "گونه‌ها" یا "تنوع زیستی" یا به‌عنوان بخشی از سیستم‌های بوم‌شناختی در نظر گرفته می‌شوند که ارگانیسم‌ها و زیستگاه‌ها را کامل می‌کنند. به گفته وی، این موضوع منجر به دو مشکل می‌شود: نخست این‌که زمانی که همگی حیوان‌ها در قالب مفهوم "طبیعت" دسته‌بندی می‌شوند، حیوان‌هایی که برای غذا، دانش، کار یا سرگرمی استفاده می‌شوند، نادیده گرفته می‌شوند؛ دوم این‌که تمرکز بر گونه‌ها و جمعیت‌ها، موجودیت و تجربیات حیوان‌های منحصربه‌فرد را در نظر نمی‌گیرد. بنابراین، تاوی (۲۰۰۳) و دیلارد و ویناری (۲۰۱۷) الحاق حیوان‌های اهلی به فرآیند پردازش جامعه و به‌کارگیری مفاهیم کلاسیک جامعه‌شناسی انتقادی، مانند سلسله مراتب و سلطه را برای مفهوم‌سازی روابط نابرابر حیوان‌های اهلی با انسان‌ها توضیح داده و توجیه می‌کنند. در همین رابطه، کارتر و چارلز (۲۰۱۸)

مالی، رویکردی کاربردی برای جلوگیری از توسعه استانداردهای اخلاقی و رفتاری را برقرار و دائمی می‌کند. بنابراین، انتقاد بنیادی در طیف گسترده‌ای از ادبیات وجود دارد مبنی بر این‌که جستجو برای شناسایی مشکلات زیست‌محیطی از طریق خلق ارزش مالی برای طبیعت، تفکر ابزارسازی درباره طبیعت را تشویق کرده و حس ارتباط مردم با طبیعت و مسئولیت‌پذیری آنان در قبال محافظت از طبیعت را تضعیف می‌کند. به این ترتیب، این قبیل سازوکارها، نگاهی اقتصادی را در سرتاسر جهان پایه‌گذاری می‌کنند که موجب جدایی مردم از طبیعت می‌شود و نمی‌توانند راهکاری قابل اتکاء برای کمک به محیط‌زیست باشند. گرچه در ظاهر این‌طور به ذهن متبادر می‌شود که

(فرانسیون و گارنر، ۲۰۱۰).

رفاه حیوان‌ها موضوعی است مرتبط با دیدگاه‌های سینگر (۱۹۷۵) که الهام گرفته از بن‌تام می‌باشد و مفهوم اصلی آن، احساس و به‌عبارت دیگر، ظرفیت فرد برای تجربه جهان، احساس درد و لذت است. او استدلال می‌کند که احساس، پایه و اساسی را برای برابری اخلاقی همه افراد بشر فراهم می‌کند، زیرا از لحاظ اخلاقی علایق مهمی را در مورد چگونگی زندگی مان فراهم می‌کند. وی استدلال می‌کند از آنجایی که بسیاری از حیوان‌ها نیز دارای احساس هستند، به‌منظور برقراری انسجام و سازگاری، لازم است که برابری اخلاقی به این حیوان‌ها نیز تعمیم داده شود. سینگر (۱۹۷۵) به‌عنوان یک فایده‌گرا، استفاده انسان‌ها از حیوان‌ها را تا زمانی که منافع آن‌ها برابر با انسان‌ها در نظر گرفته شود، تأیید می‌کند و استدلال می‌کند که چنین استفاده‌ای باعث افزایش رفاه کلی می‌شود. بنابراین، بسیاری از حامیان رفاه‌گرایی حیوان‌ها از رفتار مهرورزانه با حیوان‌ها و روش‌های انسانی کشتن آن‌ها حمایت می‌کنند، گرچه لازم به ذکر است که همگی رفاه‌گرایان حامی حیوان‌ها، با گرفتن جان حیوان‌ها موافق نیستند. در سر دیگر این پیوستار، آن دسته از مدافعان حقوق حیوان‌ها (حامیان براندازندگی بردگی) حضور دارند که آزار یا کشتن حیوان‌های دارای شعور را از نظر اخلاقی نادرست می‌دانند (ریگان، ۱۹۸۵) چراکه این حیوان‌ها دارای زندگی مختص به خود هستند و به‌عبارت دیگر، باشندگانی هستند با خواسته‌ها، باورها، علاقه به سرنوشت و احساس نسبت به خویشان. به‌واسطه این نگرش و جهان‌بینی، حیوان‌های دارای شعور، حائز ارزش ذاتی هستند که جدای از ارزش ابزاری آنان برای انسان‌ها است و بنابراین، این حق اساسی را دارند که رفتاری محترمانه با آنان بشود. به این ترتیب، هدف نهایی



و بر اکثر مکاتب فلسفی تأثیری چشم‌گیر داشته، تحت عنوان رویکرد انسان‌محور نام‌گذاری شده است (به‌نام‌منش و عمانی سامانی، ۱۳۹۱). درحالی‌که جامعه‌شناسان اقدام به تبیین حیوان‌ها به‌عنوان بازیگران اجتماعی کرده‌اند، پژوهشگران حوزه‌های گوناگون فلسفه به کاوش ابعاد اخلاقی، سیاسی و قانونی وضعیت اجتماعی حیوان‌ها می‌پردازند (ویناری و ویناری، ۲۰۲۱). در ادامه، مروری بر استدلال‌های مربوطه صورت می‌گیرد. نخستین بعد، بعد اخلاقی است. دیدگاه فیلسوفانی که حیوان‌ها را شایسته توجه اخلاقی می‌دانند، قابل تقسیم به دو دسته رفاه‌گرا و براندازنده بردگی است



معتقدند که جامعه‌شناسی بدون در نظر گرفتن حیوان‌ها، طبیعت حیوانی انسان‌ها را تکذیب می‌کند و لذا دیدگاهی ساختگی از استثناگرایی انسانی بازتولید می‌کند که منجر به عدم آمادگی جامعه‌شناسی برای مواجهه با مشکلات مبهم عصر آنتروپوسن می‌گردد. به این ترتیب، آن‌ها این پیشنهاد را با جامعه‌شناسان مطرح کردند که حیوان‌ها را به‌عنوان بازیگران تشکیل‌دهنده جامعه در نظر گیرند و که از طریق آن‌ها، روابط انسان-حیوان برقرار می‌شود.

در نظریه‌پردازی‌ها و مطالعات کلاسیک، توجه و تأکید فیلسوفان گوناگون همواره معطوف به انسان بوده و علت آن نیز اگرچه به بیان‌ها گوناگون در برخورداری او از روح یا زبان یا ارائه متبلور شده است، اما همگی آن‌ها به امری مشترک که همان عقلانیت و اندیشه است، اشاره دارند. برآیند حاصل از این توجهات، به دیدگاهی به‌نام گونه‌گرایی منتج شده است که بر این نکته اشاره دارد که یک گونه و یا جاندار خاص به‌دلیل داشتن برخی امتیازها و ویژگی‌ها بر سایر گونه‌ها ارجحیت و غلبه می‌یابد. از این‌رو، انسان به‌دلیل داشتن عقل و توان اندیشه، متمایز و بالاتر از حیوان‌ها تلقی شده و تمامی توجهات اخلاقی معطوف به اوست. این دیدگاه، نظریه غالب در عرصه اخلاق سنتی است

از ذی‌نفعان گوناگون، از جمله سازمان‌های مردم‌نهاد متمرکز بر رفاه حیوان‌ها است (در بخش "چرا پرهیز از ارزش‌گذاری مالی حیوان‌ها؟" به کشورهای اسکندیناوی برمی‌گردیم).

نظریه حقوق حیوان‌های دونالدسون و کیملیکا، چنانکه از تندروی‌های آن قابل حدس است، بحث و جدل فراوانی در بین پژوهشگران برانگیخت. در طول این سال‌ها، نقدهای متعددی بر این نظریه نوشته شده است. بر اساس انسان‌شناسی سنتی، اگرچه انسان در جنبه‌های ویژه‌ای از طبیعت خویش (اموری چون حس خوردن، شهوت و یا از سر گذراندن احساسات غلیظ خود) با حیوان‌ها مشترک است، این باشنده یک ویژگی بی‌همتا دارد که حیوان‌ها ندارند و آن توانایی برای "اندیشه منطقی، کنترل تکانه‌های احساسی، تأمل اخلاقی و رفتار بر اساس اصول" است. در واقع این ویژگی‌هاست که داشتن آن‌ها ویژگی‌های دسته اول، یعنی ویژگی‌های حیوان‌ماب را کنترل می‌کنند و بر آن‌ها مهار می‌زنند. سعدی در این ابیات به‌خوبی این دیدگاه را در قالب سنت ایرانی-اسلامی شعر سده سیزدهم میلادی نشان می‌دهد:

خور و خواب و خشم و شهوت، شغب است
و جهل و ظلمت / حیوان خبر ندارد ز
جهان آدمیت

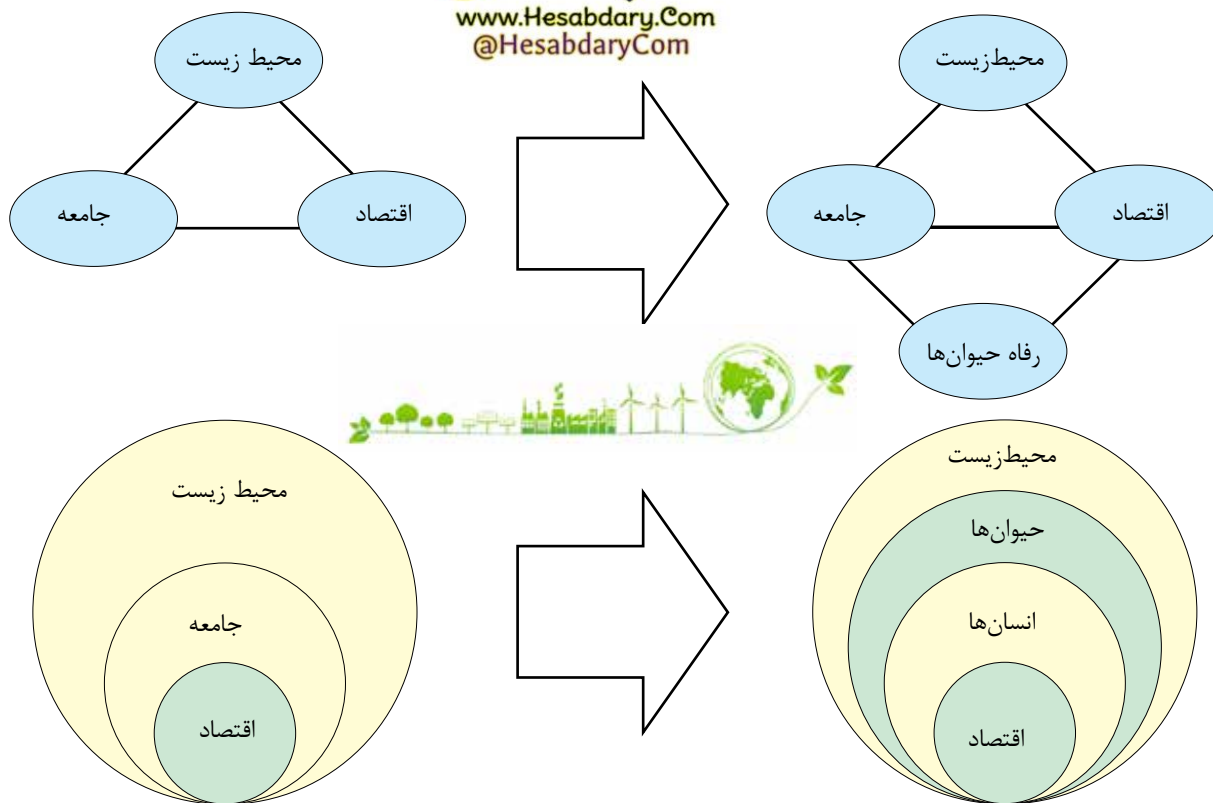


سیاسی انسان‌ها باید به‌گونه‌ای تنظیم شوند که حیوان‌ها را به‌طور قابل توجهی برجسته‌تر از آنچه در حال حاضر وجود دارد، در نظر گیرند. بذر چنین توسعه‌ای را می‌توان به‌عنوان نمونه در برخی از کشورهای شمال اروپا مشاهده کرد. دولت نخست‌وزیر مارین در فنلاند، پست (موقت) بازرس رفاه حیوان‌ها را ایجاد کرد، مقامی مستقل که با وزارت‌خانه‌ها و کمیته‌های گوناگون برای ارتقای رفاه حیوان‌ها در ارتباط است. سوئد به نوبه خود دارای نهادهای حمایت از حیوان‌ها در سطوح گوناگون دولتی است، مانند گروه گفت‌وگو برای رفاه حیوان‌ها در هیئت کشاورزی که متشکل از نمایندگانی

حامیان حقوق حیوان‌ها، لغو یا کاهش چشم‌گیر استفاده از حیوان‌ها برای غذا، پوشاک، پژوهش‌های دانشگاهی، سرگرمی و ورزش است (فرانسیون و گارنر، ۲۰۱۰؛ آلتولا، ۲۰۱۲).

فیلسوفان سیاسی نیز به نوبه خود، تعدادی از مواضع میانی را بین دیدگاه‌های رفاه‌گرایانه و براندازنده بردگی، با جزئیات شرح داده‌اند. برای نمونه، دونالدسون و کیملیکا (۲۰۱۱) اقدام به قراردادن حیوان‌ها در سه دسته مرتبط از نظر اخلاقی کردند و پیشنهاد کردند که براساس روابط هر کدام از این سه دسته با انسان‌ها، می‌بایست به آن‌ها حقوق سیاسی اعطا شود. حیوان‌های اهلی در میان انسان‌ها زندگی می‌کنند زیرا پرورش یافته‌اند تا برای غذا و سرپناه به انسان وابسته باشند. بنابراین، این‌گونه حیوان‌ها را می‌توان به‌عنوان نمایندگان سیاسی و در نتیجه، همشهریان انسان‌ها تصور کرد که منافع‌شان در مورد مسائلی که آن‌ها را تحت تأثیر قرار می‌دهد، باید به‌طور فعالانه مورد توجه قرار گیرد و در تصمیم‌گیری‌های سیاسی مدنظر باشد. حیوان‌های وحشی که خارج از جوامع انسانی زندگی می‌کنند و برای بقا به انسان وابسته نیستند را می‌توان با شهروندان کشورهای خارجی مقایسه کرد، باشندگان مقتدر و مستقلاً که زندگی‌شان نباید تحت تجاوز انسان‌ها قرار گیرد. طبق دسته‌بندی دونالدسون و کیملیکا (۲۰۱۱)، سومین گروه را حیوان‌های بینابینی تشکیل می‌دهند مانند روباه، سنجاب و موش شهری. از آنجایی که این حیوان‌ها در میان انسان‌ها زندگی می‌کنند و تنها به‌طور غیرمستقیم به انسان‌ها وابسته هستند (برای نمونه؛ در قالب ضایعات غذا)، می‌توان آن‌ها را به‌عنوان ساکنان دائمی بدون شهروندی تصور کرد. مفهوم گسترده استدلال دونالدسون و کیملیکا (۲۰۱۱) این است که ارتباط اخلاقی بر ارتباط سیاسی دلالت دارد. لذا سیستم‌های





نگاره یک. گنجاندن حیوانات در دیدگاه‌های ضعیف (ردیف بالا) و قوی (ردیف پایین) پایداری
منبع: ویناری و ویناری (۲۰۲۲)

محافظت نمی‌کند. از این‌رو، آنان متقاضی نهادینه‌سازی این حقوق اخلاقی، از طریق برقراری حقوق قانونی متناسب شدند (برای نمونه؛ کچران، ۲۰۱۲). این قبیل فراخوان‌ها، پژوهشگران حقوقی را بر آن داشت تا به‌طور مفهومی در مورد مسائل مربوط به شخصیت حقوقی حیوانات و حقوق قانونی حیوانات کندوکاو کنند. برای نمونه، استاکی (۲۰۲۰) تمایز قابل ملاحظه‌ای بین حقوق "ساده" و "بنیادی" حیوانات قائل شده است.

حقوق ساده حیوانات، آن‌هایی هستند که در قوانین کشورهای گوناگون درباره رفاه حیوانات وجود دارند و بنابراین، چنین حقوقی تا حد زیادی ناقص، ضعیف و به‌راحتی قابل نقض هستند. در مقابل، حقوق بنیادی حیوانات که امید می‌رود

مخاطب پیام‌های الهی قرار گیرند). با توجه به جمیع توضیحات، قابل استنباط است که نظریه دونالدسون و کیملیکا، گرچه توانسته است دیدگاه‌ها و دروازه‌های جدیدی به‌روی پژوهشگران و اندیشمندان این حوزه بگشاید، نیازمند ملاحظات قابل توجهی برای نظریه‌پردازی و به‌کارگیری است. در واقع، نیاز است که میانه‌روی و میان‌گرایی در رعایت حقوق حیوانات رعایت شود و از زیاده‌روی و کم‌روی در این حوزه پرهیز شود.

