

حسابداران



در این شماره می خوانیم:

حسابرسی ناب | جستاری بر روش‌های تأمین مالی | ظهور و افول لایفو | نمایش کیفیت حسابرسی از طریق افشای عمومی و داوطلبانه شاخص‌های کیفیت حسابرسی | حسابداری تغییرات آب و هوایی: اولین رویکرد دقیق برای گزارش ESG | نقش هوش مصنوعی و اهمیت آن در سیستم‌های حسابداری | بررسی پولشویی در ایران و راه کارهایی برای مبارزه با آن | اهمیت نقش حسابداران در امور حقوقی کارفرمایان |

بر نام خدوئذ جا، و خرد

انجمن

- ۱۰۱ فهرست مؤسّسات حسابرسی
- ۱۱۰ فهرست اعضای خبره انجمن
- ۱۱۴ اعضای جدید انجمن

مقالات و مطالب فنی

- ۲ حسابرسی ناب
رضا قنبریان، مصطفی محمودآبادی
- ۱۶ جستاری بر روش‌های تأمین مالی
مهدی بیرانوند
- ۲۶ ظهور و افول لایفو
وحید منتنی، محمد ثانوی، علیرضا نصیری
- ۵۰ نمایش کیفیت حسابرسی از طریق افشای عمومی و داوطلبانه شاخص‌های کیفیت حسابرسی
امیر صابر، مجتبی رضایی
- ۵۸ حسابداری تغییرات آب و هوایی: اولین رویکرد دقیق برای گزارش ESG
پرناز رحمانی، سمیرا فنائی
- ۷۰ نقش هوش مصنوعی و اهمیت آن در سیستم‌های حسابداری
مهدی باقریان، پریسا سعادت، مهدی مثالی
- ۸۴ بررسی پولشویی در ایران و راه کارهایی برای مبارزه با آن
مینا صدر
- ۹۴ اهمیت نقش حسابداران در امور حقوقی کارفرمایان
مهدی دولتشاهی



فروردین ۱۴۰۳

سال ۳۸، شماره پیاپی ۳۵۳

شاپا: ۵۳۰-۱۷۳۵ ISSN

صاحب امتیاز: انجمن حسابداران خبره ایران

مدیر مسئول: مهدی تقوی

سر دبیر و مدیر اجرایی: سیدمحمدباقرآبادی

طراح، صفحه‌آرا و امور وبگاه: لیلا بیگلری

دبیر اخبار و امور آگهی‌ها: بنفشه صفری‌نژاد

همکاران تحریریه: حسن چناری، ویدا غفاری،

حامد قاموس مقدم

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

مسئولیت مقاله‌ها و اظهارنظرهای مندرج در حسابدار در برابر ادعاهای اشخاص ثالث بر عهده 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 شهیده راشل کوری (بیست و هفتم)،

خیابان الوند، پلاک ۲۸، طبقه دوم

تلفن: ۸۸۶۵۹۹۸۵-۸۸۶۵۹۹۸۲

فکس: ۸۸۸۷۸۶۷

کد پستی: ۱۵۱۴۹۳۶۵۱۶

صندوق پستی: ۱۵۸۱۵۳۶۹۱

وبگاه انجمن: iica.ir

وبگاه مجله: hesabdary.com

رایانامه مجله: hesabdary@iica.ir

دست‌کم
حسابداری

www.Hesabdary.Com
@HesabdaryCom

www.hesabdary.com

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



حسابرسی ناب

سازمان طراحی می‌شود. حسابرسی داخلی به سازمان کمک می‌کند تا با اتخاذ رویکردی سامان‌مند و منظم اثربخشی فرایندهای مدیریت ریسک، کنترل داخلی و حاکمیتی را برای دستیابی به اهداف خود ارزیابی کند و بهبود بخشد. همانگونه

۱. آغاز سخن

انجمن حسابرسان داخلی، حسابرسی داخلی را فعالیت اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه‌ای تعریف می‌کند که برای ارزش‌افزایی و بهبود عملیات



مصطفی محمودآبادی



رضا قنبریان

حسابرسی داخلی شرکت آسترازنکا که زمینه‌ساز افزایش بهره‌وری شرکت در حدود ۲۰ درصد شده است، به مصاحبه با رؤسای اجرایی واحدهای حسابرسی داخلی بریتانیا و ایالات متحده و سایر نقاط جهان و دریافت نظرات آنها پرداخته است. همچنین این کتاب با توجه به نظرات ریچارد چامبرز رئیس و مدیر اجرایی ارشد انجمن حسابرسان داخلی، نورمن ماکز رهبر تفکر حاکمیت، ریسک و رعایت، سارا بلکبرن و نیکولا رایمر رؤسای پیشین انجمن حسابرسان داخلی بریتانیا و کریس بکر مدیر فنی انجمن حسابرسان داخلی بریتانیا به رشته تحریر درآمده است. بنابراین، انتظار می‌رود این نوشتار بتواند به شناسایی فرصت‌های کارایی به شیوه‌های ناب کمک کند. همچنین این نوشتار بر ارزش‌افزایی حسابرسان داخلی و نقش آنها در موفقیت سازمانی تأکید دارد.

۲. مقدمه

حسابرسی داخلی می‌تواند از طریق ارزش‌آفرینی و ارائه خدمات مشاوره‌ای و اطمینان‌بخشی به مدیریت اجرایی نقش برجسته‌ای را در سازمان‌ها و بنگاه‌ها ایفا کند. حسابرسان داخلی به‌عنوان تسهیل‌گر رشد سازمانی، بهبود مستمر و پایداری عمل می‌کنند. در این رهگذر، اصول و فنون ناب می‌تواند الهام‌بخش و حمایت‌کننده این نقش حسابرسان داخلی باشد. برای دستیابی به این هدف حسابرسان داخلی باید قادر به به‌کارگیری اصول و فنون ناب به‌منظور تحقق موارد زیر باشند:

- محک برنامه‌های حسابرسی، گزارش‌ها و روش‌های کار جاری؛
- شناسایی روش‌های عملی برای افزایش فعالیت‌های ارزش‌افزا و کمینه ساختن

سأله‌وی در به‌کارگیری ابزارها و روش‌های حسابرسی ناب در سمت رئیس اجرایی واحد حسابرسی داخلی شرکت آسترازنکا است به معرفی حسابرسی ناب و نقش ابزارها، روش‌های استفاده از حسابرسی ناب در بهبود ارزش‌افزایی و کارایی بنگاه‌ها و در نهایت ارتقای سطح بهره‌وری پرداخته‌اند. پترسون در این کتاب علاوه بر تجربیات عملی خود در سمت رئیس اجرایی واحد

که مشاهده می‌شود، ارزش‌افزایی یکی از ویژگی‌های برجسته حسابرسی داخلی است که در محور مرکز توجه نهادهای حرفه‌ای قرار دارد. بر این اساس، در نوشتار حاضر نگارندگان بر اساس کتاب حسابرسی ناب؛ تحریک ارزش‌افزایی و کارایی در حسابرسی داخلی به قلم جمز پترسون، که چاپ اول آن در ژانویه ۲۰۱۵ منتشر شده است و حاصل تجربیات چهار





یک دهه روش‌های خط تولید متفاوتی در سامانه مدیریتی کاملی ایجاد کرد که سامانه تولید توپوتا نامیده می‌شود. سامانه تولید توپوتا دربرگیرنده طیفی از محصولات و روش‌های توسعه فرایند، روش‌های مدیریت زنجیره تأمین، رویکردهای جدید برای حل مسأله، رویکردهای بهبود یافته برای خدمت به مشتری و رویکردهای جدید رهبری و کارگروهی است. در ۱۹۶۵ جایزه کیفیت دمنینگ به سامانه تولید توپوتا اختصاص یافت. با استفاده از این سامانه توپوتا قادر به کاهش چشم‌گیر هزینه‌های تولید خودروهایی خود در مقایسه با تعدادی از تولیدکننده‌های خودرو در ایالات متحده شد، اگرچه این شرکت‌ها از صرفه‌جویی‌های مقیاس برخوردار بودند. برچسب ناب اولین بار در ۱۹۸۷ توسط جان کرفیک، دانشجوی مؤسسه فناوری ماساچوست به روش‌ها و تدوین شده و بکار رفته توسط توپوتا در برنامه بین‌المللی خودرو اطلاق شد. کرفیک موارد زیر را در ارتباط با سامانه‌ها و فرایندهای توپوتا مشاهده کرد:

- نیاز به سرمایه‌گذاری کمتر برای یک ظرفیت تولیدی مشخص؛
 - حرکت به سوی مفهوم ارائه کالا یا خدمت با زمان و تلاش کمتر؛
 - محصولات ارائه شده نقص کمتری داشتند.
- او دریافت که برای ایجاد ارزش به مقدار کمتری از هر منبع نیاز است؛ بنابراین آن را ناب نامگذاری کرد. در سال‌های اخیر موضوع تفکر و حسابداری ناب به یکی از مباحث کتاب‌های مختلف از جمله حسابداری مدیریت مبتدل شده است.

۴. اصول، ابزارها و روش‌های ناب

۱.۴. اصول تفکر ناب



www.Hesabdary.com
@HesabdaryCom

فروردین ۱۴۰۳

حسابدار

hesabdary.com | شماره ۲۵۳
نشریه انجمن حسابداران خبره ایران

هیئت‌مدیره، مدیران ارشد و طیفی از سایر افرادی باشد که نقش کنترل و رعایت سنتی حسابرسی داخلی را ترجیح می‌دهند. با توجه به موارد بیان شده در ادامه این نوشتار به بیان تاریخچه و مفهوم نگرش ناب، اصول و فنون ناب، توسعه حسابرسی ناب و مزایای آن و در نهایت پیش‌بینی وضعیت آتی حسابرسی ناب پرداخته خواهد شد.

۳. تاریخچه مفهوم ناب

برخی استدلال می‌کنند که تاریخ پیدایش مفهوم ناب به ساخت قابیق در قرن شانزدهم در ونیز باز می‌گردد با این حال برخی از صاحب‌نظران دیگر با تردید تاریخچه موضوع ناب را به روش‌های ساخت جاده و تولید اسلحه در زمان روم باستان نسبت می‌دهند. با این وجود موضوع نگرش ناب به‌صورت مجموعه‌ای جامع از اصول، ابزارها و روش‌ها به دستاوردهای شرکت توپوتا پس از جنگ جهانی دوم باز می‌گردد.

شرکت توپوتا تحت تأثیر پیشرفت‌های آمریکا و نقاط دیگر، در دوره‌ای بیش از

فعالیت‌های بدون ارزش افزوده در حسابرسی داخلی؛
 ▪ تغییر نقشی که حسابرسی داخلی می‌تواند در سازمان ایفا کند و شناخت مزایای سازمانی گسترده‌تری که از آن حاصل می‌شود.
 بر این اساس، اعضای هیئت‌مدیره و مدیران ارشد باید قادر به انجام موارد زیر باشند:
 ▪ شناسایی این موضوع که آیا حسابرسی داخلی به‌درستی نقش مثبتی را در سازمان‌شان ایفا می‌کند؛
 ▪ شناسایی رویه‌های عمل سنتی و کهنه در حاکمیت، ریسک، رعایت و اطمینان‌بخشی که در واقع فاقد ارزش‌آفرینی است؛
 ▪ مشاهده مزایای استقرار اصول ناب در حوزه حاکمیت، ریسک، رعایت و اطمینان بخشی.
 به رغم مزایای بیان شده برای حسابرسی ناب دست‌یابی به اهداف آن می‌تواند با موانع با اهمیتی روبه‌رو گردد. با وجود آنکه برخی از موانع استقرار حسابرسی می‌تواند عملی باشد اما بیشتر این موانع حاصل ذهنیت و اولویت‌های اعضای

فلسفه عمومی ناب پیشینه‌سازی ارزش مشتری همزمان با کمیته‌سازی ائتلاف منابع است. انجمن ناب اظهار می‌دارد که ناب به معنی ایجاد ارزش بیشتر برای مشتریان با منابع کمتر است. اصول حسابداری ناب به صورت یک چک لیست گام به گام دیده نمی‌شود بلکه این اصول زمینه آگاهی از تمام روش‌های کار را فراهم خواهد ساخت. موضوع تفکر ناب بر پایه پنج اصل زیر استوار است:

- ارزش را از دیدگاه مشتری تعیین کنید: هدف داشتن شناخت عمیق و مستمر از آن چیزی است که مشتری واقعاً در جستجوی آن است و ارزش این موارد است. از منظر تفکر ناب ارائه محصول یا خدمت جدید و نوآور می‌تواند برای مشتری ارزشمند باشد. با وجود آن که در استانداردهای حسابرسی داخلی واژه مشتری به روشنی مورد توجه قرار نگرفته است اما در این استانداردها ذی‌نفعان مختلف حسابرسی داخلی به شرح ذیل مورد توجه قرار گرفته‌اند:

- ✓ هیئت‌مدیره: هیئت‌مدیره باید منشور واحد حسابرسی داخلی را تصویب کند؛
- ✓ هیئت‌مدیره و مدیریت ارشد: باید استانداردهای انجمن حسابرسان داخلی را بشناسند؛
- ✓ هیئت‌مدیره، مدیریت ارشد، سایر ذی‌نفعان و مشتریان: حسابرسی داخلی باید انتظارات آنها را بشناسد؛
- ✓ ارائه‌کنندگان درون و برون سازمانی خدمات اطمینان‌بخشی: در حوزه همکاری اطمینان‌بخشی؛
- ✓ حسابرس برون‌سازمانی: در حوزه اطمینان‌بخشی حاکم بر راهبری؛
- ✓ گروه‌های درون و برون‌سازمانی: در زمینه انتشار مدارک.

باتوجه به مراتب فوق گروه‌های ذی‌نفع

و مشتری حسابرسی داخلی را می‌توان به صورت هیئت‌مدیره یا کمیته‌های هیئت‌مدیره (مثل کمیته حسابرسی، کمیته ریسک)، مدیران و کارکنان واحد تحت رسیدگی، سایر واحدهای اطمینان‌بخشی و رعایت (شامل ریسک، بهداشت و ایمنی، فناوری اطلاعات، امنیت و غیره)، حسابرس مستقل، نهادهای قانون‌گذاری، سایر گروه‌های برون سازمانی برشمرد.

- جریان ارزش را شناسایی کنید: پس از شناسایی آنچه ارزشمند است، هدف شناسایی تفصیلی فعالیت‌ها و فرایندهای متوالی ارزش‌افزا برای مشتری نهایی است. تفکر ناب از ما می‌خواهد تا به صورت انتقادی به هدف هر یک از این مراحل پردازیم: در هر مرحله از فرایند چه ارزش‌افزایی انجام می‌شود.

- جریان: تفکر ناب ایجاد جریان ارزش را تشویق می‌کند. تفکر ناب بر مراقبت از هرگونه ائتلاف منابع مثل دوباره‌کاری، تأخیر یا سایر وقفه‌ها در ارزش‌آفرینی تأکید دارد. هم‌چنین این اصل از تفکر ناب نیازمند توجه دقیق به پشتیبانی یا فعالیت‌های مقدماتی زیربنای ارزش‌آفرینی برای مشتری است.

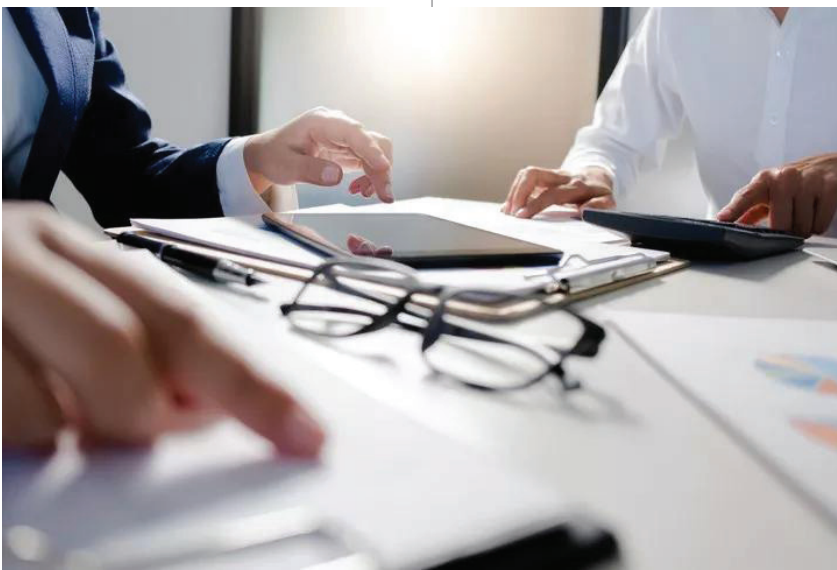
- تقاضا محور بودن: هدف تفکر ناب پاسخ به هنگام به تقاضای مشتری است که از آن به تولید به هنگام یاد می‌شود.

- کمال در کارها را جستجو کنید: تفکر ناب به دنبال یافتن راه حل ایده آل است، ارائه دقیق آنچه مشتری می‌خواهد، به قیمت منصفانه و با حداقل ائتلاف منابع، در زمانی که مشتری کالا را طلب می‌کند. در حقیقت تفکر ناب به دنبال پیشینه‌سازی ارزش مشتری از طریق کاهش ائتلاف منابع در حد صفر است. در این مفهوم، اصل حاضر با مفهوم کایزن یا بهبود مستمر پیوند می‌یابد.

۲.۴. ابزارها و روش‌های ناب

جمز پترسون، پس از بیان اصول تفکر ناب به تشریح و تبیین ابزارها و روش‌های ناب پرداخته است که در زمینه حسابرسی داخلی سودمند خواهد بود. بنابراین در این بخش از نوشتار حاضر فهرست کوتاهی از ابزارها و روش‌های ناب ارائه می‌شود.

۲.۴.۱. مدل کانو (شناسایی نیازهای



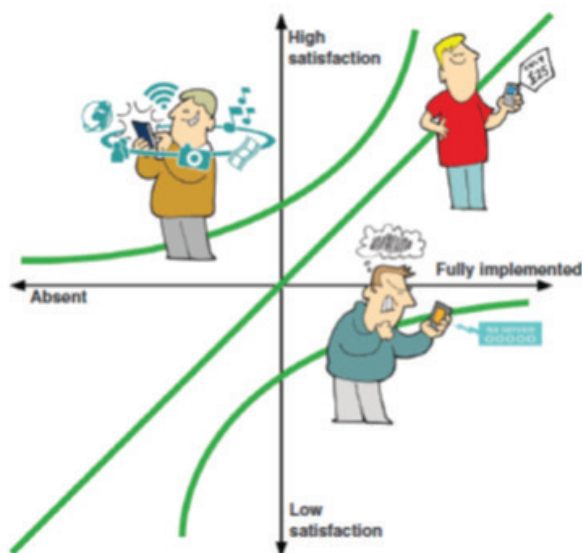
مشتری)

پیکره‌ی ۱- مدل کانو، استفاده از مثال تلفن همراه عامل لذت بخش تر- کارکرد اضافی؛ عامل رضایت بخش- قیمت، عامل نارضايت عدم کارکرد

مدل کانو که توسط نویکی کانو ارائه شد یکی از قدرتمندترین ابزارهای ناب برای تفکر در ارتباط با آنچه مشتریان انجام می‌دهند و آن چیزی است که به اندازه کافی ارزش ایجاد نمی‌کند. این ابزار دربرگیرنده شنیدن نظر مشتری در ارتباط با آنچه ارزش است و برنامه‌ریزی دقیق برای ارائه توصیه‌های مستمر در این حوزه است. از مزایای خاص این مدل آگاهی از انواع مختلف ارزش ویژگی‌های مرتبط است. سه ویژگی کلیدی این ابزار به‌طور خلاصه عبارت‌اند از:

• **الزامات اصلی یا ناکافی برای رضایت مشتری:** این ویژگی‌ها یا الزامات بیانگر انتظار مشتری از بخشی از خدمت یا محصول است و در صورت عدم ارائه آن مشتری ابراز ناخشنودی یا نخرسندی خواهد کرد (مثل ملاقه تمیز در اتاق یک هتل یا فاسد بودن غذا در یک فروشگاه) اما وجود این ویژگی به تنهایی نیز موجب ابراز خرسندی مشتری نخواهد شد. اگرچه این الزامات به‌عنوان الزامات اصلی یا پایه شناخته می‌شوند اما دستیابی به این ویژگی‌ها ساده نخواهد بود؛

• **عوامل عملکردی یا ایجادکننده رضایت برای مشتری:** این ویژگی‌ها یا الزامات، با توجه به اندازه ویژگی یا الزام بر درک مشتری از ارزش تأثیر متفاوتی



خواهد داشت مثلاً «بیشتر بهتر است و کم‌تر بدتر» یا «استفاده آسان بهتر است و دشواری در استفاده بدتر». مصادیق این ویژگی می‌توانند سهولت بررسی در هتل یا قیمت خودرو باشد.

• **عوامل لذت بخش تر یا تحریک‌کننده تر:** این ویژگی‌ها و الزامات که ممکن است مشتریان انتظار آن را نداشته باشند، موجب خرسندی آنها در زمان ارائه کالاها یا خدمات (مثل یک صبحانه مفصل در یک هتل) می‌شود. این عوامل لذت بخش باید به هزینه معقول

محصول بر محصول دیگر شود. مدل کانو را می‌توان به شکل تصویری همانند پیکره ۱ نمایش داد: مدل کانو بر این موضوع تأکید می‌گذارد که میزان مشخصی از زمان و تلاش می‌تواند تأثیر بسیار متفاوتی بر رضایت مشتری داشته باشد. به عبارت دیگر، تلاش و ارزش افزوده همیشه به شیوه خطی با هم مرتبط نمی‌شوند. در واقع، برخی اوقات تلاش کمتر می‌تواند به رضایت بیشتر مشتری منجر شود (مثل یک گزارش موجز در مقایسه با گزارش بلند). تفکر از طریق رویکرد کانو درباره آنچه مشتری می‌خواهد در محوریت حسابرسی ناب قرار دارد. هدف از این ابزار کسب درک عمیق‌تر از خواسته‌های یک از ذی‌نفعان و مهم‌تر از آن چیزی که ذی‌نفعان نمی‌خواهند.

۴.۲.۲. گمبا

گمبا یک کلمه ژاپنی برای مکان واقعی



است (مثل مکانی که در آن رویدادهای خبری رخ می‌دهد). در حوزه موضوع ناب معمولاً به معنی کارخانه یا کارگاه است. یک ابزار اصلی ناب رفتن به کارگاه برای مشاهده چیزی است که واقعاً رخ می‌دهد. با استفاده از این ابزار ائتلاف منابع می‌تواند شناسایی شود، هم‌چنین گمبا مکانی است که در آن فرصت‌های بهبود می‌تواند شناسایی شود.

شباهت‌هایی بین بازدید از کارگاه (گمبا) و تصور مدیریت غربی از حضور مدیر در محل کار وجود دارد، که با تأکید نگرش ناب بر اهمیت موارد زیر همراه است:

- رسیدگی به مواردی که در واقعیت در حال وقوع است به هنگام تحلیل موضوعات یا مشکلات، با تأکید بر واقعیت‌ها به جای اظهار نظرها؛ و
- اطمینان از این موضوع که کارکنان و مدیران، به‌صورت روزانه، برای هدایت بهبودها به‌صورت اثربخش و کارا، توجه دقیقی به آنچه در جریان است، دارند. شیگتو شینگو، یکی از پیش‌گامان موضوع تفکر ناب در توپوتا به‌طور خلاصه تفکر

کارگاهی ناب را این‌گونه تشریح می‌کند: «درک وضعیت موجود. در صورتی که درک شما از وضعیت موجود اشتباه باشد بهترین ترندهای بهبود نیز بی‌ارزش خواهند بود» گمبا پیوستگی زیادی با حسابرسی داخلی دارد، چرا که گمبا کاملاً به دنبال واقعیتی است که در حال وقوع است. چالش حسابرسان به استفاده از این رویکرد در روش‌های کاری‌شان است. یک مثال خوب از رویکرد گمبا توجه به تفاوت بین نحوه خلاصه‌سازی فرایند حسابرسی توسط مدیر حسابرسی یا رئیس حسابرسی داخلی (یا نحوه نگارش دستورات عمل حسابرسی) است و آنچه احتمالاً در عمل رخ خواهد داد.

۳.۲.۴. نگاهت جریان ارزش

به منظور بهبود روند انجام فعالیت‌ها و فرایندها در راستای ارزش‌آفرینی نگرش ناب از طیفی از ابزارها و روش‌ها برای تجسم آنچه در حال وقوع است استفاده می‌کنند به گونه‌ای که فرایندها و فعالیت‌ها می‌توانند بهبود یابند. این رویکردهای خاص عبارت‌اند از:

الف) نگاهت عرضه‌کننده، درون داد، فرایند، برون داد و مشتری این رویکرد به عرضه‌کننده، درون داد، فرایند، برون داد و مشتری اشاره دارد و چهارچوبی است که می‌تواند برای تجزیه فرایند بکار گرفته شود؛ در حوزه حسابرسی داخلی شماری از عناصر رویکرد عرضه‌کننده، درون داد، فرایند، برون داد و مشتری در پیکره ۲ نمایش داده شده‌اند. پیکره ۲ مدل عرضه‌کننده، درون داد، فرایند، برون داد و مشتری در حسابرسی داخلی (ساده‌سازی شده)

ب) فلوجارت استقرار

این ابزار در کنار سایر ابزارها می‌تواند برای ترسیم و روشن کردن نقش‌های واحدهای مختلف در یک فرایند بکار گرفته شود. نگاهت فرایند یک روش مرسوم در بسیاری از حسابرسی‌های داخلی است. به هنگام استفاده از این روش در حسابرسی داخلی، این ابزار می‌تواند روشی قدرتمند از به تصویر کشیدن دامنه‌ای از فرصت‌های بهبود در برنامه‌ریزی حسابرسی، انجام



در ژاپنی.

برای توجه به انواع مختلف ائتلاف منابع که می‌تواند بوجود آید، نگرش ناب دامنه وسیعی از ابزارها و روش‌های ناب را به شرح زیر ارائه می‌کند:

هیچونگا

این روش به پیشگیری از موضوعات حاصل از طریق یکنواخت‌سازی جریان کار کمک می‌کند. این ابزار دربرگیرنده روش‌هایی برای استانداردسازی و توالی آن چیزی است که انجام می‌شود.

جیدوکا که مکانیزه سازی نیز نامیده می‌شود

این ابزار به پیشگیری از ایجاد اشتباه کمک می‌کند. این ابزار ایده‌ای برای ایجاد ماشین‌آلات، سامانه‌ها و فرایندهایی است که به سرعت کیفیت ضعیف را در زمان وقوع شناسایی می‌کند زیرا بر مشتری و ائتلاف منابع و دوباره کاری که حاصل کیفیت ضعیف است، اثر می‌گذارد. تولید به هنگام

این روش به‌طور گسترده‌ای به‌عنوان روش ناب شناخته می‌شود و مربوط به ارائه محصول یا خدمت با کیفیت در زمان مناسب و با بهای تمام شده بهینه است.

روش تولید اندون-تجسم سازی

اندون یک اصطلاح ژاپنی است و به سیستمی برای آگاهی مدیریت و سایر کارکنان از کیفیت و نارسایی فرایند اشاره دارد. روش‌های ناب کاری نیازمند پایش مستمر این موضوع هستند که آیا آنچه در جریان است به‌صورت شفاف و منطبق با شاخص‌ها و معیارها مشاهده‌پذیر انجام می‌شود. این موضوع به مدیریت و کارکنان اجازه می‌دهد تا هر موضوع یا مشکلی را شناسایی کنند و به شیوه‌ای به هنگام



عملیات و فرایند پیش‌نویس، اصلاح و بازنویسی گزارش‌های حسابرسی باشد.

۴.۲.۴. شناسایی ائتلاف‌ها (مودا)

اصول ناب در ارتباط با شناسایی ائتلاف منابع (یا مودا در عبارت ژاپنی) به مواردی اشاره دارد که مشتری نمی‌خواهد مبلغی را بابت آن پرداخت کند. موضوع این نیست که مشکلات عادی، تأخیرها یا ائتلاف منابع چگونه به نظر می‌رسند، بلکه نگرش ناب از ما می‌خواهد روش‌های انجام رایگان این کارها را دنبال کنیم اما شینگو شینگو این موارد را این‌گونه مشاهده کرده است: «خطرناک‌ترین نوع ائتلاف منابع، ائتلافی است که شناسایی نشده است.» در واقع، بخش زیادی از کار با حسابرسان با کمک به آنها برای توجه به ائتلاف‌های در منابع حسابرسی آغاز می‌شود که به نظر می‌رسد تا حد زیادی عادی شده‌اند و به موضوعاتی مشاهده‌ناپذیر (نامرئی) مبدل شده‌اند.

نگرش ناب ائتلاف‌های عادی را اقلامی می‌داند که اغلب از دست رفته‌اند. تاچی اهنو از شرکت تویوتا هفت زمینه‌های اصلی ائتلاف منابع در حوزه تولید را به شرح ذیل بیان می‌کند:

✓ ائتلاف منابع ناشی از تولید بیش از حد؛

- ✓ ائتلاف منابع حاصل از انتظار؛
- ✓ ائتلاف منابع حاصل از حرکت‌های غیر ضروری؛
- ✓ ائتلاف منابع حمل و نقل؛
- ✓ ائتلاف منابع پردازش بیش از حد یا پردازش نامناسب؛
- ✓ ائتلاف منابع حاصل از موجودی کالای غیر ضروری؛
- ✓ ائتلاف منابع حاصل از نقص؛
- زمینه‌های اصلی ائتلاف منابع در حوزه خدمات عبارت‌اند از:
 - ائتلاف منابع حاصل از تولید محصول نامناسب؛
 - ائتلاف منابع حاصل از عدم استفاده بالقوه از نیروی انسانی؛
 - اطلاعات و ارتباطات بیش از اندازه؛
 - ائتلاف زمان؛
 - ائتلاف حاصل از سامانه‌های نامناسب؛
 - ائتلاف انرژی، منابع و سایر منابع طبیعی؛
 - ائتلاف حاصل از تنوع بیش از حد؛
 - ائتلاف ناشی از عدم تکمیل؛
 - ائتلاف دانش.
- سایر دشواری‌هایی که می‌تواند جریان ارزش به مشتری را تفسیر کند، دربرگیرنده موارد زیر است:
 - نابرابری‌ها یا مورا در ژاپنی؛
 - فشار بیش از حد و غیر طبیعی یا موری

به واکنش در برابر آنها بپردازند. در حوزه حسابرسی این روش، به ویژه در ارتباط با ردیابی مأموریت‌ها، سودمند است.

تحلیل ریشه علت

این روش یک ابزار بنیادین در موضوع ناب است و فرد استفاده کننده از این روش باید با حسابرسان داخلی آشنا باشد. روش‌های خاص تحلیل ریشه علت عبارت‌اند از:

- **مطرح کردن ۵ چرا:** این رویکرد طرح پنج پرسش در ارتباط با چرایی رخ داد موارد را تشویق می‌کند، به گونه‌ای که علت واقعی مشکلات شناخته می‌شود، بنابراین شانس یافتن راه حل مناسب پیشینه می‌شود.
- **نمودار استخوان ماهی (ایشیکاوا):** در این روش آثار/علائم با استفاده از یک چهارچوب ساختار یافته به علل آنها ردیابی می‌شوند.

در هر حال به هنگام استفاده از ابزارها و روش‌های ناب باید به این نکته توجه داشت که استفاده از این ابزارها و روش‌ها با هدف بهبود و تسهیل کارایی و ارزش‌آفرینی در کار حسابرسی داخلی انجام می‌شود و خود این ابزارها و روش‌ها موضوع نیستند. جان ایرلی شریک مؤسسه بین‌المللی اسمارت چین در این زمینه این‌گونه توضیح می‌دهد:

ابزارهای نابی که شما مورد استفاده قرار می‌دهید و نحوه استفاده از این ابزارها یک موضوع خاص است. در جعبه ابزار ناب چیز اجباری وجود ندارد. اجباری نبودن این ابزارها می‌تواند تفاوت بین موفقیت و شکست باشد. در نحوه به‌کارگیری نگرش ناب باید بسیار واقع‌بین بود. برای مثال، فرض کنید می‌خواهید وسیله‌ای را برای نصب یک تاب مورد استفاده قرار دهید و یک جعبه ابزار کامل در اختیار دارید،

برای این کار شما از هر ابزاری استفاده نمی‌کنید. ابزاری را انتخاب می‌کنید که برای انجام مناسب کار به آن نیاز دارید و اطمینان دارید که چگونه می‌توانید از این ابزار استفاده کنید و پس از انجام کار ابزار را در جعبه ابزار قرار می‌دهید و منتظر کار بعدی می‌مانید.

زمانی که نگرش ناب را در یک دوره زمانی به کار می‌برید، همیشه مجموعه‌ای از رویدادها اتفاق می‌افتد و روش‌هایی که شما در یک لحظه زمانی استفاده می‌کنید ممکن است در زمان دیگری مهم نباشند اما عامل ثابتی که در تمام موارد وجود دارد طرز تفکر و فرهنگ ارزش مشتری، کارایی و بهبود مستمر است.

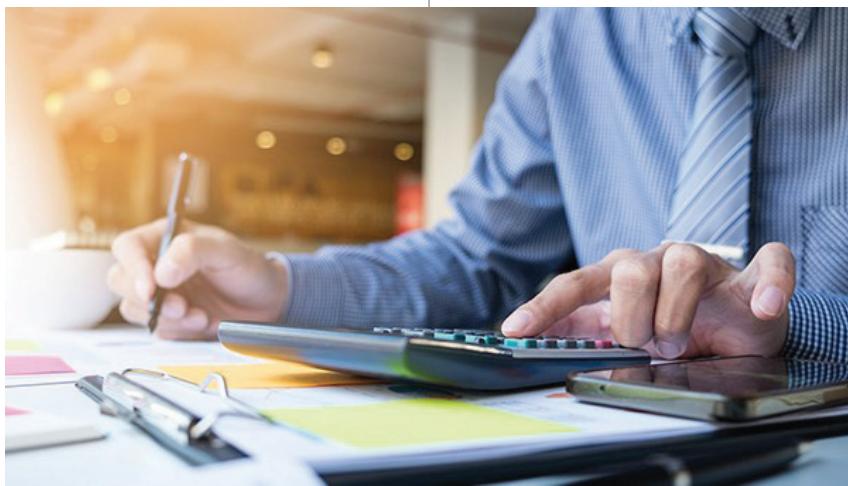
نرمن مارکس رهبر تفکر حاکمیت، مدیریت ریسک و رعایت نیز توصیه مشابهی را ارائه کرده است:

لازم نیست به ژاپن بروید و کمر بند مشکی در ناب دریافت کنید. برای فراگرفتن حسابرسی ناب لازم نیست به شرکت تویوتا بروید و در محوطه کارخانه قدم بزنید. برای این منظور، باید به روش‌های عقلانی و ارزش مشتری پایبند بود. در این راستا، باید عقل سلیم را جایگزین روش‌های سنتی کرد.

۵. توسعه حسابرسی ناب و مزایای آن

با وجود تفاوت‌های چشم‌گیر بین حوزه‌ها و فرهنگ‌هایی که واحدهای حسابرسی داخلی در آن فعالیت می‌کنند، این موضوع قابل توجه است که بسیاری از چالش‌ها و معضلاتی که واحدهای حسابرسی داخلی سراسر جهان با آن روبه‌رو هستند مشابه هستند. برخی از متداول‌ترین چالش‌ها و معضلاتی که حسابرسی داخلی با آن روبه‌رو است عبارت‌اند از:

- نحوه اولویت‌بندی نیازهای متفاوت در فرایند حسابرسی: هیئت‌مدیره/ کمیته حسابرسی، مدیران ارشد و حسابرسی شوندگان؛
- نحوه تدوین برنامه حسابرسی که به مهم‌ترین حوزه‌های ریسک در زمان وجود انتظارات قوی توجه داشته باشد این انتظارات بیانگر این موضوع است که حسابرسی باید بر کنترل‌های مالی و آزمون رعایت تمرکز کند؛
- نحوه دست یافتن به یک جایگاه مناسب در سطح مدیریت ارشد سازمان که با وجود استقلال و بی‌طرفی بر مدیریت ارشد اثرگذار باشد؛
- مدیریت درخواست‌ها برای تعویق یا لغو مأموریت‌ها که می‌تواند به مشکلاتی در تکمیل برنامه حسابرسی هر سال منجر



سامانه‌های پایه در ارتباط باشد. با این وجود، برخی از مشکلات حاصل فرایندهای ضعیف حسابرسی و پرسش در ارتباط با نقش حسابرسی و نگرش برخی از مدیران و حسابرسان است. روش‌های حسابرسی ناب می‌تواند به حل و برطرف شدن بسیاری از چالش‌ها و موانع کمک کند، روش‌های حسابرسی ناب به حسابرسی داخلی کمک می‌کند تا اثرگذارتر باشد و مزایایی را برای سازمان فراهم آورد.

۱.۵. مزایای اصلی پذیرش رویکرد حسابرسی ناب

مزایای اصلی پذیرش رویکرد حسابرسی ناب در حسابرسی داخلی عبارت‌اند از:

- جهت‌دهی واحد حسابرسی داخلی برای توافق با ذی‌نفعان کلیدی، همراه با نگرش روشن ارزش‌افزایی است؛
- برنامه حسابرسی دقیق‌تر است و به شکل اثبات‌پذیری، پیوسته با محرک‌های کلیدی ارزش سازمان هماهنگ و همسو است؛
- واحد حسابرسی داخلی نقش کلیدی در شناخت عمومی چشم‌انداز اطمینان‌بخشی ریسک سازمان دارد؛
- واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان تسهیل‌گر تغییر مثبت در سازمان، به شکل طیفی از روش‌ها ارائه می‌شود و تنها به مأموریت‌های حسابرسی نمی‌پردازد؛
- مأموریت‌های حسابرسی به شکل مناسبی تأمین می‌شوند و در اکثر موارد با توجه به زمان و بودجه ارائه می‌شود؛
- برنامه عمومی حسابرسی با حداقل تأخیر یا مشکلات برنامه‌ریزی و ارائه شود؛
- یافته‌های حسابرسی، گزارش‌ها و سایر شکل‌های ارتباط، کوتاه، روشن‌نگر



یافته دارد؛ برخی اوقات نیازمند آزمون اضافی است؛

▪ عدم توافق‌های مرتبط با عبارات گزارش‌های حسابرس؛ بازه‌های زمانی که در آن اقدامات می‌تواند تکمیل شود؛ و طبقه‌بندی گزارش‌ها.

علل ریشه‌ای حوزه این نارسایی‌ها متنوع هستند و می‌تواند با مشکلات ارتباطات و

شود؛

- جمع‌آوری به‌هنگام داده‌ها و اطلاعات به‌گونه‌ای که مأموریت‌های حسابرسی را بتوان بدون تأخیر آغاز کرد؛
- درک این موضوع که بسیاری از مدیران درگیر فرایند حسابرسی نیستند؛
- استدلال‌های مرتبط با این موضوع که آیا حسابرسی شواهد کافی برای اثبات

هستند و حوزه‌های وسیع‌تر سازمان و چالش‌هایی را که سازمان با آن روبه‌رو است را شناسایی می‌کند؛

- واحد حسابرسی قادر به تأکید بر فرصت‌های کارایی مناسب، از جمله موارد ساده کننده رعایت و کنترل خط‌مشی‌ها و رویه‌های سودمند خواهد بود؛
- واحد حسابرسی داخلی به روشنی می‌تواند بازده مثبت حاصل از بهای تمام شده آن را اثبات کند.

با توجه به مزایای بر شمرده شده برای حسابرسی ناب، در ادامه این بخش به نشانه‌های اصلی رویکرد حسابرسی ناب پیشرو تشریح و تبیین می‌گردد. این نشانه‌ها عبارت‌اند از:

✓ به رسمیت شناختن نقش منحصر به فردی که حسابرسی می‌تواند و باید در ارائه دیدگاه مستقل و عینی در حاکمیت، ریسک، رعایت و ارائه عملکرد سازمانی ایفا کنند؛

✓ جهت‌دهی در ارزش‌افزایی تمامی کارهایی که حسابرسی انجام می‌دهد

✓ تمرکز روشن بر روش‌های کاری که به شکل مشاهده‌پذیر و اثبات‌پذیری ارزش‌افزایی می‌کند، این موضوع موجب حذف فعالیت‌های بدون ارزش افزوده و سایر اتلاف منابع (مودا) می‌شود؛

✓ خروج نقش حسابرسی داخلی به شیوه‌ای عمل‌گرایانه اما به شیوه‌ای انعطاف‌پذیر، با راهبرد روشن برای اقدام به‌صورت تسهیل‌گر توسعه و بهبود سازمانی؛

✓ داشتن نقش تشویق‌کننده و پشتیبان هماهنگی اطمینان‌بخشی ریسک در سازمان، به گونه‌ای که نقش‌ها و مسئولیت‌ها برای ارزش‌افزایی بهینه‌سازی شوند و اتلاف منابع حذف شود

✓ به رسمیت شناختن نقش فراتر از مأموریت‌های حسابرسی داخلی؛ حسابرسی داخلی ارائه‌کننده توصیه‌های ارزشمند و خدمات اطمینان‌بخشی است که موجب بهبود سازمان در کوتاه مدت، میان مدت و بلندمدت می‌شود؛

✓ اندازه‌گیری عملکرد حسابرسی به شیوه‌ای عمل‌گرایانه، کارا اما به شیوه‌ای دقیق که موجب ارزش‌افزایی و بهبود مستمر شود؛

✓ داشتن الزامات شفاف در زمان انتخاب کارکنان و توسعه آنها برای اطمینان از این موضوع که حسابرسی می‌تواند نقش و حمایت کامل از سازمان وسیع‌تر را انجام دهد.

بسیاری از این اصول با ویژگی‌ها و استانداردهای انجمن حسابرسان داخلی، به‌عنوان نهاد حرفه‌ای حسابرسی داخلی جهان، در ارتباط است.

از جمله این بیانیه‌های استانداردها و ویژگی‌های حسابرسی داخلی می‌توان به موارد اشاره کرد:

- مدیر اجرایی حسابرسی باید فعالیت حسابرسی داخلی را به گونه‌ای مدیریت کند که از ارزش‌افزایی آن برای سازمان اطمینان حاصل شود؛
- مدیر اجرایی حسابرسی باید کار حسابرسی داخلی را با سایر ارائه‌کنندگان خدمات اطمینان‌بخشی و رعایت هماهنگ سازد و اطلاعات را به اشتراک بگذارد؛
- حسابرسی داخلی باید با شناخت این موضوع که چهارچوب دفاع سه گانه (با مدیریت، واحدهای رعایت و حسابرسی هر یک از خطوط دفاع) احتمالاً مؤثرترین شیوه برای مدیریت ریسک است به فعالیت بپردازد؛
- حسابرسی داخلی باید به‌عنوان واحد مستقل و بی‌طرف برای ارزیابی

اثربخشی و کارایی عملیات سازمان در کنار سایر موارد، عمل کند.

با توجه به مراتب یاد شده، به نظر می‌رسد روش‌های حسابرسی ناب می‌تواند یک ابزار سودمند برای رعایت استانداردهای حسابرسی داخلی باشد، زیرا این روش‌ها می‌توانند از ارائه خدمات حسابرسی ارزش‌افزا و اثربخش اطمینان دهند. بنابراین روش‌های حسابرسی ناب می‌تواند برخی از برداشتهای متداول از نقش حسابرسی داخلی را به شرح ذیل مورد پرسش قرار دهد:

- نقش اولیه حسابرسی داخلی باید ارائه حسابرسی‌های داخلی باشد؛
- برنامه حسابرسی داخلی باید حوزه‌های ریسک شناخته شده را پوشش دهد؛
- حسابرسان داخلی باید به شدت از مأموریت از پیش تعیین شده و برنامه‌های آزمون حمایت کنند؛
- حسابرسان داخلی باید مراقب تقلب در هر مأموریت باشند؛
- حسابرسی داخلی باید عمده‌تأ از متخصصین با صلاحیت مالی و کارکنان حسابرسی تشکیل شود.

با این وجود، پترسون (۲۰۱۵) معتقد است که حسابرسی ناب به معنی نادیده انگاشتن نقش حسابرسی در یافتن تقلب، پیگیری اقدامات باز یا داشتن نیروی حسابرسی پرورش یافته نیست مگر آنکه مراقبت انجام شده نشان دهد که ریسک موارد زیر وجود دارد:

- حسابرسی داخلی به‌عنوان بازیگر اصلی بهبود مشهود حاکمیت، ریسک رعایت و فرایندها و فعالیت‌های اطمینان‌بخشی متوقف شود؛
- حسابرسی داخلی به‌عنوان منبع حیاتی ارزش‌افزایی در سازمان‌ها دانسته نشود؛
- حسابرسی داخلی جایگزین فرایندها

و فعالیت‌هایی شود که باید توسط مدیریت یا سایر واحدها انجام شود. اساس رویکرد حسابرسی ناب بر این نگرش فکری استوار شده است که برخی از حسابرسان داخلی سنتی‌تر ممکن است چالش‌های نسبی را به شرح ذیل بیابند:

- این دیدگاه که ذی‌نفعان باید به‌طور منظم درباره ارزش حسابرسی توافق کنند؛
- این دیدگاه که ذی‌نفعان باید در زمان لازم نقش حسابرسی و وظایفی که حسابرسی باید انجام دهد را به چالش بکشند؛
- این دیدگاه که حسابرسی باید علاقه

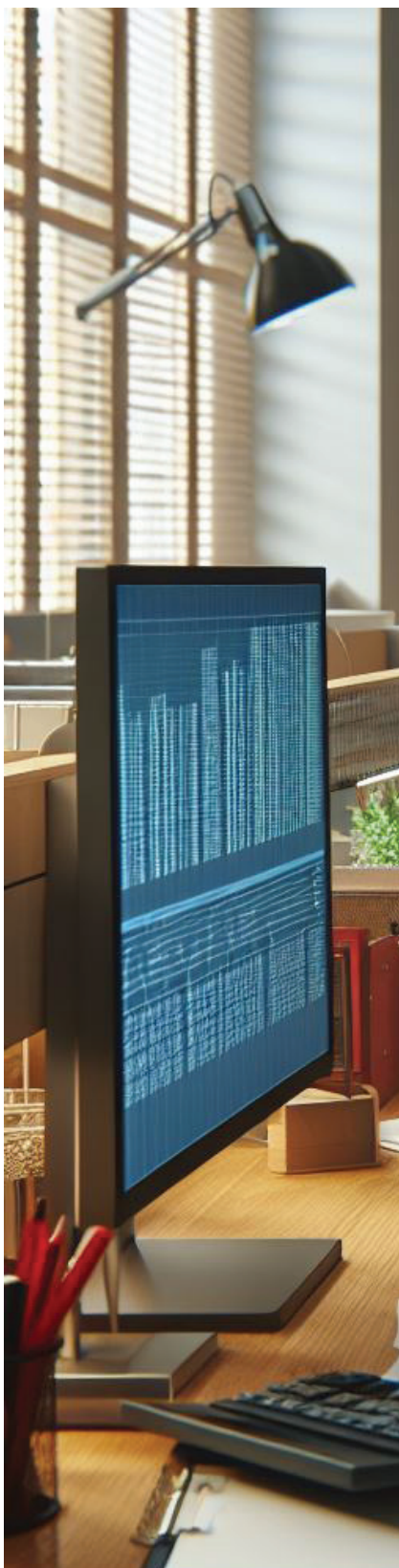
و افری به تصویر اطمینان بخشی ریسک و اقدامات اثرگذار بر نقش واحدهای اصلی در صورت وجود شکاف یا هم‌پوشانی نگرانی‌ها داشته باشد؛

- این دیدگاه که حسابرسی به تمام حوزه‌های ریسک به شکل برابر به‌صورت مناطق در معرض خطر بالقوه باشد و مراقب باشد تا طرفدار حوزه‌های سنتی مثل رعایت یا کنترل‌های مالی نباشد؛
- این دیدگاه که استخدام کارکنان در حسابرسی باید به همان اندازه نیاز به کارکنان حسابرسی با صلاحیت تحت تأثیر نیازهای ارزش سازمان وسیع‌تر

باشد؛

- این دیدگاه که مدیریت قضاوت‌های ریسک‌پذیر باید در زمان لازم به چالش کشیده شود.
- با وجود آنکه نگرش حسابرسی پیشرفته ناب ممکن است بنیادین به نظر برسد، پترسون (۲۰۱۵) ابراز خشنودی می‌کند که بررسی‌های اخیر درباره نقش حسابرسی داخلی در بخش خدمات مالی بریتانیا برخی از این حوزه‌ها (مثل ریسک‌پذیری و فرهنگ ریسک) را به‌عنوان حوزه‌های مشروع و لازم برای حسابرسی شناسایی کرده است.
- به علاوه، رویکرد حسابرسی پیشرفته ناب می‌تواند در خط دوم دفاعی، مثل مالی، حقوقی، ایمنی و بهداشت، نیروی انسانی و فناوری اطلاعات تأثیر انتقالی در ارتباط با خط مشی اصلی و کارکردهای رعایت داشته باشد. نتایج می‌تواند دربرگیرنده موارد زیر باشد:
- ایجاد شفافیت بیشتر در ارتباط با نقش نظارتی و اطمینان‌بخشی؛
- ارتقای کیفیت فرایندهای شناسایی و ارزیابی ریسک؛
- تقویت جریان اطلاعات به این واحدها و گزارشگری پس از آن به مدیریت ارشد و هیئت‌مدیره؛
- ارائه دقت بیشتر در ارتباط با بسته شدن اقدامات باز.
- تغییر معمول در نقش کارکردهای خط‌مشی و رعایت مستلزم نقش‌های مستحکم‌تری در هر دو زمینه کمک و به چالش کشیدن مدیریت برای ارائه و اطمینان از فرایندها و ریسک‌های رعایت اصلی به‌صورت روزانه است.
- همچنین اتخاذ رویکرد پیشرفت ناب در زمینه حسابرسی می‌تواند بر مدیریت و کارکنان در خط اول دفاع اثر بگذارد. نتایج





از بزرگترین چالش‌های استفاده از ابزارها و روش‌های ناب به انتخاب زمان و منابع لازم

برای ایجاد تغییر باز می‌گردد. پترسون با اشاره به تجربه خود در شرکت آسترازنکا، آغاز حسابرسی ناب در این شرکت را به ساده‌سازی روش حسابرسی و گزارشگری مأموریت نسبت می‌دهد. از دیگر اقدامات انجام شده در این شرکت می‌توان به ساده‌سازی فرایند بازسازی و انتخابی شدن بیشتر اقدامات انجام شده در پیگیری مأموریت‌ها اشاره کرد. با این حال پترسون معتقد است هیچ تضمینی وجود ندارد که این روش برای تمام شرکت‌ها مناسب باشد اما به‌عنوان نقطه آغاز تفکر در ارتباط با چگونگی استفاده مناسب از منابع و زمان در حسابرسی پیشنهاد می‌شود. با انجام این امر، امکان مشارکت مناسب در سایر فرصت‌های بهبود فراهم می‌گردد. برخی از فرصت‌های بهبود ماهیت راهبردی‌تر دارند که در این زمینه برای نمونه می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- بهبود تعامل با ذی‌نفعان کلیدی در ارتباط با نقش حسابرسی و اینکه حسابرسی چگونه می‌تواند ارزش آفرینی کند؛

- تقویت رابطه بین برنامه حسابرسی، ارائه ارزش و مدیریت ریسک؛

- بهبود نگاهت اطمینان‌بخشی و همکاری اطمینان‌بخشی، به گونه‌ای که کار واحدهای اطمینان‌بخشی و رعایت اصلی و مدیریت به شکل مناسبی با هم پیوند یابد؛

- ترکیب تیم بازبینی مستمر، آموزش و توسعه و راه‌های انجام کار.

با این وجود، حوزه‌هایی از پیروزی سریع برای واحدهای حسابرسی وجود دارد که تمایل به اجرای روش‌های ناب کار دارند،

این بخش می‌تواند مشتمل بر موارد زیر باشد:

- شناخت روشن این موضوع که کارکنان و مدیریت باید به دقت ریسک‌های اصلی و اثربخشی رعایت مرکزی و فعالیت‌های کنترلی به‌عنوان بخش طبیعی اثربخشی نظارت کسب و کار را مدیریت و پایش کنند؛

- شناخت این موضوع که به رغم تأثیر مهم قضاوت و اطمینان، داده‌ها و سایر اطلاعات باید به‌صورت مستمر برای ارزیابی بی‌طرفانه ریسک‌ها و فرصت‌ها بکار برده شوند؛

- تأکید بیشتر بر توجه و بحث سازنده در ارتباط با مشکلات و موضوعات و اجتناب از وقوع رویدادها به گونه‌ای که ریشه علت‌ها بتواند مورد توجه قرار گیرد و فرهنگ یادگیری توسعه یابد؛

- قدرت پذیرش مناسب چالش توسط حسابرسی و سایرین به‌منظور بهبود عملکرد سازمانی.

در حقیقت حسابرسی ناب بر اهمیت حسابرسی در الزام به تسهیل بهبود در پاسخگویی‌های ریسک و کنترل، فرایندها و فرهنگ تأکید می‌گذارد.

۶. چگونگی آغاز حرکت به سمت استقرار حسابرسی ناب

پترسون با توجه به تجربه خود در سمت رئیس اجرایی واحد حسابرسی داخلی شرکت آسترازنکا برای به‌کارگیری ابزارها و روش‌های حسابرسی ناب، بازبینی رویه‌های حسابرسی موجود با اصول ناب ارائه شده در برخی از حوزه‌ها برای ایجاد بهبود را نقطه آغاز مناسبی برای حرکت به سمت استقرار حسابرسی ناب می‌داند. حرکت به سمت حسابرسی ناب فرایندی گام به گام خواهد بود. با این وجود، یکی

این راه‌ها را می‌توان به شکل خلاصه به‌صورت زیر بیان کرد:

- تشکیل تیم برای بررسی این موضوع که مشتری اصلی آنها کیست
- استفاده از رویکرد کانو، تلاش برای تعریف عوامل عملکردی یا ایجاد کننده رضایت برای مشتری و عوامل عوامل نارضایتی مشتری در زمینه حسابرسی و اصلاح روش‌های کار برای ارائه عوامل رضایت‌بخش‌تر و اجتناب از عوامل ناخرسندی مشتری؛
- انجام اقدامات شفاف‌تر معقول برای مرحله برنامه‌ریزی و حصول اطمینان از اینکه این اقدامات به‌عنوان مأموریت‌های برنامه‌ریزی شده شناخته شده‌اند؛
- اولویت‌بندی دامنه در یک مأموریت بر مبنای دو عامل ریسک و ارزش؛
- شفاف‌تر شدن عمق و وسعت مأموریت‌ها و به دنبال آن منبع مناسبی که باید تسهیم شود؛
- مدیریت هر مأموریت به‌عنوان یک پروژه کوچک با نقاط عطف برای تمام گام‌های اصلی؛
- بهبود نظم در جمع‌آوری داده‌ها و مستندات؛
- تشویق به عدم وابستگی به مدیریت در زمینه موضوعات شناخته شده یا حوزه‌های نگرانی؛
- انجام بررسی‌های لازم در طول مأموریت‌ها برای حفظ تمرکز حسابرسان بر فعالیت‌ها ارزش‌افزا و انجام مأموریت‌ها با توجه به زمان و بودجه تخصیص یافته؛
- بررسی نحوه تأثیر اندازه و پیامدهای منفی موضوع بر اولویت‌بندی یافته‌ها و بهبود کار در ارتباط با تحلیل علت ریشه‌ای و شناسایی حقایق کشنده؛

- تمرکز بر ارتباط قوی با مدیریت از طریق مأموریت؛
 - بهبود فرایند بازخورد مأموریت و یادگیری پس از مأموریت.
- با وجود آنکه حوزه‌های پیروزی سریع به دلیل انرژی‌زا بودن و ایجاد دید مثبت در مدیریت بخش مهمی از فرایند حرکت به سمت حسابرسی ناب هستند اما به‌منظور ایجاد بهبود سریع، تعامل رئیس واحد حسابرسی داخلی با مدیریت ارشد و هیئت‌مدیره یا کمیته حسابرسی اهمیت زیادی دارد، زیرا (الف) برخی اوقات حمایت آنها به موضوعی حیاتی و اجتناب‌ناپذیر مبدل می‌شود و (ب) آنها مشتری اصلی هستند که دیدگاه‌های آنها درباره ارزش‌آفرینی باید مورد توجه قرار گیرد.

۷. آینده حسابرسی ناب

انجمن حسابرسان داخلی به تازگی سند مشاوره‌ای را در ارتباط با رسالت جدید حرفه حسابرسی داخلی منتشر کرده است. در این سند پیشنهاد شده است که باید رسالت شفاف‌تری برای حرفه حسابرسی داخلی وجود داشته باشد و در حال حاضر پیشنهاد شده است که حرفه حسابرسی داخلی باید ارزش‌سازمانی را حفظ و ارتقا بخشد. این موضوع بیانگر این حقیقت است که رویه‌ها و اصول حسابرسی ناب در آینده نیز بخش مهمی از حرفه حسابرسی خواهد بود. بنابر این توجه به استفاده از ابزارها و روش‌های ناب و استفاده از این آنها برای ارتقای جایگاه حرفه حسابرسی امری اجتناب‌ناپذیر به نظر می‌رسد. از این‌رو، انتظار می‌رود موضوعات مرتبط با تفکر و نگرش ناب در استانداردهای حسابرسی داخلی نیز بیش از پیش مورد توجه قرار گیرند.

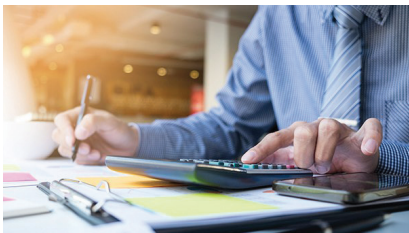
۸. پایان سخن

ارزش‌آفرینی و ارزش‌افزا بودن حسابرسی داخلی یکی از عناصر اساسی تعریف حسابرسی داخلی از دیدگاه انجمن حسابرسان داخلی است و این انجمن بر نقش آن در حسابرسی تأکید دارد. از این‌رو، در سال‌های اخیر تلاش‌هایی برای ارتقای سطح ارزش‌آفرینی حسابرسی داخلی از طریق گذار به ابزارها و روش‌های حسابرسی ناب به عمل آمده است. در این نوشتار نگارندگان کوشیدند تا با استفاده از تجربیات شرکت آسترانکا که با انتشار کتاب حسابرسی ناب؛ تحریک ارزش‌آفرینی و کارایی در حسابرسی داخلی به قلم جمز پترسون مستند گردیده است، به معرفی تفکر و نگرش ناب در حرفه حسابرسی داخلی و ابزارها و روش‌های حسابرسی ناب با تأکید بر ارزش‌آفرینی حسابرسی داخلی بپردازند. ■

منبع:

Paterson, James, "LEAN AUDITING: Driving Added Value and Efficiency in Internal Audit", First edition 2015, published by John Wiley & Sons, Ltd.

رضا قنبریان: دکتری حسابداری
مصطفی محمودآبادی: کارشناس ارشد حسابداری





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 هر یک 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



همکاران
سیستم



شماران سیستم
shomaran system



تدبیر
شرکت پردازش هواری سامان



حسابداری
www.Hesabdary.Com
@HesabdaryCom

رای فن پیشگان

فودا
نرم افزار حسابداری

رای پرداز

وایپاه
گروه مهندسی نرم افزار



برهان
سیستم پاسارگاد

جستاری بر روش های تأمین مالی

مقدمه:

در اقتصاد ایران همواره تأمین مالی بنگاه‌ها از طریق بانک‌ها انجام می‌شده است، امروزه جایگاه بازار سرمایه نیز در این زمینه ارتقا پیدا کرده است و سهم ۱۴ درصدی سال ۱۳۹۵ به ۳۰ درصد در ۱۴۰۱ رسیده است که مؤید رشد سهم تأمین مالی از بازار سرمایه به نسبت بازار پول در طی سالیان گذشته بوده است.

انتشار اوراق بدهی بر بستر بازار سرمایه، یکی از روش‌های معمول جهت تأمین مالی شرکت‌ها در دنیا است تا از این طریق بتوانند سرمایه‌های خرد و کلان خود را جمع‌آوری و در راستای تحقق چشم‌اندازهای خود، اهداف مدیریت را به‌درستی پیاده‌سازی کنند. این اوراق از یک سو تأمین‌کننده بودجه لازم برای اجرای طرح‌های شرکت‌ها و نهادها



مهدی بیرانوند



است و از سوی دیگر روشی برای کاهش ریسک‌های سرمایه‌گذاری است. پس از تصویب قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید در سال ۱۳۸۸ و تشویق و هدایت هدفمند سرمایه‌گذاران به سمت بازار سرمایه در مقایسه با بازار پول، منجر به شکل‌گیری ابزارهای نوین تأمین مالی شد تا به این واسطه انباشت نقدینگی موجود برای شروع یا ادامه فعالیت اقتصادی بنگاه‌ها با روند بهتری انجام شود.

تأمین مالی، فرایند تأمین بودجه یا منابع مالی مورد نیاز برای انجام فعالیت‌های اقتصادی همچون امور تجاری، تولید، خرید کالا و خدمات و یا تأمین وجوه لازم برای سرمایه‌گذاری است. استفاده از تأمین مالی در هر سیستم اقتصادی حیاتی است، زیرا به شرکت‌ها این امکان را می‌دهد تا بتوانند بودجه لازم برای اهداف خود را تأمین کنند. این فرایند در تمام شرکت‌ها و پروژه‌ها با اهمیت است و اهمیت آن در پروژه‌های بزرگ و در شرایط خاص اقتصادی همچون رکود و تحریم دو چندان خواهد شد.

در سال‌های اخیر موضوع تأمین مالی بنگاه‌ها و شناسایی و به کار بردن روش‌های مناسب آن اهمیت ویژه‌ای پیدا کرده است. در حقیقت به دلیل شرایط خاص تورمی اقتصاد ایران، تأمین مالی تبدیل به یکی از چالش‌های اصلی بنگاه‌های اقتصادی شده است. در شرایط تورمی، ارزش پول به تدریج کاهش می‌یابد و این موضوع باعث کاهش قدرت خرید و افزایش هزینه‌ها می‌شود. لذا استفاده از ابزارهای مالی صحیح و هوشمندانه امکان تأمین مالی مؤثر و سرمایه‌گذاری موفق را فراهم می‌سازد.

بنگاه‌های اقتصادی به‌منظور رسیدن به اهداف و اجرای طرح‌های توسعه‌ای خود نیازمند جذب منابع مالی و گاه مشارکت سایر فعالان اقتصادی و بازار سرمایه هستند. در این بین شناخت انواع روش‌های تأمین مالی داخلی و بین‌المللی و ابزارهای نوین تأمین مالی می‌تواند نقش مؤثری در اجرای به موقع و مناسب طرح‌ها و پروژه‌ها و نیز رسیدن به اهداف مدیریتی سازمان داشته باشند. در گذشته، بانک‌ها نقش به‌سزایی در تأمین مالی داشته‌اند و با اعطای وام، نیاز به سرمایه را برطرف می‌کردند. امروزه با

رشد و توسعه ابزارهای مالی امکان تأمین مالی با روش‌های مختلفی همچون انتشار اوراق بهادار فراهم شده است.

انواع روش‌های تأمین مالی:

روش‌های تأمین مالی را می‌توان براساس دسته‌بندی اصلی زیر تقسیم کرد:

- روش‌های مبتنی بر حقوق صاحبان سهام (منابع داخلی شرکت): این روش‌ها شامل افزایش سرمایه، تأسیس شرکت‌های سهامی عام و خاص، ادغام و تملیک و سایر روش‌های جذب سرمایه از طریق سرمایه‌گذاران است.
- روش‌های مبتنی بر بدهی: این روش‌ها شامل دریافت وام از بانک‌ها و سایر مؤسسات مالی، انتشار اوراق صکوک و سایر ابزارهای مبتنی بر بدهی است.

۱- تأمین مالی از منابع داخلی شرکت:

به این روش تأمین مالی مستقیم یا ابزارهای تأمین مالی مبتنی بر سرمایه نیز گفته می‌شود که یک شرکت با توجه به منابعی که در داخل خود دارد، سرمایه مورد نیاز را تأمین می‌کند و به دنبال تأمین مالی کردن خارج از ظرفیت‌های درونی خود نیست. در این روش، سرمایه مورد نیاز از محل صاحبان سهام تأمین می‌شود.

۱-۱- تأمین مالی از طریق افزایش سرمایه

یکی از روش‌های تأمین مالی شرکت‌ها افزایش سرمایه است. شرکت‌ها در راستای توسعه فعالیت‌های خود، حفظ یا افزایش قدرت و توان رقابتی شرکت در برابر سایر رقبا و بهبود و اصلاح ساختار مالی، اقدام به افزایش سرمایه می‌کنند. اگر شرکتی قصد افزایش سرمایه داشته

باشد، می‌بایست سهام جدیدی منتشر کرده و به سرمایه‌گذاران و سهامداران بفروشد تا مبلغ مورد نیاز برای افزایش سرمایه و تأمین مالی شرکت را به دست آورد. این افزایش سرمایه به روش‌های مختلفی انجام شدنی است که تفاوت این روش‌ها در محل تأمین منابع مالی افزایش سرمایه است.

۱-۱-۱- افزایش سرمایه از محل آورده نقدی

اگر شرکتی قصد انجام افزایش سرمایه از منابع مالی جدیدی را داشته باشد، این امکان وجود دارد که افزایش سرمایه از محل آورده نقدی سهامداران انجام شود. در افزایش سرمایه از محل آورده نقدی، نیاز به تأمین مالی از منابع جدیدی است لذا شرکت این حق را به سهامداران فعلی می‌دهد تا در این تأمین مالی حضور پیدا کنند و با خرید سهام جدید، درصد مالکیت خود را افزایش دهند. لذا اوراقی به‌عنوان حق تقدم منتشر شده

و در اختیار سهامداران فعلی شرکت قرار می‌گیرد.

۲-۱-۱- افزایش سرمایه از محل مطالبات حال شده سهامداران

منظور از مطالبات حال شده، میزان بدهی شرکت به سهامداران خود است. این روش یکی از مناسب‌ترین روش‌های افزایش سرمایه و تأمین سرمایه در گردش بنگاه‌ها است که موجب جلوگیری از خروج پول می‌شود. این روش باعث حفظ سرمایه در گردش، سرمایه‌گذاری در طرح‌های سرمایه‌پذیر و بهبود فعالیت‌های عملیاتی در شرکت می‌شود.

۳-۱-۱- افزایش سرمایه از محل سود انباشته

شرکت‌های سودآور بر طبق قانون تجارت، درصدی از سود سالانه خود را در حسابی تحت عنوان سود انباشته ذخیره و نگهداری می‌کنند تا در مواقعی که به میزان مناسبی رسید و شرکت قصد افزایش سرمایه از این محل را داشت

تأمین‌کننده سرمایه مورد نیاز شرکت باشد. در افزایش سرمایه از محل سود انباشته، سهام جدیدی تعبیه خواهد شد و بدون پرداخت هیچ مبلغی، به سهامداران شرکت تعلق می‌گیرد که سهام جایزه نیز نامیده می‌شود. لذا جریان نقدینگی جدید وارد شرکت نمی‌شود و درصد مالکیت سهامداران تغییری نخواهد داشت و به میزان افزایش سرمایه شرکت، تعداد سهام سهامداران افزایش و قیمت سهام کاهش پیدا خواهد کرد. این نوع افزایش سرمایه سبب بهبود جریان نقدینگی و سرمایه در گردش شرکت می‌شود.

۴-۱-۱- افزایش سرمایه از محل تجدید ارزیابی دارایی‌ها

برای افزایش سرمایه از محل تجدید ارزیابی دارایی‌ها، دارایی‌های ثابت مشهود یک شرکت از قبیل ساختمان، زمین، ماشین‌آلات، سرمایه‌گذاری‌ها، تجهیزات و... تجدید ارزیابی خواهد شد و ارزش به روز آنها مورد محاسبه قرار



می‌گیرد و در ترازنامه لحاظ خواهد شد. لذا با تجدید ارزیابی دارایی‌های شرکت، مبلغ دارایی‌ها در ترازنامه افزایش پیدا می‌کند. با توجه به اینکه همواره باید مقدار دارایی‌های ترازنامه با مجموع سرمایه و بدهی‌ها برابر باشد، بنابراین با افزایش مقدار دارایی‌ها، سرمایه شرکت نیز ملزم به افزایش است تا تساوی معادله حفظ شود. در این روش نیز عملاً جریان نقدینگی جدیدی وارد شرکت نمی‌شود و تنها یک عملیات حسابداری در صورت‌های مالی انجام خواهد شد و به میزان افزایش تعداد سهام شرکت، قیمت سهام کاهش پیدا می‌کند تا تغییری در درصد مالکیت سهامداران ایجاد نشود. اگر چه با این نوع افزایش سرمایه پول جدیدی وارد بنگاه نمی‌شود ولی پس از تجدید ارزیابی نسبت‌های مالی از نظر کمی و کیفی دچار تغییراتی می‌شود و در نسبت‌های بدهی و اهرم مالی شاهد بهبود خواهیم بود و در نتیجه شرکت در تأمین مالی از محل استقراض جدید تواناتر می‌شود.

۱-۱-۵- افزایش سرمایه از محل صرف سهام:

در افزایش سرمایه به روش صرف سهام، شرکت به جای انتشار سهام عادی، تعدادی سهام جدید منتشر می‌کند و آنها را به صورت پذیره‌نویسی و به مبلغی بیش از ارزش اسمی هر سهم به فروش می‌رساند. فروش این سهام می‌تواند با حفظ حق تقدم سهامداران فعلی شرکت یا سلب حق تقدم آنها انجام شود. در نهایت مجمع شرکت در خصوص مابه‌التفاوت حاصل از قیمت اسمی هر سهم و قیمت فروش شرکت تصمیم می‌گیرد و به یکی از صورت‌های زیر عمل خواهد کرد:

- مبلغ مابه‌التفاوت حاصل از قیمت

فروش و قیمت اسمی، به حساب اندوخته شرکت منتقل خواهد شد؛

- مبلغ مابه‌التفاوت حاصل از قیمت فروش و قیمت اسمی، به صورت نقدی در بین سهامداران قبلی شرکت تقسیم خواهد شد؛

- با توجه به درصد مالکیت هر سهامدار، سهام جدید به سهامداران شرکت تخصیص پیدا خواهد کرد.

۱-۲- تأمین مالی از طریق فروش دارایی‌های شرکت:

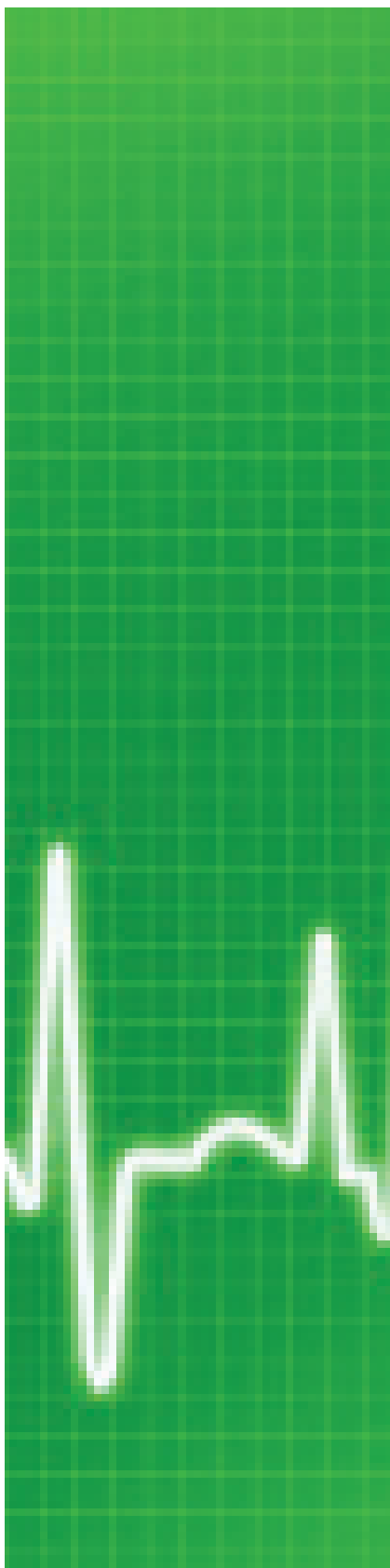
در برخی مواقع، شرکت‌ها برای تأمین سرمایه مورد نیاز خود اقدام به فروش دارایی‌های مازاد شامل فروش ساختمان، زمین، تجهیزات، ماشین‌آلات و سرمایه‌گذاری‌های شرکت انجام می‌دهند. به‌عنوان مثال بخشی از سهام شرکتی را که در آن سرمایه‌گذاری کرده‌اند و مالک آن محسوب می‌شوند به فروش برسانند.

۲- تأمین مالی از منابع خارج از شرکت (ابزارهای مبتنی بر ایجاد بدهی):

امروزه روش‌های مختلفی برای تأمین مالی شرکت‌ها از طریق قرض گرفتن وجود دارد که با توجه به شرایط شرکت‌ها، برخی از این روش‌ها کاربردی‌تر است. در این روش، تأمین مالی از محلی خارج از شرکت انجام می‌گیرد و شرکت بدهکار محسوب می‌شود و به‌طور معمول تأمین‌کنندگان سرمایه مورد نیاز شرکت، از بازدهی مشخصی به‌عنوان سود سرمایه‌گذاری بهره‌مند خواهند شد.

۱-۲- تأمین مالی از طریق بازار پول (انواع تسهیلات بانکی):

این روش تأمین مالی تنها از طریق بانک‌ها و مؤسسات اعتباری صورت می‌گیرد و کاربردی‌ترین آنها شامل





انواع تسهیلات مالی تحت عناوین جعاله، مضاربه، سلف و مشارکت مدنی است که بیشتر مورد استفاده قرار می‌گیرد.