شناسایی و دسته‌بندی حقوق حیوانات

گروهی از پژوهشگران خاطرنشان کرده‌اند که حقوق اخلاقی به اندازه کافی از حیوانات در برابر سوءاستفاده انسان‌ها

اگر این درنده‌خویی ز طبیعتت بمیرد / همه عمر زنده باشی به روان آدمیت
طیران مرغ دیدی تو ز پایبند شهوت / به درای تا ببینی طیران آدمیت
بر اساس دیدگاه سنتی، می‌توان از بیرون بر حیوانات مسلط شد، ولی آن‌ها به سبب نداشتن ظرفیت تأمل عقلانی و عاملیت اخلاقی قادر به کنترل خود نیستند و چون سیاست‌چیزی جز گردهمایی افراد دارای حس خودکنترلی و خویش‌تنداری نیست، حیوانات باید از سیاست کنار گذاشته شوند و فراتر از آن، لازمه ورود به سیاست مدنی کنار گذاشتن و کنترل احساس حیوانی خویش از سوی انسان است (به تعبیر اسلامی، تقوی در معنی کنترل خود و خویش‌تنداری در مورد حیوانات معنا ندارد و آن‌ها نمی‌توانند

جدول یک. حسابداری پیشروی از "بدون حقوق" به "حقوق بنیادین" برای حیوانات

بلندمدت	میانمدت	کوتاهمدت	
حیوانات وحشی			
حقوق بنیادین	حقوق ساده	بدون حقوق	توصیف
کشتن حیوانات وحشی غیرقانونی است. سی تا پنجاه درصد از سطح زمین به حیوانات وحشی اختصاص داده شده است. آثار مستقیم و غیرمستقیم فعالیت‌های انسان بر حیوانات باید به کمترین میزان برسد.	استفاده انسان از حیوانات وحشی قانونی است، اما رنج تحمیلی بر حیوانات باید به کمترین میزان برسد. رفاه حیوانات باید در برخی از فعالیت‌های سازمانی در نظر گرفته شود (به‌عنوان نمونه؛ از منظر آلودگی صوتی، آلودگی نوری یا تخریب زیستگاه).	استفاده انسان از حیوانات وحشی و زیستگاه آنها قانونی است. حیوانات تنها تا زمانیکه نرخ جانشینی در حد مجاز حفظ شود، قابل استفاده هستند.	
<ul style="list-style-type: none"> - کاهش استفاده از مواد خام دارای منشأ حیوانی - کاهش استفاده از مواد خامی که آثار مضر بر زیستگاه‌های گونه‌های خاص دارند - شرکت دارای یک مأمور پایدار متخصص در امور حیوانات هست یا خیر. - شرکت تحت حسابرسی سازمان‌های مردم‌نهاد در حوزه محیط زیست یا حیوانات قرار می‌گیرد یا خیر. 	<ul style="list-style-type: none"> - کاهش تعداد صید جانبی در ماهیگیری تجاری - شاخص‌های رفاه موجود برای حیواناتی که در اسارت نگهداری می‌شوند - شرح اقدامات سازمانی انجام شده برای کاهش آلودگی صوتی و نوری و یا در نظر گرفتن حیوانات در طراحی ساختمان 	تعداد حیوانات در جمعیت‌های مفید	نمونه‌هایی از شاخص‌ها
حیوانات اهلی			
حقوق بنیادین	حقوق ساده	بدون حقوق	توصیف
کشتن حیوانات غیرقانونی است. استفاده از آنها برای اهداف سازمانی، به شدت محدود است.	استفاده انسان از حیوانات قانونی است اما منوط به ملاحظات رفاهی می‌باشد.	استفاده انسان از حیوانات قانونی است. حفاظت از حیوانات در برابر آسیب‌های بدنی منوط به ملاحظات هزینه-منفعت شرکت است.	
<ul style="list-style-type: none"> - سرمایه‌گذاری در تحقیق و توسعه برای جایگزین کردن مواد خام دارای منشأ حیوانی - تعداد یا درصد سهم محصولاتی که شامل مواد خام دارای منشأ حیوانی نیستند - درصد سهم وعده‌های غذایی گیاهی در غذاخوری شرکت - محصول‌های شرکت دارای برچسب معتبر گیاه‌خواری هستند یا خیر - شرکت دارای یک مأمور پایدار متخصص در امور حیوانات هست یا خیر. - شرکت تحت حسابرسی سازمان‌های مردم‌نهاد در حوزه محیط‌زیست یا حیوانات قرار می‌گیرد یا خیر. 	<ul style="list-style-type: none"> - شاخص‌های رفاه موجود - سرمایه‌گذاری‌های سازمانی در پژوهش‌های راجع به رفاه حیوانی - سرمایه‌گذاری صورت گرفته در تنوع ژنتیکی حیوانات - در دسترس عموم قرار گرفتن عکس‌ها و فیلم‌های مربوط به تمامی مراحل فرآیند تولید - محصول‌های شرکت دارای برچسب‌های معتبر رعایت رفاه حیوانات هستند یا خیر 	<ul style="list-style-type: none"> - خروجی (برای نمونه؛ تولید شیر، تولید تخم‌مرغ و نرخ رشد) - تعداد حیوانات مبتلا به بیماری 	نمونه‌هایی از شاخص‌ها

منبع: ویناری و ویناری (۲۰۲۲)

تا حدودی در آینده حکم فرما شود، با حقوق بشر قابل مقایسه خواهد بود، چراکه متضمن حق زندگی، تمامیت جسمانی و آزادی از شکنجه است (استاکی، ۲۰۲۰). استاکی (۲۰۲۰) خاطرنشان می‌کند که حتی اگر به رسمیت شناختن حقوق بنیادین حیوان‌ها منجر به تغییر فوری جامعه نشود، به غیرعادی سازی برخی از اعمال نهادینه شده (مانند تولید و مصرف گوشت) کمک می‌کند و مرزهای هنجاری جدیدی را حول آنچه قابل قبول است و آنچه غیرقابل قبول است، ایجاد می‌کند. او پیشنهاد می‌کند که از لحاظ عملی، این قبیل حقوق، شامل یک هسته حداقلی هستند که باید بی‌درنگ تضمین شوند، همراه با ممنوعیت کلی اقدامات واپس‌گرایانه و تعهد به حرکت تدریجی به سوی تحقق کامل‌تر (استاکی، ۲۰۲۰). این تحولات دانشگاهی در زمینه حقوق، با پیدایش عملی حقوق حیوان‌ها در تصمیم‌های دادگاه‌های گوناگون در سرتاسر جهان همزمان شده است (کارکی، ۲۰۱۹). به‌عنوان یک نمونه، دو دادگاه عالی در کشور هند با این استدلال که شخصیت حقوقی نمی‌بایست محدود به انسان باشد، برای حیوان‌ها نیز شخصیت قائل شده و به آنان، شخصیت حقوقی اعطا کردند. از منظر پایداری، با بررسی مختصر ادبیات پیش‌گفته، دو بینش کلیدی پدیدار می‌شود. مورد نخست این‌که به بیان کارتر و چارلز (۲۰۱۸)، بی‌توجهی به حیوان‌ها در پردازش جامعه، به منزله

انکار طبیعت حیوانی انسان است. گرچه تردیدهای باقی‌مانده درباره اصل و نسب مشترک انسان با سایر گونه‌ها و باشنندگان با انتشار کتاب منشاء گونه‌های داروین در سال ۱۸۵۹ برطرف شد، به نظر می‌رسد که هنوز برای بسیاری دشوار است که ایده استثنایی بودن انسان را کنار بگذارند (گرچه طبق توضیحات پیشین، همواره باید مدنظر باشد). این بدان معناست که هر تعریفی از پایداری باید این واقعیت را به صراحت بیان کند که انسان خردورز فقط یک گونه در میان گونه‌های دیگر است. به عمد یا ناخواسته، این موضوع تاکنون در بحث‌های پایداری نادیده گرفته شده است، بنابراین تصریح کردن آن، بی‌گمان یک تغییر اساسی است. دومین بینش برآمده از بررسی ادبیات پیش‌گفته، این است که جهانی که در آن دست‌کم، حیوان‌های دارای احساس، از حقوق اخلاقی، سیاسی و قانونی بهره‌مند شوند، هم در انگارشات دانشمندان و هم در نشست‌های سیاسی و دادگاه‌ها در سرتاسر جهان، در حال پیدایش است. بنابراین، دسته‌بندی و حسابداری حیوان‌ها تحت عنوان "محیط زیست" یا "طبیعت" شروع به یک ناهنگامی به نظر می‌رسد. بنابراین، نیاز است که در تعریف پایداری، حیوان‌ها به یک دایره یا بعد مختص به خود تبدیل شوند. چنین حرکتی در بخش "تصریح حیوان‌ها در تعریف پایداری" انجام می‌شود.

پایداری و الگوهای آن

همان‌طور که تاکنون مطرح شده است، یکی از مهمترین مسائل پیش‌رو، تنظیم رابطه توسعه با سرمایه‌ها و منابع طبیعی است. طبیعت از یک سو انرژی و منابع لازم برای تولید، مصرف و در نتیجه، کسب فایده را فراهم می‌آورد و از سوی دیگر، با جذب، پلایش یا ذخیره‌سازی آلودگی‌ها و پسماندها، انسان را از پیامدهای ناپسند ناشی از افزایش آلودگی می‌رهاند. براساس ایده محدودیت‌های رشد (میداوس و همکاران، ۱۹۷۲)، فرآیند رشد اقتصادی موجود، به انحطاط و بن‌بستی فراگیر می‌انجامد. بنابراین، امروزه "پایداری" واژه و مفهومی است که همیشه همراه "توسعه" به‌کار گرفته می‌شود و برقراری توازن میان اهداف اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی را مدنظر دارد (هدیگر، ۲۰۰۰). اقتصاددانان، توجه روزافزونی به تأثیر دوسویه ظرفیت‌های طبیعی محیط‌زیست و فرآیند توسعه اقتصادی داشته‌اند و به این ترتیب، هم‌اکنون طبیعت نوعی سرمایه شناخته می‌شود. با گذشت زمان، تلاش پژوهشگران برای گسترش مفهوم پایداری و به‌کارگیری آن در عرضه سیاست‌گذاری به طرح دو دیدگاه رقیب در این حوزه انجامید. این دو دیدگاه به پایداری "ضعیف" و پایداری "قوی" شهرت یافته‌اند. به بیان ساده، برخی از اندیشمندان به امکان جایگزینی گونه‌های گوناگون سرمایه باور دارند و پایداری مجموع سرمایه‌ها را هدف توسعه





کنید به؛ شرزهای و محقق، ۱۳۹۰).

تصریح حیوان‌ها در تعریف پایداری

در این بخش، دو گزینه برای گنجاندن حیوان‌ها در تعریف پایداری ارائه می‌شود (نگاره شماره یک). همانطور که پیش‌تر اشاره شده است، روش نهادینه شده برای تعریف پایداری، ترسیم سه دایره متصل به یکدیگر است (گوشه بالا سمت چپ نگاره شماره یک). همانطور که منتقدان خاطرنشان کرده‌اند، این توصیف را می‌توان یک پایداری "ضعیف" نامید زیرا مبتنی بر یک جهان‌بینی انسان‌محور است که تأکیدی بیش از اندازه بر اهمیت جامعه و اقتصاد، به هزینه محیط‌زیست دارد (مبراتو، ۱۹۹۸؛ لوزانو، ۲۰۰۸). برخی پیشنهاد کرده‌اند که دست‌کم در زمینه تولید و مصرف غذا، منطقی است که تعریف مذکور، با استفاده از عنصر چهارم، تحت عنوان رفاه حیوان‌ها تکمیل شود (گوشه بالا سمت راست نگاره شماره یک) (راولز، ۲۰۱۰؛ ویناری و ویناری، ۲۰۲۲).

با این حال، همانطور که می‌توان از بررسی ادبیات پیش‌گفته استنباط کرد، گنجاندن مقوله رفاه حیوان‌ها به‌عنوان یک حوزه جداگانه در تعریف پایداری "ضعیف"، با دیدگاه فلسفی اخلاقی رفاه‌گرایانه و بدین‌سان، رویه غالب در اعطای حقوق ساده به حیوان‌ها که به‌راحتی قابل نقض است، مطابقت دارد. جایگزین تعریف سنتی، دیدگاه "قوی" از پایداری است که مبتنی بر یک جهان‌بینی بوم‌محور می‌باشد (گوشه پایین سمت چپ نگاره شماره یک). این توصیف سیستمی، تأکید می‌کند که اقتصاد صرفاً یک زیرسیستم از جامعه است و هر دو این سیستم‌ها در سیستم‌های طبیعی پیرامون (محیط زیست)، تعبیه شده و به آن‌ها وابسته هستند. با این حال، گرچه این دیدگاه، غیرانسان‌محور و بدان سبب، از نظر فلسفی به اهداف این مطالعه نزدیک‌تر است، اما فاقد توجه صریح به حیوان‌ها است. باتوجه به گستردگی استفاده از فرم

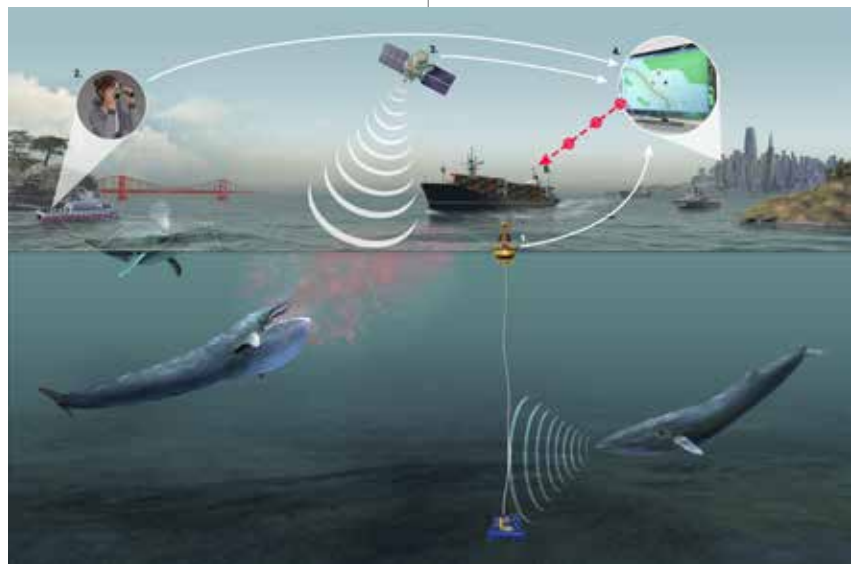
پایدار می‌دانند (پایداری ضعیف). پایداری ضعیف، شرط پایداری را بقا و ثبات ارزش سرمایه کل می‌داند. بر اساس این نظریه که حالت بسیار ضعیف آن به نام یکی از نظریه‌پردازان مشهور رشد اقتصادی، پایداری سولو خوانده می‌شود، کافی است که ظرفیت عمومی تولید در طول زمان ثابت بماند به گونه‌ای که مصرف سرانه در طول زمان کاهش نیابد (سولو، ۱۹۸۶). به رغم تعدیل‌های صورت گرفته، در مجموع پایداری ضعیف به پایداری مجموع سرمایه اقتصاد می‌پردازد و به تعبیری می‌توان ادعا کرد که حامیان این نظریه، گونه‌های گوناگون سرمایه را جانشین یکدیگر می‌دانند (کاولیا-هریس و همکاران، ۲۰۱۰). به باور آن‌ها اگر اکوسیستمی نابود شود اما در ازای آن برای نمونه، سرمایه فیزیکی یا فناوری افزایش یابد، شرط پایداری حفظ خواهد شد و حفظ سطح مصرف (و در نتیجه فایده‌مندی) در طول زمان امکان‌پذیر خواهد بود. در پایداری ضعیف، نه طبیعت و نه دیگر انواع سرمایه، هیچ‌یک از ارزش ذاتی برخوردار نیستند و تنها ابزارهایی، برای رسیدن به بالاترین سطح فایده‌مندی ممکن محسوب می‌شوند. گروهی دیگر از اندیشمندان بر این باورند که نه تنها مجموع سرمایه‌ها بلکه انباشت سرمایه طبیعی - مستقل از دیگر انواع سرمایه - نیز به تنهایی باید در طول زمان پایدار باشد (پایداری قوی). در پایداری قوی، درجه جانشینی انواع دیگر سرمایه، به جای سرمایه طبیعی، بسیار پایین و نزدیک به صفر در نظر گرفته می‌شود. این رویکرد را می‌توان معادل با ثبات سرمایه طبیعی در طول زمان به‌شمار آورد. در پایداری قوی، طبیعت و اقتصاد دو بخش مکمل یکدیگر در نظر گرفته می‌شوند که باید هر دو به‌طور هم‌زمان پایدار بمانند. بی‌تردید، پذیرش هر یک از این دو دیدگاه، پیامدهای سیاسی متفاوتی در حوزه‌های تولید، اجتماع و محیط‌زیست به دنبال خواهد داشت (نگاه

است که در حال حاضر در مراحل بدون حقوق یا حقوق ساده مورد استفاده قرار می‌گیرند، در کنار شاخص‌های دیگری که برای نشان دادن چگونگی ارزیابی پیشرفت از حقوق ساده به حقوق اساسی در نظر گرفته شده‌اند. چارچوب مطرح شده، پیکره‌ای نغز و نوآفرید است به این جهت که هم حیوان‌های وحشی و هم حیوان‌های اهلی را افرادی با نیازها و علایق خاص در نظر می‌گیرد، صرف‌نظر از تعداد آن‌ها؛ این چنین رویکرد ترکیبی تاکنون پیشنهاد یا آزمون نشده است. در حال حاضر، این امکان وجود دارد که شرکت‌های تولیدکننده گوشت و لبنیات، رفاه حیوان‌های مزرعه را مورد توجه قرار دهند، اما تأثیر فعالیت‌های خود بر رفاه یا حقوق حیوان‌های وحشی (به‌عنوان نمونه؛ آلودگی صوتی شرکت) را در نظر نمی‌گیرند. این در حالی است که شرکت‌های جنگل‌داری ممکن است تأثیر فعالیت‌های خود بر زیستگاه‌های گونه‌های حیوان‌های وحشی را در نظر بگیرند، اما توجهی به حیوان‌های اهلی ندارند (به‌عنوان نمونه؛ وعده‌های غذایی رستوران شرکت).