۲-۲- تأمین مالی از طریق بازار سرمایه:

در مواقعی که شرکت‌ها تصمیم به تأمین مالی از طریق استقراض می‌گیرند و اگر از اندازه و اعتبار مناسب برخوردار باشند این امکان را دارد که منابع مالی مورد نیاز خود را به‌طور مستقیم از طریق بازار سرمایه و انتشار اوراق مشارکت، اوراق مرابحه، اوراق اجاره، اوراق استصناع، اوراق سلف موازی استاندارد، اوراق گواهی سپرده و... به دست آورد. این روش تأمین مالی مزیت‌های بسیاری به همراه دارد و از جمله آنها می‌توان به بهره‌مندی از معافیت‌های مالیاتی، تسهیل نقل و انتقال مالکیت و سهولت تأمین مالی پروژه‌های شرکت از طریق پذیرش در بازار و انتشار اوراق مشارکت اشاره کرد.

تأمین مالی از این روش، در شرایطی مورد توجه شرکت‌ها قرار می‌گیرد که توان تولید محصولاتی مشخص را با استفاده از انتشار ابزارهای مبتنی بر بدهی داشته باشند. با انتشار اوراق بدهی، سرمایه‌گذارانی که اقدام به خرید این اوراق کرده‌اند، در نقش وام‌دهندگان شرکت قرار می‌گیرند که پولی را به آن قرض داده‌اند. این وام‌دهندگان، تأمین مالی شرکت را به‌صورت شخصی یا در قالب یک نهاد یا شرکت انجام می‌دهند و بر مبنای اوراق منتشره، در موعدهای مقرر، بهره سرمایه‌گذاری را دریافت کرده و در سررسید اوراق هم، اصل مبلغ سرمایه‌گذاری شده را دریافت خواهند کرد. در ادامه انواع اوراق قابل انتشار در بازار سرمایه مورد بررسی قرار می‌گیرند.

۲-۲-۱- اوراق اجاره

اوراق اجاره، اوراقی با نام و قابل انتقال است که مالکیت مشاع دارنده آن را در دارایی مبنای انتشار اوراق که می‌تواند

زمین، ماشین‌آلات، ساختمان، تجهیزات و وسایل حمل‌ونقل باشد نشان می‌دهد. این اوراق در راستای تأمین مالی و خرید یک یا مجموعه‌ای از دارایی‌های مورد نیاز سرمایه‌پذیر منتشر می‌شود و در فرایند انتشار، سرمایه‌پذیر با ارائه طرح توجیهی، اقدام به انتخاب واسط خواهد کرد و واسط با انتشار اوراق اجاره و جمع‌آوری سرمایه از سرمایه‌گذاران، دارایی یا مجموعه‌ای از دارایی‌های مورد نیاز سرمایه‌پذیر را به وکالت از این سرمایه‌گذاران خریداری کرده و به‌صورت اجاره عادی یا اجاره به شرط تملیک، در اختیار سرمایه‌پذیر قرار خواهد داد.

۲-۲-۲- اوراق مرابحه:

اوراق مرابحه، اوراقی بانام و قابل انتقال است که مالکیت مشاع دارنده آن را در دارایی مبنای که می‌تواند ماشین‌آلات، زمین، تجهیزات، ساختمان، موجودی مواد و کالا و وسایل حمل‌ونقل باشد نشان می‌دهد. در این روش تأمین مالی، واسط با انتشار اوراق و جمع‌آوری سرمایه از سرمایه‌گذاران، دارایی مورد نیاز سرمایه‌پذیر را خریداری کرده و آن را به‌صورت اقساطی به او منتقل می‌کند.

۲-۲-۳- اوراق استصناع

اوراق استصناع، اوراقی بانام یا بی‌نام و قابل انتقال است که مالکیت مشاع دارنده آن را در دارایی پایه نشان می‌دهد. در این روش، یکی از طرفین قرارداد متعهد می‌شود تا در ازای مبلغ مشخصی و در مدت زمان معین، دارایی مورد نظر را ساخته و به طرف مقابل تحویل دهد.

۲-۲-۴- اوراق مشارکت

اوراق مشارکت، اوراقی بانام یا بی‌نام است که با قیمتی معین و سررسیدی مشخص منتشر می‌شود و بازپرداخت آن توسط بانک‌ها یا دولت تضمین خواهد شد. این اوراق، معاف از مالیات، بدون ریسک و همراه با سود قطعی بوده و



امور پروژه را در طی مراحل اجرا بر عهده خواهد داشت و پس از اتمام پروژه و رسیدن به مرحله بهره‌برداری، به یک شرکت سهامی عام تبدیل شده و در بازار بورس و یا فرا بورس، قابل پذیرش و معامله خواهد بود.

۲-۳- تأمین مالی خارجی:

در زمانی که کشور ما به سیستم جهانی ارتباطات مالی بین‌المللی (SWIFT) متصل گردد و قابلیت جابه‌جایی پول به صورت رسمی را داشته باشد، می‌تواند اقدام به تأمین مالی از منابع خارجی و جذب سرمایه‌های ارزی کند. در ادامه به برخی از روش‌های مرسوم تأمین مالی خارجی اشاره می‌شود.

۱-۳-۲- فاینانس: به آن دسته از روش‌های تأمین مالی خارجی پروژه‌ها اطلاق می‌شود که طی آن، تأمین مالی از طریق اعطای تسهیلات میان‌مدت انجام می‌شود. به عبارت دیگر فاینانس به معنای تأمین خدمات فنی و مهندسی پروژه‌ها، منابع مالی مورد نیاز برای اجرایی کردن طرح‌ها و منابع مالی

تسهیل می‌کنند. پس از اتمام پروژه و رسیدن طرح به بهره‌برداری، سود حاصل از فروش واحدهای پروژه، در بین سرمایه‌گذاران صندوق تقسیم خواهد شد.

۲-۲-۷- تأمین مالی شرکت از طریق صندوق پروژه:

صندوق‌های پروژه با کسب مجوز از سازمان بورس و اوراق بهادار کشور و با هدف تأمین مالی پروژه‌ها تأسیس شده و آغاز به فعالیت می‌کنند و این فعالیت‌ها تا زمان انحلال صندوق یا تبدیل آن ادامه خواهد داشت. این صندوق‌ها با جمع‌آوری سرمایه مورد نیاز برای اجرای پروژه از طریق سرمایه‌گذاران، سرمایه به دست آمده را به اجرای پروژه‌های خدماتی یا تولیدی اختصاص می‌دهند که با جزئیات و مشخصات در امیدنامه صندوق و طرح توجیهی پروژه که توجیه اقتصادی آن را مورد بررسی قرار می‌دهد درج شده است.

فرایند تأمین مالی توسط این صندوق‌ها به این صورت است که برای اجرای پروژه، یک شرکت سهامی خاص تأسیس می‌کنند که مدیریت و مسئولیت انجام

هدف از انتشار آن، تأمین مالی طرح‌ها و پروژه‌های شرکت‌های بزرگ دولتی و خصوصی، شهرداری‌ها و دولت است.

۲-۲-۵- اوراق سلف موازی استاندارد

این اوراق، قابل انتقال است و یکی از ابزارهای تأمین مالی محسوب می‌شود که سرمایه‌پذیر از طریق انتشار آن، سرمایه مورد نیاز خود را جمع‌آوری کرده و متعهد می‌شود که کالا را در تاریخی مشخص که در قرارداد قید شده تحویل دهد. در این روش، خریدار کالا را به قیمتی پایین‌تر از قیمت نقد خریداری می‌کند.

۲-۲-۶- تأمین مالی شرکت از طریق صندوق زمین و ساختمان

صندوق‌های زمین و ساختمان یکی از صندوق‌هایی است که با هدف تأمین مالی یک پروژه و با کسب مجوز از سازمان بورس و اوراق بهادار کشور تأسیس می‌شود. این صندوق‌ها با جمع‌آوری سرمایه خرد سرمایه‌گذاران و تخصیص این مبلغ به پروژه‌های ساختمانی (مسکونی، تجاری و اداری)، روند اجرای پروژه و رسیدن به بهره‌برداری را

مورد نیاز برای خرید تجهیزات طرح‌های تولیدی و تمامی احتیاجات یک پروژه، از طریق تسهیلات خارجی اعتباری میان‌مدت است. در این روش، پیش از شروع فرایند و در ابتدای فعالیت، قراردادهایی در بین کشورهای سرمایه‌پذیر و سرمایه‌گذار منعقد می‌شود تا کشور سرمایه‌گذار تأمین مالی طرف مقابل را در راستای اجرای طرح یا پروژه‌ای بر عهده گیرد.

۲-۳-۲- ریفاینانس: زمانی که تأمین مالی انجام شده برای یک پروژه به

اندازه کافی نباشد و یا شرکت مجدد نیاز به منابع مالی داشته باشد، اقدام به ریفاینانس می‌کند. به دور اول تأمین مالی فاینانس و به دفعات بعدی آن ریفاینانس گفته می‌شود. در این روش تأمین مالی در مدت زمان کوتاه‌تر انجام می‌شود. ۲-۳-۳- سوآپ (swap): در این حالت شرکت درآمد ناشی از فعالیت خود را با کالای دیگری تهاتر می‌کند.

۲-۳-۴- یوزانس (نسیه): این روش خود یک ابزار تأمین مالی به حساب نمی‌رود اما به واسطه ماهیتی که دارد

کمک می‌کند تا شرکت در کوتاه مدت به منابع مالی قطعی برسد. در یوزانس فروشنده به خریدار این اجازه را می‌دهد تا بهای کالا را در آینده و به واسطه اسناد اعتباری قوی (ضامن بانکی) پرداخت کند.

۲-۳-۵- فیوچر: یکی از کاربردهای تأمین مالی خرید ملزومات برای فعالیت اقتصادی است. با فیوچر می‌توان کالای مورد نیاز در آینده را در حال حاضر سفارش داد و فقط بخش کمی از قیمت را پرداخت کرد. با اینکار ریسک تغییر قیمت نیز پوشش داده می‌شود.

۳- ابزارهای نوین تأمین مالی:

در چند سال اخیر ابزارهای نوین تأمین مالی به خصوص در بازار سرمایه تنوع چشم‌گیری یافته و قابل استفاده توسط طیف وسیعی از اشخاص حقیقی و حقوقی قرار گرفته است. این شیوه تأمین مالی به دلیل حذف واسطه‌ها و مواجهه مستقیم با سرمایه‌گذاران از بهای تمام شده کمتری برخوردار است. در ادامه برخی از این روش‌ها معرفی می‌شود.

۳-۱- عرضه اولیه به روش افزایش سرمایه و سلب حق تقدم از سهامداران فعلی: در تأمین مالی از طریق عرضه اولیه سهام به روش‌های سنتی، سهامداران منفعت اصلی را خواهند داشت ولی در روش نوین پذیره نویسی و عرضه اولیه به روش افزایش سرمایه از محل صرف سهام منفعت اصلی به خود شرکت خواهد رسید.

۳-۲- تأمین مالی ساختار یافته کوتاه مدت در قالب انتشار اوراق تبعی و سلف موازی استاندارد: این اوراق کوتاه مدت و نرخ تأمین مالی آن کمتر است. سلف در لغت به معنای پیش پرداخت است و معاملات قرارداد سلف موازی استاندارد، شکل تکامل یافته معاملات



سلف عادی در بازار فیزیکی بورس کالا و انرژی است. یکی از معایب قرارداد سلف عادی، نداشتن بازار ثانویه است. که برای رفع این مشکل و محدودیت، قراردادهای سلف موازی به وجود آمدند. در واقع در قراردادهای سلف عادی، امکان فروش کالای مورد نظر به شخص ثالث وجود ندارد. اما در قراردادهای سلف موازی استاندارد، خریدار می‌تواند قبل از موعد سررسید قرارداد، به همان میزان پایه‌ای که خرید انجام داده است را به شخص ثالثی در بازار واگذار کند. در قراردادهای سلف، مقدار مشخصی از یک دارایی تحت عنوان دارایی پایه معامله می‌شود. بر طبق قرارداد، فروشندگان موظف هستند در زمان مقرر کالا را به خریدار تحویل دهند و این تاریخ در قرارداد ذکر خواهد شد. پس از آن خریداران می‌توانند این قراردادها را در قالب قرارداد سلف موازی به شخص ثالثی در بازار ثانویه بفروشند. ناشر اوراق سلف موازی استاندارد، فارغ از قیمت دارایی پایه، یک میزان سود حداقلی را برای سرمایه‌گذاران در قالب اختیار فروش در موعد سررسید ضمانت می‌کند. همچنین باید به این مورد نیز اشاره کرد که در صورت افزایش قیمت پایه‌دارایی، سود مازاد به سرمایه‌گذار تعلق خواهد گرفت.

۳-۳- روش نوین دیگر تأمین مالی از طریق اوراقی است که قابلیت تبدیل (Convertible) دارند. بدین صورت که سرمایه‌گذاران یا قرض دهندگان پول می‌توانند مالک شوند. این اوراق که تحت عنوان روش‌های هیبریدی تأمین مالی نیز شناخته می‌شود ماهیت دوگانه دارند و قابل تبدیل سریع و آسان به ابزارهای مالکانه دارند به عبارت ساده‌تر اوراق بهاداری هستند که تحت شرایط خاص و متناسب با آن پروژه خاص قابل

تبدیل به یکی دیگر از اوراق بهادار همان شرکت می‌باشند. مانند انتشار اوراق مشارکت و سپس تبدیل آن به تعداد معین شده‌ای از سهام عادی شرکت.

۳-۴- تأسیس صندوق‌های کالایی: این روش در کشورهای دیگر متداول است و از طریق آن سرمایه در گردش بنگاه اقتصادی تأمین می‌گردد. بر این اساس موجودی کالا و محصول شرکت تبدیل به گواهی سپرده کالایی می‌شود و اوراق آن در بازار سرمایه عرضه و به فروش می‌رسد.

۳-۵- روش نوین دیگر تأمین مالی از طریق تأسیس و عرضه شرکت‌های پروژه محور یا شرکت‌های سهامی عام پروژه با اولویت برای طرح‌هایی که بالای ۵۰ درصد پیشرفت فیزیکی هستند و با تأمین مالی که در این مرحله صورت می‌گیرد به بهره برداری و تولید برسند.

۳-۶- غیر متمرکز شدن بازارهای مالی (Decentralization Finance Market): (DeFi) یک پارادایم یا الگو و رویکرد جدید در صنعت مالی است که از فناوری‌های غیر متمرکز مانند بلاگ چین برای ارائه خدماتی مانند وام دادن، سرمایه‌گذاری و مبادله دارایی‌های رمزنگاری شده بدون تکیه بر یک واسطه متمرکز (مانند کارگزاری‌ها و صرافی‌ها یا بانک‌ها) با استفاده از قراردادهای هوشمند بر روی یک بلاگ چین (عمدتاً اتریوم) استفاده می‌کند.

۳-۷- در روش دیگر طرح‌هایی که بازدهی مناسب ارزی داشته باشند با استفاده از رمزنگاری کردن آن اوراق بر بستر بلاگ‌چین (Tokenization) می‌توان سرمایه‌گذاری خارجی را جذب نمود. به عبارت ساده‌تر جذب پول به صورت کاملاً اینترنتی و بدون دخالت واسطه‌ها صورت می‌گیرد. به عنوان نمونه این روش با هدف حضور عامه مردم در فرایند خرید و



فروش یک ملک بزرگ و بالابردن امکان نقد شوندگی دارایی‌ها با استفاده از فناوری بلاک‌چین صورت می‌گیرد.

۸-۳- تأمین مالی جمعی (Crowdfund-ing): یکی از رویکردهای نوین در حوزه سرمایه‌گذاری است که هدف آن تأمین منابع مالی لازم برای راه اندازی و توسعه کسب و کار از طریق جمعی از افراد مستقل است. در این روش، منابع مالی معمولاً از طریق اینترنت و با مشارکت‌های محدود افراد متعدد تأمین می‌شود. به عبارت دیگر، تأمین مالی جمعی به فرایند جمع‌آوری پول و تأمین سرمایه به صورت بر خط و از طریق یک پلتفرم اینترنتی برای پروژه‌های جدید و طرح‌های نوآورانه و کسب و کارهای کوچک است که اغلب برای شرکت‌های استارت آپ مورد استفاده قرار می‌گیرد. امروزه تأمین مالی جمعی به یک کانال جدید و معروف مالی در جهان تبدیل شده است. مطابق با دستورالعمل مصوب سازمان بورس و اوراق بهادار، تأمین مالی جمعی بر مبنای مدل مشارکت بوده و تأمین مالی کننده در سود و زیان طرح شریک است.

- انواع روش‌های تأمین مالی جمعی:

الف: تأمین مالی مبتنی بر اهدا: طرح‌هایی که جنبه خیریه و بشر دوستانه دارند در این دسته قرار می‌گیرند و بازپرداخت مالی به مشارکت کنندگان وجود ندارد.

ب: تأمین مالی مبتنی بر پاداش: مشارکت کنندگان در طرح‌ها عموماً پاداش یا خدمتی مشابه با طرح مورد نظر دریافت می‌کنند. به عنوان مثال اهدای آلبوم موسیقی با امضای هنرمند برای مشارکت کنندگان در طرح تأمین مالی تهیه آلبوم.

پ: تأمین مالی مبتنی بر سهام: در این

روش به ازای مشارکت افراد، درصدی از سهام پروژه، کسب و کار یا طرح به سرمایه‌گذاران تعلق می‌گیرد. در برخی از مواقع حق رای در مجمع عمومی یا دریافت سود سهام و ... نیز جایگزین آن می‌شود. سرمایه‌گذاری در اینگونه روش‌های تأمین مالی به مراتب ریسک بیشتری دارد که البته احتمال بازدهی جذاب نیز وجود دارد.

ت: تأمین مالی مبتنی بر قرض (وام): در این روش مبالغ به عنوان قرض از مشارکت کنندگان دریافت می‌شود و در طرح سرمایه‌گذاری می‌شود. سپس اصل مبالغ به همراه بهره آن (در برخی مواقع ممکن است بدون بهره باشد) به سرمایه‌گذاران پرداخت می‌شود. نکته حائز اهمیت این است که در حال حاضر بیشتر طرح‌های تأمین مالی جمعی موجود در ایران بر روی سکوها تقریباً از نوع چهارم و مبتنی بر مشارکت می‌باشند.

جمع‌بندی:

بناگاه‌های اقتصادی با هدف تداوم فعالیت‌ها و اجرای پروژه‌های سودآور و دستیابی به حداکثر بازدهی در جهت افزایش منافع سهامداران خود، از منابع مالی مختلفی بهره می‌گیرند. توانایی بناگاه‌ها در مشخص نمودن منابع داخلی یا خارجی در فراهم کردن سرمایه از عوامل اصلی رشد و پیشرفت آنها محسوب می‌شود.

از نگاه فعالان اقتصادی در ایران، مشکل دسترسی به منابع مالی مهم‌ترین مشکل پیش روی صنایع در سال‌های اخیر بوده و مهم‌تر از سایر موانع، نظیر عدم ثبات در سیاست‌های دولت و تورم ارزیابی شده است. با توجه به این موضوع و با عنایت به اهمیت منابع مالی برای استمرار و

افزایش رشد بنگاه‌ها، منابع مالی داخلی بنگاه‌ها می‌تواند به‌عنوان گزینه‌ای مناسب مطرح باشد. ولی این موضوع با مشکل تقسیم سود بالا در شرکت‌ها مواجه است. الگوی تقسیم سود در میان بنگاه‌های کشور یکی از عوامل کاهش رشد بنگاه‌ها بوده است. درصد بالای تقسیم سود بنگاه‌ها، علاوه بر خارج نمودن منابع مالی داخلی که هیچ‌گونه هزینه سرمایه‌گذاری را متوجه شرکت نمی‌کند، منجر به اخذ تسهیلات کوتاه مدت (برای تأمین سرمایه در گردش) و بلند مدت (برای تأمین نیازهای سرمایه‌گذاری) و پرداخت هزینه‌های بالای تسهیلات مذکور شده است. در این زمینه، بازنگری در سیاست‌های تقسیم سود توسط بنگاه و حفظ منابع مالی داخلی بنگاه برای تأمین طرح‌های توسعه‌ای در راستای افزایش منافع بلند مدت سهامداران می‌تواند به‌عنوان یکی از گزینه‌های مواجهه با محدودیت‌های مالی بنگاه‌ها پیشنهاد شود.

همان‌طور که ذکر شد یکی از روش‌های تأمین مالی داخلی افزایش سرمایه از محل تجدید ارزیابی دارایی‌ها است. اگر چه با این نوع افزایش سرمایه پول جدیدی وارد بنگاه نمی‌شود ولی با بهبود نسبت‌های بدهی و اهرم مالی شرکت در تأمین مالی از محل استقراض جدید توان‌تر می‌شود. به‌طور کلی تأمین مالی با استفاده از روش‌های نوین مزایای بسیار برای بنگاه‌های اقتصادی فراهم می‌کند این مزایا به نسبت روش‌های تأمین مالی از بازار پول به مراتب بیشتر است.

از جمله مزایای عمده استفاده از روش‌های تأمین مالی بدهی می‌توان به ایجاد سپر مالیاتی، حفظ درصد مالکیت سهامداران (خصوصاً در مواردی که منابع مالی برای دوره زمانی محدودی مورد نیاز است) و

حفظ سود باقیمانده اشاره نمود. از طرفی استفاده از روش‌های تأمین مالی بدهی ضمن کاهش جریان نقدی آزاد شرکت‌ها و افزایش ریسک اعتباری، مستلزم دارا بودن وثائق کافی است.

بازار سرمایه نقش مهمتری در گردآوری منابع پس‌اندازی و تأمین نیازهای سرمایه‌گذاری واحدهای تولیدی دارد. این بازار نسبت به بازار پول بسیار گسترده‌تر است و از تنوع ابزاری بیشتری برخوردار است. دولت و مجلس به‌عنوان دو بازوی اجرایی و قانونی کشور می‌بایست شرایط مناسب جهت رشد بازار سرمایه را فراهم کند و اقدامات لازم جهت برگشت اعتماد به بازار را صورت دهد تا پول به سمت بازار سرمایه جذب شود و از طریق این بازار، تأمین مالی بنگاه‌های اقتصادی صورت

بگیرد. بانک مرکزی نیز به‌عنوان سیاست‌گذار اقتصادی می‌بایست با کنترل نرخ بهره به پایین‌تر از سطوح فعلی موجبات رشد بازار بورس را فراهم کند.

عرضه و پذیرش سهام در بازار سرمایه یکی از روش‌های مرسوم تأمین مالی شرکت‌ها است. در این راستا از طرف مسئولان و متولیان بازار اولویت با شرکت‌هایی است که قصد عرضه به روش‌های نوین مانند افزایش سرمایه از محل صرف سهام و سلب حق تقدم دارند تا منافع جذب شده از این تأمین مالی به نفع خود بنگاه اقتصادی باشد.



ظهور و افول لایفو

نویسندگان:
دانیل پی. تینکلن و چانهیوآ لینگ

ترجمه:



علیرضا نصیری



محمد ثانوی



وحید منتی

همچنین عدم شناسایی سودهای ناشی از نگهداری موجودی‌ها، استفاده از این روش را تحسین کردند. مدیران نیز به علت تأثیر اندازه‌گیری موجودی‌ها به روش لایفو بر کاهش در مالیات پرداختی در دوره‌های تورمی از آن استقبال کردند. پذیرش لایفو در دهه ۱۹۷۰ میلادی منجر به انجام پژوهش‌های حسابداری درباره

چکیده
در این پژوهش تاریخچه لایفو از دهه ۱۹۳۰ تا سال ۲۰۲۱ میلادی مورد بررسی قرار گرفته است. یافته‌ها نشان می‌دهد که به‌کارگیری لایفو در دهه ۱۹۷۰ میلادی به‌شدت افزایش پیدا کرده است. طرفداران لایفو به علت تطابق آخرین بهای خرید با فروش و

حسابداری مالی که در آن به اصل تطابق تأکید نداشت و در عوض به مربوط بودن ارزش، سودمندی در تصمیم، بیان صادقانه و مقایسه‌پذیری ارزش بیشتری می‌داد؛ تضعیف شد. با کم‌رنگ شدن مزایای مالیاتی عمده و توجیهات نظری قوی این روش، استفاده از لایفو در اواسط دهه ۱۹۸۰ به‌طور چشمگیری کاهش یافت. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری^۱ در سال ۲۰۰۵ استفاده از لایفو را غیرمجاز اعلام کرد. تا سال ۲۰۲۰، لایفو به یک روش خاص تبدیل شده بود که عمدتاً به دلیل اصل تطابق باقی‌مانده بود اما اینکه استفاده از آن با رشد مجدد تورم افزایش می‌یابد یا خیر مشخص نیست.

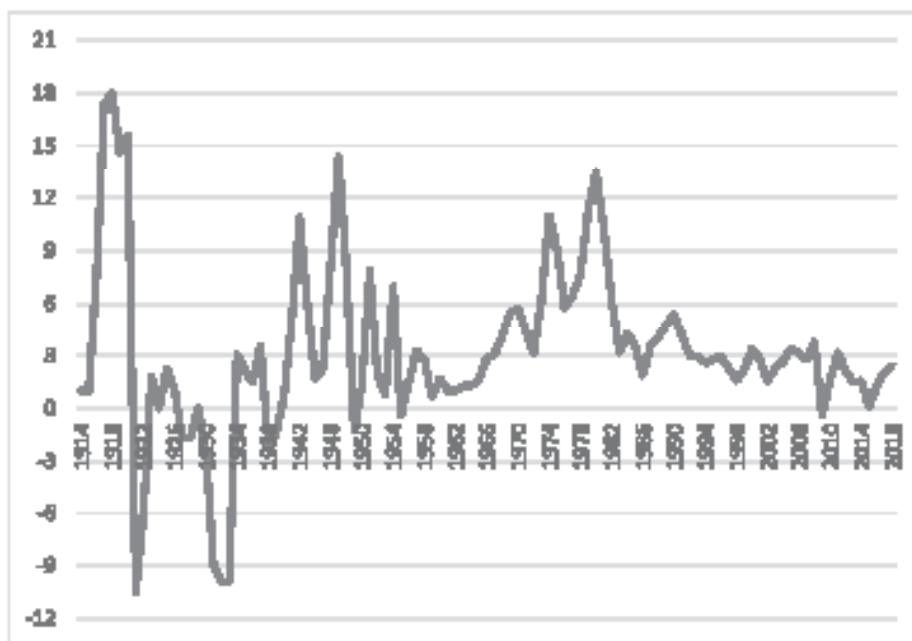
مقدمه

در حالی که مقاله‌های بسیار خوبی در مورد تاریخچه اولیه روش اندازه‌گیری موجودی به شیوه اولین صادره از آخرین وارده (لایفو) وجود دارد (مثل پینکوس، ۱۹۸۹؛ لسرد، ۲۰۰۶) اما از زمانی که دیویس (۱۹۸۲) پذیرش اولیه و رشد آن را تا سال ۱۹۸۲ بررسی کرد، هیچ خلاصه‌ای از تاریخچه این روش وجود نداشت. اوایل دهه ۱۹۸۰ بالاترین سطح به‌کارگیری لایفو بود. در این مقاله، ادبیات قبلی را گسترش داده و دلایل کاهش میزان به‌کارگیری لایفو تا سال ۲۰۲۰ را مورد بحث قرار می‌گیرد. کاهش میزان به‌کارگیری لایفو، ناشی از آثار روندهای اقتصادی اساسی و هم‌ناشی از تغییرات در استانداردها و دیدگاه‌های حسابداری رخ داده است. ما تاریخچه لایفو را به پنج دوره با مرزهای تا حدی نا روشن تقسیم می‌کنیم. در دوره اول، از حدود سال ۱۹۳۰ تا حدود ۱۹۵۰، لایفو برای اهداف حسابداری و مالیاتی ایالات متحده معرفی و پذیرفته شد.

در دوره‌ای که قیمت‌ها نوسان داشتند و تورم ثابت فرض نمی‌شد، عمدتاً به‌کارگیری لایفو به‌عنوان شیوه‌ای برای هموارسازی سود و مالیات تلقی می‌شد. عدم شناسایی سودهای ناشی از نگهداری موجودی‌ها در روش لایفو با سوءظن گسترده درباره حسابداری بهای جاری مطابقت داشت. همان‌طور که استوری و استوری (۱۹۹۸) خاطر نشان کرد، در این زمان، نظریه‌پردازان حسابداری اصالت را برای صورت سود و زیان قائل می‌شدند و پذیرفته بودند که اقلام مختلف ترازنامه، با ارزش‌هایی کاملاً متفاوت از آنچه می‌توانند به فروش برسند، درج شوند. در دوره دوم از حدود سال‌های ۱۹۵۰ تا ۱۹۷۲، نظریه‌پردازان حسابداری همچنان اولویت بالایی برای اندازه‌گیری سود خالص قائل بودند و در نتیجه تطبیق هزینه‌های جاری با فروش از طریق لایفو جذاب تلقی می‌شد. از آنجایی که تورم ثابت (اگرچه تدریجی) در اقتصاد ایالات متحده عادی شد، می‌توان انتظار داشت که لایفو منجر به ایجاد مالیات‌های انتقالی (معوق) می‌شد. در نمونه‌های روندها و تکنیک‌های حسابداری^۲ سالانه انجمن حسابداران رسمی آمریکا^۳، استفاده از لایفو در بین شرکت‌های بورسی بزرگ بین ۲۵ تا ۳۴ درصد بود که در سال ۱۹۷۲، حدود ۲۵ درصد از شرکت‌ها از لایفو استفاده کرده بودند. در دوره سوم از سال ۱۹۷۲ تا ۱۹۸۶، استفاده از لایفو به‌طور قابل‌توجهی افزایش یافت. تورم بالا، نرخ بهره بالا و نرخ‌های مالیاتی بالا لایفو را در این دوره جذاب کرده بود. همچنین قوانین مالیاتی برای تشویق استفاده از لایفو در این دوره آزاد شد. تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری لایفو را راهی برای انطباق

کارایی بازار و انتخاب روش حسابداری شد. مزایای مالیاتی لایفو در دهه ۱۹۸۰ میلادی به دلیل کاهش نرخ مالیات، تورم پایین و تغییر در شیوه‌های اندازه‌گیری موجودی‌ها به تدریج کاهش یافت. توجیه نظری آن با اتخاذ یک چهارچوب مفهومی در دهه ۱۹۸۰ توسط هیئت استانداردهای

شکل ۱: درصد تغییر سالانه در شاخص قیمت مصرف کننده



دولت آقایان بوش و اوباما پیشنهادهای مختلفی برای حذف آن از قوانین مالیاتی ایالات متحده به منظور افزایش درآمدها (درآمدهای مالیاتی) ارائه دادند. اخیراً به کارگیری این روش به عنوان پارانه‌ای برای صنایع سوخت فسیلی مورد انتقاد قرار گرفته است. در این دوره مقاله‌های کمی مرتبط با لایفو در مجلات برتر حسابداری منتشر شده است.

تا پایان سال ۲۰۲۰، لایفو یک روش خاص و با آینده نامشخص بود. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (۲۰۱۰)، با چهارچوب مفهومی مشابه با هیئت استانداردهای حسابداری مالی، لایفو را یک روش غیرقابل قبول در سال ۲۰۰۳ تلقی کرد و در سال ۲۰۰۵ به کارگیری آن را غیرمجاز دانست. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری استدلال می‌کند که فرض لایفو به‌طور قابل‌اتکایی جریان موجودی واقعی را نشان نمی‌دهد و لایفو اغلب منجر به

زمان و همان‌طور که شرکت‌ها از لایفو استفاده می‌کردند، تفاوت بین مبنای لایفو در اندازه‌گیری موجودی‌ها و بهای تمام شده جاری بزرگ‌تر شد. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، همتای بین‌المللی هیئت استانداردهای حسابداری مالی، در سال ۲۰۰۵ اجازه استفاده از لایفو را برای حسابداری مالی متوقف کرد. پژوهش‌های دانشگاهی در مورد لایفو پس از اوایل دهه ۱۹۹۰ کاهش یافت؛ زیرا پژوهشگران روی راه‌حلی برای برخی از پرسش‌هایی که پیشتر مطرح شده بودند؛ تمرکز کردند.

از دوره پنجم (از سال ۲۰۰۶) به بعد، استفاده شرکت‌ها از لایفو به دلیل کاهش مزایای مالیاتی آن و افول تورم، کاهش یافت و پیشنهادهای جدی برای حذف آن برای اهداف مالیاتی و حسابداری ارائه شد. تلاش‌های هیئت استانداردهای حسابداری مالی احتمال حذف لایفو را برای حسابداری ایالات متحده افزایش داد.

مدل بهای تمام شده تاریخی برای مقابله با تورم می‌دانستند، هرچند پروژه در حال توسعه چهارچوب مفهومی هیئت استانداردهای حسابداری مالی، توجیه‌های نظری لایفو را تا پایان این دوره کاهش می‌داد. افزایش پذیرش لایفو الهام‌بخش موجی از پژوهش‌های تجربی دانشگاهی حسابداری شد.

در دوره چهارم از سال ۱۹۸۶ تا ۲۰۰۵، نرخ‌های مالیاتی، تورم و نرخ‌های بهره پایین ایالات متحده، مزایای مالیاتی لایفو را کاهش داد و استفاده از لایفو کاهش یافت. اداره خدمات درآمد داخلی^۴ آمریکا به‌طور خودکار به شرکت‌هایی کرد که می‌خواستند به سایر روش‌های قابل قبول حسابداری موجودی‌ها روی بیاورند، شروع به اعطای مجوز کرد. هیئت استانداردهای حسابداری مالی تأکید کمتری بر صورت سود و زیان داشت و بیشتر بر مفاهیم سودمندی در تصمیم، بیان صادقانه و مقایسه‌پذیری توجه داشت. با گذشت



درج موجودی به مبالغی می‌شود که رابطه کمی با بهای تمام شده (مخارج) جاری دارد.^۵ در ایالات متحده اگر قاعده انطباق لایفو تغییر نکند، حذف لایفو در گزارشگری مالی عواقب مالیاتی برای استفاده‌کنندگان کنونی روش لایفو ایجاد می‌کند؛ بنابراین استفاده‌کنندگان کنونی روش لایفو به‌شدت با حذف آن مخالف هستند. با این حال، تعداد استفاده‌کنندگان و نفوذ آنها در حال کاهش است. در ایالات متحده تنها حدود یک درصد از تمام شرکت‌ها و ۷ درصد از کل شرکت‌های بورسی (دارای موجودی) از این روش استفاده می‌کنند.

تاریخچه لایفو در اصول پذیرفته‌شده عمومی حسابداری؛ حسابداری بین‌المللی و استانداردهای مالیاتی دوره ۱: ۱۹۳۰-۱۹۵۰ تاریخچه اولیه و پذیرش لایفو در ایالات متحده پذیرش مالیاتی

دیویس (۱۹۸۲) تاریخچه کاملی از استفاده اولیه و پذیرش لایفو برای اهداف مالیاتی و حسابداری در ایالات متحده نوشت. لایفو حاصل یک روش حسابداری قبلی، «روش موجودی پایه» بود. در روش موجودی پایه فرض بر این بود که شرکت‌ها همیشه برای حفظ عملیات به سطح معینی از موجودی نیاز دارند و این «موجودی پایه» به بهای تمام‌شده تاریخی در دفاتر ثبت می‌شد. این بدان معناست که مالیات بر درآمد و سود خالص گزارش‌شده تحت تأثیر نگهداری سود یا زیان موجودی پایه قرار نمی‌گیرند. این موضوع برای شرکت‌هایی جذاب بود که موجودی‌های نسبتاً زیادی در معرض نوسان قیمت‌ها داشتند. دیویس (۱۹۸۲) از شرکت ملی سرب که دارای موجودی‌های زیادی از فلزات فاسد نشدنی بود به‌عنوان اولین

استفاده‌کننده از این روش یاد می‌کند. پس از اینکه دادگاه عالی در سال ۱۹۳۰ در پرونده لوکاس علیه شرکت فولاد سازهای کانزاس سیتی رأی داد که روش موجودی پایه برای اهداف مالیات بر درآمد قابل قبول نیست، طرفداران این روش به لایفو روی آوردند.

طرفداران اولیه لایفو انتظار نداشتند که به تعویق انداختن مالیات دائمی شود. در عوض، دیویس (۱۹۸۲) نشان داد که لایفو برای هموارسازی سود در نظر گرفته شده است. در دهه‌های اخیر نوسانات گسترده‌ای در قیمت‌ها به‌خصوص برای کالاهایی مثل فلزات غیر آهنی و نفت وجود داشته است. شکل ۱، درصد تغییر سالانه در شاخص قیمت مصرف‌کننده^۶ را نشان می‌دهد. زمانی که ایالات متحده وارد جنگ جهانی اول شد؛ قیمت‌ها

افزایش یافت و سپس بلافاصله پس از جنگ کاهش یافت. قیمت‌ها دوباره در دهه ۱۹۲۰ رشد کرد و در طی رکود دهه ۱۹۳۰ دوباره سقوط کرد. جنگ جهانی دوم و پیامدهای آن باعث نوسانات بیشتری در قیمت‌ها شد.