جنبه دیگری که شایان ذکر است، عدم وجود شاخص‌های تنوع زیستی

در چارچوب یادشده می‌باشد. این امر بدین دلیل است که همان‌طور که پیش‌تر اشاره شد، تنوع زیستی در سطح گونه‌ها و زیستگاه‌ها ارزیابی می‌شود، در حالی که دیدگاه مطرح در این چارچوب، حیوان‌های وحشی را به‌عنوان افراد در نظر می‌گیرد و بنابراین، نگران چیزهایی غیر از اندازه جمعیت یا پراکندگی است. از این‌رو، چارچوب یادشده با حسابداری تنوع زیستی همپوشانی ندارد و به بیان دقیق‌تر، آن را تکمیل می‌کند.

لازم به توضیح است که در مرحله بدون حقوق، حیوان‌های وحشی فقط ارزش ابزاری دارند. به‌عبارت دیگر، آن‌ها را تنها به‌دلیل مفید بودن برای انسان مهم می‌دانند. همچنین، شکار یا ماهیگیری تا زمانی که نرخ جانشینی استفاده حفظ شود، قانونی است و اطلاعات مربوطه در این مورد، به تعداد حیوان‌ها در جمعیت‌های "مفید" اختصاص دارد. در مرحله حقوق ساده، استفاده از حیوان‌های وحشی هنوز قانونی است، اما تلاش می‌شود تا رفاه حیوان‌ها در نظر گرفته شود. پیشروی به‌سمت این هدف را می‌توان از طریق شاخص‌های رفاهی موجود برای ارزیابی وضعیت حیوان‌هایی که در اسارت نگهداری می‌شوند، یا با



نگاهی کیفی‌تر، گزارش‌های سازمان‌ها از تلاش‌های صورت گرفته برای کاهش آلودگی صوتی و نوری شرکت یا در نظر گرفتن حیوان‌ها در طراحی ساختمان‌ها ارزیابی کرد. در مرحله حقوق بنیادی، کشتن حیوان‌های وحشی ممنوع است و بخش بزرگی از سطح زمین به آن‌ها اختصاص داده می‌شود. شاخص‌های ارزیابی پیشرفت به سوی این هدف، می‌توانند مواردی باشند مانند میزان کاهش استفاده از مواد خام دارای منشاء حیوانی یا تقلیل تأمین منابع از محل‌هایی که منجر به تخریب زیستگاه‌ها می‌شوند. علاوه بر این، شرکت می‌تواند اشاره کند که آیا فردی برای پست "مأمور پایداری شرکت" در نظر گرفته شده است تا به مسائل مربوط به حیوان‌ها بپردازد یا خیر و آیا فعالیت‌های آن توسط یک سازمان مردم‌نهاد محیط‌زیست یا حقوق حیوان‌ها، حسابرسی می‌شود یا خیر؟ در مورد حیوان‌های اهلی، در مرحله بدون حقوق، گفتنی است که استفاده انسان از این حیوان‌ها قانونی است و آن‌ها فقط دارای ارزش ابزاری هستند که بر حسب "خروجی" که تولید می‌کنند، محاسبه می‌شود. در مرحله حقوق ساده، استفاده انسان از حیوان‌ها هنوز قانونی است، اما تلاش شده است تا رفاه حیوان‌ها در نظر گرفته شود که به‌عنوان نمونه می‌توان به اصطلاح آزادی‌های پنج‌گانه (شورای رفاه حیوان‌های مزرعه، ۱۹۷۹) اشاره کرد. سایر شاخص‌های قابل تصور می‌توانند شامل سرمایه‌گذاری در پژوهش‌های راجع به رفاه حیوان‌ها یا درباره تنوع ژنتیکی حیوان‌ها باشند. این که محصولات یک شرکت دارای برچسب تأییدشده رفاه حیوان‌ها هستند یا خیر، می‌تواند یک نمونه از شاخص‌های کیفی میسر در این رابطه باشد.

در نهایت، در مرحله حقوق بنیادین، کشتار حیوان‌های پرورشی ممنوع است و استفاده شرکتی و سازمانی از



به این ترتیب، علی‌رغم نقش مهمی که ارزش‌گذاری می‌تواند در تصمیم‌گیری و بهبود کارایی تصمیمات ایفا کند، نمی‌تواند به‌طور کامل نشان‌دهنده و گویای ارزش ذاتی طبیعت و متعاقب آن، باشندگان طبیعت باشد. در همین رابطه، اگر تلاش شود تا حیوان‌های اهلی و وحشی را به دقیق‌ترین و کامل‌ترین راه ممکن، ارزش‌یابی و ارزش‌گذاری کنیم، راهی جز گمراهی مادی‌گرایی صرف نخواهیم داشت. این سبک نگاه، همه چیز را کمی و مادی می‌کند و در نهایت، ارزش جان انسان‌ها را نیز کمی خواهد کرد. این امکان وجود دارد که متخصصان و اندیشمندان حسابداری و مالی نیز به دلیل حرفه و سبک نگاه خود، به‌نوعی از این امر حمایت کنند اما باید در نظر داشت که ارزش واقعی بسیاری از دارایی‌ها، از جمله سرمایه انسانی شرکت‌ها و جوامع، بستگی به موضوعات معنوی و غیرعینی دارد که تاکنون انسان به آن‌ها باور واقعی نداشته است و اندک زمانی است که جلب توجه بیشتری نموده است. این موضوع خود را در جهان مدرن، بیش از پیش نشان داده است. برای تبیین بهتر و عمیق‌تر موضوع، نیاز است که به وضعیت فعلی جهان توجه شود.

دنیاى غرب با همه رفاه مادی، با همه درخشش بیرونی که نظیری برای آن هرگز دیده نشده، نتوانسته است پاسخ نهایی را به مردم خود بدهد. عده بی‌شماری در کشورهای مشرق زمین و

چرا پرهیز از ارزش‌گذاری مالی حیوان‌ها؟

این مطالعه گرچه به حسابداری و پدیدارسازی حیوان‌ها پرداخته، علی‌رغم ارائه چارچوبی برای گزارشگری و حسابرسی حیوان‌ها، اقدام به ارزش‌گذاری در این رابطه نکرده و پیشنهادی نیز برای این موضوع نداشته است. چرایی این امر، نواقصی است که اطلاق اعداد مالی به باشندگان طبیعت ایجاد می‌کند. ادبیات موجود در حسابداری، درباره ارزش‌گذاری مالی طبیعت، بر یک تمایز کلیدی بین دو مفهوم ارزش‌گذاری تمرکز دارند که عبارت از ارزش ابزاری و ارزش ذاتی هستند (ونلیمپد و باش، ۲۰۱۳). از یک سو، ارزش ابزاری به معنای ارزش طبیعت برای مردم می‌باشد. بدین معنا که طبیعت، اصطلاحاً "خدمات اکوسیستمی" فراهم می‌سازد که جامعه به آن‌ها وابسته است و این خدمات را می‌توان با استفاده از دامنه‌ای از روش‌های اقتصادی، از نظر مالی ارزش‌گذاری کرد (اقتصاد اکوسیستم‌ها و تنوع اقتصادی، ۲۰۱۰). از سوی دیگر، ارزش ذاتی به ارزش خود طبیعت، مستقل از هرگونه سودمندی آن برای مردم اشاره دارد (بیرکین، ۱۹۹۶؛ کریستیان، ۲۰۱۴) و از این‌رو، ارزش ذاتی را نمی‌توان از نظر مالی سنجید. بنابراین، زمانی که صحبت از ارزش‌گذاری مالی طبیعت می‌شود، جنبه ذاتی ارزش طبیعت مغفول مانده و از جنبه ابزاری ارزش آن استفاده می‌شود. به بیان دیگر، ارزش‌گذاری طبیعت از نظر مالی این تصور را ایجاد می‌کند که ارزش طبیعت، تنها ابزاری است و در نتیجه، مردم درکی از این‌که طبیعت دارای ارزشی فراتر از خدمات اقتصادی است که ارائه می‌دهد، نخواهند داشت (هینز، ۱۹۹۱؛ بارتز، ۲۰۱۵؛ لمن، ۲۰۱۷). به این ترتیب، تخصیص عدد می‌تواند آثار خطرناکی داشته باشد، چراکه این کار، مانع شناخت مردم از ارزش ذاتی می‌شود و از این‌رو، آن‌ها را از آن ارزش ذاتی دور می‌کند (کاکستان، ۲۰۱۸).

آن‌ها به شدت محدود خواهد شد. پیشرفت به سوی این هدف را می‌توان با شاخص‌هایی مانند سرمایه‌گذاری‌های تحقیق و توسعه برای کاهش مواد اولیه دارای منشأ حیوانی در محصولات و فرآورده‌ها یا درصد سهم وعده‌های غذایی گیاهی در غذاخوری شرکت ارزیابی کرد. هدف دوم، ممکن است بیشتر یک هدف آرمان‌شهری به‌نظر برسد، اما با توجه به شواهد موجود، در حال حاضر، به‌عنوان نمونه شرکت‌هایی وجود دارند که با کسب گواهی‌نامه "مکان کاری حامی گیاه‌خواری"، در این راستا تلاش می‌کنند. همان‌طور که از توضیحات بالا مشهود است، فهرست شاخص‌ها در هر دسته به هیچ وجه جامع نیستند، بلکه صرفاً نمونه‌هایی هستند از جنبه‌هایی که می‌توان هنگام حسابداری پیشروی در حوزه رفاه حیوان‌ها و حقوق حیوان‌ها در نظر گرفت. سازمان یا شرکتی که به این نوع حسابداری علاقمند است، ممکن است بخواهد چارچوبی دقیق‌تر را با توسعه شاخص‌های ورودی، خروجی و فرآیندی مجزا یا مجموعه‌ای وسیع‌تر از شاخص‌های کیفی، مورد استفاده قرار دهد. علاوه بر این، ممکن است که شرکت‌های پیش‌رو اقدام به اضافه کردن طبقه‌ای مختص حیوان‌های بینابینی کنند (دونالدسون و کیملیکا، ۲۰۱۱) که به‌منظور رعایت اختصار، در مطالعه حاضر حذف شده‌اند.



جاهای دیگر، چشم دوخته و آرزومندند که روزی به اکسیر پیشرفت غرب دست یابند. اما پیشرفت مترادف با خوشبختی نیست؛ دلیلش آن که خود غربی‌ها هم دور از آنند که خود را در رضایت و بهجت ببینند. گشایش مادی برای گشایش مجموعه وجود کافی نبوده است. مثال کشورهای اسکانندیناوی را بیاوریم. اکنون آراسته‌ترین کشورهای دنیا هستند ولی آنچه کم است، گرمی و نشان زندگی است. همه چیز هست، مگر یک چیز و آن، همان است که درون شما را دلگشا می‌کند. نام خاصی نمی‌شود بر آن نهاد، یک "حالت" است. برای نمونه، هم‌اکنون حدود پنجاه هزار مهاجر ایرانی در سوئد و هفت هزار در دانمارک به سر می‌برند و می‌شود گفت که نزدیک به همه آن‌ها زندگی نزدیک به آسوده‌ای دارند. عده‌ای از آنان از ده و قصبه ایران برخاسته و به پیشرفته‌ترین نوع زندگی موجود افتاده‌اند. عده‌ای از شهر پر دود و دم و ناهنجار تهران، که در آن همه اسباب عصبانیت به‌وفور فراهم است، دوری گرفته و خود را به یکی از آرام‌ترین شهرها رسانده‌اند. با این حال، رویشان به این سوست و در حسرت زندگی در این سو به سر می‌برند. اینان "آسوده ناشاد" هستند مانند درختی که بخواهد در گلدان ادامه زندگی دهد. گلدان جای خوبی است ولی کو آن خاکی که بشود ریشه در آن دواند؟ اگر بهشت زمینی را بتوان تصور کرد، نمونه‌اش کشورهای اسکانندیناوی است اما افسوس که عناصر وجودی انسان خاکی، در این دنیا، برای بهره‌وری از بهشت زمینی آمادگی ندارد. نوع دیگرش هم که وضع جهان سوم است که تکلیفش معلوم است و ... (اسلامی ندوشن، ۱۳۹۹). توضیح این که آدمی به کیفیت و معنویت نیاز دارد و این که تخصص گروهی، حسابداری یا مالی است، نمی‌تواند توجیه‌کننده نگاه تنها مالی و اقتصاد به مسائل باشد و هدف اصلی حرفه‌ها و دانش‌ها که

خوشبختی و به‌روزی انسان است، به فراموشی سپرده شود.

بحث و نتیجه‌گیری

نقطه شروع مطالعه حاضر، طرح این مسئله بود که در جوامع معاصر، حیوان‌ها عمدتاً نامشهود هستند، چراکه یک هستی‌شناسی مشکل‌آفرین، حیوان‌های اهلی را بین جامعه و طبیعت، معلق رها کرده است و در عین حال، حیوان‌های وحشی را با زیستگاه‌ها و باشندگان بی‌جان، در یک دسته قرار می‌دهد. در ادامه تشریح شد که چگونه اندیشه جاری در جامعه‌شناسی و فلسفه، به سمت دیدگاهی نسبت به حیوان‌ها می‌رود که آنان را به‌عنوان افرادی دارای حقوق اخلاقی، سیاسی و قانونی در نظر می‌گیرد و در واقع بنابر گفته استاکی (۲۰۲۰) و ویناری و ویناری (۲۰۲۲)، تحقق حقوق حیوان‌ها در آستانه رخداد است. پس از این، دیدگاه قوی پایداری، مورد بازنگری قرار گرفت تا حیوان‌ها به‌عنوان افرادی که در محیط طبیعی جای گرفته‌اند و انسان‌ها به‌عنوان زیرمجموعه‌ای از حیوان‌ها تصویر گردند. البته بازگویی این نکته که انسان‌ها در زیرمجموعه حیوان‌ها قرار گیرند، ممکن است این برداشت اشتباه را برای خوانندگان ایجاد کند که انسان را باید نوعی حیوان دانست. این برداشت، درست نیست و انگیزه بنیادین این دسته‌بندی، هویداسازی سلسله مراتب است، همان‌طور که همگی زیرمجموعه محیط زیست قرار می‌گیرند. هرچند گفتنی است که هم‌خانوادگی انسان با حیوان‌ها هم مورد توجه بوده است. در ادامه، چارچوبی طراحی شد تا گذار از عدم حقوق به حقوق بنیادین، از طریق حقوق ساده برای حیوان‌ها مفهوم‌سازی شود. در این راستا به شاخصه‌هایی برای ردیابی پیشروی به‌سوی این هدف‌ها اشاره شد. در ادامه این بخش به پیشنهاد‌های کاربردی و پژوهشی مطالعه

حاضر پرداخته می‌شود.

انتظار می‌رود که چارچوب ارائه شده، ابزاری مفید باشد که توسط قانون‌گذاران، جنبش‌های اجتماعی، سازمان‌های مردم‌نهاد و شرکت‌های پیشرو، به‌کارگرفته شده و توسعه داده شود. برای نمونه، جنبش‌های اجتماعی می‌توانند به‌منظور تهیه گزارش درباره آن دسته از فعالیت‌های شرکت‌ها که مرتبط با حیوان‌ها هستند، از این چارچوب استفاده کنند (تامسون و همکاران، ۲۰۱۵؛ لین و ویناری، ۲۰۱۷). از آنجایی که آثار صنایع گوشت و لبنیات بر حیوان‌ها هم‌اکنون مشخص و روشن شده است، البته نه به‌طور کامل، بررسی انواع دیگر شرکت‌ها یا سازمان‌های بخش عمومی که آثاری غیرمستقیم بر حیوان‌ها می‌گذارند، می‌تواند جالب توجه باشد. هم‌اکنون افراد و سازمان‌های گوناگونی هستند که به‌طور داوطلبانه یا طبق وظایف غیرمستقیم سپرده شده، تلاش می‌کنند تا آسیب‌های وارده به محیط زیست و حیوان‌ها توسط شرکت‌ها و نهادهای متخلف را به گوش جامعه و مسئولان برسانند. این در حالی است که برقراری یک چارچوب از پیش تعیین‌شده و مشخص، کمک می‌کند که از تلاش‌های موردی و فاقد خط‌مشی مشخص، پرهیز گردد و یک سیستم همگانی تعبیه شود که متعاقباً می‌تواند نتایج بهتر و موثرتری در پی داشته باشد. ازجمله این موارد می‌توان به سگ‌کشی شهرداری‌های تهران، تبریز و دماوند یا کشتار خر‌ها در حاشیه تهران یا شکنجه اسب‌ها در باغ وحش حکیم‌آباد مشهد یا کشتار جوجه‌ها توسط شهرداری ایلام و کشتار گسترده جوجه‌های یک‌روزه توسط مرغداری‌ها یا کشتار دام‌های آبستن در کشتارگاه‌ها اشاره کرد که اصول مشخص و تبیین‌شده‌ای برای ارزیابی و گزارشگری درباره آن‌ها وجود نداشته است. حسابداران می‌توانند با ورود توانمند به این امر، سررشته گزارشگری و حسابداری در این



حیطه را در اختیار گیرند و علاوه بر این که دستاوردهای مفیدی برای جامعه به‌رمغان بیاورند، فضای کاری نوینی را برای حرفه حسابداری و همچنین حسابرسی ایجاد نمایند.

همچنین فرصت‌هایی برای همکاری کارساز بین این قبیل سازمان‌ها و پژوهشگران حسابداری علاقه‌مند به این موضوع، فراهم می‌آورد. مقامات نظارتی که به دنبال پاسخ‌گو کردن سازمان‌ها از طریق گزارش‌دهی اجباری هستند، می‌توانند از این چارچوب به‌عنوان نقطه آغاز در ابداع یک الگوی گزارش‌دهی استفاده کنند، همچنین سازمان‌های مردم‌نهاد فعال در زمینه حقوق حیوان‌ها یا محیط زیست می‌توانند از این چارچوب به‌عنوان پایه‌ای برای ایجاد چک‌لیست ارزیابی‌های خود از فعالیت‌های شرکت‌ها استفاده کنند. شرکت‌ها ممکن است از چارچوب این مطالعه، الهام بگیرند تا عناصر کشف نشده در فرآیند تولید خود را بررسی نمایند، مانند مقدار مواد خام دارای منشأ حیوانی در سبد محصولات خود که به راحتی قابل تشخیص نیستند. تلاش‌های جدی بعدی برای جایگزینی یا دفع چنین موادی، می‌تواند منجر به ایجاد حسن شهرت و مزیت رقابتی برای شرکت گردد که به نوبه خود می‌تواند منجر به گسترش حسابداری حیوان‌ها به سایر شرکت‌ها شود.

از منظر پیامدهای علمی، پردازش این که چگونه گنجانیدن حیوان‌ها در پایداری، حوزه آموزش و پژوهش درباره "حسابداری مسئولیت اجتماعی و زیست محیطی" را تحت تأثیر قرار می‌دهد، می‌تواند یک ایده قابل تأمل باشد. امید است که استدلال‌های مطالعه حاضر به میزان کافی متقاعدکننده بوده باشند، مبنی بر این که در نظر گرفتن حیوان‌ها به‌عنوان بخشی از محیط زیست، فاقد انسجام مفهومی است و در عین حال، آن‌ها بخشی از جامعه بشری هم نیستند. لذا می‌توان استدلال

زیست محیطی هستند، اندیشه ابزاری درباره طبیعت را تشویق نموده و حس ارتباط مردم با طبیعت و مسئولیت‌پذیری آنان در قبال محافظت از طبیعت را تضعیف می‌کنند. این بدان معناست که چنین سازوکارهایی باعث تداوم یک جهان‌بینی اقتصادی می‌شوند که در آن، مردم از طبیعت جدا و با آن بیگانه می‌شوند.

همچنین، در پژوهش‌های آتی این پرسش قابل طرح است که آیا حسابداری حقوق حیوان‌ها می‌تواند تبدیل به یک ابزار مدیریتی شود و به جای به چالش کشیدن وضعیت موجود، به نوزایی آن کمک کند یا خیر. دیگر موضوعی که می‌تواند در پژوهش‌های آتی مورد توجه قرار گیرد، به خود حسابداری مربوط می‌شود، مبنی بر این که با گسترش دامنه حسابداری به حیوان‌ها، چه تغییری حاصل می‌شود و به‌طور کلی، وضعیت حسابداری به چه سمت و سویی حرکت خواهد کرد. موضوع بعدی که می‌تواند بررسی شود، مفهوم قابلیت رویت و پدیداری است که قابلیت بررسی موشکافانه‌تر از آنچه که در این مطالعه صورت گرفته را دارد. در مطالعه حاضر، این‌طور فرض شد که با اضافه نمودن حیوان‌ها، بحث پدیداری و قابلیت رویت می‌تواند بهبود پیدا کند.

به‌طور کلی، انتقاد این مطالعه به دوگانگی جامعه و طبیعت بوده است. همان‌طور که از

کرد که نیاز است این شاخه علمی به "حسابداری مسئولیت اجتماعی، زیست محیطی و حیوانی" تغییر نام بدهد. البته نتیجه‌گیری در این رابطه نیاز به بحث و تبادل نظر بیشتری دارد که طبیعتاً نیازمند در نظر گرفتن مجموعه‌ای از عوامل دانشی، تجربی، شرعی و عقلانی است.

ناسازگاری مطرح در مطالعه حاضر، می‌تواند موضوع بررسی‌های انتقادی در پژوهش‌های آتی گردد. از یک سو، حسابداری حقوق حیوان‌ها را می‌توان تلاشی خیرخواهانه برای در نظر گرفتن منافع حیوان‌ها به‌عنوان نقطه شروعی برای توسعه سیستم‌های حسابداری و پاسخ‌گویی تلقی کرد (دیلارد و ویناری، ۲۰۱۹). از سوی دیگر، می‌توان آن را به‌عنوان اقدامی خشونت‌آمیز تلقی کرد که در صورت به رسمیت شناخته شدن و پیاده‌سازی کامل، ممکن است حیوان‌ها را طعمه پیامدهای برگزند حسابداری همانند کمی‌سازی، هم‌مقیاس‌سازی و بازاری‌سازی کند (پورتر، ۱۹۹۲؛ اسپلاند و استیونز، ۱۹۹۸؛ میلر و پاور، ۲۰۱۳). این مشکلی است که درباره مباحث حسابداری سرمایه طبیعی و انسانی نیز مطرح شده است. توضیح این که انتقادی اساسی در طیف گسترده‌ای از پژوهش‌ها وجود دارد مبنی بر این که سازوکارهایی که با ایجاد ارزش مالی برای طبیعت، به دنبال رفع مشکلات

ACCA, Flora and Fauna International, & KPMG. (2012). Is natural capital a material issue? An evaluation of the relevance of biodiversity and ecosystem services to accountancy professionals and the private sector. Glasgow: Association of Chartered Certified Accountants.

Allievi, F., Vinnari, M. and Luukkanen, J. (2015). Meat consumption and production-analysis of efficiency, sufficiency and consistency of global trends. *Journal of Cleaner Production*, 92(1), 142–151.

Andrew, J., Kaidonis, M. A. and Andrew, B. (2010). Carbon tax: Challenging neoliberal solutions to climate change. *Critical Perspectives on Accounting*, 21(7), 611–618.

Atkins, J. and Atkins, B. (2016). The business of bees. An integrated approach to bee decline and corporate responsibility. London: Routledge.

Barter, N. (2015). Natural capital: Dollars and cents/dollars and sense. *Sustainability Accounting Management and Policy Journal*, 6(3), 366–373.

Behnammanesh S. and Omani Samani, R. (2012). Animal status in the history of philosophy and ethics. *Iranian Journal of Medical Ethics and History*, 5 (2), 24-31. (In Persian)

Birkin, F. (1996). The ecological accountant: From the cogito to thinking like a mountain. *Critical Perspectives on Accounting*, 7, 231–257.

اسماعیل توکل نیا: استادیار حسابداری
دانشگاه حضرت معصومه (س)

خوش طینت، محسن و جعفری، محبوبه. (۱۳۸۵). حسابداری زیست محیطی: ابزاری جدید برای فرهنگی پایدار. *مجله حسابداری*، ۱۷۲، ۱۰-۴.

سعدی، م. (۱۳۷۷). دیوان غزلیات سعدی، شرح خلیل خطیب رهبر. تهران: مهتاب، چاپ دهم.

شرزهای، غلامعلی و محقق، محسن. (۱۳۹۰). مقایسه نظریه‌های پایداری ضعیف و قوی محیط زیستی در بستر مفهومی توسعه پایدار. *علوم محیطی*، ۹ (۲)، ۳۴-۱۳.

شهزایی، آرامش. (۱۳۹۱). حقوق حیوانات: تأملی در نظریه و رویه. *فصلنامه پژوهش حقوق*، ۱۴ (۳۶)، ۵۶-۲۷.

عروج‌نیا، پروانه و هوشنگی، لیلا. (۱۳۹۵). متون دینی زرتشتی و محیط زیست: نقش انسان در آبادانی زمین و طبیعت. *پژوهشنامه ادیان*، ۱۰ (۲۰)، ۱۳۱-۱۱۱.

موتقی، حسن. (۱۴۰۰). تأسیس دیوان بین‌المللی حمایت از حقوق حیوانات: از رویا تا واقعیت. *فقه و حقوق نوین*، ۲ (۸)، ۸۸-۶۴.

نسترن، مهین؛ قاسمی، وحید و هادی‌زاده زرگر، صادق. (۱۳۹۲). ارزیابی شاخص‌های پایداری اجتماعی با استفاده از فرآیند تحلیل شبکه. *جامعه‌شناسی کاربردی*، ۲۴ (۳)، ۱۷۳-۱۵۵.

References

Aaltola, E. (2012). *Animal suffering: Philosophy and culture*. London: Palgrave Macmillan UK.

توضیحات پیش‌گفته مشهود است، اصلاح هر ساختاری که دیدگاه غیرواقعی استثناء بودن انسان را به‌طور افراطی حمایت می‌کند، و جایگزینی آن با اندیشه زندگی مشترک انسان‌ها و حیوان‌ها، ایده اصلی این مطالعه بوده است. به تعبیر لاتور (۲۰۰۵)، تمایل شدید به ابراز علاقه و سرپناه دادن به حیوان‌ها در جمع انسان‌ها، نه تنها مشروع است بلکه ارزش بالایی به زندگی می‌دهد. ■

منابع

ابراهیمی، مهدی. (۱۳۸۹). *جامعه‌شناسی زیست‌محیطی*. مجله جامعه‌شناسی ایران، ۱۱ (۳)، ۱۸۵-۱۷۵.

اسلامی ندوشن، محمدعلی. (۱۳۹۹). *ایران چه حرفی برای گفتن دارد*. تهران: انتشارات شرکت سهامی انتشار.

افتخارچهرمی، گودرز. (۱۳۸۸). *حقوق بشر، محیط زیست و توسعه پایدار*. تحقیقات حقوقی، ۵۰، ۲۴-۹.

بهنام‌منش، شایما و عمانی سامانی، رضا. (۱۳۹۱). *جایگاه حیوانات در سیر تاریخی اخلاق و فلسفه غرب*. مجله ایرانی اخلاق و تاریخ پزشکی، ۵ (۲)، ۳۱-۲۴.

پورجعفر، محمدرضا و مهندس‌پور، فرهاد. (۱۳۸۴). *هماندی‌های دو قهرمان اسطوره‌های ادبیات حماسی ایران و ادبیات نمایشی ایرلند (رستم-کوهلین)*. مجله پژوهش‌های ادبی، ۷، ۱۲۰-۱۰۹.





انجمن حسابداران خبره ایران به عنوان قدیمی ترین انجمن حسابداری حرفه ای با عضویت در «فدراسیون بین المللی حسابداران (IFAC)» و با داشتن نزدیک به ۱۳۰۰۰ عضو از سراسر کشور به عنوان بزرگترین نهاد حسابداری ایران، آمادگی خود را به پذیرش همکاری و دریافت آگهی تبلیغاتی در وبگاه این انجمن (با دامنه <https://iica.ir>، که به استناد رتبه بندی الکسا و گوگل، در جایگاه پربازدیدترین وبگاه در بین وبگاه های نهادهای حسابداری ایران قرار دارد)، به ویژه در "کلیپهای آموزشی مربوط به حسابداری" که در صفحات اینستاگرام و کانال تلگرام انجمن منتشر می شوند، اعلام می دارد.

لذا خواهشمند است در صورت تمایل به درج سفارش آگهی تبلیغاتی مورد نظر یا ثبت هرگونه همکاری در هریک از بخش های مذکور نسبت به اعلام درخواست از طریق ایمیل bsafarynejad@yahoo.com یا تلگرام به شماره ۰۹۳۵۵۱۴۳۹۳۶ مبادرت فرمایید تا بلافاصله نسبت به پیگیری انجام سایر مراحل مربوطه اقدام شود.

با تشکر

صفری نژاد_سازمان آگهی های انجمن حسابداران خبره ایران



معرفی مؤسسات حسابرسی

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در صورت درخواست کتبی می توانند شناخت نامی خود را در این بخش منتشر کنند.

۱ مؤسسه حسابرسی آبتین روش آریا



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
معمد سازمان بورس و اوراق بهادار

- **حسین طالبی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **مجید مختار نژاد** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **بهمن فدوی رودسری** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **حمیدرضا اصغری** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **سردار بارگاهی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **امیررضا رهبری مقدم** (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی صورت‌های مالی، حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، حسابرسی داخلی، بازرس قانونی، مشاوره مالی، خدمات حسابداری، تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، اصلاح حساب، ارزیابی سهام و طراحی سیستم‌های مالی.

تلفن: ۸۸۱۰۹۴۱۸ (شش خط) **فاکس:** ۸۸۱۰۹۴۲۱

نشانی: تهران - خیابان ولیعصر بالاتر از خیابان شهید بهشتی کوچه نادر پلاک ۶ طبقه پنجم واحد ۱۸ **کدپستی:** ۱۵۱۱۶۴۳۹۲۷

تلفن: ۰۴۴-۳۳۲۲۲۲۲۲ **فاکس:** ۰۴۴-۳۳۲۲۲۲۲۲
abtinravesh@yahoo.com

انجمن حسابداران خبره ایران

www.iica.ir

۲ آرشین حساب



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
حسابرسان معمده سازمان بورس و اوراق بهادار

- **ارسلان اسمعیلی کاکرودی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **مهدی رضا قاسمیان** (حسابدار رسمی)
- **عباس ابراهیمی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی، کارشناس رسمی دادگستری)

خدمات: حسابرسی مستقل و بازرس قانونی، حسابرسی مالیاتی، نظارت بر امور تصفیه، حسابرسی داخلی، خدمات حسابرسی، اصلاح حساب، طراحی و اجرای سیستم‌های حسابداری و اطلاعات مدیریت، مشاوره مالی، مدیریتی و مالیاتی، کارشناس رسمی دادگستری، حسابرسی خاص، ارزیابی سهام و دیگر خدمات مالی و مدیریتی.