انتظار این بود که لایفو به شرکت‌ها کمک کند تا از گزارش سود مالیات‌های مخدوش شده توسط سود و زیان نگهداری غیردائمی موجودی‌ها جلوگیری کنند. سندرز^۸ (۱۹۲۶) دریافت که به‌کارگیری روش موجودی پایه توسط شرکت ملی سرب در دوره ۱۹۱۳-۱۹۲۳ سود خالص کل یکسانی اما با نوسانات کمتری نسبت به روش اولین صادره از اولین وارده (فایفو) در طول دوره ایجاد کرده است. استفاده از لایفو می‌تواند بار مالیاتی را به شیوه‌ای مشابه با

میانگین گیری سود یا انتقال به دوره‌های قبل و بعد کاهش دهد. استاب^۱(۱۹۴۲) نیز به نتایج مشابهی رسید. علاوه بر این لایفو می‌تواند به شرکت‌ها کمک کند تا از پرداخت مالیات بر سود مازاد (تحمیل‌شده در دهه ۱۹۳۰) بر سود نگهداری شده در موجودی‌ها خودداری کند (لسارد^{۱۰}:۲۰۰۶).

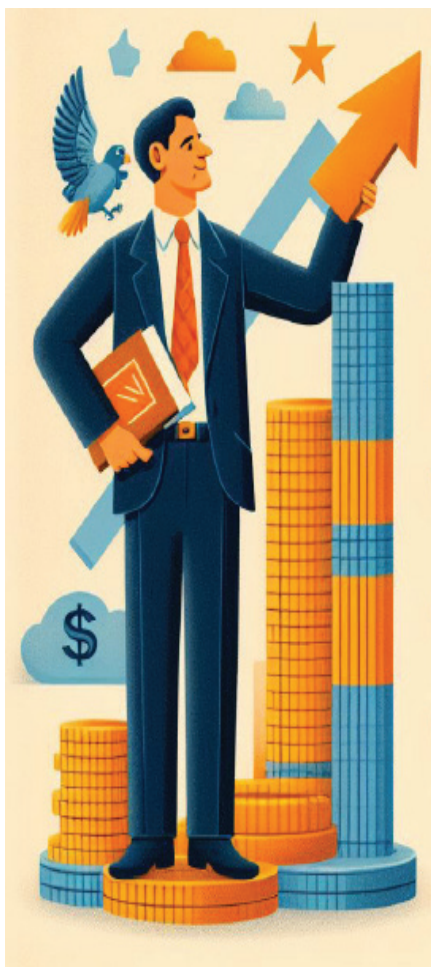
پالایشگاه‌های نفت و شرکت‌های فلزی طرفداران اولیه لایفو بودند. مؤسسه نفت آمریکا برای اولین بار استفاده از آن را در سال ۱۹۳۴ توصیه کرد (دیویس، ۱۹۸۲). گزارشی در سال ۱۹۳۸ توسط کمیته مالیات فدرال انجمن حسابداران آمریکا از پذیرش لایفو تحت شرایط خاص حمایت کرد. این کمیته فرض می‌کرد که قیمت‌ها به‌صورت چرخه‌ای رفتار می‌کنند و پرداخت‌های مالیاتی تحت لایفو یکنواخت‌تر خواهد بود و در طول زمان با روش‌های دیگر برابر می‌شود.

کنگره آمریکا برای اولین بار استفاده از لایفو را در قوانین درآمد در سال‌های ۱۹۳۸ و ۱۹۳۹ تصویب کرد (دیویس، ۱۹۸۲؛ پینکوس، ۱۹۸۹). کنگره دو گام برای رسیدگی به نگرانی‌ها در مورد اینکه لایفو می‌تواند صرفاً به‌عنوان یک روش فرار مالیاتی به‌جای یک روش قانونی برای ارزیابی موجودی‌ها استفاده شود، برداشت. اول، اصلاحیه‌ای در قانون در سال ۱۹۳۸ بیان داشت: «هر مؤدی که برای هر سال مالیاتی، طبق جمله قبل اجازه تغییر به آن مبنا را داشته باشد، در آن سال و سال‌های مالیاتی بعدی، انتخاب غیرقابل‌برگشتی انجام داده است و در هیچ‌یک از آنها مجاز به تغییر از آن مبنا به سال مالیاتی مشمول بعدی نیست». الزام اتخاذ لایفو به «غیرقابل‌برگشت» در قانون برای جلوگیری از تغییر فرصت‌طلبانه شرکت‌ها به روش لایفو برای به حداقل رساندن پرداخت‌های

مالیاتی خود، در نظر گرفته شد. دوم، قانون درآمد سال ۱۹۳۹ شامل «قاعده انطباق لایفو» است که شرکت‌هایی را که مایل به انتخاب لایفو برای اهداف مالیاتی هستند ملزم می‌کند از آن برای اهداف حسابداری (گزارشگری مالی) نیز استفاده کنند.

در اصل خرده‌فروشان هم به دلیل پیچیدگی لایفو و هم به دلیل مقاومت اداره خدمات درآمد داخلی آمریکا از آن استفاده نمی‌کردند. روش خرده‌فروشی و ارزش دلاری لایفو به‌عنوان روش‌های عملی برای اجرای لایفو پیشنهاد شد. پرفیرمین (۱۹۶۳)، استفاده از روش ارزش دلاری لایفو را در سال ۱۹۴۱ پیشنهاد کرد و تصمیمات دادگاه در سال‌های ۱۹۴۷ و ۱۹۴۹ به مؤدیانی که لایفو را انتخاب می‌کردند اجازه داد تا از روش‌های خرده‌فروشی و ارزش دلاری استفاده کنند.





از آن زمان، اصول پذیرفته شده حسابداری به شرکت‌ها این امکان را می‌دهد که آزادانه از میان چندین فرض جریان بهای موجودی را انتخاب کنند. لایفو در کتاب‌های درسی حسابداری مختلف در این دوره مانند حسابداری میانه نیولو، اسمیت و وایت (۱۹۳۹) و ویرایش سوم کتاب اصول حسابداری میانه فینی در سال ۱۹۴۶ (فینی، ۱۹۴۶) گنجانده شد. از همان ابتدا کمیسیون بورس و اوراق بهادار^{۱۱} مایل به پذیرش انتخاب‌های شرکت‌ها در مورد مناسب بودن لایفو بود. طبق گفته پینکوس (۱۹۸۹)، حداقل ۲۶ شرکت سهامی عام از روش‌های موجودی پایه یا لایفو برای گزارشگری عمومی در دهه ۱۹۳۰ استفاده کردند. در یک سخنرانی در سال ۱۹۴۵، ویلیام ورنتر، حسابدار ارشد کمیسیون بورس و اوراق بهادار خاطر-نشان کرد که اگرچه مطلوب است که روش حسابداری به‌طور دقیق هم بهای تمام‌شده کالای فروش رفته و هم موجودی را منعکس کند، کمیسیون

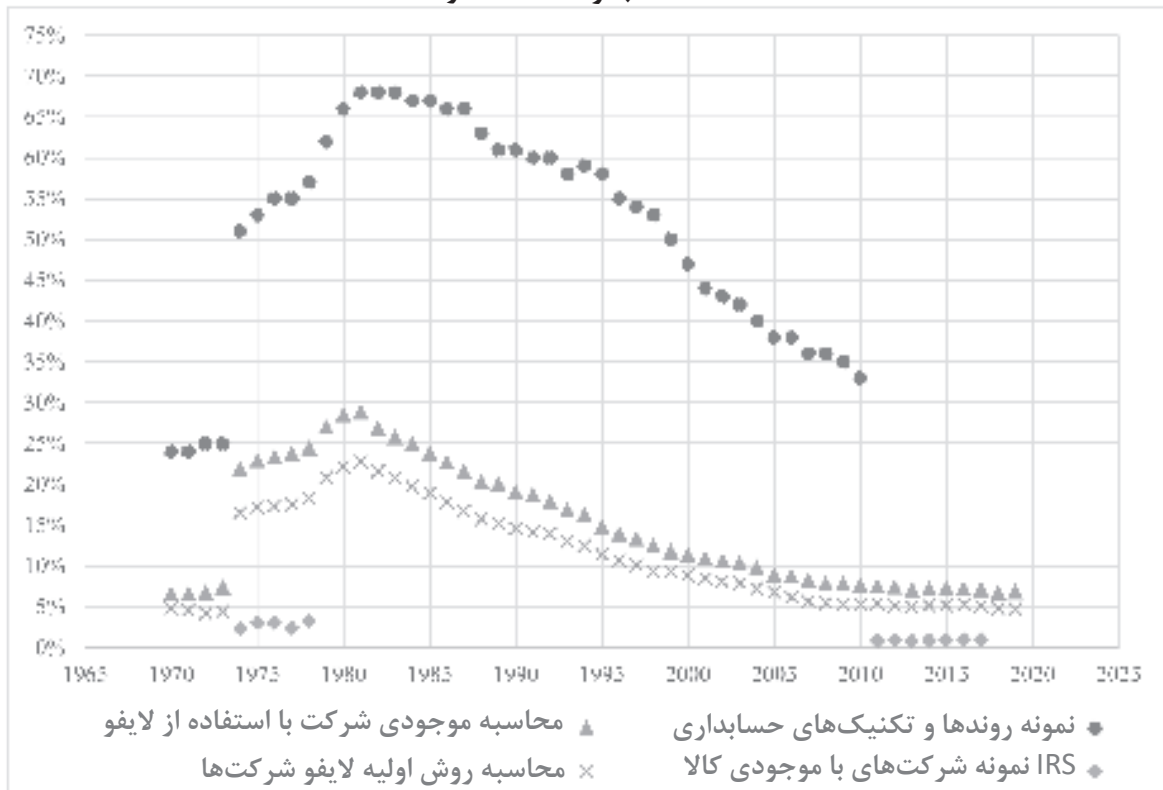
پذیرش حسابداری مالی - ایالات متحده
طبق نظر استوری و استوری (۱۹۹۸) در این دوره اولیه هیچ خلاصه معتبری از اصول حسابداری وجود نداشت. بررسی آنها از بولتن تحقیقات حسابداری نشان می‌دهد که این اظهارات بر اساس فلسفه‌ای استوار است که بر صورت سود و زیان اولویت داده و ارزش بالایی برای ارزیابی دارایی قائل نبوده و همچنین با به‌کارگیری طیف وسیعی از روش‌های حسابداری مدارا می‌کرده است. مطابق با این تفسیر، زمانی که بولتن تحقیقات حسابداری شماره ۲۹ (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۴۷) در سال ۱۹۴۷ منتشر شد، چندین روش حسابداری موجودی، از جمله لایفو را پذیرفت. انجمن حسابداران رسمی آمریکا نشان داد که هدف اصلی یک شرکت در انتخاب یک روش باید انتخاب روشی باشد که با دقت بیشتری سود خالص شرکت را در آن شرایط خاص منعکس کند.^{۱۱}

شکل ۲-

روندها و تکنیک‌های حسابداری داده‌ها در مورد درصد شرکت‌هایی که لایفو را بکار گرفته‌اند.



شکل ۳
مقایسه درصد شرکت‌هایی که از لایفو استفاده می‌کنند.
سه مجموعه داده متفاوت



The accounting trends and practices samples were only published through 2011. Usable IRS data on the frequency of LIFO usage were not published between 1979 and 2010. Data for 2017 was the latest available when this article was drafted.

منتشر شده است. تا سال ۱۹۵۱، حدود ۳۱ درصد از شرکت‌ها در نظرسنجی خود از لایفو استفاده می‌کردند. این درصد تقریباً تا سال ۱۹۶۸ ثابت ماند یعنی زمانی که ۲۸ درصد شرکت‌ها از آن استفاده می‌کردند و در سال ۱۹۷۲ به ۲۵ درصد کاهش یافت. همان‌طور که شکل ۱ نشان داده شده است، این دوره تورم به‌طور کلی در حد متوسط بود و برخلاف دوره قبل کاهش قیمت واقعی وجود نداشت.

پذیرش لایفو در اصول پذیرفته‌شده عمومی حسابداری و مالیات

می‌شد و انتظار می‌رفت که تحریف‌های مندرج در ترازنامه موقتی باشد. لایفو به‌عنوان روش‌های خرده‌فروشی و ارزش دلاری، هم برای مالیات و هم برای حسابداری در ایالات متحده پذیرفته شد و در کتاب‌های درسی نیز تدریس شد. دوره ۲: ۱۹۵۰-۱۹۷۲ ادامه استفاده در دوره تورم تدریجی و مالیات‌های بالا

به‌کارگیری

شکل ۲ اطلاعاتی از بررسی‌های سالانه روندها و تکنیک‌های حسابداری شرکت‌های بزرگ را نشان می‌دهد که این روندها هر ساله توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا تا سال ۲۰۱۰

بورس و اوراق بهادار نسبت به هر شرکتی که لایفو را اتخاذ می‌کند «با ملایمت اعتراض» کرده است (ورنتز، ۱۹۴۵). در سال ۱۹۴۹ جانشین ورنترز به‌عنوان حسابدار ارشد کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ارل کینگ (۱۹۴۹) در یک سخنرانی در انجمن حسابداری آمریکا^{۱۳} گفت که لایفو یک روش عمومی پذیرفته‌شده برای ارزش‌گذاری موجودی‌ها است.

به‌طور خلاصه در این دوره هدف اصلی انتخاب یک روش تحت اصول پذیرفته‌شده عمومی حسابداری و منعکس کردن دقیق سود دوره بود. لایفو در درجه اول به‌عنوان راهی برای هموارسازی سود و مالیات در دنیای نوسان قیمت‌ها تلقی

در این دوره نظریه پردازان حسابداری به تطابق و اندازه گیری سود دوره ای نسبت به دقت و صحت ترازنامه بیشتر اولویت می دادند و این نگاه ادامه پیدا کرد (استوری و استوری، ۱۹۹۸). لایفو به عنوان ابزاری بهتر برای تطابق هزینه ها با درآمدها توجیه می شد، اگرچه برخی همچنان این پرسش را مطرح می کردند که آیا به کارگیری لایفو زمانی که شرکتها واقعاً موجودی خود را به روش های دیگری مدیریت می کنند، یعنی جریان های فیزیکی موجودی به طور کلی با جریان های بهای تمام شده تحت لایفو متفاوت است، منطقی است؟ کمیته مفاهیم و استانداردهای حسابداری انجمن حسابداری آمریکا (انجمن حسابداری آمریکا، ۱۹۵۷) اشاره کرد که لایفو به طور گسترده مورد استفاده قرار می گرفته است، اگرچه به ندرت با جریان واقعی کالا مطابقت داشت. این کمیته همچنین خاطرنشان کرد که لایفو می تواند در زمان تغییرات سریع قیمت به عنوان راهی برای تطبیق بهای تمام شده جاری با درآمدهای جاری، استفاده شود. با این حال، کمیته انتقاد را مبنی بر مصنوعی بودن تطابق مورد توجه قرار داد و تردید جدی داشت که آیا لایفو به اندازه کافی تطابق بهتری برای توجیه انحراف از واقعیت ایجاد کرده است یا خیر. این کمیته ابراز امیدواری کرد که بتوان روش های بهتری برای تطبیق بهای تمام شده جاری با درآمدها در آینده پیدا کرد.

هیلتون (۱۹۶۲) دریافت که استفاده کنندگان لایفو تمایل دارند که اولویت صورت سود و زیان باشد. هیئت اصول حسابداری^{۱۴} این ایده را در بیانیه (غیر الزام آور) اصول حسابداری خود (۱۹۷۰) تکرار کرد. هیئت اصول حسابداری

نشان داد که با توجه به اینکه سودآوری بیشترین نگرانی و اهمیت را برای استفاده کنندگان صورت های مالی دارد، اطلاعات صورت سود و زیان مهم ترین اطلاعات ارائه شده توسط حسابداری مالی است.

در بیشتر این دوره مردم تصور نمی کردند که قیمت ها به طور پیوسته افزایش می یابد و بنابراین همیشه فرض نمی شد که لایفو منجر به تعویق مالیات دائمی شود. در ویرایش سوم حسابداری میان کارنبروک و سیمونز (۱۹۵۸)، مثال اصلی جریان بهای تمام شده موجودی، بهای پیوسته افزایشی ندارد. وقتی نویسندگان روش های مختلف را مقایسه می کنند، به سادگی نشان می دهند که بهای موجودی نهایی متفاوت است. آنها ادامه می دهند که اگر قیمت ها به طور

مداوم افزایش یا کاهش یابد، تفاوت ها می تواند نسبتاً چشمگیر باشد. مهم تر از همه، آنها فرض می کنند که تغییرات بها چرخه ای است و لایفو تمایل دارد تا فراز و فرود چرخه تجاری را تعدیل کند. به طور مشابه، در ویرایش سوم ولش، زلاتکویچ و وایت (۱۹۷۲)، فرضی مبنی بر تورم دائمی وجود ندارد. آنها نشان می دهند که طی یک چرخه کامل از تغییرات قیمت، فایفو و لایفو نتایج کلی یکسانی را تولید می کنند، اگرچه میزان سود و موجودی در سال های خاص متفاوت است.

عاملی که کاربرد لایفو را پیچیده کرد، صدور بیانیه شماره ۱۶ هیئت اصول حسابداری (ترکیب های تجاری) در سال ۱۹۷۰ بود که روش های حسابداری خرید و اتحاد منافع در



تحصیل را تعریف می‌کرد. درحالی‌که شرکت‌هایی که تحصیل را به‌عنوان اتحاد منافع^{۱۵} تلقی می‌کردند، می‌توانند پایه‌های لایفو موجودی‌های شرکت‌های خریداری‌شده را بدون تغییر به‌کارگیرند اما شرکت‌هایی که از روش خرید استفاده می‌کنند باید موجودی‌های تحصیل شده را در تاریخ تحصیل را تجدید ارزیابی کنند. اداره خدمات درآمد داخلی به شرکت‌ها اجازه داد تا صورت‌های مالی را طبق قواعد هیئت اصول حسابداری ارائه کنند اما لایه‌های موجود لایفو را برای اهداف مالیاتی به جلو ببرند (دیویس، ۱۹۸۲). ما در این مدت تغییر چندانی در قوانین مالیاتی در مورد لایفو مشاهده نمی‌کنیم. به گفته فیومن (۱۹۶۳)، در سال ۱۹۶۱، وزارت خزانه‌داری موافقت کرد که به مؤدیان اجازه دهد از مجموعه نسبتاً گسترده‌ای از موجودی‌ها استفاده کنند که اجرای لایفو را تسهیل می‌کرد.

دوره ۳: ۱۹۷۳-۱۹۸۶ پذیرش گسترده

در یک دوره مالیات بالا و تورم بالا اقتصاد

این دوره که با شوک نفتی سال ۱۹۷۳ شروع شد و با تصویب قانون اصلاحات مالیاتی ۱۹۸۶ به پایان رسید، با تورم بالا و نرخ‌های مالیات بالا شناخته شد. همان‌طور که در شکل ۱ نشان داده شده است، ایالات‌متحده در سال‌های ۱۹۷۳ و ۱۹۷۹ دو جهش در تورم داشت که بخشی از آن ناشی از «شوکه‌های نفتی» بود. نرخ‌های مالیات نهایی شرکت‌ها نسبتاً بالا و در حدود ۴۸ درصد باقی ماندند. ترکیب تورم و نرخ‌های مالیاتی بالا به این معنی است که لایفو تعویق مالیاتی قابل‌توجهی را به همراه داشت. ایالات‌متحده همچنین شاهد نرخ‌های بهره بالا بود و نرخ بهره اصلی در سال ۱۹۸۰ به بیش از ۲۱ درصد رسید. نرخ‌های بهره بالا هرگونه تعویق مالیاتی را ارزشمندتر می‌کند. انتظار رایج اکنون این بود که تورم ادامه داشته باشد. کتاب‌های درسی از این دوره به بعد

عمدتاً از نمونه‌های جریان بهای تمام موجودی استفاده می‌کردند که در آن بهای تمام شده مدام افزایش می‌یابد.

تحولات مالیاتی

قاعده انطباق لایفو در سال ۱۹۸۱ تسهیل شد تا به شرکت‌ها اجازه دهد افشای اطلاعات تکمیلی موجودی خود را با بهای تمام شده جاری، مطابق با الزامات کمیسیون بورس و اوراق بهادار افشاء کنند و اجازه انطباق با قواعد هیئت استانداردهای حسابداری مالی را که مستلزم تجدید ارزیابی موجودی‌های شرکت‌های فرعی تحصیل شده به ارزش منصفانه بازار در تاریخ تحصیل است را می‌دهد (دیویس، ۱۹۸۲؛ هافمن و مک کنزی، ۲۰۰۹). این امر به تحلیلگران امکان داد تا شرکت‌هایی که از روش اندازه‌گیری لایفو و فایفو استفاده می‌کنند را با سهولت بیشتری مقایسه کنند. با این حال، تحلیلگران به راحتی نمی‌توانستند اثر مالیاتی واقعی پذیرش



لایفو را تعیین کنند، زیرا قانون خدمات درآمد داخلی که در سال ۱۹۸۱ اعلام کرد امکان به‌کارگیری شیوه‌های متفاوتی را برای اهداف گزارشگری (حسابداری) و مالیاتی وجود دارد که در آن بهای تمام شده شامل بهای تمام شده بر اساس بهایابی جذبی، شاخص‌های بهای تمام شده استفاده‌شده و موارد دیگر بود. الزامی که مربوط به «غیرقابل برگشت» بودن پذیرش لایفو می‌شد، به شدت اجرا نشد. به گفته جانسون و دالیوال (۱۹۸۸)، درحالی‌که شرکت‌هایی که قصد داشتند لایفو را کنار بگذارند به مجوز خدمات درآمد داخلی برای انجام این کار نیاز داشتند اما این امر به ندرت رد می‌شد. کنگره پذیرش لایفو را آسان‌تر کرد. در سال ۱۹۸۴، کنگره یک روش ساده لایفو را برای مؤدیان کوچک‌تر به قوانین درآمد داخلی اضافه کرد زیرا

معتقد بود پیچیدگی و هزینه‌های انطباق لایفو مؤدیان کوچک‌تر را از به‌کارگیری آن منصرف می‌کند (لسرد، ۲۰۰۶). قواعد لایفو در قانون اصلاح مالیات در سال ۱۹۸۶ (هود، ۱۹۸۸) بسیار ساده‌تر شد.

تحولات حسابداری

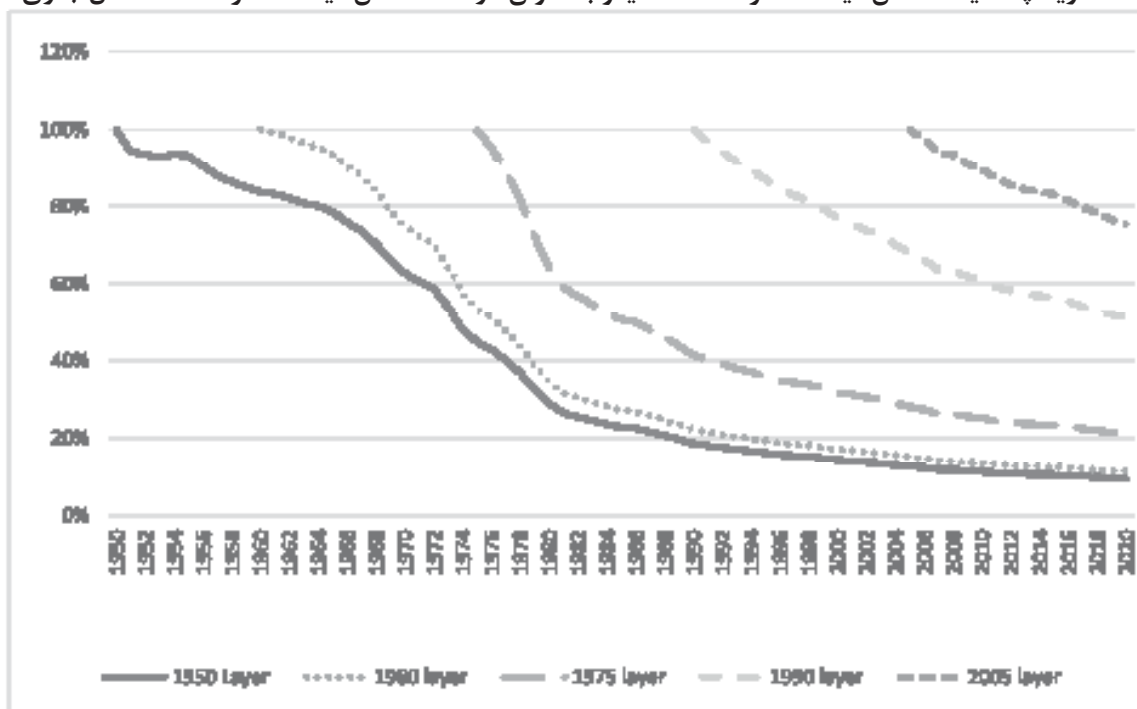
روش لایفو عموماً در این دوره به‌خوبی مورد توجه قرار گرفت. به گفته لسارد (۲۰۰۶)، بسیاری این روش را دقیق‌ترین معیار اندازه‌گیری سود در طول دوران تورم می‌دانند. لسارد (۲۰۰۶) به نقل از فردریک هیچمن، دستیار وزیر خزانه‌داری در سیاست‌های مالیاتی می‌گوید عدم استفاده از روش لایفو برای ارزیابی موجودی می‌تواند سود خالص را نادرست محاسبه کند. حرفه حسابداری نیز از این روش پشتیبانی می‌کرد. انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۱۹۸۲) یک کارگروه

را تشکیل داد که به مطالعه راه‌های پیاده‌سازی روش‌های ساده‌شده لایفو می‌پرداخت.

شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس ملزم به افشای اطلاعات بیشتر در رابطه با روش لایفو بودند. در سال ۱۹۷۲، کمیسیون بورس و اوراق رسماً شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس را ملزم به افشای هرگونه تفاوت عمده بین موجودی در روش لایفو و بهای تمام شده جاری کرد (جنینگ، سیمکو و تامپسون، ۱۹۹۶). همچنین به‌منظور جلوگیری از گمراهی استفاده‌کنندگان، کمیسیون بورس و اوراق بهادار از شرکت‌ها می‌خواست که تأثیر تصفیه این روش را افشاء کنند، زیرا شرکت‌هایی که از این روش استفاده می‌کنند، می‌توانند با فروش لایفه‌های قدیمی، سود قابل توجهی کسب کنند. برای محاسبه تورم، روش لایفو با

شکل ۴

تاریخچه لایفه شاخص قیمت مصرف‌کننده لایفو به‌عنوان درصد شاخص قیمت مصرف‌کننده سال جاری



دارایی‌ها و بدهی‌ها، هزینه‌های معوق ناشی از تلاش برای هموارسازی سود بود مانند هزینه‌های بیمه خویش‌فرما و هزینه‌های کوشش‌های ناموفق (در هیئت استانداردهای حسابداری مالی همچنین نشان داد که پذیرای حسابداری بهای جاری را دارد. بند ۹۰ بیانیه مفهومی پنجم (هیئت استانداردهای حسابداری مالی، ۱۹۸۴) بیان می‌کند که اطلاعات مبتنی بر قیمت‌های جاری در صورتی ارجحیت دارد که به‌اندازه کافی مربوط و قابل‌اتکاء باشد و مزایای آن از هزینه‌های کسب اطلاعات فزونی داشته باشد. در سال ۱۹۸۹، بیانیه مفهومی هشتم هیئت استانداردهای حسابداری مالی و نسخه اصلاحی آن (هیئت استانداردهای حسابداری مالی، ۲۰۱۰)، اظهار داشت که هیئت استانداردهای حسابداری مالی اطلاعات مربوط به وضعیت مالی و عملکرد مالی را با اهمیت یکسان در نظر می‌گیرد.



ممکن است برای تصفیه بااهمیت لایفو، تبدیلاتی لازم باشد. استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری مالی و کمیسیون بورس و اوراق بهادار بعداً لغو شدند. استاندارد حسابداری مالی ۸۹ (منتشر شده در دسامبر ۱۹۸۶) الزامات مربوط به افشاء را حذف کرد (هیئت استانداردهای حسابداری مالی، ۱۹۸۶).

به همان نسبت که چهارچوب مفهومی هیئت استانداردهای حسابداری مالی توسعه و تکامل می‌یافت، تمایل روش لایفو به کم کردن موجودی در ترازنامه مشکل‌سازتر می‌شد. در سال ۱۹۷۸، بیانیه مفهومی اول هیئت استانداردهای حسابداری مالی بیان کرد که تمرکز اصلی گزارشگری مالی بر روی سود خالص و اجزای آن است، اما این موضع خیلی زود تغییر کرد. دو سال بعد، در بیانیه مفهومی سوم، هیئت استانداردهای حسابداری مالی بر مربوط بودن و قابل‌اتکاء بودن ترازنامه تأکید کرد (زف، ۱۹۹۹؛ استوری و استوری، ۱۹۹۸). هیئت استانداردهای حسابداری مالی تعاریفی از دارایی و بدهی را اتخاذ کرد که بر اساس ملاحظات اقتصادی واقعی بود (استوری و استوری، ۱۹۹۸). این تعریف مفاهیم قبلی را به‌عنوان

تلاش‌های اولیه هیئت استانداردهای حسابداری مالی (۱۹۷۹) مطابقت دارد. استاندارد حسابداری مالی شماره ۳۳، صادر شده در ماه سپتامبر، گزارشگری مالی و تغییر سطح قیمت‌ها، روش لایفو را مورد توجه قرارداد. استاندارد شماره ۳۳ برای شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس لازم‌الاجرا بود که: (۱) موجودی‌ها و دارایی‌ها، ماشین‌آلات و تجهیزاتی به ارزش بیش از ۱۲۵ میلیون دلار (قبل از کسر استهلاک انباشته) را دارا باشند یا (۲) کل دارایی‌هایشان (پس از کسر استهلاک انباشته) بیش از ۱ میلیارد دلار باشد. این قانون شرکت‌های بزرگ را ملزم می‌کرد تا درآمد عملیاتی در حال تداوم خود را بر مبنای بهای جاری گزارش کنند. استفاده از روش لایفو تا آنجا که به بهای تمام‌شده کالاهای فروش رفته مربوط می‌شود، مطابق با این قاعده است. به‌طور مشابه، سری نشریات (نشریه سری شماره ۱۹۰) حسابداری کمیسیون بورس و اوراق بهادار، شرکت‌های بزرگ را ملزم به افشای بهای تمام‌شده کالاهای فروش رفته بر اساس بهای جایگزینی جاری کرد و به‌منظور برآورد این نیاز، استفاده از روش لایفو را پذیرفت؛ اگرچه

کاربرد

در شکل ۳، داده‌های حاصل از روندها و تکنیک‌های حسابداری و کامپیوستات افزایش قابل‌توجهی را در استفاده از روش لایفو در دوره ۲۹۷۵-۱۹۷۳ نشان می‌دهد. همچنین استفاده از این روش تا حدود سال ۱۹۸۱ رو به رشد بود. میزان استفاده در شرکت‌های کامپیوستات (دارای موجودی کالا) ۷/۳ درصد در سال ۱۹۷۳ به ۲۱/۸ درصد در سال ۱۹۷۴ افزایش یافت و تا سال ۱۹۸۱ به ۲۸/۸ درصد افزایش پیدا کرد. درصد شرکت‌های کامپیوستات که از لایفو به‌عنوان روش اصلی خود استفاده می‌کنند در مقایسه با روندها و تکنیک‌های حسابداری، الگوی مشابهی را با ارقام تا حدودی پایین‌تر را نمایش

می‌دهد. در پیمایش روندها و تکنیک‌های حسابداری که به سمت شرکت‌های بزرگ‌تر گرایش دارد، این نرخ از ۲۵ درصد در سال ۱۹۷۳ به ۵۳ درصد در سال ۱۹۷۵ و سپس به ۶۸ درصد در سال ۱۹۸۱ افزایش یافت.

به نظر می‌رسد که اکثر شرکت‌هایی که لایفو را برگزیدند از روش خرده‌فروشی یا ارزش دلاری لایفو استفاده می‌کردند. استارک (۱۹۷۸) نشان داد که در سال ۱۹۷۵، تنها ۱۸ درصد از شرکت‌هایی که لایفو را انتخاب کرده بودند از روش ارزش واحد استفاده کردند. شرکت‌های کوچک به احتمال بسیار کمتری از این روش استفاده می‌کنند. این موضوع به‌خوبی در تفاوت میان درصدهای میزان استفاده بیشتر در نظرسنجی‌های روندها و تکنیک‌های حسابداری (پیمایش شرکت‌های بسیار بزرگ) نسبت به

داده‌های کل جمعیت کامپیوستات منعکس شده است. هیلکه (۱۹۸۶) اظهار کرد که شرکت‌های کوچک، پذیرش بهای ثابت مربوط به این روش را سنگین می‌دانند.

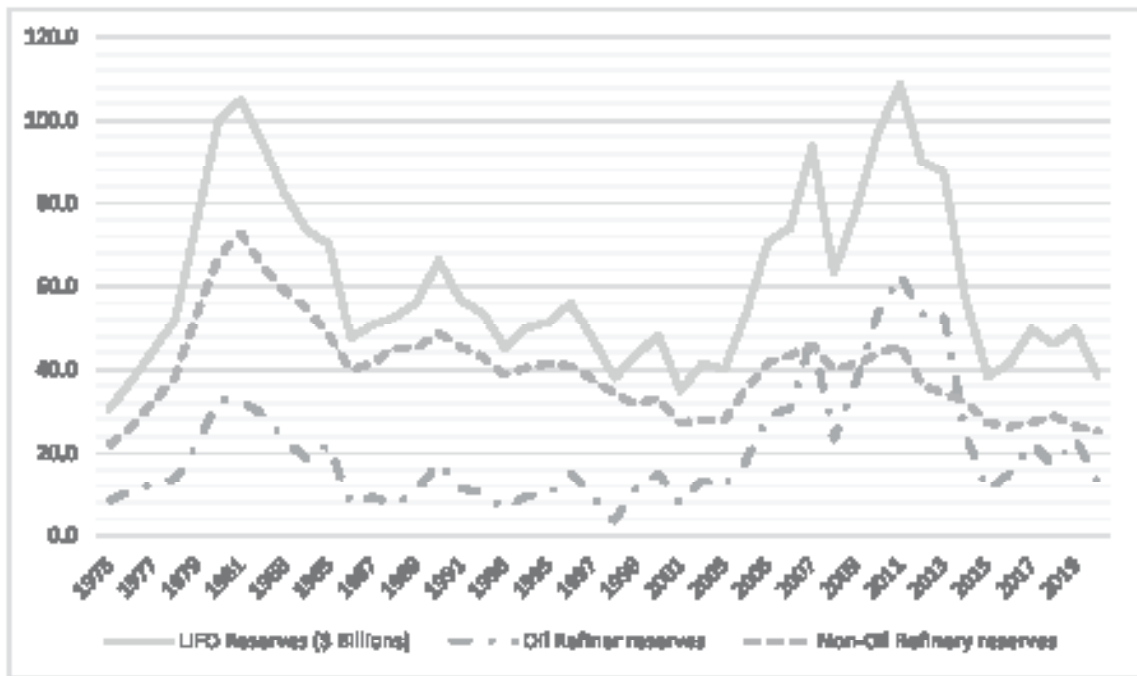
پژوهش حسابداری دانشگاهی در مورد انتخاب حسابداری

این دوره شاهد افزایش پژوهش‌های تجربی حسابداری مرتبط با روش لایفو بود. بررسی کامل ادبیات حسابداری تجربی مرتبط با این روش خارج از حیطه این مقاله است و خوانندگان علاقه‌مند می‌توانند به پژوهش‌های پیشین مراجعه کنند. مجله ادبیات (متون) حسابداری دو منبع را طی شش سال منتشر کرده است که نشان‌دهنده حجم زیاد این نوع از پژوهش‌ها است.