تلفن: ۸۸۲۸۴۷۷۰ و ۸۸۴۸۰۹۶۶

فاکس: ۸۸۴۸۰۸۵۴

نشانی: تهران - خیابان ولیعصر - بالاتر از خیابان بهشتی - کوچه نادر - پلاک ۶-۴ طبقه واحد ۱۴

Email: Arshinhesab@iacpa.ir

۳ آرمان اندیشی آگاه



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
معمد سازمان بورس و اوراق بهادار
عضو انجمن حسابرسان داخلی ایران

- **محمد جعفر دهقان طرزجانی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **رامین جهانگیری** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی، کارشناس رسمی دادگستری)
- **یوسف غیاثوند** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **حسین مشهوری** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی مالی و مالیاتی، بازرس قانونی، مشاوره مدیریت مالی، طراحی و پیاده سازی سیستم مالی، خدمات مالی و حسابداری و مالیاتی، نظارت بر امور تصفیه، ارزیابی سهام و سهم شرکت، داور مالی
دفتر تهران: میدان هفت تیر، ضلع شمال شرقی، جنب فروشگاه زنجیره‌ای یاس، کوچه آذری، پلاک ۱۷، واحد ۴ **کدپستی:** ۱۵۷۴۸۴۶۷۱۵

تلفن: ۸۳۳۲۲۸۱۷-۱۸ **فاکس:** ۸۳۳۹۶۶۵

دفتر ارومیه: خیابان جهاد، کوی اول (هجرت)، کوچه سوم، پلاک ۲۵ **کدپستی:** ۵۷۱۴۳۱۷۵۸۵

تلفن: ۰۴۴-۳۳۲۲۲۲۲۲ **فاکس:** ۰۴۴-۳۳۲۲۲۲۲۲

۴ مؤسسه حسابرسی آرمان آروین پارس



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
معمد سازمان بورس و اوراق بهادار

- **سیروس شمسی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **شهریار سیفی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **علی اصغر مسلمی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **مصطفی جان نثاری** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **جواد رانی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **بهنام دانی مژدهی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **محمود رجائی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **علی آقا عزیزی بزرگی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی، کارشناس رسمی قوه قضائیه)
- **سید مهدی تیموریان** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی، کارشناس رسمی دادگستری)

خدمات: حسابرسی و بازرس قانونی شرکت‌ها، حسابرسی داخلی، حسابرسی عملیاتی، خدمات مالی و مشاوره مالیاتی، ارزیابی سهام، طراحی و پیاده‌سازی سیستم‌های مالی، نظارت بر امور تصفیه شرکت‌ها، تهیه صورت‌های مالی بر مبنای IFRS و بررسی مالی پروژه‌های سرمایه‌گذاری

تلفن: ۸۸۹۰۲۳۳۱۷-۱۹ و ۸۸۹۹۹۸۲۶ و ۸۸۹۰۱۵۴۹

فاکس: ۸۸۹۰۱۸۳۴

نشانی: تهران - خیابان استاد نجات‌الهی، کوچه خسرو، پلاک ۳۱، طبقه سوم و چهارم

www.armanarvin.com
Email: info@armanarvin.com

۵ مؤسسه حسابرسی و خدمات مالی آتیه نگر



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- **هادی یوسف زاده** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 - **مجتبی ثقفی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 - **سعید وطنی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی، کارشناس رسمی دادگستری)
- خدمات:** حسابرسی مستقل و بازرس قانونی، حسابرسی مالیاتی، نظارت بر امور تصفیه، حسابرسی داخلی، اصلاح حساب، طراحی و اجرای سیستم‌های حسابداری و اطلاعات مدیریت، مشاوره مالی، مدیریتی و مالیاتی، حسابرسی خاص، ارزیابی سهام و دیگر خدمات مالی و مدیریتی.

تلفن: ۸۸۵۲۸۱۹۵ و ۸۸۵۲۸۱۹۵

فاکس: ۸۸۵۲۰۶۷۹

نشانی: تهران - خیابان سهرودی شمالی - کوچه مهاجر - پلاک ۴۱ - واحد ۱۰

info@atiehNegarAudit.ir

۶ مؤسسه حسابرسی آریاروش

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- **حبیب جامعی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **سیدمحمد بزرگ‌زاده** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **رضا جامعی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **محمد کاظم ملانک صفت** (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی صورت‌های مالی و ارائه انواع گزارشات حسابرسی مالی و مالیاتی، انجام وظائف بازرس قانونی، مشاوره، طراحی و پیاده‌سازی سیستم‌های مالی و ارائه انواع خدمات مالی، نظارت بر امور تصفیه، خدماتی که توسط دادگاه‌ها و مراجع قضائی در چهارچوب موارد بالا ارجاع و توسط حسابداران رسمی پذیرفته می‌شود

نشانی: تهران - بلوار آفریقا، بالاتر از میرداماد، بلوار ستاری، پلاک ۷۴، طبقه ۴، واحد ۱۵

تلفن: ۸۸۶۷۴۷۰۴ - ۸۸۶۶۰۸۲۴ - ۸۸۱۹۸۳۹۶ **فاکس:** ۸۸۱۹۸۴۰۱

صندوق پستی: ۱۵۸۷۵-۷۹۱۹ **کدپستی:** ۱۹۶۸۹۵۳۶۹۱



instagram.com/iica_ir

۷ مؤسسه حسابرسی آزمودگان



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
معمد سازمان بورس و اوراق بهادار

- **مهرداد آل علی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **فرهاد فرزاد** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **سید مرتضی فاطمی اردستانی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی صورت‌های مالی، مالیاتی، عملیاتی، بازرسی قانونی، رسیدگی‌های ویژه و اصلاح حساب، خدمات حسابداری و مشاوره‌ای، ارزیابی سهام، طراحی سیستم‌های مالی

تلفن: ۸۸۹۲۹۷۰۸-۸۸۹۲۹۷۰۹-۸۸۹۳۹۵۱۳
فکس: ۸۸۹۲۹۶۴۲
نشانی: خیابان کریم‌خان زند- خیابان دکتر عضدی (آبان جنوبی) شماره ۵۲- طبقه دوم
صندوق پستی: ۷۹۷-۱۴۳۳۵
Email: info@azmoudegan.com

انجمن حسابداران خبره ایران www.iica.ir

۸ مؤسسه حسابرسی و خدمات آزموده کاران



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
معمد سازمان بورس و اوراق بهادار

- **مسعود بختیاری** (حسابدار رسمی)
- **علی اصغر فرخ** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **اباسداله درخشانی** (حسابدار رسمی)
- **مسعود سورانی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **حدیث توکلی کوشا** (حسابدار رسمی)
- **مهدی رضائی** (حسابدار رسمی)
- **امیر حسین عبدالملکی** (حسابدار رسمی)
- **احسان شیروانی هرنودی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی صورت‌های مالی - حسابرسی مالیاتی - حسابرسی عملیاتی - حسابرسی داخلی - خدمات مشاوره‌ای - ارزیابی سهام - طراحی و استقرار سیستم‌های مالی - راستی آزمائی (Due Diligence) - تهیه صورت‌های مالی بر مبنای IFRS - بازرسی قانونی و نظارت بر امور تصفیه - داوری - کارشناسی

تلفن: ۲۲۹۲۵۹۰۵-۲۲۹۲۵۹۰۱-۲۲۹۲۵۹۱۰
نشانی: تهران - خیابان دکتر شریعتی - نبش یخچال - بن بست شریف - پلاک ۵
Email: officeazn@gmail.com
www.azn.ir

۹ مؤسسه حسابرسی آزمون سامانه

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- **عبدالرضا (فرهاد) نوربخش** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **علی اصغر نجفی مهری** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **حسین قاسمی روجی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره مالی و مدیریت و طراحی و استقرار سیستم‌های مالی و ارزیابی سهام

نشانی: خیابان بهارشیراز، تقاطع سهروردی جنوبی، شماره ۹۷ واحد ۸
تلفن: ۷۷۵۳۷۹۴۴-۷۷۵۳۷۷۳۰
فکس: ۷۷۵۳۷۴۵۸
صندوق پستی: ۱۵۷۴۵/۱۴۹
نشانی: تهران، بزرگراه آفریقا (چردن)، خیابان تور، انتهای خیابان، مجتمع رز، پلاک ۴، واحد ۱۰
تلفن: ۲۲۰۳۵۱۶۰
تلفکس: ۲۲۰۳۵۲۰۵

۱۰ مؤسسه حسابرسی و خدمات مدیریت آیین بهروش (حسابداران رسمی)



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- **بابک دورگلی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **نادر فرهنگدینیا** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **علی یازگی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: انواع حسابرسی، بازرسی قانونی، مشاوره و مدیریت مالی، طراحی و پیاده‌سازی سیستم مالی، خدمات مالی و حسابداری مالیاتی، داوری مالی.

تلفن: ۸۸۴۴۳۴۲۳-۸۸۴۴۳۴۶۸
فکس: ۸۸۴۵۲۸۶۲
نشانی: تهران - خیابان مطهری، روبروی باشگاه بانک سپه، پلاک ۲۸- واحد ۹ جنوبی
www.abaudit.com
Email: aeenbehavesh@gmail.com

۱۲ مؤسسه حسابرسی اطمینان بخش و همکاران



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
معمد سازمان بورس و اوراق بهادار
عضو انجمن حساب‌رسان داخلی ایران

- **یاسین قاسمی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی، کارشناس رسمی دادگستری)
- **سعید گل محمدی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی، کارشناس رسمی دادگستری)
- **مهدی مرادی** (حسابدار رسمی، کارشناس رسمی دادگستری)

خدمات: حسابرسی صورت‌های مالی، مالیاتی، حسابرسی داخلی، خدمات مالی، ارزیابی سهام، مشاوره مالی و مالیاتی

نشانی: تهران - خیابان ولیعصر - ابتدای خیابان فتحی شقایق - پلاک ۱۷ - طبقه پنجم
تلفن: ۸۸۱۰۵۳۶۷-۸۸۱۰۵۳۴۶-۸۸۱۰۵۴۳۶
فکس: ۸۸۱۰۵۳۹۰
کد پستی: ۱۴۳۳۴۳۶۶۶
www.eb-co.com
Email: info@eb-co.com

۱۳ مؤسسه حسابرسی و خدمات مدیریت اصول پایه فراگیر



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
معمد بورس اوراق بهادار
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
عضو انجمن حساب‌رسان داخلی

- **ابراهیم موسوی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **حسن صالح آبادی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **رزا صالح آبادی** (حسابدار رسمی) ACCA
- **پریناز موسوی** (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، حسابرسی داخلی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی و ارزیابی سهام

تلفن: ۸۸۷۰۴۱۱۲-۶-۸۸۷۰۸۱۷۴
صندوق پستی: ۵۹۳۵-۱۵۸۷۵
نشانی: میدان آرژانتین - ضلع جنوب غربی پلاک ۲۲ - ساختمان اداری صهباء - طبقه اول - واحد ۲
IACPA_Oparageer@yahoo.com

۱۱ مؤسسه حسابرسی و خدمات مدیریت ارقام نگر آریا (حسابداران رسمی)



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
معمد سازمان بورس و اوراق بهادار
عضو انجمن حسابداری ایران
عضو انجمن حساب‌رسان داخلی ایران

- **اسفندیار گرشاسبی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **محمد تقی رضایی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **ابوالفضل رضایی** (حسابدار رسمی)
- **قاسم شیخانی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **مصطفی احمدی وسطی کلانی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **سید محمد طباطبایی** (حسابدار رسمی)
- **علی گشتاسب** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **حسن معلومات** (حسابدار رسمی)
- **مهناز خشنودینیا** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **ابوالفضل میرزایی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **محمد حسین ملکبان** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **امیر ابراهیم زاده** (حسابدار مستقل، حسابدار مدیریت خبره (CMA))
- **حجت رهبری** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

عباس اسماعیلی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
عباس حیدری کبریته (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی مالی و بازرسی قانونی، حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، حسابرسی داخلی، حسابداری مدیریت، طراحی سیستم‌های مالی و ارزیابی سهام، مشاوره مدیریت

نشانی: دفتر مرکزی: تهران - میدان توحید - خیابان توحید - نبش خیابان پرچم - پلاک ۶۸
کد پستی: ۱۴۱۹۹۶۵۱۱
فکس: ۶۶۹۲۰۸۷۶
تلفن: ۶۶۴۳۲۲۱۸ و ۶۶۴۲۰۲۶۳

شعبه شرق کشور - مشهد - بلوار فرامرزی عباسی، انتهای بلوار فرامرزی عباسی، نبش آزادی، ۳۹، پلاک ۱/۲ طبقه همکف
تلفن: ۰۵۱۳۶۰۹۲۰۹۲-۳

شعبه شمال - قائم شهر - خیابان شریعتی، مقابل جنگلبنایی، طبقه فوقانی بیمه پاسارگاد
تلفن: ۰۱۱۴۲۲۷۶۱۴۸

شعبه اصفهان - سعادت آباد، کوی کارگران، کوچه اردیبهشت، پلاک ۲۵
تلفن: ۰۳۱۳۶۳۵۷۹۸
Email: info@ariaaudit.com
www.ariaaudit.com

۱۴ مؤسسه حسابرسی ارکان سیستم
(حسابداران رسمی)



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
ممتد سازمان بورس و اوراق بهادار

- محمد شوقیان (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- عبدالله شفاعت (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی، کارشناس رسمی دادگستری)
- افشین نخبه فلاح (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی، کارشناس رسمی دادگستری)
- بهروز شیرخانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- عباس لاری دشتیبیاض (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی، کارشناس رسمی دادگستری)

خدمات: حسابرسی و بازرس قانونی شرکتها، حسابرسی داخلی، حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملیاتی، ارزیابی سهام، مشاوره مدیریت مالی، طراحی و پیادهسازی سیستمهای مالی، خدمات مالی و مالیاتی، نظارت برای تصفیه شرکتها.

نشانی دفتر تهران: بهجت آباد، خیابان لارستان، خیابان شهید حمیدصدر، پلاک ۳۵، واحد ۱۰، طبقه ۲
تلفن: ۸۸۰۴۹۴۱-۴۲
فکس: ۸۸۰۴۹۴۰
ایمیل: mshoghian7@gmail.com

دفتر تبریز: خیابان آبرسان، کوی مهرگان سوم، ساختمان ۲۳، طبقه ۴، واحد ۱
تلفنکس: ۰۴۱-۳۳۳۴۹۱۲۹-۰۴۱ ایمیل: arkansystem@gmail.com

دفتر مشهد: بلوار وکیل آباد، وکیل آباد ۱۹، عدل ۸، پلاک ۳۱۸
تلفن: ۰۵۱-۳۶۰۱۸۵۹۴-۰۵۱-۳۶۰۲۵۴۸۰-۳۶۰۱۰۹۱۴
www.Arkansystem.co

۱۷ مؤسسه حسابرسی بهمند



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
عضو انجمن حسابداری ایران

- معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار
- معتمد بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران
- رضا آتش (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمدرضا آرزومند صومعه سمرانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- نادر رستگاری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- رسول دوازده امامی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- احمد رضا شریفی قزوینی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- علی مشرفی آرائی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- هومن هشی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی صورت‌های مالی، مالیاتی، حسابرسی داخلی، خدمات مالی، ارزیابی سهام، مشاوره مالی و مالیاتی
نشانی: تهران - قائم مقام فراهانی - شماره ۱۱۴
تلفن: ۸۸۳۳۷۰۸-۱۰ و ۸۸۳۰۵۳۹۱-۲
فکس: ۸۸۳۴۶۸۵
نشانی اصفهان: شیخ صدوق شمالی، مجتمع سرو - طبقه ۳
تلفن و فکس: ۰۳۱۳۶۶۴۲۷۸۱، ۰۳۱۳۶۶۳۳۹۵۶

website: www.behmand-co.com
Email: Info@behmand-co.com

انجمن حسابداران خبره ایران
www.iica.ir

۱۸ مؤسسه حسابرسی برنااندیشان رایان



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
عضو انجمن حسابداران مدیریت آمریکا

- دکتر علیرضا خلیلی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی، IMA)
- دکتر رضا محمدی (حسابدار رسمی)
- دکتر یداله تاروی وردی (حسابدار رسمی، کارشناس رسمی دادگستری)

• دکتر عباس جهانی (حسابدار رسمی، حسابدار مستقل، کارشناس رسمی دادگستری)
خدمات: ارائه دهنده انواع خدمات حرفه‌ای در زمینه‌های مالی، مالیاتی، عملیاتی و ویژه نظارت بر تصفیه شرکتها، تهیه صورت‌های مالی IFRS و تلفیقی، اصلاح حساب، مشاوره مدیریت، طراحی سیستم‌های مالی و صنعتی و مشاوره در زمینه‌های بررسی امکانات سرمایه‌گذاری و امور مالی پروژهها و سهام و ارائه گزارشات مربوطه.

نشانی: تهران، خیابان کریم خان زند، خیابان حسینی، شماره ۶۱، واحد ۲۰
تلفن: ۸۸۳۱۱۹۸۸، ۸۸۳۳۴۰۶۷، ۸۸۳۴۹۹۸، ۸۸۳۴۰۶۸
فکس: ۸۸۳۴۰۶۸

Web: baraaudit.org
Email: bornaandishanrayan.info@gmail.com



instagram.com/iica_ir

۱۵ مؤسسه حسابرسی و خدمات مدیریت بهرادمشار



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
ممتد سازمان بورس و اوراق بهادار

- بابک عباس قلی زاده (حسابدار رسمی)
- خدمات:** حسابرسی صورت‌های مالی، حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، حسابرسی داخلی، بازرس قانونی، مشاور مالی، خدمات حسابداری، تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، اصلاح حساب، ارزیابی سهام و طراحی سیستم‌های مالی.
- تلفن:** ۸۸۳۹۳۱۷۱-۶
- فکس:** ۸۸۳۰۹۴۹۰

نشانی: تهران - خیابان مطهری، خیابان فجر (چم سابق) پلاک ۲۷
کدپستی: ۱۵۸۹۷۸۳۱۱۶
صندوق پستی: ۱۵۸۷۵/۵۵۵۱
Email: info@behradmoshar.com

۱۶ مؤسسه حسابرسی بهنود حساب



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
عضو انجمن حسابرسان داخلی ایران

- محمد رضا ابراهیمی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مهراون فرجی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی، کارشناس رسمی دادگستری)
- محمود واحدی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی و بازرس قانونی، حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملیاتی، حسابرسی داخلی، مشاوره مدیریت مالی، طراحی و پیادهسازی سیستم‌های مالی، خدمات مالی، بودجه‌ریزی عملیاتی، ارزیابی سهام، کارشناسی رسمی دادگستری، نظارت بر تصفیه شرکتها.

تلفن: ۸۸۹۸۰۴۰۲-۸۸۹۸۰۴۴۸-۸۸۹۸۰۳۷۳
نشانی: تهران - خیابان دکتر فاطمی - روبهروی خیابان کاج - پ ۱۳۶ - ساختمان تهران ۶۴ - طبقه پنجم جنوبی - واحد ۲۴
کدپستی: ۱۴۱۵۶۳۳۹۹



instagram.com/iica_ir

۱۹ مؤسسه حسابرسی بیات رایان



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
اعضای انجمن حسابداران خبره انگلستان و ویلز
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
ممتد سازمان بورس و اوراق بهادار

مؤسسه مورد تأیید انجمن حسابداران خبره رسمی انگلستان ACCA

- ابوالقاسم مرآت (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی، FCA)
- عبدالحسین رهبری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- امیرحسین ظهراهی مزرع‌شاهی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی مالی (استاندارد حسابرسی ایران و IFRS)، مالیاتی، عملیاتی، حسابرسی‌های خاص، بازرس قانونی، بررسی جهت سرمایه‌گذاری در شرکتها (Due Diligence)، ارائه خدمات مشاوره تخصصی در امور مالیاتی، بیمه اجتماعی، سرمایه‌گذاری خارجی و مدیریت، ارائه مشاوره تخصصی در صنعت بانکداری، بیمه و لیزینگ، تهیه صورت‌های مالی تلفیقی IFRS، نظارت بر امور تصفیه

تلفن: ۸۸۵۰۴۵۸۶-۸، ۸۸۵۰۷۹۲۷-۸، ۸۸۵۰۲۰۴۵
فکس: ۸۸۵۰۲۰۴۵

نشانی: تهران - خیابان ایرانشهر شمالی - نشن کریمخان زند - شماره ۲۳۳ طبقه دوم
تهران - خیابان مطهری بین شهید سرافراز و کوه نور - شماره ۲۳۱ طبقه سوم
bayatrayan@bayatrayan.ir



instagram.com/iica_ir

۲۳ مؤسسه حسابرسی پیشداد اندیشه مهرگان

عضو انجمن حسابداران خیره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
معمد سازمان بورس و اوراق بهادار
• **سعید رضائی قدیم** (حسابدار رسمی)
• **علی رمضان نژاد** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی
تلفن: ۴۴۹۷۳۲۹-۴۴۹۷۳۸۸-۴۴۹۷۴۸۲۲
فاکس: ۴۴۹۷۴۸۱۵
نشانی: تهران- بزرگراه ستاری جنوب، روبه روی مجتمع تجاری کوروش، ابتدای خیابان پیامبر غربی، پلاک ۱۰۶۷، مجتمع پندار، طبقه سوم، واحد ۱۱
کدپستی: ۱۴۷۱۹۵۳۲۶۴
Email: Pam.audit@yahoo.com

۲۰ مؤسسه حسابرسی بیلان گزارشگر

عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
• **مراد مومنی** (حسابدار رسمی)
• **عارف شفقوت رودسری** (حسابدار رسمی)
• **مینو فرقان دوست حقیقی** (حسابدار رسمی)
• **حبیب رودساز** (حسابدار رسمی)
• **زهره رضائی** (حسابدار رسمی)
خدمات: انواع حسابرسی، خدمات مالی و حسابداری و مالیاتی، خدمات ارجاعی دادگاهها و مراجع قضایی، بازرسی قانونی، نظارت بر تصفیه، سایر خدمات با تشخیص شورای عالی، مشاوره مدیریت مالی، ارزیابی سهام و سهم الشرکه، داری مالی، طراحی و پیاده سازی سیستم مالی
شماره‌های تماس: ۰۲۱-۲۲۱۴۴۴۷۰-۱ ۰۲۱-۸۸۵۶۱۷۰۴
فاکس: ۰۲۱-۲۲۰۹۴۶۵۴
نشانی: تهران، سعادت آباد، میدان کاج، ابتدای خیابان سرو شرقی - مجتمع اداری پایدار- طبقه چهار- واحد ۴۰۴
email: bilan.gozarehgar@yahoo.com
Site: www.bilangozreshgar.ir

۲۴ مؤسسه حسابرسی تلاش ارقام



عضو انجمن حسابداران خیره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
معمد سازمان بورس و اوراق بهادار
• **فیروز عرب‌زاده** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **فریدون ایزدپناه** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **علیرضا مصطفی زاده** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **سید سعید ثنائی کرهرودی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
خدمات: حسابرسی عملیاتی- مالیاتی- بازرسی قانونی- طراحی سیستم‌های مالی دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی- مشاوره مدیریت مالی- مشاوره کارشناسی- نظارت و مدیریت بر تصفیه- ارزیابی سهام و سهم الشرکه- داری مالی و خدماتی که توسط دادگاهها و مراجع قضائی در چهارچوب موارد بالا ارجاع و توسط حسابدار رسمی پذیرفته می‌شود و سایر موارد شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران اعلام می‌گردد.
دفتر مرکزی: تهران- خیابان شهیدمطهری، خیابان لارستان، نبش خیابان عبده، ساختمان سپهر (شماره ۵)، واحد ۳۰۲
تلفن: ۰۲۱-۸۸۰۶۸۷۶
شعبه تبریز: خیابان ولیعصر، خیابان آذرنیا، پلاک ۲۳، طبقه اول
تلفن: ۰۴۱-۳۳۳۳۹۹۷۱ و ۰۴۱-۳۳۳۳۲۷۸
دورنگار: ۰۴۱-۳۳۳۳۰۵۵۵

انجمن حسابداران خیره ایران www.iica.ir

۲۵ مؤسسه حسابرسی و خدمات حافظ گام

عضو انجمن حسابداران خیره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
معمد سازمان بورس و اوراق بهادار
• **حسین شیحی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی و کارشناس رسمی دادگستری)
• **مهدی آقاجانی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **سیویل احمدزاده** (حسابدار رسمی)
• **حمید خادمی** (حسابدار مستقل و حسابدار رسمی)
• **محمدرضا غرویان** (حسابدار رسمی)
• **ولی اله کریمی** (حسابدار رسمی)
• **رضا ابوالفتحی** (حسابدار رسمی)
• **حسن مرادگلی** (حسابدار رسمی)
• **مهدی وحیدی شمس** (حسابدار رسمی)
خدمات: حسابرسی صورت‌های مالی و انجام وظایف بازرسی قانونی، حسابرسی داخلی، حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملیاتی، تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، ارزیابی سهام، خدمات مالی و مشاوره‌ای در زمینه‌های مالی، حسابرسی و حرفه‌ای، طراحی و پیاده‌سازی سیستم‌های مالی و صنعتی و نظارت برای تصفیه شرکت‌ها
تلفن: ۰۲۱-۲۲۲۷۰۹۸۱، ۰۲۲۲۷۰۹۹۹، ۰۶۰-۲۲۹۱۳۱۵۹
نشانی: تهران- خیابان میرداماد- خیابان مصدق جنوبی- کوچه تابان- پلاک ۱۰- واحد ۱۵
کدپستی: ۱۵۴۹۸۳۳۳۹
پست الکترونیکی: hafezgam@yahoo.com

۲۱ مؤسسه حسابرسی پردازش حساب هونام



عضو انجمن حسابداران خیره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
• **سیدمصطفی شاه‌صاحبی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **سعید صدررانی نوری** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **ناصر صلحی** (حسابدار رسمی)
• **منوچهر سرمندی** (حسابدار رسمی)
• **مهدی شربتی** (حسابدار رسمی)
خدمات: حسابرسی صورت‌های مالی، حسابرسی داخلی، عملیاتی و ویژه، ارزیابی سهام، مشاوره‌ی مالی و مالیاتی
تلفن: ۰۲۱-۸۸۹۳۷۳۹۶-۸۸۹۳۸۱۵۸
نشانی: تهران- فلسطین شمالی- پایین تر از بلوار کشاورز- مقابل خیابان ایتالیا- کوچه آبادیان- پلاک ۸- واحد ۲
Email: hoonamcpa@yahoo.com

انجمن حسابداران خیره ایران شروع راه حرفه‌ای شدن شما...

رایانامه:

info@iica.ir

وبگاه:

http://iica.ir

کانال آپارات:

aparar.com/iica_ir

صفحه اینستاگرام:

instagram.com/iica_ir

کانال تلگرام:

https://t.me/iica_ir

۲۶ مؤسسه حسابرسی خیره

عضو انجمن حسابداران خیره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
• **نعمت‌اله علیخانی‌راد** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **سیاوش سهیلی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **اکبر ثیام** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی
تلفن: ۰۲۱-۸۸۸۰۴۵۱۹
فاکس: ۰۲۳۳۴۰-۸۸۹
نشانی: خیابان ولیعصر، کوی پزشکپور (شمال) فروشگاه قدس شماره ۲۴
کدپستی: ۱۵۹۴۸

۲۲ مؤسسه حسابرسی تدبیرگران مستقل

عضو انجمن حسابداران خیره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
معمد سازمان بورس و اوراق بهادار
• **محمود آقاجعفری** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **حمید حسینیان** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **مرتضی مصدری** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **حمیدرضا آقایی قههی** (حسابدار رسمی)
• **مصطفی هاشمی** (حسابدار رسمی)
• **علیرضا رسولی** (حسابدار رسمی)
خدمات: حسابرسی صورت‌های مالی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، طراحی و پیاده‌سازی سیستم‌های مالی و مالیاتی و نظارت بر امور تصفیه شرکت‌ها
تلفن: ۰۲۱-۸۸۹۰۲۹۹۹-۸۸۹۰۹۱۴۴
فاکس: ۰۲۱-۸۸۳۷-۸۸۹
نشانی: تهران- خیابان استاد نجات الهی- خیابان ارک- پلاک ۷۲- واحد ۴
Email: tadbirgaranmostaghe@yahoo.com

این فهرست در وبگاه رسمی انجمن به نشانی http://iica.ir/cpa-firms نیز به صورت آنلاین در دسترس است.

۲۷ مؤسسه حسابرسی و خدمات مدیریت داریا روش
(حسابداران رسمی)



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
معمد بورس و اوراق بهادار
عضو انجمن حسابرسان داخلی
عضو انجمن حسابداران ایران

- **داریوش امین نژاد** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی، و کارشناس رسمی دادگستری)
- **محمد جعفر دهقان** (حسابدار رسمی)
- **فرید منصوری** (حسابدار رسمی)
- **میلاذ شادی** (حسابدار رسمی)
- **سیدعلی شیرازی** (حسابدار رسمی)
- **حسن طهرانی** (حسابدار رسمی)
- **فرشید سلطانی** (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی و بازرسی قانونی صورت‌های مالی، مشاوره مالی و حسابرسی عملیاتی، حسابرسی داخلی، حسابرسی‌های خاص (ویژه)، رسیدگی‌های بیمه‌ای شرکت‌های، تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، خدمات حسابداری و سایر خدمات حرفه‌ای.

تلفن: ۹۰-۱۹۸۸-۸۸۶
فاکس: ۱۹۸۷-۸۸۶
نشانی: تهران- ماصلا، خیابان شیرازی جنوبی، کوچه اتحاد پلاک ۱۰، طبقه ۱
کدپستی: ۱۳۳۵۳۳۸۱۱
ایمیل: info@dariaresh.com

۲۸ مؤسسه حسابرسی
دش و همکاران



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
معمد سازمان بورس و اوراق بهادار

- **پهروز دارش** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **سیدحسین عرب‌زاده** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **میلتن ایوان کریمیان** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **منوچهر انوری زاده نائینی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **سعید ربیعی** (حسابدار رسمی)
- **علی اسلامی گنزیق** (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره مالی و مالیاتی، اصلاح حساب، ارزیابی سهام، طراحی سیستم‌های مالی، حسابرسی ویژه داخلی، دآوری مالی و ارزیابی سهام و سهم شرکت

تلفن: ۱۰-۴۴۴۶۶۰-۴۴۴۶۶۰
فاکس: ۴۴۴۶۶۱۲

نشانی: تهران - بزرگراه نیاش - خیابان سردار جنگل شمالی - خیابان پنج تن غربی - خیابان نشاط - کوچه سوم غربی - پلاک ۲۴
صندوق پستی: ۱۴۱۸۵/۴۸۷

www.dashiacpa.com
info@dashiacpa.com

انجمن حسابداران خبره ایران
www.iica.ir

انجمن حسابداران خبره ایران شروع
راه حرفه‌ای شدن شما...