ما ۴۵ مقاله در مجلات برتر منتشر شده

از سال ۱۹۷۱ تا ۱۹۸۶ مرتبط با روش لایفو یا انتخاب حسابداری موجودی را شناسایی کرده‌ایم؛ از جمله ۳۰ مقاله در مجله تحقیقات حسابداری، هشت مقاله در بررسی‌های حسابداری، چهارمقاله در مجله حسابداری و اقتصاد، دو مورد در مجله حسابداری، حسابرسی و مالی و یکی در مجله ادبیات (متون) حسابداری. پژوهش‌های حسابداری تجربی از دسترسی بهتر به داده‌ها در این دوره بهره‌مند شدند. کمیسیون بورس و اوراق بهادار افشای ذخایر روش لایفو را اجباری کرده بود و همین امر پژوهشگران را قادر می‌ساخت تا تفاوت روش‌های لایفو و فایفو را کمی کنند. تعداد زیادی از شرکت‌ها روش لایفو را در دهه ۱۹۷۰ پذیرفتند و دسترسی گسترده‌تر به داده‌های کامپیوستات حجم نمونه‌ها را بیشتر افزایش داد. پژوهش‌های تجربی

شکل ۵: ذخایر لایفو

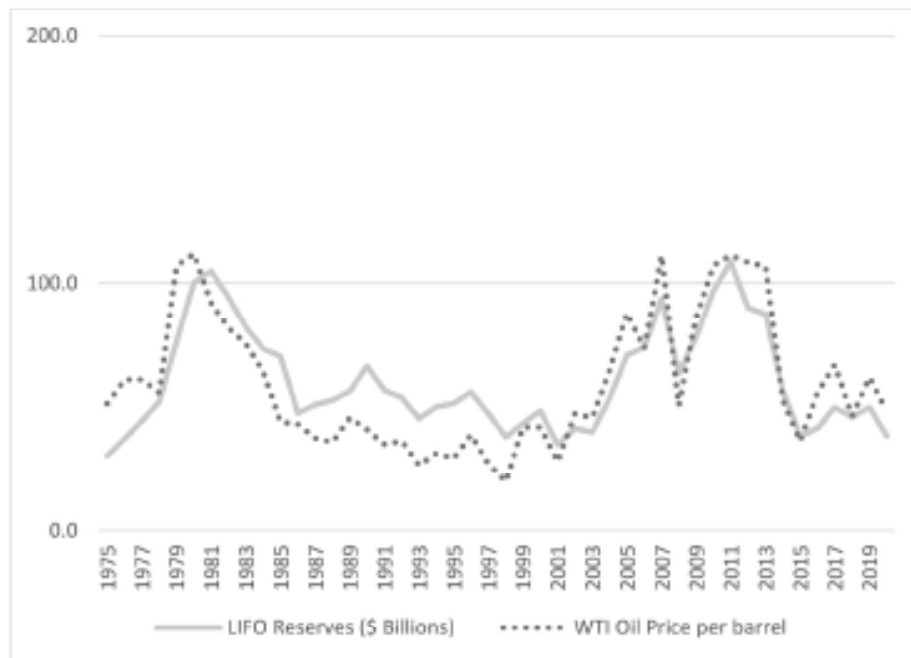


قبلی در مورد استفاده از این روش بر نمونه‌های نسبتاً کوچکی که از بررسی روندها و تکنیک‌های حسابداری برای دوره‌های طولانی استخراج شده بود تکیه داشت. به‌عنوان مثال، پژوهش‌های بال (۱۹۷۲) برای دوره ۱۹۴۷-۱۹۶۰ و مطالعات ساندر (۱۹۷۳) برای دوره ۱۹۴۶-۱۹۶۶ به ترتیب شامل تنها ۸۹ و ۱۱۹ پذیرش روش لایفو بود. در مقابل هند (۱۹۹۳) از یک پایگاه داده حاوی ۱.۴۴۴ افزایش پذیرش واقعی یا پیشنهادی روش لایفو فقط در دو سال ۱۹۷۴ و ۱۹۷۵ استفاده کرد. پذیرش چنین روشی برای پژوهشگران حسابداری جالب بود زیرا آثار مثبت مالیات و جریان‌های نقدی را در برمی‌گرفت، اما آثار منفی صورت سود و زیان را در بر نمی‌گرفت. بسیاری از پژوهش‌ها در مورد پیچیدگی روزافزون به دست آوردن بینش‌هایی از پذیرش روش لایفو در مورد انگیزه‌های مدیریتی، عوامل

تعیین‌کننده انتخاب حسابداری، کارایی بازار، درک فعالان بازار سرمایه از آثار این روش و موضوعات مرتبط، انجام شده است. بیدل (۱۹۸۰) دریافت که بسیاری از شرکت‌ها با استفاده از روش لایفو میلیون‌ها دلار مالیات اضافی پرداخت کرده‌اند. «معمای لایفو» مبنی بر این که چرا شرکت‌ها چنین صرفه‌جویی را کنار می‌گذارند، پژوهش‌های قابل توجهی را برانگیخت. این پژوهش‌ها نشان دادند که مدیریت سعی کرده است صرفه‌جویی نقدی حاصل از مالیات و سود خالص گزارش شده را متوازن کند. جریان مهمی از ادبیات لایفو مربوط به کارایی بازار با پژوهش‌های ابتدایی بال و براون (۱۹۶۸) و بیور (۱۹۶۸) در این زمینه آغاز شد. اگر بازار به‌درستی درک کند که استفاده از روش لایفو باعث صرفه‌جویی نقدی می‌شود، انتظار می‌رود که نسبت به پذیرش آن واکنش مثبت

نشان دهد. پژوهش‌ها در مورد کارایی واکنش‌های بازار به پذیرش این روش نتایج متناقضی را ارائه کردند. در حالی که بال (۱۹۷۲) و ساندر (۱۹۷۳) در نمونه‌های خود قبل از دهه ۱۹۷۰، واکنش‌های بازار را مطابق با دیدگاه کارایی یافتند، ریکس (۱۹۸۲) و برخی پژوهش‌های دیگر واکنش‌های منفی به پذیرش این روش در دهه ۱۹۷۰ نشان دادند. مطالعات پیچیده به‌طور فزاینده‌ای به توضیح‌های مختلف پرداختند. به‌عنوان مثال، بیدل و لیندال (۱۹۸۲) اطلاعات مربوط به میزان صرفه‌جویی مالیاتی روش لایفو شرکت‌ها را با استفاده از اطلاعات جدید موجود در مدل خود وارد کردند و دریافتند که بازده اضافی سهام در تاریخ‌های پذیرش این روش به‌طور مثبت با مقدار صرفه‌جویی مالیاتی مرتبط است. با در نظر گرفتن میزان صرفه‌جویی مالیاتی، یافته‌های این پژوهش از نظریه کارایی بازار پشتیبانی

شکل ۶: ذخایر لایفو



می‌کند. با این حال، پژوهش‌ها در پایان این دوره بی‌نتیجه ماندند.

خلاصه

از سال ۱۹۷۳ تا ۱۹۸۶، شرایط اقتصادی و مالیاتی به نفع روش لایفو بود. کنگره آمریکا همچنین برای استفاده از آن در امور مالیاتی موافق بود. استفاده از روش لایفو در این دوره به‌طور قابل توجهی افزایش یافت. در اوایل این دوره، روش لایفو به‌عنوان یک روش حسابداری مفید در دوران تورم دیده می‌شد. با این حال، با کاهش تورم و پیشرفت پروژه چهارچوب مفهومی هیئت استانداردهای حسابداری مالی، نظریه حسابداری کمتر پذیرای روشی بود که ترازنامه را مخدوش می‌کرد. پژوهشگران رشته حسابداری پژوهش‌های متعددی را انجام داده بودند، اما در مورد پاسخ به پرسش‌های اصلی در مورد انگیزه‌های مدیریتی و کارایی بازار به اتفاق نظر نرسیده بودند.

دوره ۴: ۱۹۸۷-۲۰۰۵ کاهش تدریجی در ایالات متحده و عدم پذیرش

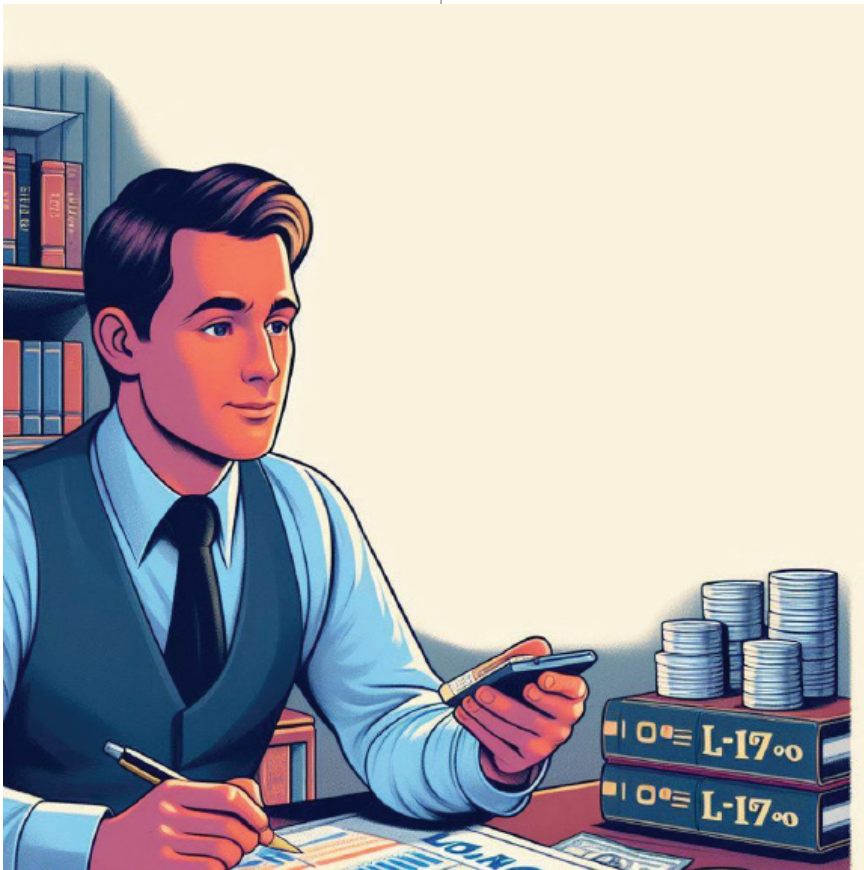
بین‌المللی به‌کارگیری

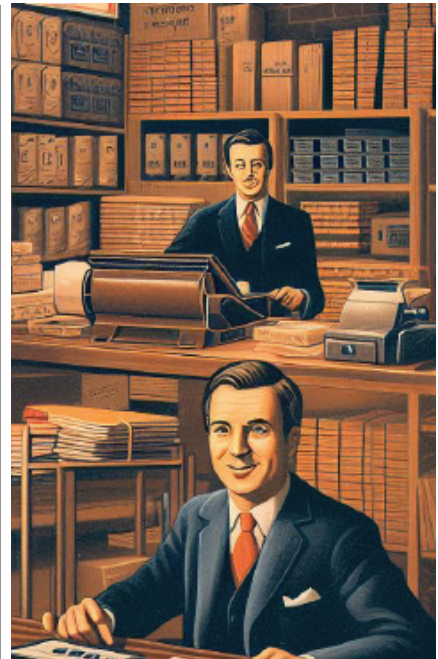
شکل ۳ کاهش استفاده از روش لایفو را در بررسی‌های روندها و تکنیک‌های حسابداری و جمعیت گسترده‌تر کامپیوستات در این دوره نشان می‌دهد. نرخ استفاده از این روش در نظرسنجی‌های روندها و تکنیک‌های حسابداری از ۶۶ درصد در سال ۱۹۸۷ به ۳۸ درصد در سال ۲۰۰۵ کاهش یافت. میزان به‌کارگیری لایفو از کامپیوستات نیز از ۲۲ درصد به ۹ درصد کاهش یافت. این کاهش به‌کارگیری تا حدی نشان‌دهنده کاهش تورم است. همان‌طور که شکل ۱ نشان داده شد، شاخص قیمت مصرف‌کننده

ایالات متحده در این دوره به‌طور کلی در هر سال ۳ درصد یا کمتر بوده است؛ بنابراین بهای تمام‌شده کالاهای فروش رفته اضافی سالانه ناشی از استفاده از این روش کاهش یافت. با توجه به قانون اصلاح مالیات در سال ۱۹۸۶، نرخ مالیات شرکت‌های فدرال از ۴۸ درصد در سال ۱۹۸۶ به ۳۴ درصد در سال ۱۹۸۸ کاهش یافت. این بدان معنا بود که میزان صرفه‌جویی مالیاتی در هنگام استفاده از روش لایفو در هر سال کمتر می‌شد. سایر تغییرات اقتصادی نیز ممکن است به کاهش استفاده از این روش کمک کرده باشد. به‌عنوان مثال، اهمیت نسبی صنعت فناوری در حال افزایش بود و این صنعت به‌طور کلی شاهد کاهش هزینه‌ها بود که همین امر موجب شد تا روش لایفو جذابیت کمتری داشته باشد. تا

جایی که شرکت‌ها شیوه‌های موجودی محدودتری را اتخاذ کردند و گردش مالی را افزایش دادند. در این دوران روش لایفو نسبت به سایر روش‌های موجودی، برتری کمتری داشت. همچنین، همان‌طور که در بخش تحولات مالیاتی بحث شد، تغییر روش‌های حسابداری موجودی برای اهداف مالیاتی آسان‌تر شد. در حالی که قانون همچنان می‌گوید پذیرش این روش «غیرقابل برگشت» است، اداره درآمدهای داخلی آمریکا در سال ۱۹۸۸ نشان داد که به‌طور خودکار به شرکت‌هایی که مایل به تغییر روش‌های تأیید شده دیگر هستند مجوز می‌دهد.

بررسی چندین پژوهش نشان می‌دهد که اغلب شرکت‌ها به‌جای پذیرش روش لایفو، آن را رد می‌کنند. بارتلی و چن (۱۹۹۲) به مدت دو سال قانون مالیات





۱۹۸۶ را بررسی کردند و دریافتند که ۱۵ شرکت‌های سهام عام استفاده از روش لایفو را رد کردند و تنها دو شرکت آن را پذیرفتند. بیتی و وبر (۲۰۰۳) تغییرات روش حسابداری اختیاری را از سال ۱۹۹۵ تا ۲۰۰۰ بررسی کردند و ۴۱ تغییر از روش لایفو به روش‌های دیگر و شش تغییر از روش‌های دیگر به این روش را شناسایی کردند. کاتز، رگو و ویلسون (۲۰۱۹) داده‌های کامپیوستات را از سال ۱۹۹۳ تا ۲۰۱۵ بررسی کردند. آنها ۱۳۸ شرکت را پیدا کردند که رویه موجودی آنها در کامپیوستات از روش لایفو به فایفو تغییر کرد و همچنین کمتر از ۷۰ شرکت را یافتند که رویه آنها از روش فایفو به لایفو تغییر کرد. توجه داشته باشید که رویه آنها شامل شرایطی است که تغییر رویه ناشی از خرید یا واگذاری شرکت‌های فرعی و همچنین تغییر رویه حسابداری موجودی کالا در گروه شرکت‌های مستمر تغییر کرده است. داده‌های اداره درآمدهای داخلی آمریکا نشان داد که استفاده از روش لایفو توسط

شرکت‌های کوچک بسیار کم بوده است (نیتل، ۲۰۰۹). نیتل (۲۰۰۹) اعلام کرد که در سال ۲۰۰۶، از اظهارنامه‌های مالیاتی شرکت‌ها با موجودی زیر ۱ میلیون دلار، تنها ۰/۵ درصد آنها از این روش استفاده می‌کردند.

تغییرات مالیاتی

به‌طور کلی، مقامات مالیاتی همچنان نسبت به روش لایفو خرسند بودند. در سال ۱۹۸۸، اداره درآمدهای داخلی رویه درآمد ۱۵-۸۸ را صادر کرد که عملاً این شرط را که برای اولین بار در قانون ۱۹۳۸ گنجانده شده بود، مبنی بر غیرقابل برگشت بودن پذیرش روش لایفو لغو کرد. تحت این رویه درآمد، پذیرش اداره درآمدهای داخلی برای تغییر از روش لایفو به سایر روش‌های تأیید شده خودکار شد. این امر تا به امروز به همین صورت باقی‌مانده است.

در سال ۱۹۹۲، اداره درآمدهای داخلی به فروشندگان خودرو اجازه داد تا از نوع خاصی از روش ارزش دلاری استفاده کنند. این روش تا حدودی در روش درآمد ۲۳-۲۰۰۱ روش جایگزینی وسیله نقلیه استفاده شده اصلاح شد. در سال ۲۰۰۲، اداره درآمدهای داخلی استفاده از ارزش دلاری روش لایفو را برای همه مالیات‌دهندگان تسهیل کرد.

تغییرات حسابداری

در حالی که هیچ‌گونه اظهار مستقیمی مبنی بر مقبولیت روش لایفو وجود نداشت، چندین اقدام هیئت استانداردهای حسابداری مالی زمینه نظری آن را تضعیف کرد. همان‌طور که در بالا ذکر شد، چهارچوب مفهومی از تأکید اولیه بر صورت سود و زیان دور شده بود. برخی از بیانیه‌های هیئت استانداردهای حسابداری

مالی بر بیان صادقانه اعداد ترازنامه تأکید کردند.

به‌عنوان مثال، بیانیه شماره ۹۶ (هیئت استانداردهای حسابداری مالی، ۱۹۸۷) در مورد مالیات بر درآمد مستلزم اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌های مالیات انتقالی بر اساس آثار مورد انتظار آتی بر مالیات است. هیئت استانداردهای حسابداری مالی زمانی که بهای جاری قابل قابل‌اتکاء در دسترس بود، تمایل بیشتری به دور شدن از اندازه‌گیری دارایی‌ها بر اساس بهای تمام‌شده تاریخی داشت. استاندارد حسابداری مالی ۱۱۵ (هیئت استانداردهای حسابداری مالی، ۱۹۹۳) خواستار ثبت و شناسایی سود و زیان‌های غیرعملیاتی تحقق‌نیافته حاصل از نگهداری در اوراق سهام قابل دادوستد بود. استاندارد حسابداری ۱۴۱ (هیئت استانداردهای حسابداری مالی، ۲۰۰۱؛ بازنگری شده، ۲۰۰۷) قوانین حسابداری تحصیل را در سال ۲۰۰۱ تغییر داد و روش اتحاد منافع را حذف کرد. طبق استانداردهای جدید، موجودی لایفو که به‌عنوان بخشی از یک خرید تحصیل شده بود، باید در ارزش منصفانه تاریخ تحصیل برای اهداف گزارشگری تجدید ارزیابی می‌شد. شرکت‌هایی که از نسخه قدیمی روش لایفو برای اهداف مالیاتی استفاده می‌کردند، باید تفاوت‌ها را پیدا می‌کردند و مالیات‌های معوق را به‌طور صحیح حساب می‌کردند.

در این دوره پذیرش روش لایفو به‌گونه‌ای بود که شامل یک موازنه بین اندازه‌گیری بهتر سود (زیان) و اندازه‌گیری بدتر ترازنامه بود، بنابراین به‌کارگیری روش لایفو مطلوب نبود. این امر تا حدی به این دلیل بود که بهای تمام‌شده کالاهای فروش رفته طبق لایفو کاملاً نزدیک به محاسبات بهای تمام‌شده

کالاهای فروش رفته طبقه روش فایفو بود. می‌توان نشان داد که در هر دوره درصد اختلاف بهای تمام‌شده کالاهای فروش رفته بین این دو روش، تابعی از میزان افزایش موجودی، نرخ تورم هزینه سالانه و گردش موجودی است. بر اساس تحلیل‌های ما، در سالی با تورم ثابت ۳ درصد، شرکتی با گردش مالی ۶ درصد و افزایش موجودی انبار ۵ درصد، حدود ۱/۳ درصد تفاوت در بهای تمام‌شده کالای فروش رفته بین روش‌های لایفو و فایفو مشاهده خواهد شد و حدود نیمی از این تفاوت به علت استفاده از بهای متوسط است. این میزان تفاوت این ادعا مبنی بر این که میزان بهای تمام‌شده کالاهای فروش رفته هریک از این دو روش گمراه‌کننده است را تأیید نمی‌کند.

از سوی دیگر، در دوره‌های درازمدتی که تورم وجود داشت، میزان انباشته این انحراف در ترازنامه رو به رشد بود. شکل ۴ که ارقام شاخص قیمت مصرف‌کننده را از

سال ۱۹۵۰ تا ۲۰۲۰ نشان می‌دهد، بیان می‌کند که بهای تمام شده جاری چقدر متفاوت از بهای تمام شده اولیه لایه‌های موجودی است که در سال‌های ۱۹۵۰، ۱۹۶۰، ۱۹۷۵، ۱۹۹۰ و ۲۰۰۵ ایجاد شده‌اند. برای هر یک از این لایه‌های سال پایه، قیمت سال پایه را به‌عنوان درصدی از قیمت متأخر (با تورم) که شرکت برای جایگزینی لایه در پایان سال‌های بعد می‌پردازد رسم می‌کنیم؛ بنابراین، بهای لایه اول در سال ۱۹۵۰، صد درصد بهای جایگزینی در همان سال و ۶۳ درصد بهای جایگزینی در سال ۱۹۷۰ بود. هرچه این خط کمتر باشد، ترازنامه در مقایسه با بهای تمام شده موجودی فعلی کمتر اعلام می‌شود. شکل ۴ به‌وضوح نشان می‌دهد که با گذشت زمان، انحرافات ترازنامه افزایش می‌یابد. تا سال ۲۰۲۰، بهای تمام شده واقعی یک‌لایه موجودی اضافه‌شده در سال ۱۹۶۰ در روش لایفو تنها حدود ۱۱ درصد بهای جایگزینی

خواهد بود. برای یک‌لایه اضافه‌شده از سال ۱۹۹۰ تا سال ۲۰۲۰، بهای اصلی به ۵۱ درصد از بهای جایگزینی کاهش می‌یابد، حتی اگر نرخ تورم سالانه در طول دوره زمانی نسبتاً پایین باشد. البته، بهایی که هر شرکتی با آن مواجه می‌شود احتمالاً با شاخص قیمت مصرف‌کننده متفاوت است و شرکت‌ها در سال‌های مختلف لایه‌هایی را اضافه می‌کنند؛ بنابراین این مثال بسیار افراطی و غیرمعمول است. باین‌حال نکته این است که با افزایش دارایی‌ها، انحرافات ترازنامه می‌تواند قابل توجه باشد و واحدهای موجودی یکسان که توسط شرکت‌های مختلف نگهداری می‌شوند، می‌توانند تفاوت‌های چشمگیری در بهای نگهداری در روش لایفو داشته باشند.

تحولات بین‌المللی

روش لایفو عموماً در خارج از ایالات متحده مورد استفاده قرار نمی‌گرفت. گونتر و



حسین (۱۹۹۵) دریافتند که روش لایفو تنها توسط کشورهای همچون آلمان حمایت می‌شود که در آنها استفاده از این روش برای مقاصد مالیاتی مجاز است و شرکت‌ها وقتی قوانین مالیاتی این روش را مجاز نمی‌دانستند به‌ندرت از آن استفاده می‌کردند. برای مثال آفریقای جنوبی در سال ۱۹۸۴ استفاده از این روش را برای مقاصد مالیاتی ممنوع کرد. شرکت‌هایی که از روش لایفو استفاده می‌کردند روش خود را به فایفو یا میانگین بهای تمام شده تغییر دادند. در کانادا که روش لایفو تنها برای گزارش‌های مالی مجاز بود و برای مسائل مالیاتی غیرمجاز بود و تنها چند شرکت این روش را انتخاب کردند و دلیل استفاده از آن این بود که به دنبال مزایای مالیاتی ایالات متحده بودند.

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری مجوز استفاده از لایفو را صادر نکرد. در سال ۱۹۹۰، کارگروهی از کمیته استانداردهای حسابداری بین‌المللی غیرمجاز دانستن روش لایفو را پیشنهاد داد (زف، ۲۰۱۲). با وجود اینکه هیئت ایالات متحده تا

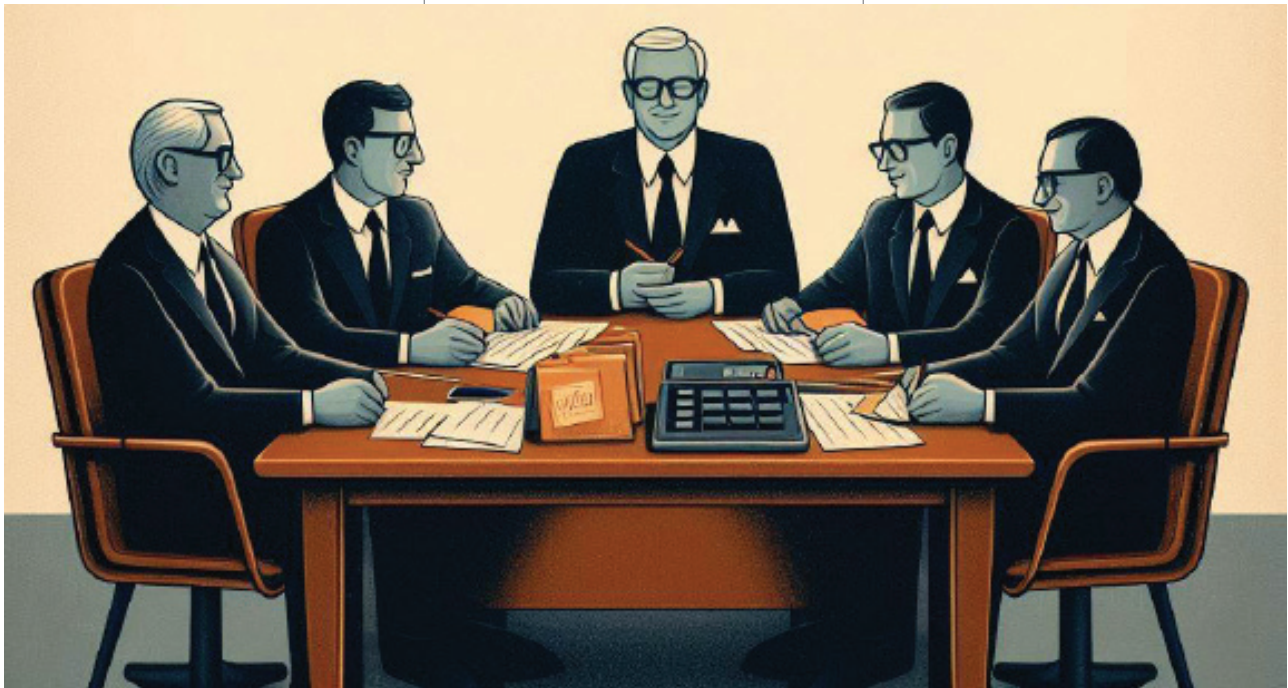
حدودی موافق این امر بود، این اقدام با شکست مواجه شد چراکه کشورهای آلمان، ایتالیا، ژاپن و کره به آن رأی منفی دادند. باین‌حال در سال ۲۰۰۳، استاندارد حسابداری بین‌المللی بازنگری شده شماره ۲ (حسابداری موجودی کالا)، دستور حذف روش لایفو را از فهرست روش‌های قابل قبول از سال ۲۰۰۵ صادر کرد. در پایان، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (۲۰۱۰) دلایل مختلفی را برای رد روش لایفو ذکر کرده است، از جمله اینکه این‌که مبالغ موجودی مندرج در ترازنامه طبق لایفو از منظر بیان صادقانه با جریان واقعی موجودی کالا هم‌راستا نبوده و اینکه با استفاده از این روش مبالغ موجودی ترازنامه رابطه کمی با بهای تمام شده جاری دارد.

پژوهش‌های دانشگاهی حسابداری

علاقه پژوهشی رشته حسابداری به روش لایفو در نیمه اول این دوره قوی بود اما پس از این دوره کاهش یافت. ما ۴۶ مقاله را در مجلات برتر از سال ۱۹۸۷ تا ۱۹۹۵

شناسایی کردیم، از جمله ۱۵ مقاله در مجله تحقیقات حسابداری، هفت مقاله در مجله بررسی‌های حسابداری و نه مقاله در مجله حسابداری و اقتصاد. از سال ۱۹۹۶ تا ۲۰۰۵، ما ۱۷ مقاله را در مجلات برتر شناسایی کردیم که تعداد آنها در مجلات تحقیقات حسابداری، بررسی‌های حسابداری و حسابداری و اقتصاد نسبتاً کمتر بود. این سه مجله برتر تنها هفت مقاله را به خود اختصاص داده بودند، در حالی که مجله تحقیقات معاصر حسابداری، مجله حسابداری، حسابرسی و مالی و مجله افق‌های حسابداری در این زمینه تنها ده مقاله منتشر کرده‌اند.

این مطالعات موضوعاتی را روشن می‌کند که با اولین انفجار تحقیقاتی در مورد پذیرش لایفو در دهه ۱۹۷۰ مطرح شده بودند اما به‌طور کامل حل نشده بودند. مطالعات قبلی، «معمای لایفو» را شناسایی کرده بود که چرا شرکت‌های بیشتری با توجه به مزایای مالیاتی فرضی آن روش لایفو را انتخاب نکرده بودند. پژوهش‌ها در این دوره،



به‌ویژه پژوهش‌های دوپاچ و پینکوس (۱۹۸۸) نشان دادند که استفاده‌کنندگان روش لایفو و فایفو از نظر اقتصادی متفاوت هستند و شرکت‌هایی که در درازمدت از روش فایفو استفاده می‌کنند در واقع با استفاده از این روش از مزایای مالیاتی عمده چشم‌پوشی نمی‌کنند؛ بنابراین ایده «معمای لایفو» ایده‌ای اغراق‌آمیز (بیش‌نمایی شده) بود. شرکت‌های استفاده‌کننده از روش لایفو تمایل داشتند بزرگ‌تر شوند، تنوع کالای کمتری داشته باشند و با افزایش قیمت نهاده روبرو شوند.

پژوهش‌های قبلی نشان دادند که مدیران در انتخاب روش‌های شناسایی موجودی کالا تحت فشارهای مختلفی از جمله عوامل گزارشگری مالی، مسائل جبران خدمات و برنامه‌ریزی مالیاتی هستند. جنکینز و پینکوس (۱۹۹۸) به این نتیجه رسیدند که در بین همه عوامل، برنامه‌ریزی مالیاتی عامل غالب در انتخاب‌های حسابداری روش نگهداری حساب موجودی‌ها است.

پژوهش‌های انجام‌شده در دوره قبل در مورد واکنش بازار به پذیرش روش لایفو نتایج غیرعادی به همراه داشت. برخی تلویحاً اشاره کردند که بازار به‌جای چشم‌انداز اقتصادی واقعی شرکت‌ها، به‌طور نامناسبی بر سود حسابداری متمرکز شده است. کانگ (۱۹۹۳) بر پیچیدگی این موضوع اشاره کرد. پذیرش لایفو نه تنها نشان‌دهنده تمایل شرکت به صرفه‌جویی در مالیات است بلکه انتظار شرکت را نشان می‌دهد که افزایش قیمت نهاده در آینده آن قدر قابل توجه باشد که میزان صرفه‌جویی مالیاتی لایفو از هزینه‌های دفترداری و سایر هزینه‌های پذیرش این روش بیشتر شود. مدل کانگ (۱۹۹۳) نشان داد که

واکنش قیمت سهام به پذیرش روش لایفو بسته به باورهای قبلی بازار در مورد مزایای مالیاتی و هزینه‌های مؤثر بر تصمیم شرکت می‌تواند تأثیرگذار باشد. این تأثیر می‌تواند به‌صورت مثبت، منفی یا صفر باشد. یافته‌های مطالعاتی هند (۱۹۹۳) به‌طور کلی با مدل کانگ (۱۹۹۳) سازگار بود.

حمایت دیگر برای کارایی بازار، مطالعه رویدادی پینکوس (۱۹۹۷) در مورد تحولات قانونی در مورد پذیرش اولیه روش لایفو برای اهداف مالیاتی بود. او دریافت که واکنش‌های بازار به تحولات در تاریخ قانون‌گذاری با پیش‌بینی بازار از مزایای مالیاتی برای شرکت‌هایی که به احتمال زیاد قادر به استفاده از این روش هستند، سازگار است.

خلاصه

با کاهش تورم و کاهش نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌ها از طریق اصلاحات مالیاتی در سال ۱۹۸۶، مزایای مالیاتی لایفو برای اکثر شرکت‌ها متوسط بود و شرکت‌های کمتری از لایفو استفاده کردند. مقامات مالیاتی برای تسهیل اجرای لایفو اقدام کردند و هیچ تغییری در اصول پذیرفته‌شده حسابداری برای محدود کردن استفاده از آن وجود نداشت. باین‌حال، استفاده روزافزون هیئت استانداردهای حسابداری مالی از چهارچوب مفهومی خود برای هدایت تصمیمات، نشان‌دهنده تضعیف حمایت نظری از لایفو بود. در سطح بین‌المللی، اقدامات هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری استفاده از لایفو در خارج از ایالات متحده را از سال ۲۰۰۵ محدود کرد. در همین حال، پژوهش‌های جدید لایفو در ایالات متحده نشان می‌داد که واکنش‌های بازار می‌تواند با ملاحظات مالیاتی و سود

پیش‌بینی‌شده آتی مطابق با نظریه کارایی بازار سازگار باشد.

دوره ۵: ۲۰۰۶-۲۰۲۰ چالش‌ها و افول

حرکت به‌سوی پذیرش یا همگرایی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی این احتمال که هیئت استانداردهای حسابداری مالی یا کمیسیون بورس و اوراق بهادار از هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در حذف استفاده از لایفو پیروی کند، در آغاز این دوره یک تهدید بزرگ برای لایفو بود. در توافقنامه نوروالک در سال ۲۰۰۲ هیئت استانداردهای حسابداری مالی و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری توافق کردند که استانداردهای گزارشگری مالی خود را در اسرع وقت کاملاً سازگار کنند. کمیسیون بورس و اوراق بهادار به ناشران خارجی اجازه داد تا با استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی که از سال ۲۰۰۷ شروع شد و به نظر می‌رسید پذیرش کامل آن به نفع ایالات متحده باشد؛ پرونده خود را تشکیل دهند. در سال ۲۰۰۸، کمیسیون بورس و اوراق بهادار یک نقشه راه برای پذیرش اجباری احتمالی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تا سال ۲۰۱۴، با پذیرش زودتر توسط شرکت‌های بزرگ‌تر (کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ۲۰۰۸) صادر کرد. در سال‌های ۲۰۱۱ و ۲۰۱۲، همچنان انتظار می‌رفت که کمیسیون بورس و اوراق بهادار گام‌هایی به سمت پذیرش اجباری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بردارد (پون، ۲۰۱۲).

موضوعاتی که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در مورد لایفو مطرح کرد، از جمله تأثیر آن بر ترازنامه گزارش‌شده و قابل‌مقایسه بودن نتایج، در مورد شرکت‌های ایالات متحده نیز

اعمال شد. پژوهش‌ها در مورد میزان انحرافی که لایفو در ترازنامه‌های شرکت‌های تولیدی و نفت و گاز ایجاد کرد، کمی شد (کافی، روگ، لیری و لیتل، ۲۰۱۰؛ لی و سان، ۲۰۱۴، ۲۰۱۶، ۲۰۱۷). این دوره زمانی بود که هیئت استانداردهای حسابداری مالی پذیرای استفاده از ارزش‌های منصفانه بود، جایی که می‌توان آن را به‌طور عینی تعیین کرد. استاندارد حسابداری مالی شماره ۱۵۹ (هیئت استانداردهای حسابداری مالی، ۲۰۰۷) اندازه‌گیری ارزش منصفانه بسیاری از دارایی‌ها و بدهی‌های مالی و شناسایی سودها و زیان‌های تحقق‌نیافته را با تغییر ارزش‌ها مجاز می‌کند. استفاده عمدی از بهای موجودی قدیمی که بسیار متفاوت از سطوح شناخته‌شده بهای قابل تحقق جاری بود با این روند مطابقت نداشت (نتایج روش لایفو).

بیشتر نگرانی‌هایی که شرکت‌ها با حذف پیشنهادی لایفو ابراز کردند، مربوط به آثار مالیاتی است که به دلیل قاعده انطباق لایفو است. ائتلاف لایفو (یک گروه لابی) در نامه نظر خود به کمیسیون بورس و اوراق بهادار در مورد پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، موضع رسمی در مورد اینکه آیا کمیسیون بورس و اوراق بهادار باید شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار را ملزم به پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی کند، اتخاذ نکرد. در عوض، توصیه کرد که کمیسیون بورس و اوراق بهادار و وزارت خزانه‌داری با هم همکاری کنند تا شاید با ایجاد استثناهایی در قاعده انطباق لایفو، آثار مالیاتی چنین اقدامی را بهبود بخشند. همچنین اظهار داشت که وزارت خزانه‌داری از اختیارات لازم برای ایجاد چنین استثناهایی برخوردار است.

پژوهش‌های مختلفی در این زمان در مورد پیامدهای احتمالی حذف لایفو انجام شد. مولفورد، کومیسکی و توماسون (۲۰۰۸) نمونه‌ای از ۳۰ شرکت که از لایفو استفاده می‌کردند را بررسی کردند و نشان دادند که اگر مجبور به تغییر روش‌های موجودی شوند، مقادیر قابل توجهی بدهی مالیاتی برای آنها ایجاد خواهد شد. داده‌های ارائه‌شده توسط پلامر و ویگلند (۲۰۱۱) و هنری و هولزمن (۲۰۱۰) در فراوانی استفاده از لایفو و اندازه ذخایر شرکت‌های بورسی نشان‌دهنده کاهش استفاده از لایفو بود. گری (۲۰۱۳) همچنین نشان داد که تعداد شرکت‌هایی که از لایفو استفاده می‌کنند در حال کاهش است و به این نتیجه رسید در حالی که استفاده از لایفو مانعی برای همگرایی است، اهمیت آن در حال کاهش است. البته کمیسیون بورس و اوراق بهادار هرگز به شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار را مجبور به به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را نکرد؛ بنابراین از زمان نگارش این مقاله، به‌کارگیری لایفو طبق اصول پذیرفته‌شده حسابداری ایالات‌متحده (استانداردهای حسابداری آمریکا) و کمیسیون بورس و اوراق بهادار مجاز است.