رایانامه:

info@iica.ir

وبگاه:

http://iica.ir

کانال آپارات:

aparart.com/iica_ir

صفحه اینستاگرام:

instagram.com/iica_ir

کانال تلگرام:

https://t.me/iica_ir

۲۹ مؤسسه حسابرسی
رایمند و همکاران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
معمد سازمان بورس و اوراق بهادار

- **عباسعلی دهدشتی نژاد** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **فریبرز امین** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **همایون مشیرزاده** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **کریم حسین آبادی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **عباس سالک** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **محمّد محمدی** (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی صورت‌های مالی، خدمات بازرسی قانونی، حسابرسی مالیاتی، حسابرسی داخلی، خدمات حسابداری و اصلاح حساب، تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، ارزیابی سهام، مشاوره مالی و مالیاتی و سایر خدمات حرفه‌ای

تلفن: ۲۲۱۳۷۷۰۷ (۱۰ شماره)
فاکس: ۲۲۱۳۷۷۰۸
نشانی: تهران: سعادت آباد- بلوار پاک نژاد- بالاتر از چهارراه سرو- خیابان آسمان سوم شرقی- پلاک ۱۵
کدپستی: ۱۹۹۸۱۴۶۶۱۳

www.rymand.com

۳۰ مؤسسه حسابرسی و خدمات مدیریت
سخن حق



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
معمد سازمان بورس و اوراق بهادار

- **شهره شهلائی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **هوشنگ خستونی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **اسداله نیلی اصفهانی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره در زمینه امور بانک، بیمه، فناوری اطلاعاتی

تلفن: ۸۸۷۹۴۶۴۶
تلفکس: ۸۸۷۹۴۶۲۸
صندوق پستی: ۴۱۷۵-۱۴۱۵۵
نشانی: میدان آرژانتین، اول بزرگراه آفریقا، روبروی پارکینگ بیهقی، پلاک ۱۲، بلوک ب، واحد شماره ۳
پست الکترونیک:

info@sokhanehagh.com
www.sokhanehagh.com

۳۱ مؤسسه حسابرسی و خدمات مدیریت سامان پندار
(حسابدار رسمی)



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
معمد سازمان بورس و اوراق بهادار

- **احمد ظفر پرند** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **محمدعلی جلالی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **غلامرضا شجری** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **اکبر وقار کاشانی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **مختار موسوی پور** (حسابدار رسمی)
- **محمد کاظمی** (حسابدار رسمی)
- **ناصر ایران نژاد** (حسابدار رسمی)
- **علی حیدری** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **سید مهدی میرحسینی** (حسابدار رسمی)
- **محسن آل آقا** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **مسعود آل آقا** (حسابدار رسمی)
- **علی موسی زاده** (حسابدار رسمی)
- **مهدی قنبری** (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی مالی و انجام وظایف بازرسی قانونی، حسابرسی داخلی، حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملیاتی، خدمات مشاوره مالی و خدمات مدیریت، طراحی و پیاده سازی سیستم‌های مالی، ارزیابی سهام و صورت‌های مالی تلفیقی

دفتر مرکزی: بلوار آفریقا، نبش عاطفی غربی، پلاک ۱۵۲ (برج صبا) طبقه هفتم، واحد ۷۱
کدپستی: ۱۹۶۷۹-۳۵۹۷۶

تلفن: ۲۲۰۳۷۲۱۳-۵
نمابر: ۲۲۰۱۳۲۶۴

دفتر ۱: بلوار آفریقا، نبش خیابان عاطفی غربی، پلاک ۱۵۲ (برج صبا) طبقه دوازدهم، واحد ۱۲۳
کدپستی: ۱۹۶۷۹۳۶۱۱۱

تلفن: ۲۲۰۳۷۲۱۵
نمابر: ۲۲۰۳۷۲۱۴

دفتر ۲: خیابان دکتر علی شریعتی، بالاتر از پل سیدخندان، خیابان خواجه عبدالله انصاری، کوچه ۱۶، پلاک ۱ واحد ۲
کدپستی: ۲۲۸۶۱۸۳۰
تلفن: ۲۲۸۶۱۸۳۰
نمابر: ۲۲۸۹۹۶۹۰

دفتر ۳: خیابان سپهرودی شمالی، خیابان هویزه شرقی - پلاک ۱۵ - طبقه ۴- واحد ۸
کدپستی: ۱۵۵۸۶۱۷۵۴۱

تلفن: ۱-۸۸۷۴۵۲۵
نمابر: ۸۸۱۷۷۴۳۹

دفتر ۴: خیابان بخارست، کوچه مقدس ۴، پلاک ۲۲، طبقه سوم
کدپستی: ۹۳۷۶۱۵۶۱۸۵

تلفن: ۵-۸۸۷۴۰۹۷۳
نمابر: ۸۸۷۴۰۸۶

Website: (ww.samanicpa.com)
mail: Info@samanicpa.org
samanicpa@yahoo.com



instagram.com/iica_ir



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
معمد سازمان بورس و اوراق بهادار

- معصومه شعبان (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- نسرين پشایی (حسابدار رسمی)
- مرتضی نوبخت (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- فروغ رشتچیان (حسابدار رسمی)

• خدمات: حسابرسی صورتهای مالی، عملیاتی و مالیاتی، بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای مدیریت، اصلاح حساب و حسابداری، ارزیابی سهام و سهم شرکت، داور مالی، طرحهای عمرانی، طراحی سیستم‌های مالی و کارشناسی مالی

تلفکس: ۸۸۹۰۳۳۹۹-۸۸۸۹۰۶۱۹-۸۸۹۰۵۶۴۷

نشانی: تهران: فلسطین شمالی، بالاتر از بلوار کشاورز، پلاک ۴۶۳، ساختمان شماره ۵۵، طبقه ۴، واحد ۱۸

پست الکترونیکی: amermoshavertehran@iacpu.ir

انجمن حسابداران خبره ایران شروع راه حرفه‌ای شدن شما...

رایانامه:

info@iica.ir

وبگاه:

<http://iica.ir>

کانال آپارات:

apararat.com/iica_ir

صفحه اینستاگرام:

[instagram.com/iica_ir](https://www.instagram.com/iica_ir)

کانال تلگرام:

https://t.me/iica_ir

مؤسسه حسابرسی شراکت

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
معمد سازمان بورس و اوراق بهادار

- سیروس گوهری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مجید کشور پزوه لنگرودی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمد علی اکباتانی (حسابدار رسمی)
- مهسا فرخی (حسابدار رسمی)
- ام البنین خوش نام (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی و دیگر خدمات مالی و اصلاح حساب

تلفن: ۸۸۷۱۷۶۵۰-۸۸۷۱۷۶۵۱-۸۸۷۱۹۹۰۹

فاکس: ۸۸۷۲۰۱۸۸

نشانی: خیابان دکتر بهشتی، خیابان قائم مقام فراهانی، ساختمان ۲۱۶، پلاک ۱۸۶، طبقه چهارم

پست الکترونیکی: sherkat_co@yahoo.com

صندوق پستی: ۱۵۸۷۵-۶۶۶۶۶

مؤسسه حسابرسی فراز مشاور

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
معمد سازمان بورس و اوراق بهادار

- پرویز صادقی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مصطفی دیلمی پور (حسابدار رسمی)
- نریمان ایلخانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- فریبرز حیدری بیگوند (حسابدار رسمی)
- سعید خاریاند (حسابدار رسمی)
- وحید پور مشرفی (حسابدار رسمی)
- عبدالله قلعه (حسابدار رسمی)
- حسن یاسور علیپور (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی و بازرس قانونی، حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملیاتی، مشاوره مدیریت مالی، طراحی و پیاده‌سازی سیستم‌های حسابداری و حسابداری صنعتی، خدمات مالی، حسابداری، ارزیابی سهام و نظارت بر امور تصفیه

دفتر تهران: خیابان نلسون ماندلا شماره ۲۴۴- مجتمع اداری الهیه - طبقه ۶- واحد ۶۰۶ کد پستی: ۱۹۶۶۷۴۲۸۸۸

تلفن: ۲۶۲۱۲۸۷۰-۲۶۲۱۲۸۷۲-۲۶۲۱۲۸۵۲-۲۶۲۱۳۱۰۲-۲۶۲۱۳۱۲۷

دفتر مشهد: مشهد بلوار وکیل آباد- بلوار هاشمیه- نبش هاشمیه ۶- برج آبان- طبقه ۵- واحد ۵۱۰

تلفن: ۰۵۱-۹۱۰۰۷۶۰۳-۰۵۱-۹۱۰۰۶۰۷۴-۰۵۱-۹۱۰۰۱۸۵۱

E-mail: info@farazmoshaver.com

مؤسسه حسابرسی شهرد امین

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
معمد سازمان بورس و اوراق بهادار

- حسن حاجیان (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمد صفا دهقان (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- افسر عابدین (حسابدار رسمی)
- حسن روح افشاری (حسابدار رسمی)
- ابراهیم تیموری (حسابدار رسمی)
- حسین جعفری (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی مستقل و بازرس قانونی، حسابرسی داخلی، سایر خدمات اطمینان بخشی (اجرای روش‌های توافقی، رسیدگی به اطلاعات مالی آتی)، نظارت بر امور تصفیه، خدمات راستی‌آزمایی (Due Diligence)، ارزیابی عملکرد مدیریت، خدمات گزارشگری مبتنی بر استانداردهای حسابداری ایران و IFRS، خدمات اصلاح حساب و تهیه صورتهای مالی تلفیقی، خدمات حسابداری، مشاوره مالی و مالیاتی، طراحی و پیاده‌سازی سیستم‌های مالی و مشاوره در زمینه نظام کنترل داخلی

تلفن: ۴۴۰۰۸۱۷۷۹-۹ و ۴۴۰۰۲۲۶۶۰

فاکس: ۴۴۰۴۹۰۶۳

نشانی: تهران فلکه دوم صادقیه بلوار آیت الله کاشانی پلاک ۲۱۰ (ساختمان ماد) طبقه ۴ واحدهای ۱۴ و ۱۵

کد پستی: ۱۴۸۱۸۷۵۳۵۹

صندوق پستی: ۱۴۵۱۵-۱۳۵۹

پست الکترونیکی: F.audit@shohoodamin.ir



[instagram.com/iica_ir](https://www.instagram.com/iica_ir)

مؤسسه حسابرسی کاربرد ارقام

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
معمد سازمان بورس و اوراق بهادار

- محمد حسین بدخشانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- بیژن کریمی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- احسان اسدی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره مالی و مدیریت، طراحی سیستم‌های مالی، اصلاح حساب و ارزیابی سهام

نشانی دفتر تهران: خیابان آفریقا (جردن)- خیابان عاطفی غربی- پلاک ۶۰- طبقه اول- زنگ دوم

کد پستی: ۱۹۶۷۹۳۵۸۵۳

تلفن: ۲۲۰۲۳۵۴۴

فاکس: ۲۲۰۳۸۲۴۴

Email: karbord_argham@gmail.com

مؤسسه حسابرسی کاشفان

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
معمد سازمان بورس و اوراق بهادار

- جعفر عوض پور (حسابدار رسمی)
 - شهراد عوض پور (حسابدار رسمی)
 - قاسم ضرغامی (حسابدار رسمی)
 - اکبر منفرد (حسابدار رسمی)
 - سعید زندیه (حسابدار رسمی)
- خدمات: حسابرسی، مالیاتی، مشاوره، خدمات مالی (از جمله طراحی و پیاده‌سازی سیستم‌های مالی و صنعتی، صورت‌برداری دارایی‌های ثابت، ثبت و نگهداری حساب‌ها، امور تصفیه و...)
- تلفن: ۸۸۸۶۱۳۰-۸۸۸۶۱۳۱-۸۸۸۳۵۲۱۳
- فاکس: ۸۸۲۷۵۵۶

نشانی: تهران، خیابان میرزای شیرازی، خیابان فریدون نژادکی، شماره ۶ ساختمان کاشفان

کد پستی: ۱۵۸۵۷۶۶۵۱۳

پست الکترونیکی: info@kashefan.com

www.kashefan.com

مؤسسه حسابرسی و خدمات مدیریت سیاق نوین جهان



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
معمد سازمان بورس و اوراق بهادار

- محمد تقی منصوری راد (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- عبدالهادی بحرانی اصل (حسابدار رسمی)
- لیلا رضایی جهقی (حسابدار رسمی)
- فاطمه صالحی (حسابدار رسمی)

خدمات: انواع حسابرسی و بازرس قانونی، خدمات مشاوره مالی، حسابداری، مالیاتی و بیمه‌ای، خدمات حسابرسی داخلی، ارزیابی سهام، نظارت بر امور تصفیه، خدماتی که توسط شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران اعلام و تایید می‌شود.

تلفکس: ۴۴۲۴۶۴۸۵۷ و ۴۴۲۴۶۴۸۱۲ و ۴۴۲۱۸۰۴۹

کد پستی: ۱۴۶۴۶۵۴۹۱۶

نشانی: تهران: بلوار مرزداران- بلوار آریافر- نبش گلدیس هفت- پلاک ۲۱- زنگ دوم

www.SiaghNovinJahan86@yahoo.com

۳۹ مؤسسه حسابرسی مختار و همکاران



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
معمد سازمان بورس و اوراق بهادار
عضو انجمن حسابداران خبره انگلستان و ویلز
عضو انجمن حسابداران خبره آمریکا
مؤسسه پذیرفته شده توسط انجمن حسابداران رسمی انگلستان-ACCA

• **محمد محقق ریاض** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **روح اله امینی مصلح آبادی** (حسابدار رسمی)
• **هادی امینی** (حسابدار رسمی)

خدمات: ارائه خدمات حرفه‌ای در زمینه حسابرسی مالی، مالیاتی، حسابرسی ویژه، مشاوره مدیریت، بررسی امکانات سرمایه‌گذاری و امور مالی پروژه‌ها و سهام و ارائه گزارشات مربوطه

تلفن: ۸۸۹۰۹۷۱۸، ۸۸۸۰۰۲۶۸-۹
فاکس: ۸۸۹۰۳۴۹۶

نشانی: خیابان ولی عصر، خیابان زرتشت غربی، شماره ۱۴ طبقه ششم

Email: B.ghiai@gmail.com

Mokhtarvahamcaran@iacpa.ir

۴۰ مؤسسه حسابرسی و بهبود سیستم‌های

مدیریت مفاهیم حساب جامع (حسابداران رسمی)



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

• **حمیدرضا نیک‌خواه** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **محمدعلی دارابی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی صورتهای مالی، حسابرسی مالیاتی، بازرس قانونی، طراحی سیستم‌های حسابداری، ارزیابی سهام، حسابرسی داخلی، مشاوره مدیریت مالی و مالیاتی

تلفن: ۸۸۵۵۹۳۷۰-۸۸۵۵۹۳۱۶
فاکس: ۸۸۵۵۰۸۹۷
کدپستی: ۱۴۳۲۸۹۴۱۷۵

نشانی: تهران، خیابان ولیعصر، پارک ساعی، برج سپهر ساعی، طبقه چهارم، واحد ۴۰۶

Email: mafahim.h_iacpa@yahoo.com

۴۱ مؤسسه حسابرسی و خدمات مدیریت ممیز

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

• **محمدنبی داهی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **حسین سیادت‌خو** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **داریوش کیان آسا** (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی

تلفن: ۸۸۹۰۷۶۷۹-۸۸۸۰۲۹۰۱-۸۸۹۰۱۵۴۷-۸۸۸۹۵۳۷۷
فاکس: ۸۹۷۷۱۶۴۱

نشانی: خیابان کریم‌خان‌زند، خیابان آبان جنوبی، خیابان سپند، پلاک ۶۴ طبقه سوم، واحد ۶

کدپستی: ۱۵۹۸۶۸۵۱۷
Email: Momayez_co@yahoo.com

۴۲ مؤسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

نیک‌روشان تهران



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

• **بیژن عبداللهی نمین** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **عبدالحسین تجلی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **حسین حیدری** (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی صورتهای مالی، مالیاتی، عملیاتی، حسابرسی داخلی و ویژه بازرس قانونی، خدمات مالی، مشاوره مالی و مالیاتی، ارزیابی سهام، اصلاح حساب و طراحی سیستم‌های مالی.

تلفن: ۷۷۸۷۳۵۱۹-۲۱

نشانی: تهران، تهران پارس، خیابان فرجام، خیابان باغدارنیا (شاید شمالی) انتهای ۱۷۴/۱ غربی ساختمان پارس پلاک ۲۰، طبقه سوم

کدپستی: ۱۶۵۲۹۲۳۶۵

صندوق پستی: ۱۱۲۷-۱۶۷۶۵

پست الکترونیک: tehrannikraveshan@yahoo.com

۴۳ مؤسسه حسابرسی هادی حساب تهران

(حسابداران رسمی)



عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
معمد سازمان بورس و اوراق بهادار

نماینده مؤسسه حسابرسی بین‌المللی UHY انگلستان

• **مجید مهربانی** (حسابدار رسمی)
• **حمیدرضا کیهانی** (حسابدار رسمی)
• **علی کیهانی** (حسابدار رسمی)
• **محمدحسین (بهروز) سربوی** (حسابدار رسمی)
• **عباس جبیری** (حسابدار رسمی)
• **اکبر دادگر نمینی** (حسابدار رسمی)

آدرس: تهران، خیابان مطهری، خیابان ترکمنستان، کوچه سرور، پلاک ۲، طبقه ۶، واحد ۱۵

تلفن: ۸۸۴۴۳۶۳۴-۰۲۱-۸۸۴۲۲۶۶

فکس: ۸۸۴۲۲۶۶-۰۲۱-۸۸۴۲۲۶۶

Office@hadihesab.com

www.hadihesab.ir www.uhy-ir.com

انجمن حسابداران خبره ایران

www.iica.ir

انجمن حسابداران خبره ایران شروع

راه حرفه‌ای شدن شما...