چالش‌های کسر (کاهش) مالیات به‌عنوان بخشی از تلاش‌های اصلاح مالیات

چندین پیشنهاد برای حذف لایفو برای اهداف مالیاتی یا برای تأمین مالی برنامه‌های دیگر از سال ۲۰۰۵ تا پایان دولت آقای اوباما در سال ۲۰۱۶ ارائه شد. (گراول، ۲۰۱۰؛ هریس، ۲۰۱۱؛ کمیته مسئول بودجه فدرال، ۲۰۱۳). برای مثال، لایحه‌ای در سال ۲۰۰۶ در سنا ارائه شد

و سپس از آن خارج شد تا لایفو را برای همه شرکت‌ها لغو کند تا به تأمین مالی ۱۰۰ دلاری تخفیف در مالیات گاز کمک کند (موسباخ، ۲۰۱۴). از سال ۲۰۰۸، کمیته مشترک مالیات هم قاعده لایفو و هم قاعده اقل بهای تمام‌شده و ارزش بازار را در خلاصه‌های سالانه مخارج مالیاتی در قوانین مالیاتی ایالات‌متحده گنجانده است. از سال ۲۰۰۹، دولت آقای اوباما هر سال پیشنهاد حذف لایفو را با مقادیر متفاوتی از صرفه‌جویی پیش‌بینی کرده بود.

از آنجایی که استفاده از لایفو در صنایع خاصی (از جمله پالایش نفت) متمرکز بود و بخش بالایی از کل ذخایر تنها در اختیار چند شرکت قرار داشت، لایفو به‌عنوان حفره‌ای تلقی شد که می‌توان آن را بدون تأثیر اکثر رأی‌دهندگان پر کرد. کلینبارد، پلسکو و گودمن (۲۰۰۶) از لایفو به‌عنوان معافیت موقت مالیاتی عظیم برای گروهی از مؤدیان یاد کردند. شرکت‌های نفت و گاز محبوبیتی نداشتند و اغلب هدف این پیشنهادها بودند. قیمت بنزین در برخی مواقع به‌شدت افزایش یافت. متوسط قیمت خرده‌فروشی بنزین در سال ۲۰۰۲، ۱/۷۵ دلار، در سال ۲۰۰۸، ۳/۶۱ دلار و در سال ۲۰۱۲، ۳/۸۰ دلار بود (وزارت انرژی ایالات‌متحده، ۲۰۲۰). اولین پیشنهاد برای حذف استفاده از لایفو توسط شرکت‌های نفت و گاز در کمیته سنا در سال ۲۰۰۵ ارائه شد (موسباخ، ۲۰۱۴). ۲۱ لایحه از ۲۳ لایحه حاوی نوعی مقررات لغو لایفو بین سال‌های ۲۰۰۵ تا ۲۰۱۱، لایفو را فقط برای شرکت‌های بزرگ نفتی یکپارچه لغو می‌کرد (پلامر و ویگلند، ۲۰۱۱).

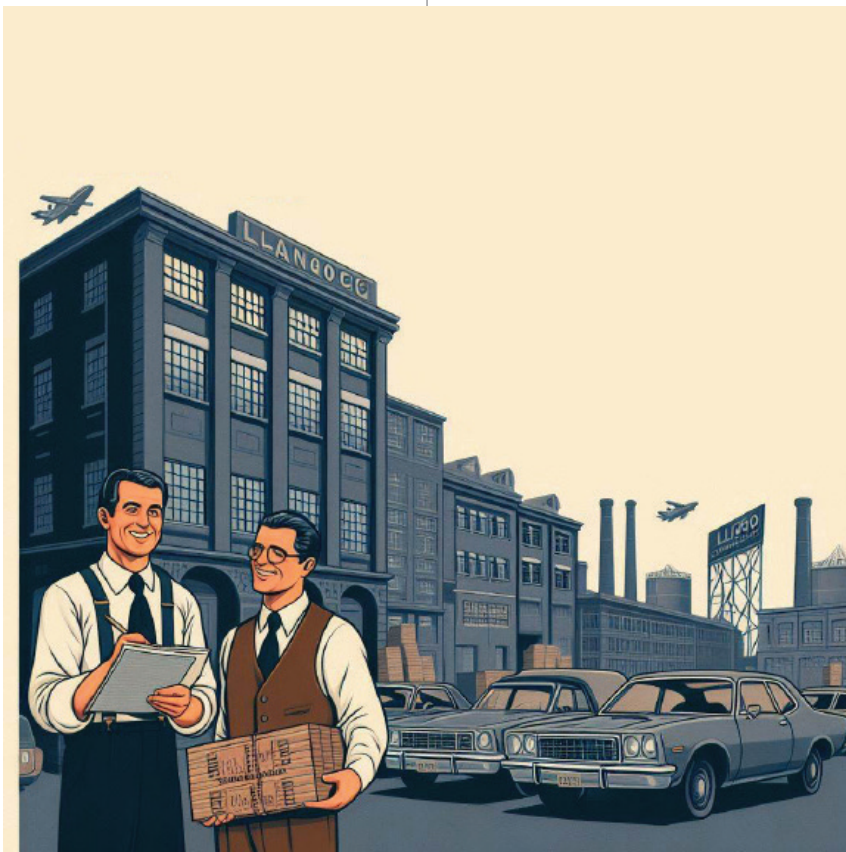
برآورد آثار درآمدی حذف لایفو برای همه شرکت‌ها متفاوت است. بخش عمده‌ای از درآمد اضافی از مالیات بر

ذخایر ساخته شده لایفو حاصل می‌شود. پبیر (۲۰۱۱) ادعا کرد لغو لایفو یکی از بزرگ‌ترین ایجادکنندگان درآمد بود که توسط رئیس‌جمهور اوباما پیشنهاد شد. تالاکای، اسکوسن و اولر (۲۰۱۵) درآمد مالیاتی ازدست‌رفته از ذخایر لایفو شرکت‌های نفت و گاز در سال ۲۰۱۳ را ۱.۱۹ میلیارد دلار برآورد کردند. دفتر بودجه کنگره در صورت حذف لایفو و روش اقل بهای تمام‌شده و ارزش بازار، مجموعاً ۹.۱۰۱ میلیارد دلار درآمد مالیاتی اضافی را طی ده سال پیش‌بینی کرد (به ارزش فعلی تنزیل نمی‌شود). این بسیار بالاتر از برآورد تینکلمن و تان (۲۰۱۸) از مالیات‌های بین ۳.۱۹ تا ۳.۲۴ میلیارد دلار (بدون تنزیل به ارزش فعلی) با نرخ‌های مالیات جاری بود. تینکلمن و تان (۲۰۱۸) پیشنهاد کردند که ارقام دفتر بودجه کنگره هم میزان استفاده از لایفو و هم سطح متوسط ذخیره را بیش‌ازحد برآورد کرده است.

برآورد درآمدهای افزایشی پس از مشمول مالیات بر ذخایر ایجادشده، عموماً اندک بوده است. کمیته مشترک مالیات (۲۰۰۸) درآمد مالیاتی ازدست‌رفته پنج‌ساله را که به لایفو اجازه می‌دهد، ۲.۲۲ میلیارد دلار تا ۴.۴ میلیارد دلار در سال برآورد کرد. دفتر بودجه کنگره، با اتکاء بر داده‌های کارکنان کمیته مشترک، نشان داد که دولت آقای اوباما پس از دوره انتقالی که در آن ذخایر موجود لایفو مشمول مالیات می‌شود، انتظار درآمدهای نسبتاً کمی را داشت. طبق گزارش‌های دفتر بودجه کنگره در سال‌های ۲۰۱۳ و ۲۰۱۴، در اولین سال پس از دوره انتقال، درآمد اضافی حدود ۲ میلیارد دلار پیش‌بینی می‌شد. در گزارش دفتر بودجه کنگره (۲۰۱۶)، درآمد اضافی مورد انتظار در سال اول پس از دوره انتقال تنها

۱.۱ میلیارد دلار برآورد کرده است. در برآورد آنها برای سال‌های مالیاتی ۲۰۱۸ تا ۲۰۲۲، درآمد مالیاتی اضافی پنج‌ساله به ۴.۴ میلیارد دلار یا حدود ۹.۰ میلیارد دلار در سال کاهش یافته است. شرکت‌های نفت و گاز برای مخالفت با این لوایح با شرکت‌های دیگر صنایع متحد شدند. ائتلاف لایفو که اکنون به‌عنوان ائتلاف حفظ لایفو شناخته می‌شود، در سال ۲۰۰۶ تشکیل شد و به‌طور مداوم برای حفظ لایفو در قوانین مالیاتی مبارزه کرده است. طبق وب‌سایت آن، اعضای آن شامل شرکت‌ها و گروه‌های صنعتی متعددی هستند. وب‌سایت آنها از ۱۴ ژوئیه ۲۰۲۰، رونوشت‌هایی از ۱۴ نامه یا بیانیه‌ای داشت که به کمیته‌های کنگره یا کمیسیون بورس و اوراق بهادار ارائه داده بودند. این نامه‌ها معمولاً بیان می‌کنند که لغو لایفو برای بسیاری از

مشاغل ویرانگر خواهد بود. مدافعان لایفو ادعا کردند که لایفو به‌طور گسترده مورد استفاده قرار می‌گرفته و تنها یک معافیت مالیاتی برای شرکت‌های نفت و گاز نبوده است. ائتلاف لایفو (۲۰۱۷) ادعا کرد که صدها هزار واحد تجاری آمریکایی از لایفو استفاده می‌کنند. تأثیر منفی لغو لایفو بر مشاغل در سراسر اقتصاد توسط مطالعه‌ای توسط مؤسسه نفت آمریکا (۲۰۱۴) پیش‌بینی شد. ائتلاف لایفو (۲۰۱۲)، در بیانیه‌ای به کمیته راه‌ها و روش‌ها در مجلس نمایندگان، می‌گوید: لایفو به‌طور گسترده توسط شرکت‌های سهامی عام و خاص، تولیدکنندگان، صنایع استخراجی، توزیع‌کنندگان عمده‌فروش، خرده‌فروشان، روزنامه‌ها، فروشندگان خودرو و تجهیزات و طیف وسیعی از مشاغل دیگر استفاده می‌شود. طبق



دو پژوهش جدید جداگانه، یکی توسط مؤسسه فناوری جورجیا و دیگری توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا، لایفو توسط ۳۶ تا ۴۰ درصد از مشاغل در هر بخش صنعتی دارای موجودی هستند، استفاده می‌شود. لایفو به‌طور گسترده توسط مشاغل کوچک استفاده می‌شود و به‌ویژه برای مشاغلی که دارای سرمایه ناچیز، حاشیه سود اندک و یا حساسیت خاصی نسبت به افزایش بهای مواد دارند مهم است. بسیاری از این شرکت‌ها برای چندین دهه از لایفو استفاده کرده‌اند و سال‌ها ذخایر لایفو ایجاد کرده‌اند. ادعای استفاده گسترده توسط آنان از طریق داده‌ها به‌خوبی پشتیبانی نمی‌شود. دو مطالعه‌ای که آنها اشاره می‌کنند در واقع فقط یک مطالعه است. مطالعه مؤسسه فناوری جورجیا که آنها به آن اشاره می‌کنند، میزان استفاده از لایفو را بررسی نکرده، بلکه صرفاً به مطالعات انجمن حسابداران رسمی آمریکا استناد کرد. داده‌های آن بر اساس شرکت‌های بورسی بزرگ

است که نماینده‌ای از جمعیت تجاری نیست. داده‌های مؤسسه جورجیا به‌طور مداوم نرخ استفاده بسیار کمتری را نشان می‌دهد. ادعای آسیب بیشتر بر صنایع متأثر شده متمرکز است. به‌عنوان مثال، موسیباخ (۲۰۱۴)، با تمرکز بر صنعت نفت و گاز، این واقعیت را نادیده گرفت که هرگونه مالیاتی که لغو می‌شود، طی چندین سال مرحله‌به‌مرحله اجرا می‌شود. هافمن و مک کنزی (۲۰۰۹) و بنیاد مالیات (پومرلو، ۲۰۱۶) نیز تأثیر اقتصادی قابل‌توجهی را از لغو لایفو پیش‌بینی کردند.

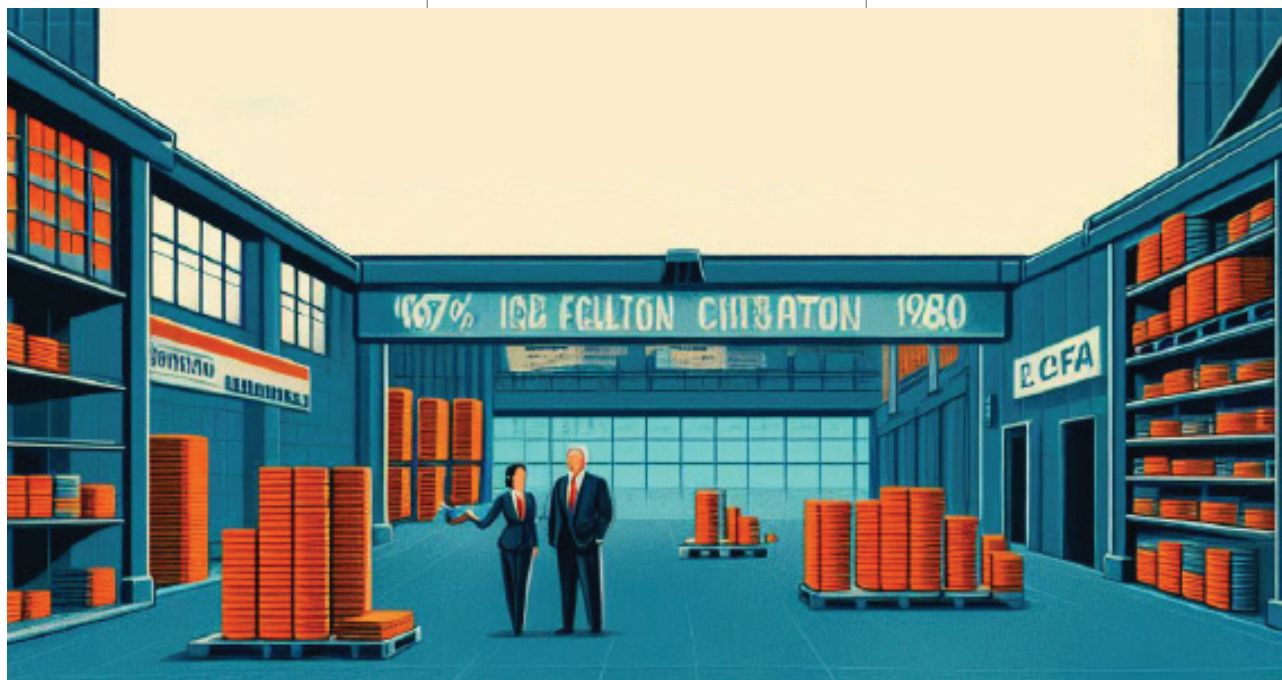
شایان‌ذکر است، مدافعان لایفو بیشتر استدلال خود را نه بر مالیات سالانه، بلکه بر این ایده استوار می‌کنند که مالیات بر ذخایر موجود لایفو ناعادلانه و سنگین است. ائتلاف لایفو (۲۰۱۰، ۲۰۱۷)، در بیانیه‌های خود از لغو لایفو به‌عنوان یک مالیات عطف به ماسبق انتقاد می‌کند. مؤسسه نفت آمریکا (۲۰۱۴)، در یک بیانیه مطبوعاتی نشان داد تا زمانی که از ذخایر موجود مالیات گرفته نشود

می‌تواند حذف لایفو را بپذیرد.

ارتباط با بحث تغییر آب‌وهوا

طرفداران کاهش وابستگی به سوخت‌های فسیلی اخیراً از لایفو به‌عنوان یکی از یارانه‌های پنهانی که به شرکت‌هایی که از سوخت فسیلی سنتی استفاده می‌کنند، یاد کرده‌اند. به‌عنوان مثال، رابرتز (۲۰۱۸) قوانین مالیاتی لایفو را به‌عنوان سودی ۷.۱ میلیارد دلاری برای صنعت انرژی در سال‌های ۲۰۱۵-۲۰۱۶ لحاظ کرد. به‌طور مشابه مطالعه‌ای توسط مؤسسه مطالعات محیطی و اقتصادی (کلمن و دیتز، ۲۰۱۹) نیز لایفو را در میان یارانه‌های مالیاتی غیرمستقیم ذکر کرده است.

در ژانویه ۲۰۲۱، رئیس‌جمهور بایدن یک فرمان اجرایی را صادر کرد که در آن رویکردهای مختلفی برای مقابله با موضوع تغییرات آب‌وهوا ارائه شد. بخش مربوطه فرمان اجرایی (بایدن، ۲۰۲۱) به روسای آژانس‌های فدرال دستور داد تا هرگونه یارانه سوخت فسیلی ارائه‌شده توسط آژانس‌های خود را شناسایی کنند و



سپس اقداماتی را انجام دهند تا اطمینان حاصل شود که بودجه فدرال مستقیماً به سوخت‌های فسیلی یارانه نمی‌دهد. هدف حذف یارانه سوخت‌های فسیلی از سال مالی ۲۰۲۲ و درخواست‌های بودجه بعدی بود. اگر لایفو به‌عنوان یارانه غیرمستقیم برای سوخت‌های فسیلی در نظر گرفته شود، این تهدید دیگری برای ادامه استفاده از آن خواهد بود.

روندهای اقتصادی

دوره ۲۰۰۵ تا ۲۰۲۰ شامل رکود بزرگ و بهبود طولانی و آهسته بعدی است. همان‌طور که شکل ۱ نشان می‌دهد، شاخص قیمت مصرف‌کننده هرگز بیش از ۳ درصد در این دوره افزایش نیافته است. نرخ‌های مالیات شرکت‌ها به‌طور کلی ۳۴ درصد بود و در سال ۲۰۱۸ به ۲۱ درصد کاهش یافته است. نرخ‌های بهره در طول این دوره پایین بوده است. همه این روندها مزایای مالیاتی لایفو را کاهش می‌دهد. علاوه بر این، قوانین مالیاتی آسان‌تر به بسیاری از مشاغل کوچک اجازه می‌دهد تا موجودی‌های خود را بر مبنای نقدی محاسبه کنند و سودمندی لایفو را حذف کنند (کلارک، ۲۰۱۹).

این دوره به‌طور فزاینده‌ای شاهد افزایش خرده‌فروشی اینترنتی بوده است. تا جایی که استفاده از اینترنت به شرکت‌ها امکان می‌دهد موجودی نسبتاً کمتر و گردش مالی بیشتری داشته باشند و این مزیت لایفو را نیز کاهش می‌دهد. بر اساس آمار دولت ایالات‌متحده، فروش تجارت الکترونیک از ۰.۲۶ درصد کل خرده‌فروشی در سه‌ماهه چهارم سال ۲۰۰۵ به ۳.۱۴ درصد در سه‌ماهه سوم سال ۲۰۲۰ افزایش یافته است (دفتر سرشماری، ۲۰۲۱). تأثیرات همه‌گیری

کووید که از مارس ۲۰۲۰ شروع شد، احتمالاً فروش اینترنتی را بیشتر افزایش داده است.

یکی دیگر از عوامل مؤثر بر مطلوبیت لایفو حرکت در قیمت نفت بوده است. از نظر تاریخی از دهه ۱۹۳۰، پالایشگاه‌های نفت از حامیان اصلی لایفو بوده‌اند. ذخایر لایفو آن‌ها بخش عمده‌ای از کل ذخایر لایفو شرکت‌های دولتی ایالات‌متحده بوده، همان‌طور که در شکل ۵ نشان داده شده است. در سال ۲۰۰۷، ذخایر پالایشگاه‌های نفت حدود نیمی از کل ذخایر لایفو ۷.۹۳ میلیارد دلاری را تشکیل می‌داد. از آن زمان حداقل سه دوره وجود داشته است که ذخایر لایفو آنها به‌طور قابل توجهی کاهش یافته است و منجر به تصفیه قابل توجه لایفو شده است. از سال ۲۰۲۰، کاهش قیمت نفت، ذخایر لایفو پالایشگاه‌ها را به شدت کاهش داد. با این حال قیمت نفت در سال ۲۰۲۱ دوباره افزایش یافت و این ذخایر را افزایش داد. از نظر تاریخی، ذخایر لایفو شرکت‌های بورسی ایالات‌متحده روندهای قیمت نفت را از نزدیک دنبال کرده، همان‌طور که در شکل ۶ نشان داده شده است. این نشان‌دهنده ذخایر بزرگ پالایشگاه‌های نفت و تأثیر هزینه‌های انرژی بر صنایع مرتبط مانند مواد شیمیایی و فلزات است. نمایندگی‌های خودرو اغلب از لایفو استفاده می‌کنند. در سال‌های اخیر موجودی خودروهای داخلی ایالات‌متحده کاهش یافته است و این کاهش به‌ویژه در طول سال همه‌گیری کرونا، یعنی سال ۲۰۲۰ شدیدتر شده است. طبق داده‌های اقتصادی فدرال رزرو (۲۰۲۱)، تعداد واحدهای موجودی خودروهای داخلی از ۷.۷۲۴ هزار دستگاه در سال گذشته ۸۹ درصد کاهش یافت. از ۷.۷۲۴ هزار دستگاه در ۱ ژانویه ۲۰۱۹ به ۴.۷۶ هزار و

در ۱ سپتامبر ۲۰۲۱ رسیده است. این امر منجر به کاهش شدید لایفه‌های لایفو و ذخایر لایفو شده است.

کاربرد لایفو

همان‌طور که پیشتر در شکل ۳ نشان داده شد، استفاده از لایفو به تدریج در طول زمان کاهش یافت. تا سال ۲۰۱۹، تنها ۰.۶ درصد از شرکت‌های کامپیوستات دارای موجودی از لایفو و تنها ۰.۴ درصد از آن به‌عنوان روش اندازه‌گیری موجودی



خود استفاده می‌کردند. لینگ و تینکلمن (۲۰۲۰) شرکت‌های کامپوستات را بین سال‌های ۲۰۱۱ و ۲۰۱۹ مورد مطالعه قرار دادند و تنها یک شرکت را یافتند که لایفو را (برای بخشی از موجودی خود) استفاده کرد، در حالی که ۴۶ شرکت به روش‌های دیگر روی آوردند. در نمونه‌های گسترده‌تر شرکت‌ها از اداره درآمدهای داخلی در سال ۲۰۱۷ (آخرین سالی که داده‌های آن در دسترس است)، استفاده از لایفو به حدود ۱ درصد کاهش یافته است.

پژوهش‌های دانشگاهی در مورد لایفو

برخلاف دهه‌های قبل، پژوهش‌های کمی در مجلات برتر حسابداری در مورد انگیزه‌های مدیریتی برای انتخاب حسابداری موجودی یا واکنش‌های بازار به اعلام روش موجودی وجود داشت. برای دوره ۲۰۰۶-۲۰۲۱، ما هیچ مقاله مرتبطی در مورد لایفو یا انتخاب حسابداری در نشریه تحقیقات حسابداری یا نشریه حسابداری و اقتصاد، سه مقاله در نشریه تحقیقات حسابداری، سه مقاله در نشریه حسابداری، حسابرسی و مالی و یک مقاله در تحقیقات حسابداری معاصر پیدا کردیم. این ممکن است تا حدی به این دلیل باشد که داده‌های جهش لایفو در دهه ۱۹۷۰ به‌طور کامل مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته بود و پژوهشگران با نتیجه‌گیری‌های به‌دست‌آمده کنار آمده بودند، یعنی اینکه پذیرش عمدتاً با انگیزه مالیاتی بوده و بازار ممکن است واکنش مؤثری نشان داده باشد؛ بنابراین به دلیل نبود جریان‌های مخالف یا موضوعات رها شده درباره لایفو، علاقه جدیدی برای انجام پژوهش‌های بیشتر روی این موضوع ایجاد نشده است. در

واقع، تعداد کمی از پذیرش‌های لایفو توسط شرکت‌ها ممکن است مسائل و محدودیت‌های مربوط به اندازه نمونه را برای پژوهش‌های جدید، ایجاد کرده باشد. به‌طور کلی، همان‌طور که هیئت استانداردهای حسابداری مالی جایگزین‌های (بدیل‌های) حسابداری را کاهش داده است، موضوع کلی تغییرات داوطلبانه حسابداری کمتر برجسته شده بود.

وضعیت جاری لایفو

تحت شرایط اقتصادی ۲۰۲۰ و نرخ‌های مالیاتی، بهای تمام‌شده کالای فروش رفته و مالیات تقریباً مشابه بودند، چه از لایفو یا روش‌های دیگر مانند بهای تمام شده میانگین استفاده شود؛ بنابراین، انگیزه کمی برای شرکت‌هایی وجود دارد که از سایر روش‌های دیگر استفاده می‌کردند که روش خود را به لایفو تغییر دهند و آن را بپذیرند. در همین حال، یک حرکت تدریجی از لایفو وجود دارد. بررسی ما نشان داد که در سال ۲۰۲۰ تنها ۲۳۰ شرکت سهامی عام از لایفو استفاده می‌کنند. لینگ و تینکلمن (۲۰۲۰) استدلال می‌کنند که بقیه کاربران لایفو عمدتاً شرکت‌هایی هستند که سال‌ها از لایفو استفاده کرده‌اند و در صورت تغییر به روش‌های دیگر، جریمه‌های مالیاتی قابل توجهی تحمل خواهند کرد.

در حالی که در سال‌های ۲۰۲۱ و ۲۰۲۲ تورم افزایش یافته است، تکرار افزایش ۱۹۷۲-۱۹۷۴ در پذیرش لایفو بعید به نظر می‌رسد. در دهه ۱۹۷۰، این انتظار وجود داشت که تورم با نرخ دورقمی بالا ادامه یابد، در حالی که در سال ۲۰۲۲، بسیاری بر این باورند که تورم یک پدیده موقت است و ناشی از همه‌گیری کووید است. با در نظر گرفتن نرخ مالیات که در حال

حاضر ۲۱ درصد است، مزیت مالیاتی لایفو بسیار کمتر از نرخ ۴۸ درصدی حاکم در سال ۱۹۷۲ است.

ما معتقدیم که لایفو ممکن است در دهه آینده برای گزارشگری مالی در ایالات متحده ناپدید شود. حذف لایفو همگرایی اصول پذیرفته‌شده حسابداری و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ایالات متحده را بهبود می‌بخشد، بیان صادقانه و مربوط بودن گزارشگری موجودی‌ها را افزایش می‌دهد و مقایسه پذیری موجودی‌های گزارش شده شرکت‌های مختلف را بهبود می‌بخشد. این امر منجر به سود ناخالص، سرمایه در گردش و نسبت‌های جاری مقایسه‌پذیرتر در بین شرکت‌ها می‌شود. یکی از توجیحات اولیه لایفو، این است که از نشان دادن سود و زیان ناشی از نگهداری موجودی‌ها اجتناب می‌کند. امروزه زمانی که حسابداران به‌طور معمول سودهای نگهداری دارایی‌ها و بدهی‌های مالی را گزارش می‌کنند، این توجیه قانع‌کننده نیست.

مشخص نیست که آیا لایفو روشی مجاز برای گزارشگری مالیاتی باقی خواهد ماند یا خیر. در گذشته حامیان قدرتمند و تأثیرگذاری داشته است. با کاهش تعداد کاربران لایفو، قدرت سیاسی طرفداران آن کاهش خواهد یافت. لایفو مرتباً در فهرست‌های مخارج مالیاتی ظاهر می‌شود، به این معنی که اصلاح‌طلبان مالیاتی ممکن است به دنبال لغو آن برای افزایش درآمد برای اهداف دیگر باشند. کاهش موجودی خودرو و کامیون در همه‌گیری کرونا، مزیت لایفو را برای فروشندگان خودرو که استفاده‌کنندگان عمده آن بودند، بسیار کاهش داده است. ارتباط آن با شرکت‌های نفت و گاز در زمانی که دولت بایدن در تلاش است

دانیل پی. تینکلمن: استاد تمام حسابداری، کالج بروکلین، دانشگاه نیویورک، نیویورک، ایالات متحده آمریکا

چانهیوآ لینگ: دانشیار حسابداری، دانشگاه مارکت، میلواکی، ویسکانسین، ایالات متحده آمریکا.

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

محمد ثانوی: استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

علیرضا نصیری: دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.

8- Sanders

9- Staub

10- Lessard

۱۱- توضیح مترجم: سود گزارش شده به سود حقیقی نزدیک تر باشد.

12- SEC

13- AAA

14- APB

۱۵- توضیح مترجم: در روش اتحاد منافع ارزش دفتری شرکت های ترکیب شده مدنظر قرار می گیرد. شایان ذکر است رویه جاری حسابداری درباره ترکیب های تجاری مبتنی بر روش خرید (به کارگیری ارزش های منصفانه) است.

منبع

Daniel P. Tinkelman, Qianhua (Q) Ling; The Rise and Decline of LIFO. Accounting Historians

یارانه شرکت های سوخت فسیلی را کاهش دهد، مشکل ساز است. فشار برای مقابله با تغییرات آب و هوایی می تواند به طور بالقوه چالش بر سر سر نوشت لایفو را تسریع کند.

مقاله های آتی می توانند با دقت بیشتری بررسی کنند که چگونه پذیرش، رشد و کاهش لایفو در پژوهش های حسابداری دانشگاهی و تنظیم استاندارد منعکس شده است. به عنوان مثال، بحث در مورد لایفو در دهه های ۱۹۳۰ و ۱۹۴۰ چگونه به بحث های کلی تر در مورد حسابداری تغییرات سطح قیمت و اولویت صورت سود و زیان مرتبط بوده است؟ داده های مربوط به پذیرش لایفو در دهه ۱۹۷۰ برای پژوهش های حسابداری در مورد انگیزه های مدیریتی و کارایی بازار چقدر مهم بوده است؟ تمایل مدیران برای توجیه مزایای مالیاتی ارائه شده توسط لایفو چقدر بر اصول (استانداردهای) حسابداری تأثیر گذاشته است. ما معتقدیم که اینها سؤالاتی هستند که ارزش بررسی در پژوهش های آینده را دارند. ■

پی نوشت ها:

1- FASB

2- Accounting Trends and Techniques(ATT)

3- AICPA

4- Internal Revenue Service

۵- توضیح مترجم: همین استدلال در بند ۳۰ استاندارد حسابداری شمار ۸ ایران (حسابداری موجودی مواد و کالا) که با استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۲ همگراست، به چشم می خورد.

۶- منظور از اصول پذیرفته شده عمومی حسابداری (GAAP) همان استانداردهای حسابداری ایالات متحده آمریکا است.

7- CPI



نمایش کیفیت حسابرسی از طریق افشای عمومی و داوطلبانه شاخص‌های کیفیت حسابرسی

فناوری سرمایه‌گذاری می‌کنند تا به‌طور مستمر بر کیفیت حسابرسی نظارت کرده و آن را بهبود دهند. بنابراین این سؤالات مطرح می‌شود که آیا بررسی افشای عمومی این تلاش‌های افزایش کیفیت حسابرسی، برای عموم در درک چگونگی حمایت از کیفیت حسابرسی، دارای

مقدمه

استانداردگذاران، در آمریکا و هم در سطح بین‌المللی، از نوآوری‌های مبتنی بر محتوا و استفاده احتمالی از شاخص‌های کیفیت حسابرسی حمایت کرده‌اند. همچنین مؤسسه‌های حسابرسی منابع قابل توجهی را روی نیروی کار، فرایندها و

نویسنده:

اوون براون و ولینا پوپووا

مترجمان:



مجتبی رضایی



امیر صابر



محتوای اطلاعاتی است یا خیر؟ یا برای حرفه حسابرسی سودمند است؟ اخیراً مطالعه‌ای با عنوان «سرمایه‌گذاران چگونه به افشای شاخص‌های کیفیت حسابرسی واکنش نشان می‌دهند؟» توسط براون و پوپووا (۲۰۱۹) گزارش شده که به بررسی این موضوع می‌پردازد که افشای عمومی شاخص‌های کیفیت حسابرسی، چگونه با تقویت شفافیت بین

حرفه حسابرسی و سرمایه‌گذاران، فرایند گزارشگری مالی را سودمند می‌سازد. براون و پوپووا (۲۰۱۹) با استفاده از روشی تجربی و استفاده از سرمایه‌گذاران فردی به‌عنوان شرکت‌کنندگان در مطالعه دریافتند که با افزایش کیفیت افشای شاخص‌های کیفیت حسابرسی، سرمایه‌گذاران حمایت خود از انتخاب مؤسسه حسابرسی و همچنین سرمایه‌گذاری خود را در شرکت افزایش می‌دهند و برعکس این حالت نیز وجود داد.

نتایج این مطالعه اطلاعات به‌موقعی را در مورد تمایل سرمایه‌گذاران به استفاده از شاخص‌های کیفیت حسابرسی افشاء شده، توانایی آنها در درک معیارهای کیفی و کلیدی افشاء شده و انواع افشاهایی که از نظر آنها بیشترین محتوای اطلاعاتی را دارد، در اختیار اعضای حرفه حسابرسی و مقررات‌گذاران قرار می‌دهد. درخواست «مرکز کیفیت حسابرسی»^۱ و «هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام»^۲ این است که مؤسسه‌های حسابرسی داده‌های مربوط به افشای عمومی شاخص‌های کیفیت حسابرسی را فراهم کنند تا اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی و بازار سرمایه افزایش یابد که نتایج این مطالعه پشتوانه و توجیه‌کننده این درخواست است. مقاله حاضر چشم‌انداز فعلی افشای شاخص‌های کیفیت حسابرسی و پیامدهای نتایج این مطالعه را برای اعضای حرفه حسابرسی، با در نظر گرفتن بهترین شرایط برای پشتیبانی و نظارت بر کیفیت حسابرسی، خلاصه می‌کند.