رایانامه:

info@iica.ir

وبگاه:

http://iica.ir

کانال آپارات:

aparar.com/iica_ir

صفحه اینستاگرام:

instagram.com/iica_ir

کانال تلگرام:

https://t.me/iica_ir

۴۴ همیار حساب

مؤسسه حسابرسی و خدمات مالی



عضو انجمن حسابداران خبره ایران

عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

معمد سازمان بورس و اوراق بهادار

• **منصوره منصفی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

• **مسعود مبارک** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

• **محمدتقی سلیمان‌نیا** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

• **عبدالمهدی امینی** (حسابدار رسمی)

• **شهاب** (حسابدار رسمی)

• **مژگان علیپور** (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی

تلفن: ۶۶۸۵۲۹۰-۱، ۶۶۹۰۰۹۴۰

نشانی: تهران، خیابان کارگر شمالی، خیابان نصرت، پلاک ۵۴ جدید طبقه دوم، واحد ۴

صندوق پستی: ۱۴۱۵۵/۱۶۴۳

Email: Hamyarhesab1371@Yahoo.com

۴۵ مؤسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

هشتت

عضو انجمن حسابداران خبره ایران

عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

• **رامین معانی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

• **محسن محمودی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

• **غلامرضا جهانگیریان** (حسابدار رسمی)

• **صالح ضیائی** (حسابدار رسمی)

• **هادی تجاری** (حسابدار رسمی)

• **فرخ حیدری نوری** (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی

تلفن: ۴۴۰۲۲۵۷۷-۴۴۰۲۲۹۷۶

نشانی: تهران - آیت الله کاشانی، بلوار ابوذر نیش فیعی - پلاک ۲/۲ - ساختمان پارت - طبقه اول - واحد ۴

کدپستی: ۱۴۷۱۶۳۴۱۸۵

۴۶ مؤسسه حسابرسی و خدمات مالی و مدیریت

هوشمند نگر پویا



عضو انجمن حسابداران خبره ایران

عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

• **مهدی معین پور** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

• **غلامحسین مائلی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی، کارشناس دادگستری)

• **مهدی غفوری** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی صورتهای مالی، حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، حسابرسی داخلی، بازرس قانونی، مشاوره مالی و مدیریت، خدمات حسابداری، تهیه صورتهای مالی تلفیقی، اصلاح حساب، طراحی سیستم‌های مالی، تهیه صورتهای مالی بر مبنای IFRS و بررسی مالی پروژه‌های سرمایه‌گذاری

تلفن: ۶۶۹۲۳۶۵-۶۶۹۲۳۶۴-۶۶۹۲۳۶۳

نشانی: تهران، خیابان توحید قبل از خیابان آزادی، پلاک ۲، طبقه ۴ واحد ۱۳

کدپستی: ۱۴۷۸۱۹۶۴۷۶

hnp.audit@gmail.com

۱۴۰ عضو جدید به نام‌های زیر به انجمن حسابداران خبره‌ی ایران پیوستند.



۱۴۲۵۱- سیدحسام موسوی داور



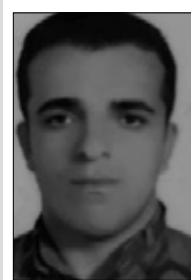
۱۴۲۵۰- فرهاد خلیلی



۱۴۲۴۹- منصور خداپرست



۱۴۲۴۸- داود غرقانی



۱۴۲۴۷- حسین جوادی



۱۴۲۵۶- منصور مافی بالانی



۱۴۲۵۵- کورش پاهنگ



۱۴۲۵۴- ارشد منادی



۱۴۲۵۳- زینب نیک جوی ترابی



۱۴۱۵۲- داود سلیمانی



۱۴۲۶۱- فاطمه اله مرادی



۱۴۲۶۰- فرشته رجبی



۱۴۲۵۹- فاطمه کیجانی



۱۴۲۵۸- حامد خدا مرادی



۱۴۲۵۷- محسن قبادی



۱۴۲۶۶- سعید اسکریپور



۱۴۲۶۵- فاطمه دهقانی



۱۴۲۶۴- علی عباسی



۱۴۲۶۳- خدیجه ولی پور



۱۴۲۶۲- مرضیه دهقانپور



۱۴۲۲۷۱ - مهدی یوسفی



۱۴۲۷۰ - مهدی کریمی



۱۴۲۶۹ - بهیار حاج علیزاده



۱۴۲۶۸ - علیرضا تولایی



۱۴۲۶۷ - امین پولادین



۱۴۲۷۶ - جواد قدیم پور



۱۴۲۷۵ - رضا شهبازی مرید



۱۴۲۷۴ - ارمان ناصر ترابی



۱۴۲۷۳ - مقصود یزدانی عربلو



۱۴۲۷۲ - حسین وارسته



۱۴۲۸۱ - حسین اسدی



۱۴۲۸۰ - سید مصطفی رحیمی



۱۴۲۷۹ - سعید نوازنده



۱۴۲۷۸ - لیذا شایسته



۱۴۲۷۷ - معصومه رحیمی



۱۴۲۸۶ - عامر رهنما



۱۴۲۸۵ - سعید سعادت مند



۱۴۲۸۴ - مهدی دیزن



۱۴۲۸۳ - عباس کریمی کلایه



۱۴۲۸۲ - محمد رضا باقری



۱۴۲۹۱ - شاهرخ سهرابی



۱۴۲۹۰ - فاطمه عبداللهی



۱۴۲۸۹ - وحید منتظری



۱۴۲۸۸ - احمد تنهایی



۱۴۲۸۷ - سید شجاع الدین میراحمدی



۱۴۲۹۶- رضا توتون فروش



۱۴۲۹۵- محسن بوشهریان



۱۴۲۹۴- صادق فلاح نژاد



۱۴۲۹۳- میر مجتبی حسینی



۱۴۲۹۲- وجیه نقوی



۱۴۳۰۱- صیاد ابراهیمی



۱۴۳۰۰



۱۴۲۹۹- بابک مرادی قره خانگلو



۱۴۲۹۸- اسماعیل پاک نیا



۱۴۲۹۷- محمد مهدی بادیا



۱۴۳۰۶- الهام آذربور



۱۴۳۰۵- علیرضا تکلو



۱۴۳۰۴- سهراب نظری



۱۴۳۰۳- حمزه شیزاده



۱۴۳۰۲- علی حسین زاده



۱۴۳۱۱- ناصر بابازاده



۱۴۳۱۰- مهدی مردندی



۱۴۳۰۹- لیلی شیروانی



۱۴۳۰۸- محمد حسین رضانی



۱۴۳۰۷- جواد عنایتی



۱۴۳۱۶- نرگس عظیمی آشتیانی



۱۴۳۱۵- روزین وطن خواه



۱۴۳۱۴- مهدی حسینی



۱۴۳۱۳- محمد حسین پورحسین



۱۴۳۱۲- فرخ صفری



۱۴۳۲۱- هادی حقی



۱۴۳۲۰- محمد رضا فضلعلی



۱۴۳۱۹- سمیه آریامنش



۱۴۳۱۸- محسن هوشیاری راد



۱۴۳۱۷- فاطمه صادق آبادی



۱۴۳۲۶- علیرضا ابراهیمی



۱۴۳۲۵- سید وحید میرزاده



۱۴۳۲۴- جعفر امیری



۱۴۳۲۳- حسین قدیانی



۱۴۳۲۲- تهمنه محمدنژاد



۱۴۳۳۱- صالح عرفی زاده



۱۴۳۳۰- محسن صالحون



۱۴۳۲۹- حامد فریدی راد



۱۴۳۲۸- میثم ایمانی حور



۱۴۳۲۷- طیبه زارع



۱۴۳۳۶- عبدالله حسین زاده



۱۴۳۳۵- مجتبی نوروزی



۱۴۳۳۴- محمد سعید مغزیان



۱۴۳۳۳- مهدی جلیل پور



۱۴۳۳۲- زلیخا الباسی



۱۴۳۴۱- جلال باقری رنجبر



۱۴۳۴۰- محمد اژیراک



۱۴۳۳۹- سمیه مرادی



۱۴۳۳۸- میترا کاهل



۱۴۳۳۷- پدram عطارزاده



۱۴۳۴۶ - مریم منیری



۱۴۳۴۵ - علیرضا سلامی



۱۴۳۴۴ - مریم کدخدازاده



۱۴۳۴۳ - حسین نصیری پهلون



۱۴۳۴۲ - مهران هاشمی نیا



۱۴۳۵۱ - زهرا سلیمانی



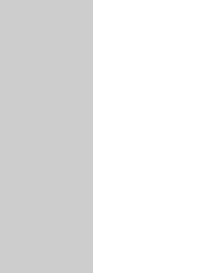
۱۴۳۵۰ - حامد گلستان



۱۴۳۴۹ - سحر غبائی



۱۴۳۴۸ - حلیمه شهریاری



۱۴۳۴۷ - سیدامین سیدمحسنی



۱۴۳۵۶ - مجتبی تارکی



۱۴۳۵۵ - اسماعیل خرید



۱۴۳۵۴ - لیلا مرادی



۱۴۳۵۳ - رویا جوادی



۱۴۳۵۲ - رامین شجاعی برجویی



۱۴۳۶۱ - مجتبی عباسی



۱۴۳۶۰ - سعید پورحسینی



۱۴۳۵۹ - ایمان یوسفی



۱۴۳۵۸ - علی بذرگو



۱۴۳۵۷ - امیر شرمسار حسنعلی ده



۱۴۳۶۶ - غلامرضا حسن بلالی



۱۴۳۶۵ - عباس بابوته



۱۴۳۶۴ - سعید قنبری



۱۴۳۶۲ - نیلوفر فریدونی زاده



۱۴۳۶۲ - مهدیه عرب خالص



۱۴۳۷۱- امیرحسین محمدی



۱۴۳۷۰- لاله سلجوقی



۱۴۳۶۹- حسین طریقی



۱۴۳۶۸- محمد شفیع بیک محمدی



۱۴۳۶۷- فرشته شیروانی



۱۴۳۷۶- یاشار معرفتی



۱۴۳۷۵- هادی شیرعلی



۱۴۳۷۴- ارمغان ناصر ترابی



۱۴۳۷۳- سعید عاقل زاده



۱۴۳۷۲- میترا درویشی



۱۴۳۸۱- محمدمهدی بیات



۱۴۳۸۰- حمیدرضا کمرکی



۱۴۳۷۹- لیلا برهمندپور



۱۴۳۷۸- حامد ملکی



۱۴۳۷۷- اعظم سادات موسوی



۱۴۳۸۶- رضا جلیل زاده



۱۴۳۸۵- مهناز رضا حمیدی



۱۴۳۸۴- علی اصغر اصغری



۱۴۳۸۳- مهسا حقایقی



۱۴۳۸۲- آریا امین پور



۱۴۳۹۱- زینب پیرایش راد



۱۴۳۹۰- سید محمد موسوی



۱۴۳۸۹- سید مصطفی حسینی



۱۴۳۸۸- نرگس ورمزیاری



۱۴۳۸۷- حسین سلیمان پور



۱۴۳۹۶- مریم رزمجوئی



۱۴۳۹۵- حسن موسوی



۱۴۳۹۴- مهدی حسینی



۱۴۳۹۳- آرش کریمی



۱۴۳۹۲- مهدی بهزادی شفا



۱۴۴۰۱- امیر قربانزاده



۱۴۴۰۰- رامین رضائی



۱۴۳۹۹- شیرین مهربادی



۱۴۳۹۸- ابراهیم قنبری



۱۴۳۹۷- علی قوام محبوب



۱۴۴۰۶- سعید بهرامی



۱۴۴۰۵- یاشار رحیمی مرندی



۱۴۴۰۴- نرجس عوض پور



۱۴۴۰۳- فرهاد آقا اکبری



۱۴۴۰۲- مهدی رستمی



۱۴۴۱۱- ابراهیم مرادی نو



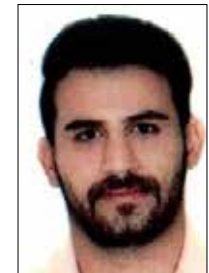
۱۴۴۱۰- سیما عربانی



۱۴۴۰۹- آرزو سادات سجادی راد



۱۴۴۰۸- محمد محمدیان



۱۴۴۰۷- ایمان فلاح



۱۴۴۱۶- اصغر زین العابدین پورشیرازی



۱۴۴۱۵- محمد شافع کریمی



۱۴۴۱۴- ولی اله مصطفی زاده



۱۴۴۱۳- محمدرضا قنبری



۱۴۴۱۲- سوده معزی



۱۴۴۲۱- علیرضا غیاثوند محمدخانی



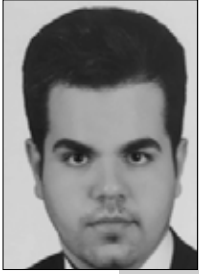
۱۴۴۲۰- جلیل مختاری



۱۴۴۱۹- سیدرضا ملیحی



۱۴۴۱۷- داود دهقان عاویق



۱۴۴۲۶- هادی موسی پور



۱۴۴۲۵- حمیده نیسی



۱۴۴۲۴- جمیل احمدی



۱۴۴۲۳- ابوالفضل سلیمانی



۱۴۴۲۲- علی مختاری



۱۴۴۳۱- سمیرا سلیمی



۱۴۴۳۰- رضا تولاتی



۱۴۴۲۹- رضا خسروی شهمیرزادی



۱۴۴۲۸- مهدی اقبال جور



۱۴۴۲۷- امید احمدی



۱۴۴۳۶- حیدر حیدری



۱۴۴۳۵- سیده فرشته کیا



۱۴۴۳۴- مرتضی حمیدی



۱۴۴۳۳- علی الیاسی



۱۴۴۳۲- لیلا حسن زاده



۱۴۴۴۱- مرتضی دارائی



۱۴۴۴۰- شاهین عسگر پور



۱۴۴۳۹- سید مهران کامروائی



۱۴۴۳۸- معصومه بی جفا



۱۴۴۳۷- سعیده سادات حسینی

دوره حضوری-آنلاین عالی مشاور مالیاتی خبره



دروس دوره

- مروری جامع بر قوانین و مقررات مالیاتی و مالیات بر ارزش افزوده (مقدماتی)
- قوانین و مقررات مالیاتی، آیین نامه های اجرایی و بخشنامه های مرتبط (بیشرفته)
- تشریح فرایندهای دادخواهی و دادرسی مالیاتی
- بررسی کاربردی نرم افزارها و سامانه های هوشمند مالیاتی
- نحوه تهیه اظهارنامه مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی
- آشنایی با حرفه مشاوره و فنون مذاکره
- آشنایی و تحلیل دروس آزمون مشاوران رسمی مالیاتی
- مروری بر استانداردهای حسابداری با رویکرد مالیاتی



روزهای زوج و فرد

اطلاعات بیشتر و ثبت نام:

www.pact.ir

مدت دوره: ۱۶۰ ساعت

شهریه دوره: ۱۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال

مدرك مورد تایید دانشگاه صنعت نفت و

انجمن حسابداران خبره ایران



دوره حضوری-آنلاین آمادگی آزمون حسابدار رسمی



دروس دوره

این دوره برای کسانی مناسب است که قصد دارند تا در معتبرترین آزمون حسابداری کشور که همان آزمون حسابدار رسمی است، شرکت کنند. مرکز آموزش حسابداران خبره در راستای تقویت دانش داوطلبان جهت شرکت در این آزمون، این دوره را با توجه به سرفصل‌های آزمون در ۵ درس برگزار می‌کند. همچنین مرکز با برگزاری یک آزمون آزمایشی در تاریخی نزدیک به تاریخ آزمون به داوطلبان کمک می‌کند تا میزان آمادگی‌شان را جهت شرکت در آزمون حسابداری رسمی بسنجند.



برای مشاهده زمان‌های برگزاری به وب سایت
مرکز آموزش مراجعه نمایید.

www.pact.ir

مدت دوره: ۲۶۹ ساعت

شهریه دوره: ۱۳۷,۵۰۰,۰۰۰ ریال



دوره‌ی حضوری - آنلاین حسابدار مدیریت خبره - CIMA فارسی



دروس دوره

۱. حسابداری مالی
۲. حسابداری مدیریت - ارزیابی عملکرد
۳. مدیریت سازمانی و سیستم عملیاتی‌های اطلاعاتی
۴. حسابداری مدیریت - مدیریت تصمیم‌گیری
۵. تجزیه و تحلیل مالی
۶. مدیریت یکپارچه
۷. استراتژی ریسک و کنترل
۸. استراتژی مالی
۹. استراتژی کسب و کار

روزهای زوج (شنبه ، دوشنبه و چهارشنبه)

اطلاعات بیشتر و ثبت نام:

www.pact.ir

مدت دوره: ۲۷۰ ساعت

شهریه دوره: ۱۰۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال

مدرک مورد تایید دانشگاه صنعت نفت و

انجمن حسابداران خبره ایران



iica_ir



iica_ir

Edit Profile



1,187 posts

30.4k followers

3 following

انجمن حسابداران خبره ایران
 Nonprofit organization
 عضو فدراسیون بین‌المللی حسابداران
 IRANIAN INSTITUTE
 OF CERTIFIED
 ACCOUNTANTS (IICA);
 IRANIAN MEMBER
 OF IFAC
 www.iica.ir
 درخواست عضویت در انجمن
iica.ir/membership

با اینستاگرام انجمن همراه شوید



... ریپت ۲۶ آذر



مجله حسابدار



فرم عضویت



انجمن



PACT



...ار مدیریت ح



...ایدار مالی ح

- اجرای لایوهای جذاب در حوزه حسابداری، حسابرسی و قوانین

- هر روز انتشار اخبار جدید حرفه حسابداری و حسابرسی در سطح ایران و بین‌المللی

- هر روز انتشار حداقل یک محتوای آموزشی حرفه ای

- انتشار فیلم‌های آموزشی

دانش کام
حسابداری

www.Hesabdary.Com
 @HesabdaryCom