چشم‌انداز فعلی افشای شاخص‌های کیفیت حسابرسی

هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در سال ۲۰۱۵ بیانیه‌ای

مفهومی با توجه به نظرخواهی عمومی در مورد مجموعه اولیه از شاخص‌های کیفیت حسابرسی، با هدف شناسایی مجموعه‌ای بالقوه از شاخص‌های کمی منتشر کرد که می‌تواند بینش جدیدی در ارزیابی کیفیت حسابرسی و تعیین چگونگی دستیابی به حسابرسی باکیفیت ارائه دهد. مجموعه اولیه از شاخص‌های کیفیت حسابرسی که توسط هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام منتشر شد، به سه گروه تقسیم شده بود:

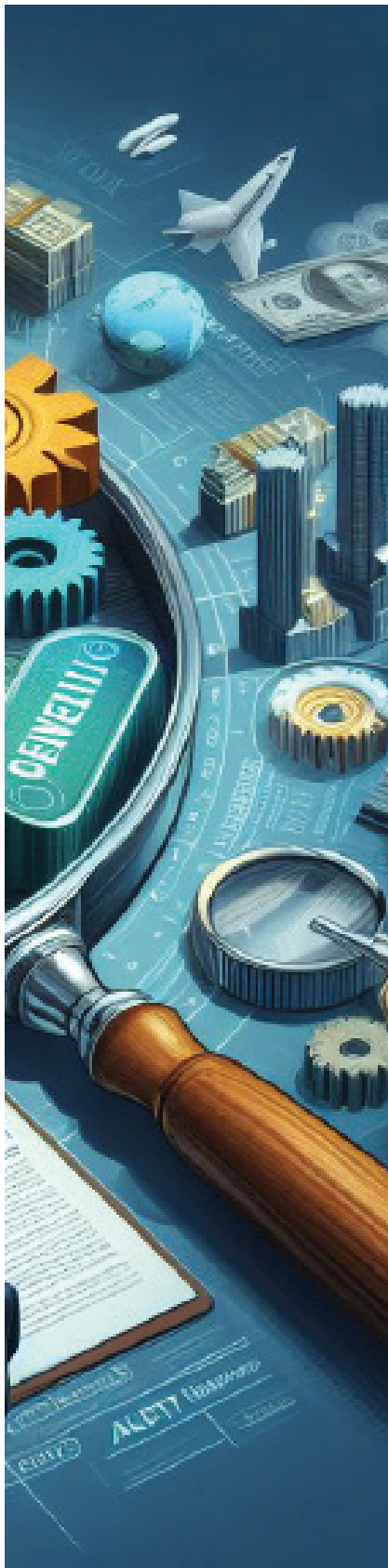
الف- کارکنان حسابرسی (به‌عنوان نمونه: نفوذ کارکنان حسابرسی، تجربه کارکنان حسابرسی، استفاده از مدیران فنی حسابرسی و میانگین ساعات کار در هفته)
ب- فرایند حسابرسی (به‌عنوان نمونه: نتایج کنترل کیفی داخلی مؤسسه، نتایج کنترل کیفی توسط هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام و رعایت استقلال)

ج- نتایج حسابرسی (به‌عنوان نمونه: دفعات تجدید ارائه صورت‌های مالی و گزارش به موقع از ضعف‌های کنترل داخلی)

(شاخص‌های مربوط به فرایند حسابرسی و نتایج حسابرسی، در واقع شاخص‌های مربوط به مؤسسه حسابرسی است و بنابراین در تقسیم‌بندی دیگر از شاخص‌های کیفیت حسابرسی می‌توان دو گروه شامل شاخص‌های مرتبط با کارکنان حسابرسی و شاخص‌های مرتبط با مؤسسه حسابرسی بیان کرد). در حال حاضر اهداف پروژه شاخص‌های کیفیت حسابرسی پابرجاست و هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام همچنان تعیین، توسعه و افشای شاخص‌های کیفیت حسابرسی را به‌عنوان هدف اصلی در برنامه خود برای بهبود کیفیت خدمات حسابرسی می‌داند. مرکز کیفیت حسابرسی که سازمانی

جدول (۱). افشای داوطلبانه شاخص‌های کیفیت حسابرسی توسط شش مؤسسه بزرگ حسابرسی آمریکا
در گزارش‌های سالانه کیفیت حسابرسی

عناصر کیفیت حسابرسی (طبق نظر مرکز کیفیت حسابرسی)	توضیح	نمونه افشا
رهبری، فرهنگ و حاکمیت در مؤسسه	ساختار و لحن گزارشگری در مؤسسه	<ul style="list-style-type: none"> • نمودار سازمانی و ساختار گزارشگری مؤسسه • فهرست کمیته‌ها (ها) و اعضای کمیته کنترل کیفیت مؤسسه
اخلاق و استقلال	رعایت استقلال و استانداردهای اخلاقی در مؤسسه	<ul style="list-style-type: none"> • خلاصه‌ای از میزان مطابقت و عدم مطابقت نتایج بررسی (کنترل) کیفی داخلی مؤسسه در هر یک از سه سال گذشته با استانداردهای مربوطه • خلاصه‌ای از سیاست‌ها و رویه‌های پشتیبان استقلال و دستورالعمل‌های اخلاقی
پذیرش و ادامه کار با مشتریان و کارکنان	سیاست‌ها و رویه‌های مؤسسه برای پذیرش و ادامه کار با مشتریان	<ul style="list-style-type: none"> • شرح فرایند پذیرش و ادامه کار با مشتریان • توصیف اطمینان از تمرکز در صنعت مورد فعالیت مشتریان • نمودار درآمد سالانه به تفکیک نوع خدمات ارائه شده (به‌عنوان نمونه درصد درآمد به تفکیک خدمات حسابرسی، مشاوره و مالیاتی)
مدیریت تیم حسابرسی	رویکرد مؤسسه برای جذب، آموزش، حفظ و ارتقای کارکنان	<ul style="list-style-type: none"> • دسته‌بندی کارکنان از چند نظر (به‌عنوان نمونه به تفکیک جنسیت، تحصیلات و رتبه‌بندی حرفه‌ای) • میانگین ساعت آموزشی برای هر یک از کارکنان • میانگین سالانه نرخ جابجایی داوطلبانه کارکنان به تفکیک رتبه حرفه‌ای آن‌ها • میانگین سالانه ساعات کار هفتگی بیش از ۴۰ ساعت به تفکیک رتبه حرفه‌ای کارکنان
عملکرد کارکنان حسابرسی	اقدام‌های مؤسسه در زمینه طراحی و یا توسعه ابزارها، فناوری‌ها و استفاده از مدیران فنی حسابرسی برای افزایش کیفیت حسابرسی	<ul style="list-style-type: none"> • نسبت ساعات کار مدیر فنی حسابرسی به کل ساعات کار کارکنان • شرح فناوری اخیر و ابتکارهای کیفی در حسابرسی • درصد حسابرسی با استفاده از ابزار فناوری
نظارت	ماهیت و یا میزان کنترل کیفی داخلی و بیرونی	<ul style="list-style-type: none"> • تعداد و درصد صورت‌های مالی تجدیدارائه شده • تعداد و نتایج کنترل کیفی توسط هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام • تعداد و نتایج کنترل کیفی داخلی مؤسسه



افزایش یابد. جدول (۱) عناصر کیفیت حسابرسی (معرفی شده توسط مرکز کیفیت حسابرسی در سال ۲۰۱۹) و افشایی شفاف از شاخص‌های کیفیت حسابرسی مربوط به مؤسسه حسابرسی را که در حال حاضر توسط شش مؤسسه بزرگ حسابرسی آمریکا افشاء می‌شود نشان می‌دهد. این فهرست کامل نیست اما نقطه شروعی را به مؤسسه‌های حسابرسی و حرفه‌ای‌های علاقه‌مند به توسعه شاخص‌های کیفیت حسابرسی نشان می‌دهد.

پیامدهای افشای شاخص‌های کیفیت حسابرسی برای اعضای حرفه حسابرسی تأثیر افشای شاخص‌های کیفیت حسابرسی بر تصمیم سرمایه‌گذاران در حمایت از انتخاب مؤسسه حسابرسی یکی از مهم‌ترین تصمیم‌گیری‌های سالانه سرمایه‌گذاران، تصمیم‌گیری در مورد حمایت از انتخاب مؤسسه حسابرسی است که این تصمیم تحت تأثیر افشای مؤسسه حسابرسی از کیفیت حسابرسی‌های انجام شده است. نکته مهم این است که هم کمیسیون بورس و اوراق بهادار در سال ۲۰۰۸ و هم هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در سال ۲۰۱۳ در طرح‌های پیشنهادی‌شان در مورد شاخص‌های کیفیت حسابرسی، به اهمیت تصمیم سرمایه‌گذاران در حمایت از انتخاب مؤسسه حسابرسی اشاره کرده‌اند. در واقع این دو نهاد، اهمیت تصمیم سرمایه‌گذاران در حمایت از انتخاب مؤسسه حسابرسی را به‌عنوان یکی از دلایل‌شان برای افشای عمومی شاخص‌های کیفیت حسابرسی ذکر کرده‌اند. پژوهش‌های گزارش شده نیز نشان می‌دهد انتخاب حسابرس در مجمع عمومی، اطلاعات مهمی را، هم در اختیار شرکت و هم سرمایه‌گذاران فعلی

وابسته به «انجمن حسابداران رسمی آمریکا» است هم مدافعی قوی برای شناسایی و افشای شاخص‌های کمی از کیفیت حسابرسی است. برخلاف رویکرد هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام مبنی بر افشای شاخص‌های کیفیت حسابرسی مربوط به کارکنان حسابرسی و مؤسسه حسابرسی برای عموم، رویکرد مرکز کیفیت حسابرسی این است که فقط شاخص‌های مربوط به مؤسسه حسابرسی برای عموم افشاء شود و شاخص‌های مربوط به کارکنان حسابرسی، صرفاً به کمیته حسابرسی شرکت اعلام شود. مرکز کیفیت حسابرسی همچنین تأکید دارد که افشای شاخص‌های کیفیت حسابرسی شامل توضیح و تفسیر شاخص‌های کمی از کیفیت حسابرسی نیز است.^۴

مرکز کیفیت حسابرسی در سال ۲۰۱۹ چهارچوب افشای کیفیت حسابرسی را منتشر کرد تا راهنمای مؤسسه‌های حسابرسی و سایر اعضای حرفه در زمینه افشای داوطلبانه و عمومی گزارش‌های کیفیت حسابرسی باشد. چهارچوب این مرکز در زمینه افشای شاخص‌های کیفیت حسابرسی، مبتنی بر تلاش‌های قبلی برای توسعه و جستجوی دیدگاه‌های مختلف در این زمینه است و شامل عناصر کیفیت حسابرسی (گروه‌بندی کلی شاخص‌های کیفیت حسابرسی مربوط به کارکنان و مؤسسه حسابرسی)، نقاط تمرکز و نمونه شاخص‌های کیفیت حسابرسی مربوط به کارکنان و مؤسسه حسابرسی و سایر اطلاعات کیفی است. هدف مرکز کیفیت حسابرسی از چهارچوب ارائه شده، کمک به مؤسسه‌های حسابرسی برای ارتقای شفافیت تلاش‌هایشان در زمینه سرمایه‌گذاری در بهبود کیفیت حسابرسی است تا اعتماد عمومی در بازار سرمایه



بهبود کیفیت حسابرسی توضیح می‌دهد، نسبت به زمانی که فقط افزایش کیفیت افشای شاخص‌های کیفیت حسابرسی وجود دارد، بیشتر است اما توضیح مؤسسه حسابرسی در مورد افزایش تلاش‌های خود در زمینه بهبود کیفیت حسابرسی، در زمانی که کاهش کیفیت افشای شاخص‌های کیفیت حسابرسی وجود دارد، تأثیری بر کاهش حمایت سرمایه‌گذاران

کیفیت افشای شاخص‌های کیفیت حسابرسی، حمایت سرمایه‌گذاران از انتخاب مؤسسه حسابرسی به ترتیب افزایش و کاهش می‌یابد. آنها همچنین دریافتند که حمایت سرمایه‌گذاران از انتخاب مؤسسه حسابرسی، زمانی که علاوه بر وجود افزایش کیفیت افشای شاخص‌های کیفیت حسابرسی، مؤسسه حسابرسی در مورد افزایش تلاش‌های خود در زمینه

و بالقوه قرار می‌دهد (به‌عنوان نمونه می‌هی، ۲۰۱۷ و تانی و رولند، ۲۰۱۷). براون و پوپووا (۲۰۱۹) که پژوهش‌شان پیشتر معرفی شد، به این نتیجه رسیدند که بین کیفیت افشای شاخص‌های کیفیت حسابرسی توسط مؤسسه حسابرسی و حمایت سرمایه‌گذاران از انتخاب مؤسسه حسابرسی رابطه مثبت وجود دارد و در واقع با افزایش و کاهش

از انتخاب مؤسسه حسابرسی ندارد و در واقع سرمایه‌گذاران این توضیح را دارای محتوای اطلاعاتی نمی‌دانند و به‌عنوان توجیهی غیرقابل قبول از طرف مؤسسه حسابرسی در نظر می‌گیرند.^۷

تأثیر بالقوه افشای شاخص‌های کیفیت حسابرسی بر بازار سرمایه

علاوه بر ارزیابی حمایت سرمایه‌گذاران از انتخاب مؤسسه حسابرسی، براون و پوپووا (۲۰۱۹) تأثیر کیفیت افشای شاخص‌های کیفیت حسابرسی بر تصمیم سرمایه‌گذاران در زمینه سرمایه‌گذاری در شرکت را بررسی کردند و رابطه مثبت یافتند.^۸ بررسی‌های انجام‌شده توسط براون و پوپووا (۲۰۱۹) همچنین نشان می‌دهد افشای شاخص‌های کیفیت حسابرسی بر چگونگی درک افراد از اعتبار اظهار نظر مشروط و قابل‌اتکابودن صورت‌های مالی حسابرسی شده تأثیر دارد و این درک می‌تواند ترکیب سهامداران را تغییر دهد.

مطالب ذکرشده در این مطالعه می‌تواند مشوقی قوی برای مؤسسه‌های حسابرسی در زمینه تلاش برای افزایش کیفیت حسابرسی و به نمایش گذاشتن این تلاش از طریق افشای عمومی و داوطلبانه شاخص‌های کیفیت حسابرسی باشد.

افشای دارای بیشترین محتوای اطلاعاتی

علاوه بر اهمیت افشای عمومی و داوطلبانه شاخص‌های کیفیت حسابرسی که پیشتر ذکر شد، اینکه چه نوع افشاهایی دارای بیشترین محتوای اطلاعاتی برای استفاده‌کنندگان است نیز مهم است. براون و پوپووا (۲۰۱۹) با استفاده از شاخص‌های کیفیت حسابرسی معرفی‌شده توسط هیئت نظارت بر

حسابداری شرکت‌های سهامی عام در سال ۲۰۱۵ که به سه گروه شامل کارکنان حسابرسی، فرایند حسابرسی و نتایج حسابرسی تقسیم شده است و نمونه شاخص‌های موجود در هر یک از این سه گروه پیشتر ذکر شد، محتوای اطلاعاتی این شاخص‌ها را بررسی کردند و دریافتند که شاخص‌های کیفیت حسابرسی مربوط به فرایند حسابرسی و نتایج حسابرسی، نسبت به شاخص‌های کیفیت حسابرسی مربوط به کارکنان حسابرسی، محتوای اطلاعاتی بیشتری برای استفاده‌کنندگان دارد. همان‌طور که پیشتر گفته شد، شاخص‌های مربوط به فرایند حسابرسی و نتایج حسابرسی، در واقع شاخص‌های مربوط به مؤسسه حسابرسی است و بنابراین نتایج پژوهش براون و پوپووا (۲۰۱۹) مطابق با رویکرد مرکز کیفیت حسابرسی (که پیشتر گفته شد) است که بیان می‌کند شاخص‌های مربوط به مؤسسه حسابرسی برای عموم افشاء شود و شاخص‌های مربوط به کارکنان حسابرسی، صرفاً به کمیته حسابرسی شرکت اعلام شود (لازم به ذکر است رویکرد هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در این زمینه این است که هم شاخص‌های مربوط به کارکنان حسابرسی و هم شاخص‌های مربوط به مؤسسه حسابرسی، برای عموم افشاء شود).

توصیه‌هایی برای بهبود افشای شاخص‌های کیفیت حسابرسی

توصیه‌های ارائه شده در این بخش می‌تواند راهنمایی برای اعضای حرفه حسابرسی در طراحی و افشای شاخص‌های کیفیت حسابرسی باشد. توصیه اول برای مؤسسه‌های حسابرسی این است که شاخص‌های کیفیت حسابرسی را

به‌صورت یکنواخت و قابل‌مقایسه در طول زمان افشاء کنند، حتی زمانی که افشای یک سال نسبت به سال دیگر، داستان متفاوتی را بیان می‌کنند. این توصیه همچنین توسط مرکز کیفیت حسابرسی در سال ۲۰۱۹ حمایت شده است و ناشی از قابل‌مقایسه‌نبودن افشای شاخص‌های کیفیت حسابرسی در سطح مؤسسه‌های حسابرسی است. به‌عنوان نمونه براون و پوپووا (۲۰۱۹) مؤسسه‌های حسابرسی زیادی را شناسایی کردند که شاخص‌های کیفیت حسابرسی یکسانی را به شیوه‌های متفاوت افشاء می‌کنند. مؤسسه‌هایی هم هستند که شاخص‌های کیفیت حسابرسی را در یک سال گزارش می‌کنند



اتکاء بودن صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد. با افزایش این افشاهای داوطلبانه، به پژوهش‌های آتی با استفاده از تحلیل متنی یا سایر روش‌های آرشیوی برای تجزیه و تحلیل ماهیت، محتوا و لحن این افشاها به همراه اثر آن بر کیفیت حسابرسی و نتایج گزارش‌گری مالی نیاز است.

با توجه به مزایای آشکار افشای شاخص‌های کیفیت حسابرسی، تعجب‌آور نیست که در حال حاضر تعداد زیادی از مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی در جهان، تلاش‌های خود برای افزایش کیفیت حسابرسی را به‌طور داوطلبانه از طریق گزارش‌های کیفیت حسابرسی، برای عموم افشاء می‌کنند. با این حال این گزارش‌ها اغلب به میزان کافی از دو ویژگی قابل‌مقایسه بودن و یکنواختی برخوردار نیست و در نتیجه خوانندگان به راحتی نمی‌توانند متوجه تفاوت تلاش مؤسسه‌های حسابرسی در زمینه افزایش کیفیت حسابرسی شوند. برای مؤسسه‌های حسابرسی، هزینه‌هایی در ارتباط با افشای شاخص‌های کیفیت حسابرسی وجود دارد که باید بررسی کنند. به‌عنوان نمونه هزینه‌های محاسبه شاخص‌های کمی از کیفیت حسابرسی که احتمالاً با توجه به ویژگی‌های خاص هر مؤسسه حسابرسی مانند اندازه مؤسسه حسابرسی و سرمایه‌گذاری قبلی مؤسسه حسابرسی در سیستم‌های مدیریت منابع انسانی، متفاوت خواهد بود. خوشبختانه بعضی از مؤسسه‌ها تعداد زیادی از این شاخص‌ها (مانند نتایج کنترل کیفی داخلی مؤسسه، جایجایی کارکنان، ساعت اضافه‌کاری، ساعت آموزش و غیره) را در اندازه‌های مختلف، محاسبه و تجزیه و تحلیل نموده‌اند. همچنین ممکن است ذی‌نفعان

و در سال‌های بعد این کار را انجام نمی‌هند. این موارد قابل‌مقایسه بودن شاخص‌های کیفیت حسابرسی در طی زمان و در سطح مؤسسه‌های حسابرسی را دشوار می‌کند.

توصیه دوم که مربوط به هر یک از شاخص‌های کمی از کیفیت حسابرسی است تا کیفیت افشاء افزایش یابد این است که مؤسسه‌های حسابرسی در مورد هر یک از شاخص‌های کمی از کیفیت حسابرسی، توضیح و تفسیر (مانند نحوه محاسبه و استفاده) ارائه دهند که این کار به ذی‌نفعان در درک بهتر این شاخص‌ها و چگونگی حمایت از تلاش‌های مؤسسه‌های حسابرسی در زمینه افزایش کیفیت حسابرسی کمک می‌کند. براون و پوپووا (۲۰۱۹) دریافتند زمانی که کیفیت افشای شاخص‌های کیفیت حسابرسی روند مثبت دارد، توضیح و تفسیر این شاخص‌ها، حمایت سرمایه‌گذاران از انتخاب مؤسسه حسابرسی را افزایش می‌دهد.

بحث و بررسی

مؤسسه‌های حسابرسی به‌طور مستمر منابعی را روی نیروی کار، فرایندها و فناوری سرمایه‌گذاری می‌کنند تا کیفیت حسابرسی را افزایش دهند. تلاش‌های مؤسسه‌های حسابرسی برای افزایش کیفیت حسابرسی موجب افزایش اعتماد عمومی در بازار سرمایه می‌شود اما مشاهده این تلاش‌ها اغلب برای عموم دشوار یا غیرممکن است. نتایج حاصل از پژوهش براون و پوپووا (۲۰۱۹) نشان می‌دهد افشای شاخص‌های کیفیت حسابرسی می‌تواند حمایت سرمایه‌گذاران از انتخاب مؤسسه حسابرسی را افزایش دهد. افشای شاخص‌های کیفیت حسابرسی توسط مؤسسه‌های حسابرسی، به نفع شرکت‌ها نیز است؛ چون قابل



پی‌نوشت‌ها

پژوهش قرار دادند و به آنها گفتند: فرض کنید سهام‌دار فعلی این شرکت هستی و اکنون در مورد انتخاب حسابرس تصمیم‌گیری کنید.

۸. براون و پوپووا (۲۰۱۹) از شرکت‌کنندگان در پژوهش خود پرسیدند که آیا با توجه افشاهای موجود از شاخص‌های کیفیت حسابرسی، مایل به افزایش، کاهش یا حفظ سرمایه‌گذاری خود در شرکت فرضی معرفی شده هستند یا خیر و برای کمک به تصمیم‌گیری در زمینه سرمایه‌گذاری، اطلاعات مالی منتخب شرکت فرضی ذکر شده و همچنین گزارش حسابرسی مربوطه را در اختیار شرکت‌کنندگان در پژوهش قرار دادند.

امیر صابر: کارشناس ارشد حسابداری از دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)
مجتبی رضایی: حسابدار رسمی - مؤسسه حسابرسی و خدمات مدیریت ادیب (حسابداران رسمی)



1. Center for Audit Quality's (CAQ)
2. Public Company Accounting Oversight Board's (PCAOB)
3. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

۴. مرکز کیفیت حسابرسی نیز مانند هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، شاخص‌های کیفیت حسابرسی مربوط به کارکنان حسابرسی و مؤسسه حسابرسی را منتشر نموده که با آینده‌نگری‌های ذکر شده در بیانیه مفهومی منتشر شده توسط هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام همسو است.


5. Mayhew
6. Tanyi and Roland

۷. براون و پوپووا (۲۰۱۹) برای انجام پژوهش خود داده‌های سه سال از شاخص‌های کیفیت حسابرسی افشاشده توسط مؤسسه‌ای حسابرسی برای شرکتی فرضی را در اختیار شرکت‌کنندگان در

شاخص‌های کمی افشاء شده را به صورت اشتباه درک کنند که ضروری است مؤسسه‌های حسابرسی علاوه بر افشای شاخص‌های کمی کیفیت حسابرسی، این شاخص‌ها را تفسیر کنند تا به درک بهتر ذی‌نفعان از این شاخص‌ها کمک شود. در نهایت ممکن است شرکت‌ها هنگام تصمیم‌گیری برای انتخاب مؤسسه حسابرسی، شروع به استفاده از مقایسه مؤسسه‌های حسابرسی با توجه به افشای شاخص‌های کیفیت حسابرسی کنند. امید است چنین مقایسه‌هایی باعث شود تلاش مؤسسه‌های حسابرسی برای افزایش کیفیت حسابرسی باقی‌مانده باشد. علی‌رغم چالش‌ها و هزینه‌های بالقوه در زمینه افشای شاخص‌های کیفیت حسابرسی، این اعتقاد وجود دارد که مؤسسه‌های حسابرسی از افشای تلاش‌های خود برای افزایش کیفیت حسابرسی سود خواهند برد. بنابراین به همه مؤسسه‌های حسابرسی (در هر اندازه) پیشنهاد می‌شود به‌طور عمومی و داوطلبانه شاخص‌های کمی از کیفیت حسابرسی را از طریق گزارش‌های کیفیت حسابرسی افشاء کنند، به طوری که: الف- شامل شاخص‌های مربوط به مؤسسه حسابرسی (نه الزاماً شاخص‌های مربوط به کارکنان حسابرسی) باشد، ب- یکنواخت و قابل مقایسه در طول زمان باشد و ج- شامل توضیح و تفسیر این شاخص‌های کمی باشد. ■

منبع

Brown, J. O. , and V. Popova.
2021. Showcasing audit quality through voluntary public disclosure of audit quality indicators. Current Issues in Auditing 15 (2): 17-26.



حسابداری تغییرات آب و هوایی: اولین رویکرد دقیق برای گزارش ESG

در حال حاضر، دی اکسید کربن موجود در اتمسفر، ۵۰ درصد بالاتر از دوره قبل از صنعتی شدن خود است. به‌طور قابل پیش‌بینی، شرکت‌ها با فشار روزافزونی از سوی سرمایه‌گذاران، گروه‌های مدافع محیط‌زیست، سیاستمداران و حتی رهبران کسب و کار، برای کاهش انتشار گازهای گلخانه‌ای برخاسته از فعالیت‌ها و زنجیره

گزارش هیئت بین‌دولتی تغییرات آب و هوا^۱ هشدار می‌دهد که آلودگی ناشی از فعالیت‌های انسانی منجر به افزایش وقوع رویدادهای شدید مانند امواج گرما، بارش شدید، خشکسالی و گردبادهای استوایی شده است. انتشار گازهای گلخانه‌ای^۲ ناشی از فعالیت اقتصادی جهانی، در مرکز تغییرات آب و هوا قرار دارد. به‌طوری که

نویسندگان

رابرت اس. کاپلان کارتیک رامانا

مترجمان

پرناز رحمانی سمیرا فنائی

برتر لیست استاندارد و پوزر^۲ در حال حاضر گزارشی درباره مسائل زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیت شرکتی^۴ (از این پس ESG) منتشر می‌کنند که تقریباً همیشه شامل برآوردی از میزان انتشار گازهای گلخانه‌ای شرکت است.

اما مسائل ESG در شکل فعلی خود بیشتر از اینکه راه‌حل باشد، یک کلیدواژه است. هر یک از سه حوزه آن فرصت‌ها و چالش‌های اندازه‌گیری متفاوتی دارد که به‌طور کافی توسط استانداردهای موجود به آن پرداخته نشده است به عبارتی دیگر، تعداد کمی از گزارش‌های ESG با مبادلات اخلاقی در سه حوزه و سود شرکت درگیر می‌شوند. شرکت‌ها همچنین معیارهایی را به‌طور انتخابی ارائه می‌دهند تا خود را به شکل ایده‌آل نشان دهند، که این امر منجر به ادعای گسترده شرکت‌ها در خصوص دوستی با محیط‌زیست صرفاً با اهداف تبلیغاتی شده است. به‌طور قابل پیش‌بینی، حساب‌سازان این گزارش‌ها اغلب اظهار نظر سلبی ارائه می‌دهند - «ما شواهدی مبنی بر ارائه گزارش نادرست در خصوص ESG شرکت پیدا نکردیم» - و خود گزارش‌ها نیز تأثیر کمی بر روی اقدامات شرکت‌ها یا ذی‌نفعان خارجی داشته‌اند. بر همین اساس پیشنهاد می‌گردد که شرکت‌ها به شکلی هدفمند و قابل حسابرسی، با گزارش‌دهی ESG برخورد کنند. ابتدا آنها باید برای مشکلات ESG مهم و فوری، به جای تولید گزارش‌های کلی که اغلب از داده‌های نادرست، نامعتبر و متناقضی تشکیل شده‌اند، معیارهای خاص و هدفمند توسعه دهند. آلودگی‌های ناشی از گازهای گلخانه‌ای نقطه شروع ایده‌آلی برای چنین رویکردی هستند. آنها بیشترین خطر فوری را برای سیاره به دنبال دارند و از جمله ساده‌ترین موارد ESG برای اندازه‌گیری و تفسیر قابل

اعتماد هستند.

از میان شرکت‌هایی که در گزارش‌دهی خود برآورد انتشار گازهای گلخانه‌ای را ارائه می‌دهند، بیشترین تعداد آنها از جمله ۹۲ درصد از ۵۰۰ شرکت برتر لیست فورچون^۵ در سال ۲۰۱۶ - از روشی به نام پروتکل یا «توافق‌نامه گازهای گلخانه‌ای» استفاده می‌کنند. این توافق‌نامه که در سال ۲۰۰۱ معرفی شد و از آن زمان چندین بار بروزرسانی شده است زبان مشترکی برای اندازه‌گیری گازهای گلخانه‌ای فراهم کرده است که به شرکت‌ها این امکان را می‌دهد تا گزارش‌دهی زیست‌محیطی خود را آغاز کنند. این روش متداول، زیربنای افشای بسیاری از استانداردهای ESG است. اما همانطور که در صفحات زیر نشان داده خواهد شد، این توافق‌نامه دارای خطاهای مفهومی جدی است: انتشار گازهای گلخانه‌ای یکسانی توسط شرکت‌های مختلف به اشکال و دفعات متعددی گزارش می‌شود در حالی که برخی از واحدهای تجاری هنوز موضوع انتشار گازهای گلخانه‌ای را در زنجیره تأمین و توزیع خود نادیده می‌گیرند. در واقع عدم شفافیت مناسب در گزارش‌های ESG ناشی از نواقص توافق‌نامه گازهای گلخانه‌ای است.

خبر خوب این است که نواقص توافق‌نامه قابل رفع هستند. راه حلی که در اینجا ارائه می‌شود، پیوستگی پیشرفت‌های اخیر در اندازه‌گیری گازهای گلخانه‌ای توسط مهندسان محیط‌زیست، معرفی فناوری‌های بلاک‌چین به حسابداری و حسابرسی و پیشرفت‌های دو قرن در شیوه‌های مالی و بهایابی را ترکیب می‌کند. اگر این راه‌حل اجرا شود، به گزارش‌های گازهای گلخانه‌ای این امکان را می‌دهد تا به مربوط بودن و قابلیت اتکایی که از گزارش‌های مالی شرکت‌های

تأمین و توزیع خود مواجه هستند. نزدیک به ۲۰۰ مدیرعامل که نماینده برخی از بزرگترین و شناخته شده‌ترین شرکت‌های آمریکا هستند با صدور بیانیه‌ای جمعی درباره تعهد خود به هدف یک شرکت که شامل عملکرد محیط‌زیستی بهتر است، پاسخ داده‌اند. حدود ۹۰ درصد از شرکت‌های موجود در شاخص ۵۰۰ شرکت



حال حاضر صدها شرکت انتشار گازهای گلخانه‌ای حوزه ۱ و ۲ خود را گزارش می‌دهند. انتشار حوزه ۳ چالش اصلی در گزارش گازهای گلخانه‌ای هستند. تهیه‌کنندگان توافق‌نامه انتشار گازهای گلخانه‌ای آنها را برای تشویق شرکت‌ها به اعمال نفوذ بر انتشار گازهایی که مستقیماً کنترل نمی‌کنند، طراحی می‌نمایند. به‌عنوان مثال شرکت‌ها می‌توانند انتخاب کنند که از شرکت‌هایی با انتشار گازهای گلخانه‌ای حوزه ۱ کمتر بخرند یا به آنها بفروشند و با تأمین‌کنندگان و مشتریان خود همکاری کنند تا انتشار گازهای گلخانه‌ای را در زنجیره ارزش خود کاهش دهند اما مشکل ردیابی انتشار گازهای گلخانه‌ای از چندین تأمین‌کننده و مشتری در چند لایه زنجیره‌های ارزش تقریباً غیرممکن است که یک شرکت بتواند به‌طور قابل اعتماد اعداد حوزه ۳ خود را تخمین بزند.

از عملیات بالادست در زنجیره تأمین شرکت و از فعالیت‌های پایین دست توسط مشتریان و مصرف‌کنندگان نهایی شرکت. انتشار حوزه ۱ ساده‌ترین و مرتبط‌ترین روش اندازه‌گیری برای شرکت‌هایی است که به‌طور مستقیم مقادیر زیادی گازهای گلخانه‌ای تولید می‌کنند: شرکت‌های انرژی سوخت فسیلی؛ شرکت‌های معدنی، فلزی و شیمیایی؛ و شرکت‌های کشاورزی بزرگ. بیشتر شرکت‌های دیگر، از جمله شرکت‌های بخش خدمات، تنها مقادیر کمی از انتشار مربوط به حوزه ۱ را تولید می‌کنند. حوزه ۲ و ۳ انتشار گازهای گلخانه‌ای که به‌طور غیرمستقیم به عملکرد شرکت مربوط هستند را پوشش می‌دهند. توافق‌نامه گازهای گلخانه‌ای انتشار حوزه ۲ را از حوزه ۳ جدا کرده است زیرا به راحتی قابلیت اندازه‌گیری و تخصیص به شرکت‌های خاص را دارد. در

امروزی انتظار می‌رود نزدیک شوند. علاوه بر این، بسیاری از چیزهایی از طریق این فرایند آموخته می‌شود به شرکت‌ها کمک می‌کند تا سایر خروجی‌های مخرب زیست محیطی و بسیاری از مضرات اجتماعی را بهتر اندازه‌گیری کنند.

مشکل توافق‌نامه گازهای گلخانه‌ای

این توافق‌نامه، سه نوع انتشار گازهای گلخانه‌ای را شناسایی می‌کند و راهنمایی صریحی برای اندازه‌گیری و گزارش دادن آنها ارائه می‌دهد.

حوزه ۱: انتشار مستقیم از منابعی که تحت مالکیت یا کنترل یک شرکت هستند، مانند تجهیزات تولید و حمل‌ونقل آن.

حوزه ۲: انتشار گازهای گلخانه‌ای در تأسیساتی که برق خریداری شده و مصرف شده توسط شرکت را تولید می‌کنند.

حوزه ۳: انتشار گازهای گلخانه‌ای ناشی

سیستم بدهی زیست‌محیطی^۶ (از این پس E-liability) شمارش تکراری انتشار را از بین می‌برد. همچنین، این سیستم انگیزه و تلاش برای دست‌کاری اطلاعات را کاهش می‌دهد. چالش‌هایی که یک تولیدکننده درب خودرو با آن مواجه است را در نظر بگیرید. توافق‌نامه گزارش‌دهی حوزه ۳ نیازمند این موضوع است که شرکت تمام انتشار گازهای گلخانه‌ای را از فرایندهای تأمین‌کنندگان بالادست خود، شامل استخراج زغال سنگ و ماده معدنی آهن، حمل‌ونقل این مواد به تولیدکننده فولاد، تولید ورق فولاد از زغال سنگ، ماده معدنی آهن و ورودی‌های دیگر و حمل‌ونقل این فولاد به واحد تولید خود را ردیابی کند. شرکت درب خودرو همچنین باید تأثیر گازهای گلخانه‌ای فعالیت‌های پایین‌دست را، شامل حمل‌ونقل درب خودرو به مشتری (کارخانه مونتاژ خودرو)، تولید خودروی نهایی، حمل‌ونقل خودرو به نمایشگاه و استفاده از خودرو توسط مصرف‌کننده نهایی به مدت حدود ۱۵ سال، تخمین بزند. تخمین تمامی انتشار گازهای گلخانه‌ای بالادست و پایین‌دست - به ویژه برای شرکت‌هایی با زنجیره ارزش طولانی، پیچیده و چند منطقه‌ای - خطای اندازه‌گیری بالا را ایجاد می‌کند و زمینه را برای جانب‌داری و دستکاری ایجاد می‌کند. علاوه بر این، توافق‌نامه حوزه ۳ هر شرکتی را در یک زنجیره ارزش ملزم می‌کند که انتشار گازهای گلخانه‌ای را از یک فعالیت تخمین زده و گزارش کند، که نه تنها کارآمد نیست بلکه باعث ایجاد موارد تکراری ذکر شده در بالا می‌شود که یک نقص آشکار در هر سیستم حسابداری است.

به‌طور قابل پیش‌بینی، بسیاری از شرکت‌های گزارش‌دهنده ESG به‌طور

کامل اندازه‌گیری‌های حوزه ۳ را نادیده می‌گیرند. اما این عمل هرگونه مشارکت در کاهش کل انتشار در زنجیره تأمین و توزیع را محدود می‌کند. همچنین، مسئولیت را بر عهده تأمین‌کنندگانی که فرایندهای استخراج، تولید و توزیع با انتشار بالا دارند، می‌اندازد و مشتریان و مصرف‌کنندگان آنها از پاسخگویی در قبال استفاده از موارد بسیار آلوده‌کننده معاف می‌شود. این مشکل با بررسی نحوه تخمین ارزش افزوده یک شرکت توسط حسابداران بهای تمام شده و مالی حل کرد که این موضوع، یک وظیفه اساسی اندازه‌گیری توسط شرکت‌ها است. هنگامی که تولیدکننده درب خودرو ارزش افزوده خود را محاسبه می‌کند، او همه قیمت‌های پرداختی توسط تمام سازمان‌ها در تمام مراحل زنجیره ارزش

خود را تخمین نمی‌زند. بلکه، هر سازمان فقط هزینه‌هایی را که بابت کالاها و خدمات از تأمین‌کنندگان بی‌واسطه خود پرداخت می‌کند و درآمدی را که هنگام فروش محصولات به مشتریان بی‌واسطه دریافت می‌کند، ثبت می‌کند.

برای سادگی، می‌توان فرض کرد که تمام انتقالات مواد در زنجیره ارزش تولیدکننده با قیمت تمام شده مرحله‌ای (حذف حاشیه سود در فروش و انتقال) صورت می‌گیرد. در این صورت، هزینه‌های خرید از تأمین‌کنندگان بی‌واسطه شامل هزینه کل استخراج مواد اولیه (به عهده شرکت معدن‌کاری) به علاوه همه هزینه‌های نیروی کار، ماشین‌کاری و غیرمستقیم مواد هنگام کار و پردازش آنها توسط زنجیره تأمین‌کنندگان تا رسیدن مواد به تولیدکننده درب خودرو است. تولیدکننده



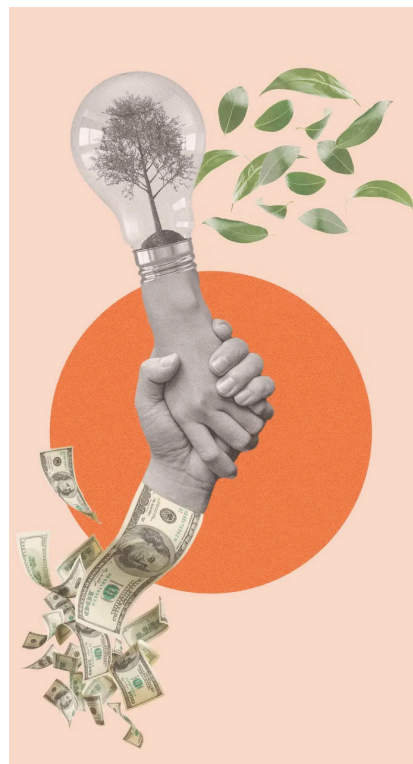
هزینه‌های نیروی کار، ماشین کاری و غیرمستقیم مواد خود را به هزینه‌های خرید اضافه کرده تا هزینه تولید کل درب را هنگام فروش و انتقال به شرکت مونتاژ خودرو محاسبه کند. این فرایند تا خرید نهایی خودرو توسط مصرف‌کننده ادامه دارد. این ایده را می‌توان برای انتشار گازهای گلخانه‌ای نیز به کار برد.

ردیابی انتشار گازهای گلخانه‌ای در سراسر زنجیره ارزش

برای روشن شدن برای درک بهتر این این موضوع، بررسی خود را با دورترین تأمین‌کننده تولیدکننده درب خودرو، شرکت معدن در پرت^۷ در غرب استرالیا، شروع کنید. آن شرکت ذغال سنگ و سنگ آهن را استخراج می‌کند که در نهایت به تولید درب ماشین منجر می‌شود. این شرکت مقدار کل انتشار گازهای گلخانه‌ای حوزه ۱ خود را در یک دوره گزارش‌دهی با استفاده از ترکیبی از شیمی و مهندسی اندازه‌گیری می‌کند و سپس با ترکیب این علم با بهیابایی، کل انتشار گازهای گلخانه‌ای خود را به تن‌های ذغال سنگ، سنگ آهن و سایر مواد استخراج شده در طول دوره اختصاص می‌دهد. فرایند دوم به شکلی مشابه با روشی است که هزینه‌های تولید واحد را در یک بهیابایی بر مبنای فعالیت استاندارد تخمین می‌زند (البته در ادامه بیشتر در این مورد صحبت خواهد شد). این محاسبه، یک تخمینی از انتشار گازهای گلخانه‌ای در هر تن از هر نوع مواد تولید شده را ارائه می‌کند. در حالی که حسابداری مالی هزینه پولی تولید یک تن ماده را به‌عنوان موجودی کالا- یک دارایی در صورت وضعیت مالی- خود ثبت می‌کند. واحدهای گازهای گلخانه‌ای منتشر شده در هر تن ماده استخراج شده

را به‌عنوان یک **E-liability** نام‌گذاری شده که هزینه زیست‌محیطی آنها برای جامعه را نشان می‌دهد. هنگامی که شرکت معدن ذغال سنگ و کانی آهن را به یک شرکت حمل‌ونقل انتقال می‌دهد، شرکت حمل‌ونقل **E-liability** را از شرکت معدن در دفاتر حسابداری زیست‌محیطی خود (بسیار شبیه به اینکه ورودی‌های تولید را به‌عنوان دارایی در دفاتر حسابداری مالی خود ثبت می‌کند) ثبت می‌کند. اگر شرکت معدن تمام مواد استخراج شده خود را در دوره گزارش داده شده به شرکت‌های پایین دست مانند شرکت حمل‌ونقل منتقل کند، حساب **E-liability** آن در پایان دوره با آنچه در ابتدا بود همخوانی خواهد داشت.

وقتی کشتی باری از پرت^۸ به‌عنوان مثال به پورت تالبوت^۹ و لژ^{۱۰} سفر می‌کند، شرکت حمل‌ونقل به حساب **E-liability** خود مقدار گازهای گلخانه‌ای تولید شده



برای تأمین نیروی محرکه کشتی را اضافه می‌کند. با استفاده از روش‌های ساده بهیابایی، مجموع **E-liability** کل کشتی را به مواد حمل شده بر روی کشتی تخصیص می‌دهند. در پورت تالبوت، اگر شرکت ۳۸٪ از کانی آهن و ۶٪ از ذغال سنگ کشتی باری را به یک تولیدکننده فولاد منتقل کند، همچنین در دفاتر حسابداری زیست‌محیطی همان درصدهای **E-liability** را به شرکت فولاد منتقل خواهد کرد، که اکنون "مالک" این بدهی‌ها است. شرکت فولاد، انتشار حوزه ۱ خود را از طریق عملکرد کوره‌ها و کارخانه‌های فرآوری برای تولید ورق فولاد تولید می‌کند. از طریق همان فرایند حسابداری، **E-liability** خریداری و متحمل شده خود را به هر تن ورق فولاد تولید شده تخصیص می‌دهد. هنگامی که فولاد برای حمل‌ونقل، به یک شرکت راه آهن منتقل می‌شود، هر تن سهم خود از **E-liability** انباشته از شرکت معدن، تمام تعهدات مربوط به انتشار گازهای گلخانه‌ای از فرایند تولید فولاد را به خریدار منتقل می‌کند. هنگامی که، چند روز بعد، فولاد از طریق درگاه دریافت شرکت تولید درب خودرو، مثلاً در سالیپال^{۱۱} انگلستان، پردازش می‌شود، **E-liability** آن - که اکنون شامل سهم هر تن از انتشار نشأت گرفته از شرکت حمل‌ونقل راه آهن از پورت تالبوت به سالیپال است - به شرکت درب خودرو منتقل می‌شود. این فرایند تا زمانی ادامه دارد که مصرف‌کننده که خودروی تکمیل شده را خریداری می‌کند، گزارشی از میزان انتشار گازهای گلخانه‌ای تولید شده در طول تولید و حمل‌ونقل آن را دریافت کند. از سه مولفه **ESG**، محیط زیست بهترین قابلیت را برای گزارشگری دقیق شرکتی دارد.



برخی از شرکت‌ها ممکن است تصمیم بگیرند که به‌طور مستقیم گازهای گلخانه‌ای را به‌عنوان مثال از طریق شرکت در جذب کربن یا احیای جنگل، از جو حذف کنند. یک شرکت که این کار را انجام می‌دهد، مشروط به انجام حسابرسی، می‌تواند این مقدار را از حساب E-liability خود کم کند و به همین ترتیب بدهی خود را در سلسله مراتب توزیع به تدریج کاهش دهد، تا در نهایت به مصرف‌کننده نهایی برسد.

اندازه‌گیری و تخصیص انتشار گازهای گلخانه‌ای

این سیستم حسابداری جدید به دو مرحله اصلی نیاز دارد (۱): محاسبه خالص E-liability که شرکت در هر دوره ایجاد و حذف می‌کند و اضافه کردن آنها به E-liability که متحمل شده و انباشت کرده است. (۲) بخشی یا تمام E-liability به واحدهای تولید شده توسط شرکت در طول دوره گزارشگری تخصیص یابد. برای مرحله اول، مهندسان محیط‌زیست می‌توانند مقدار انتشار گازهای گلخانه‌ای از

فعالیت‌های اصلی شرکت را مانند سوزاندن هیدروکربن‌ها برای تولید برق، گرما و حمل‌ونقل؛ تولید فلزات، سیمان، شیشه و مواد شیمیایی؛ کشاورزی شامل انتشار گازهای گلخانه‌ای و عملیات از بین بردن جنگل یا احیای آن؛ و مدیریت پسماند تخمین بزنند.

مرحله دوم شبیه بهایی مبتنی بر فعالیت (ABC) برای تخصیص هزینه‌های سربار و سایر هزینه‌ها به چندین محصول و خدمات تولید شده در یک دوره معین است. فرض کنید که شرکت حمل‌ونقل تنها دو محصول زغال سنگ و سنگ آهن را از پرت به پورت تالبوت منتقل می‌کند. E-liability مرتبط با آن محصولات به ازای هر تن از معدن به این شرکت‌ها تحمیل می‌شود. از آنجایی که محصولات نیز بر اساس تن به کارخانه فولاد منتقل می‌شوند، بهایی آن ساده بوده و انتقال E-liability مشابه هزینه مستقیم در سیستم ABC است.

اما همانطور که اشاره شد، حمل‌ونقل از پرت به پورت تالبوت گازهای گلخانه‌ای اضافی تولید می‌کند که باید به محموله

تخصیص یابد. سنگ آهن چگال‌تر از زغال سنگ فلزی است، بنابراین E-liability مربوط به حمل‌ونقل این دو متفاوت است. یک سیستم تخصیص الهام گرفته از ABC می‌تواند محرک‌های بها مرتبط با وزن، حجم و مسافت را برای محاسبه تخصیص‌های دقیق اعمال کند.

همانند موجودی فیزیکی، E-liability که به‌دست آمده یا تولید شده که در یک دوره معین به مشتریان منتقل نشده‌اند، به دوره‌های آتی منتقل می‌شود. این ویژگی حسابداری E-liability، به شرکت‌ها اجازه می‌دهد تا انتشار گازهای گلخانه‌ای ناشی از دارایی‌های ثابت مانند کارخانه و تجهیزات را نگهداری و مستهلک کنند. کارخانه فولادی را در نظر بگیرید که کوره بلند نصب می‌کند، بنابراین تعهدات گازهای گلخانه‌ای مانند انتشار گازهای گلخانه‌ای ناشی از تولید و حمل‌ونقل آجرهای مورد استفاده برای پوشش کوره را متحمل می‌شود. این بدهی‌های گازهای گلخانه‌ای "سرمایه‌ای" را می‌توان در هر دوره از عمر مفید کوره مستهلک کرد. در محاسبه‌ای که تخصیص هزینه‌های خرید



و نصب کوره به خروجی‌های تولیدشده در طول عملیات آن توسط حسابداری بهای تمام شده انجام می‌پذیرد، سیستم E-liability نسبتی از E-liability کوره را به تولید هر دوره اختصاص می‌دهد.

آنچه شرکت‌ها گزارش می‌دهند.

با استفاده از دو مرحله حسابداری ذکرشده، شرکت‌ها می‌توانند درباره‌ی موجودی‌ها و جریان‌های E-liability خود گزارش دهند، همانطور که درباره‌ی موجودی کالای اول دوره، خریدهای سالانه مواد اولیه، کالاهای ساخته‌شده، بهای تمام شده کالای فروش رفته و موجودی کالای پایان دوره خود گزارش می‌کنند. اقلام معادل شامل خالص E-liability در اول دوره، E-liability کسب‌شده، خالص E-liability ایجاد شده در طی دوره، E-liability واگذار

شده و خالص E-liability در انتهای دوره خواهند بود. برخی فعالان محیط زیست ممکن‌است نگران باشند که انتقال همه انتشار گازهای گلخانه‌ای حوزه ۱ یک شرکت به مشتریان پایین‌دستی شرکت را قادر می‌سازد که از بررسی دقیق عملیات‌های متمرکز گازهای گلخانه‌ای اجتناب کنند ولی همانطور که یک تحلیلگر مالی خوب و رای سود خالص یک شرکت را می‌بیند تا بهای تمام شده کالای فروخته شده و تغییرات سطح موجودی کالا را تجزیه و تحلیل کند، یک تحلیلگر محیط زیست نیز می‌تواند جزئیات مربوط به خرید، تولید و فروش E-liability یک شرکت را تفسیر کند.

مزایای سیستم حسابداری E-liability

سیستم حسابداری E-liability مزایایی را

به همراه خواهد داشت. از همه مهم‌تر، شمارش تکراری انتشار گازهای گلخانه‌ای را که در اندازه‌گیری‌های حوزه ۳ وجود دارد را حذف می‌کند و همچنین انگیزه‌های دست‌کاری را کاهش می‌دهد. یک شرکت نمی‌تواند انتشار گازهای گلخانه‌ای گزارش شده حوزه ۱ را صرفاً با برون‌سپاری تولیدات کاهش دهد و سپس، همانطور که اکنون ممکن است، انتشار حوزه ۳ خود را به دلیل خطای اندازه‌گیری و عدم دسترسی به تأمین‌کنندگان و مشتریان دور نادیده بگیرد. در سیستم E-liability، هرگونه انتشار گازهای گلخانه‌ای تولید شده توسط تأمین‌کنندگان برون‌سپاری شده، پس از خرید به شرکت منتقل می‌شود. علاوه بر این، یک شرکت نمی‌تواند از طریق کم‌نمایی E-liability منتقل شده به مشتریان سودی ببرد؛

به این دلیل که خالص E-liability پایان دوره آن بطور پیوسته افزایش می‌یابد و نشان می‌دهد که محصولات شرکت به شدت آلوده‌کننده‌تر از آن چیز است که مشتریان می‌پذیرند و بالعکس، شرکتی که در تلاش است تا انتقال E-liability خود را به مشتریان پایین‌دست بزرگتر جلوه دهد، با مقاومت از جانب خریدارانی مواجه می‌شود که ترجیح می‌دهند که با تأمین‌کنندگانی که کم‌تر آلاینده تولید می‌کنند، تعامل تجاری داشته است.

در حال حاضر، چندین استاندارد عمده گزارشگری شاخص ESG شرکت‌ها را ملزم می‌سازند که هرگاه ملاحظات زیست-محیطی، خطر مالی بااهمیتی را ایجاد می‌کنند، افشاء سازند. این کار، به بسیاری از فرایندهای متمرکز گازهای گلخانه‌ای اجازه می‌دهد که تا زمانی که تأثیر بااهمیتی بر روی صورت‌های مالی شرکت ندارند، گزارش نشوند. سیستم E-liability می‌تواند یک آستانه اهمیت ویژه برای گازهای گلخانه‌ای را با صرف نظر از تأثیر مالی، اعمال کند.

در آخر، مانده پایان‌دوره E-liability یک شرکت را می‌توان به همان شیوه‌ای که حساب‌های دارایی‌ها و بدهی‌های مالی حسابرسی می‌شوند، حسابرسی کرد. حساب‌برسان مستقل (ترجیحاً یک تیمی شامل مهندسان محیط‌زیست و حسابداران بهای تمام شده) می‌توانند اندازه‌گیری‌های گازهای گلخانه‌ای داخلی شرکت، مدل‌های اندازه‌گیری، تخصیص، خریده‌ها، انتقالی‌های آن، علی‌الخصوص محصولات و خدمات متمرکز گازهای گلخانه‌ای را تأیید کنند و مانده‌های اول دوره و پایان دوره E-liability را مغایرت‌گیری کنند. حساب‌برسان می‌توانند رویدادهای E-liability یک مشتری را، با فعالیت متناظر

در حساب‌های مالی مورد بررسی متقابل قرار دهند. اگر E-liability ثبت‌شده نسبت به شرکت‌های موجود در صنعتی که شرکت مورد بررسی در آن فعالیت می‌کند، برای اساس گردش موجودی کالا مشتری در یک دوره، به شکل نامتعارفی کوچک به نظر برسد، زنگ هشدار به صدا در خواهد آمد.

با شروع اولین مرحله تولید، تکنولوژی پلاک‌چین می‌تواند در جمع‌آوری و انتقال E-liability از مرحله‌ای به مرحله دیگر و کاهش بهای حسابداری و حسابرسی در کل سیستم مورد استفاده قرار گیرد. پلاک‌چین‌ها به‌ویژه در ثبت انتشار گازهای گلخانه‌ای حوزه ۱ در هر مرحله مفید هستند زیرا که در انتقال‌های E-liability بعدی، می‌بایست همیشه جمع اعداد حوزه ۱ در یک زنجیره ارزش مطابقت داشته باشند. بعید است که سیستم E-liability، روشی سخت و پرهزینه برای نگهداری سوابق معرفی کند زیرا در شرایط فعلی این قابلیت وجود دارد که گزارش‌های مورد نیاز بر روی گزارشگری مالی موجود و زیرساخت‌های حسابداری بهای تمام شده، با استفاده از یک واحد اندازه‌گیری متفاوت (مثلاً مقدار انتشار گازهای گلخانه‌ای نسبت به مقدار وجه نقد و معادل‌های آن) اجرا شود.

گسترش سیستم E-liability در تمامی بخش‌های اقتصاد

فشار برای انجام گزارشگری پایداری بر روی شرکت‌های سهامی عام عمدتاً توسط سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران به وجود آمده است. اما محدود کردن گزارشگری انتشار گازهای گلخانه‌ای به چنین شرکت‌هایی، باعث می‌شود که برخی شرکت‌ها به دلیل اجتناب کردن از اندازه‌گیری و افشای

زیست‌محیطی، به سمت خصوصی‌شدن (و آنهایی که خصوصی بودند، خصوصی نیز بمانند) تشویق شوند. بنابراین، بهتر است همه شرکت‌ها از جمله شرکت‌های خصوصی بزرگ چون بکتل^{۱۲}، بوش^{۱۳}، کارگیل^{۱۴}، کوک^{۱۵} و مارس^{۱۶} و شرکت‌هایی که از طریق مشارکت‌های خاص^{۱۷}، مسئولیت محدود^{۱۸}، سرمایه‌گذاری مخاطره آمیز^{۱۹} یا سرمایه‌گذاری‌های خصوصی^{۲۰} تأمین مالی می‌شوند، به گزارش‌دهی E-liability خود تشویق شوند. بهتر است فقط شرکت‌های بسیار کوچک با مقادیر ناچیز گازهای گلخانه‌ای تولید شده، از گزارش‌دهی E-liability معاف شوند. اما شرکت‌های سهامی تنها معامله‌گران انتشار گازهای گلخانه‌ای نیستند. شرکت‌ها و سازمان‌های دولتی شامل صنایع دفاعی، حمل‌ونقل، انرژی و مراکز بهداشتی



چندین تن آلاینده تولید و مصرف می‌کنند و بهتر است از آنها نیز انتظار داشت که سیستم گزارشگری E-liability را بکار برند. همچنین گزارش‌دهی قابل اتکای گزهای گلخانه‌ای به بانک‌ها و صندوق‌های سرمایه‌گذاری کمک می‌کند تا به تقاضاهایی که درباره انتشار گزهای گلخانه‌ای شرکت‌های زیرمجموعه خود گزارش می‌کنند، پاسخ دهند. استانداردها از جمله هیأت ثبات مالی^{۲۱} در رابطه با کار گروه ویژه افشای اطلاعات مالی مربوط به آب و هوا، فرمول‌هایی را درباره چگونگی وزن‌دهی به دارایی‌های سرمایه‌گذاری شده بر اساس ویژگی‌هایی مانند ماهیت اوراق بهادار (برای مثال بدهی در برابر حقوق صاحبان سهام) و درجه کنترل اعمال‌شده توسط ابزار سرمایه‌گذاری بر روی اوراق بهادار ایجاد کرده‌اند. گرچه این فرمول‌ها می‌توانند مفید واقع شوند، اندازه‌گیری آلاینده‌های زیربنایی - مجموع آلاینده‌های حوزه ۱ و ۲ و ۳ - در شرایط فعلی بنا بر توضیحاتی که ارائه شد، اساساً ناقص‌اند. سیستم E-liability یک راه قابل‌اتکاتری را برای محاسبه کل آلودگی ناشی از دارایی‌های تحت مدیریت به‌عنوان مجموع E-liability پایان دوره شرکت‌های زیرمجموعه ارائه می‌دهد. بانک‌ها و صندوق‌های سرمایه‌گذاری که از این سیستم استفاده می‌کنند، پایه بسیار بهتری برای تأثیرگذاری و گزارش‌دهی در مورد تأثیرات زیست‌محیطی شرکت‌های زیرمجموعه خود خواهند داشت. رویکرد E-liability برای حسابداری گزهای گلخانه‌ای، گروه‌بندی قسمت‌هایی خاص همچون سوخت‌های فسیلی و معدن به‌عنوان "صنایع آلاینده" که برای سرمایه‌گذاران اخلاق‌مدار بهتر می‌باشد و اگذار نمایند، حذف خواهد کرد.

بعید است که این شیوه به کاهش انتشار جهانی گزهای گلخانه‌ای کمک کند زیرا اگر محصولات آنها توسط "شرکت‌های پاک" (سطح پایین حوزه ۱) برای تولید و مصرف این شرکت‌ها مورد استفاده قرار نمی‌گرفتند، این صنایع وجود نداشتند. رویکرد مورد پیشنهاد در این مقاله، ماهیت یکپارچه فعالیت‌های آلوده‌کننده در سرتاسر اقتصاد را به رسمیت شناخته و همه کسب و کارها را بدون توجه به بخشی که در آن مشغول فعالیت هستند تشویق به در نظر گرفتن انتشار گزهای گلخانه‌ای در طراحی محصولات و تصمیمات مرتبط با خرید و فروش می‌کند. در حالی که همان منتظر مقررات گزارشگری جدید درباره E-liability هستند، شرکت‌های بسیار بزرگ - علی‌الخصوص امضاکندگان بیانیه اهداف شرکتی می‌گزرد تجاری^{۲۲} - می‌توانند سخنان خود را با پذیرش داوطلبانه این سیستم و ملزم نمودن تأمین‌کنندگان و مشتریان بزرگ خود به انجام کار مشابه، عملی سازند. این کار می‌تواند با علامت‌دهی به مصرف‌کنندگان و سرمایه‌گذاران حساس به محیط‌زیست در این باره که شرکت در کاهش انتشار گزهای گلخانه‌ای در زنجیره ارزش کل، مزیت رقابتی ایجاد کند. قدرت بازارهای عرضه و تقاضا و رقابت، با اطلاعات گزارشگری E-liability می‌تواند شرکت‌ها را تشویق کند تا در عمل، به جای صادر کردن بیانیه‌های که در آن شرکت‌ها ادعای حفاظت از محیط‌زیست می‌نمایند به اقدامات قابل تأیید در زمینه تغییرات آب‌وهوایی بپردازند. اگرچه دولت‌ها قضاوت کنند که نیروهای رقابتی ایجاد شده توسط افشای زیست‌محیطی قوی برای کاهش هدفمند انتشار گزهای

گلخانه‌ای جهانی کافی نیستند، سیستم E-liability مسیریابی برای آنها فراهم می‌کند که قطار اخذ مالیات‌های مبتنی بر کربن بتوانند بر روی آنها حرکت کنند. آنها می‌توانند مالیاتی همچون مالیات بر ارزش‌افزوده بر روی تفاوت میان انتقال E-liability شرکت و مقدار کسب شده آن تعیین کنند. در این شرایط، شرکت‌هایی که با برون‌سپاری تولید محصولات شدیداً آلوده‌کننده، سعی در اجتناب از پرداخت مالیات دارند احتمالاً با قیمت‌های خرید بالاتری از جانب تأمین‌کنندگان برای جبران مالیات‌های زیادی که بر آنها وضع می‌شود، مواجه خواهند شد. دولت‌ها همچنین می‌توانند مالیاتی مشابه عایدات سرمایه‌ای^{۲۳} بر روی افزایش‌های بزرگ در مانده E-liability پایان دوره یک شرکت که ناشی از عدم تمایل مشتریان به خرید محصولات فرایندهای تولید که با آلودگی شدید همراه است، قرار دهند. گزینه سوم، وضع مالیات بر کل E-liability محصولات و خدمات خریداری شده مصرف‌کنندگان است تا حساسیت زیست‌محیطی آنها را بیش از پیش افزایش دهد. (سرانه سود مالیات بر کربن، بار روی مصرف‌کنندگان کم‌درآمد را تقلیل می‌دهد). اما اخذ مالیات از توایدات کربنی، عاری از مشکلات نیست. مالیاتی که در همین راستا سطح جهانی تحمیل و اجرا نمی‌شود می‌تواند باعث شکل‌گیری فرار [مالیاتی] فعالیت شرکتی به کشورهای با نرخ مالیات کمتر شود. با توجه به قوانین تجارت بین‌الملل کنونی، جبران عدم انطباق با تعرفه‌های آلودگی، سخت خواهد بود و مالیات کربن جهانی، با توجه به ملاحظات جغرافیای سیاسی و مسائل مربوط به قابلیت اجرایی - مثل اجتناب از شرکت‌های دولتی و به‌ویژه در کشورهای



گرفته و از سبد سرمایه‌گذاران حذف شده است. این شرکت ممکن است با معرفی خودکارسازی فرآیند تولید و برون سپاری مشکل خود را حل کند و در نتیجه گزارش سال بعد آن حوادث کمتری را نشان دهد. اما در مورد از دست دادن اندازه‌گیری نشده و گزارش نشده شغل در میان کارگران سابق و تأثیر اقتصادی بر جوامع محلی و تأمین‌کنندگان وضعیت به چه صورتی مورد قضاوت قرار خواهد گرفت؟ برخی از حامیان گزارش‌گری ESG قصد دارند از افشای اطلاعات فراتر بروند و ارزش پولی اجزا را برای درج در صورت سود و زیان شرکت برآورد کنند. آنها ادعا می‌کنند که چنین گزارشی نمایانگر یک اندازه‌گیری جامع‌تر از سود واقعی یک شرکت است. اما محاسبه ارزش بسیاری از اجزای ESG-مثل تأثیر شیوه‌های کار، تنوع نیروی کار و حاکمیت شرکتی-نسبت به تخمین اقلام تعهدی بر اساس جریان‌های نقدی آتی که

معیار مالی نیستند و توسعه یک سیستم گزارش‌دهی، ارزیابی و سرمایه‌گذاری برای معیارهایی که فقط به دلیل موجود نبودن با هم شباهت دارند، به سختی باعث موفقیت می‌شود. وجود نداشتن یک چهارچوب مشترک برای سه عنصر منجر به ایجاد تناقض در گزارش ESG می‌شود. شرکتی را در نظر بگیرید که تحت فشار ذی‌نفعان برای کاهش گازهای گلخانه‌ای منتشر شده از ناوگان وسایل نقلیه با سوخت فسیلی قرار دارد. این شرکت ممکن است به وسایل نقلیه الکتریکی روی آورد و در نتیجه ردپای کربن کمتر شود. اما اگر تأمین‌کنندگان باتری خودروهای الکتریکی از مواد خام نامناسب مانند قلع، تانتالم، تنگستن و طلا (3TG) استفاده کنند که توسط زندانیان غیرقانونی استخراج می‌شود، وضعیت به چه صورت خواهد بود؟ یا شرکتی را در نظر بگیرید که به علت نرخ بالای حوادث محل کار مورد انتقاد قرار

با سیستم قانونی کم‌شفاف‌تر که توافقات جهانی را از قبل با یارانه‌های پنهان برای کارفرمایان داخلی زیرپا گذاشته‌اند-یک هدف دور به نظر می‌رسد. پیش بردن بازارمحور عملکرد شرکتی در مورد تغییرات اقلیمی از طریق گزارش‌گری E-liability ممکن است سریع‌ترین شیوه برای شروع کاهش سیستماتیک انتشار گازهای گلخانه‌ای باشد.

فراتر رفتن حوزه زیست‌محیطی

بینش حاصل از استقرار گسترده از حسابداری E-liability می‌تواند به استانداردهای گزارش‌دهی گسترده‌تر ESG کمک کند. البته، هیچ راه حل گزارش‌گری واحدی که مرتبط با همه اجزای ESG باشد، وجود نخواهد داشت. همانطور که اشاره شد، ESG یک مفهوم واحد نیست. از دید گزارش‌دهی تنها وجه اشتراک زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیت شرکتی این است که هیچ‌کدام از آن‌ها



شرکت‌ها استفاده و تولید می‌کنند. این خبر خوبی است زیرا جزئی که قابلیت اندازه‌گیری راحت‌تری دارد، بیشترین تهدیدات را برای بشریت به دنبال دارد. اندازه‌گیری تأثیر اجتماعی یک شرکت نیز مطابق با روشی که تشریح شد، قابلیت پاسخگویی دارد. اما گزارش دادن آن چالش بسیار بزرگ‌تری را به دنبال خواهد داشت؛ زیرا نظرات در مورد رفتار شرکتی مطلوب و نامطلوب به‌طور گسترده متفاوت است. همانند انتشار گازهای گلخانه‌ای، می‌توان با آن جنبه‌هایی از عملکرد اجتماعی نامطلوب که تقریباً همه موافق کاهش یا حذف آن هستند مانند شرایط کاری نامناسب، استفاده از کودکان و برده‌داری، رشوه و فساد کار را شروع کرد. با وجود محکومیت تقریباً جهانی این شیوه‌ها، بسیاری از شرکت‌ها آنها را به‌طور ضمنی

است. با در نظر گرفتن عملکرد غیرمالی متنوع به‌عنوان یک مفهوم واحد، به‌صورت ضمنی طرفداران ESG احتمالاً از تفکر اساسی و دقیق در مورد بهترین روش برای اندازه‌گیری و افشای هر یک از اجزای متمایز ESG جلوگیری کرده‌اند. پس چگونه می‌توان در گزارش ESG به جلو حرکت کرد؟ برای حرکت به سمت جلو در این حوزه پیشنهاد می‌شود پیاده‌سازی این سیستم با چند بُعد مهم شروع بشود که می‌توان در مورد نتایج «خوب» و «بد» و اینکه بتوان از قبل آنها را به خوبی اندازه‌گیری شود، توافق وجود داشته باشد. از میان سه جزء ESG، بخش زیست‌محیطی قابلیت پاسخگویی بیشتری برای گزارش‌دهی دقیق شرکتی دارد زیرا شامل اندازه‌گیری‌های عینی و فیزیکی مقادیر گازها، جامدات و مایعاتی است که

مبنای گزارش‌دهی مالی پایه است، بسیار دشوارتر است. تلاش‌های چند دهه‌ای برخی از حسابداران برای قرار دادن منابع انسانی در صورت وضعیت مالی شرکت، به دلیل تلاش برای کمی کردن اظهارات مدیر عامل که «کارمندان بارزترین دارایی ما هستند» را در نظر بگیرید. این تلاش‌ها با شکست مواجه شدند زیرا اندازه‌گیری ارزش کارمندان یا نامربوط (مانند میزان هزینه‌های تاریخی برای استخدام و آموزش کارکنان) یا ذهنی و غیرقابل تایید بودند. علاوه بر این، یافتن فرمولی برای جمع‌آوری ارزش اجزای مختلف ESG سخت‌تر و یا حتی غیرممکن خواهد بود: انجام این کار نیازمند برخی چهارچوب‌های اخلاقی پذیرفته‌شده جهانی برای رفع تضاد داخلی ESG که بالاتر اشاره شده،

همکار ارشد و استاد توسعه رهبری ماروین باور در دانشکده کسب و کار هاروارد است. او همکار نویسنده مقاله برنده جایزه مکنزی در نشریه کسب و کار هاروارد «حسابداری تغییرات اقلیمی» (نوامبر-دسامبر ۲۰۲۱) است.

کارتیک رامانا: رامانا استاد بازرگانی و سیاست عمومی در دانشکده دولتی بلاواتنیک دانشگاه آکسفورد است. او همکار نویسنده مقاله برنده جایزه مکنزی در نشریه کسب و کار هاروارد «حسابداری تغییرات اقلیمی» (نوامبر-دسامبر ۲۰۲۱) است. او بنیانگذار مؤسسه E-liability است. یک مؤسسه غیرانتفاعی جهانیست که به پیشبرد حسابداری فوری مورد نیاز برای هدایت نوآوری سبز می‌پردازد.

پرناز رحمانی: دانشجوی کارشناسی حسابداری دانشکده‌گان مدیریت دانشگاه تهران
سمیرا فنائی: دانشجوی کارشناسی حسابداری دانشکده‌گان مدیریت دانشگاه تهران



■ کسب و کارها کمک کند.

پی‌نوشت‌ها:

- 1- Intergovernmental Panel on Climate Change
- 2- GHG : Greenhouse gas
- 3- S&P 500 : Standard and poor's index
- 4- ESG : Environmental, social and governance
- 5- Fortune 500
- 6- E-liability : Environmental liability
- 7- Perth
- 8- Perth پایتخت استرالیای غربی
- 9- Port Talbot شهری در ولز انگلستان
- 10- Solihull شهری در انگلستان
- 11- ABC : Activity based costing
- 12- Bechtel
- 13- Bosch
- 14- Cargill
- 15- Koch
- 16- Mars
- 17- joint ventures
- 18- limited partnerships
- 19- venture capital
- 20- private equity
- 21- FSB: Financial Stability Board
- 22- Roundtable's corporate-purpose statement
- 23- Capital gains
- 24- Sarbanes-Oxley

منبع:

مجله بررسی کسب و کار هاروارد؛ نوامبر و دسامبر ۲۰۲۱

رابرت اس. کاپلان: رابرت اس. کاپلان

در زنجیره تأمین جهانی خود می‌پذیرند. یک سیستم گزارش‌دهی تعهدات اجتماعی (S-liability) که میزان وقوع آنها را در زنجیره‌های ارزش ثبت می‌کند، می‌تواند شرکت‌ها و مصرف‌کنندگان را تشویق کند تا در حذف از این قبیل از آثار نامطلوب اجتماعی فعال‌تر باشند. عنصر حاکمیت در ESG، مشکل‌سازترین عنصر از میان سه مولفه دیگر است زیرا حکمرانی یک فرایند است نه یک نتیجه. حاکمیت خوب تنها زمانی با ارزش است که به نتایج مالی، زیست محیطی یا اجتماعی بهتری منجر شود. تا زمانی که مدافعین حکمرانی خوب معیارهای معتبری را برای نتایج ارائه دهند، اعتقاد بر آن است که شرکت‌ها باید مطابق با الزامات تعیین شده در حوزه حاکمیت شرکتی رفتار کنند، همانطور که در حال حاضر با کنترل‌های داخلی تحت ساربینز-اکسلی^{۲۴}، با افشای کیفی و حسابرسی مستقل از انطباق شرکت با استانداردهای قانونی رفتار می‌کنند.

در تمرکز بر اندازه‌گیری گازهای گلخانه‌ای، نه ارتباط سایر تخریب‌های زیست‌محیطی خاک، آب و تنوع زیستی قابل انکار است و نه می‌توان مزایای بهبود نتایج اجتماعی و شیوه‌های حاکمیتی شرکت‌ها را کم‌اهمیت جلوه‌داد. بلکه باید از آنچه که می‌توان اکنون به خوبی انجام داد مانند بهبود اندازه‌گیری و گزارش انتشار گازهای گلخانه‌ای به روشی یکپارچه، جامع و قابل حسابرسی حمایت کرد. به‌عنوان جمع‌بندی، درس‌های حاصل از به‌کارگیری رویکرد اشاره شده در مقاله حاضر می‌تواند به‌عنوان الگویی برای اندازه‌گیری و ردیابی سایر نتایج زیست محیطی و اجتماعی ناشی از عملیات

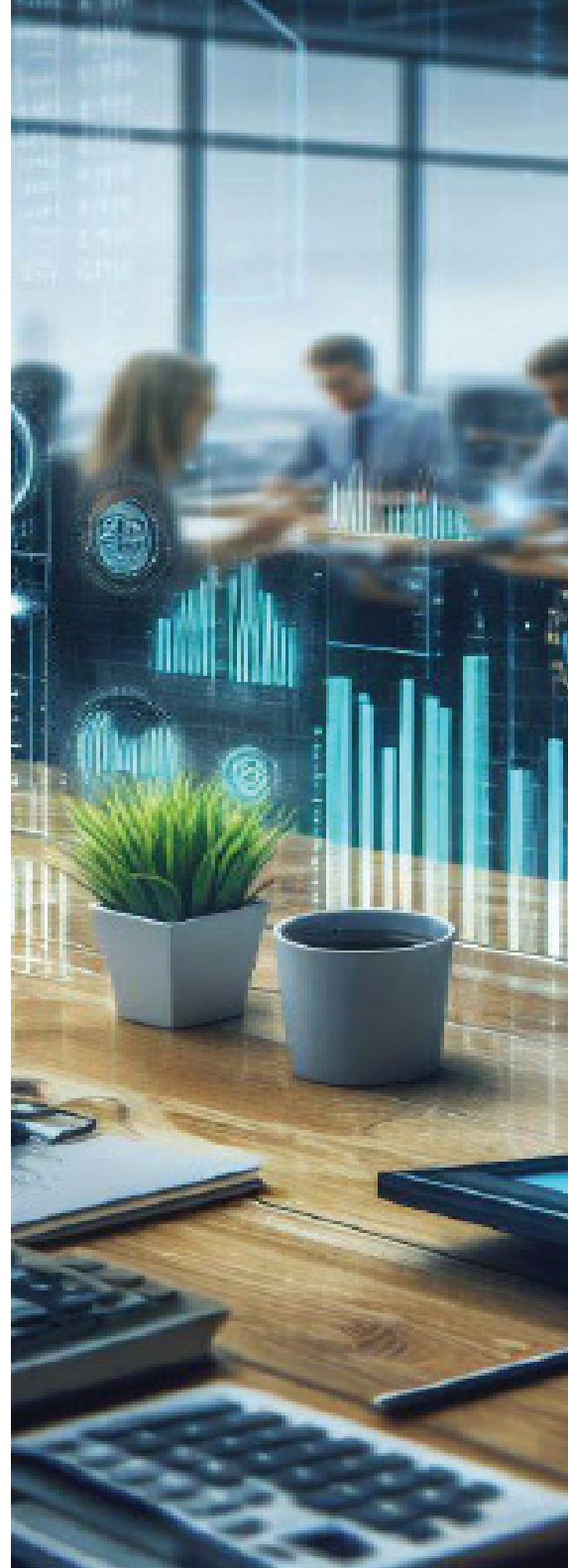
نقش هوش مصنوعی و اهمیت آن در سیستم‌های حسابداری

۱. مقدمه:

از جهان تأثیر دارد، از جایگزینی ساده نیروی انسانی تا زندگی روزمره افراد تأثیر می‌گذارد. براساس یک نظرسنجی، به احتمال زیاد، بیشتر مشاغل در ۲۰ سال آینده به ربات‌ها از جمله (پزشکی، خلبانی، فروش، حسابداری و...) واگذار

در سال‌های اخیر، توسعه سریع فناوری هوش مصنوعی توجه جهانی را به خود جلب کرده است. با توسعه سریع فناوری هوش مصنوعی، متوجه خواهید شد که هوش مصنوعی تقریباً در هر گوشه

مهدی باقریان، پریسا سعادت، مهدی مثالی



از آن زمان، محققان بسیاری از نظریه‌های مرتبط جدید را ارائه کرده‌اند و مفهوم هوش مصنوعی نیز توسعه یافته است. هوش مصنوعی که به اختصار «AI» نامیده می‌شود، یک علم فنی جدید است که به تحقیق و توسعه نظریه‌ها، روش‌ها، تکنیک‌ها و کاربردهایی می‌پردازد که هوش انسانی را شبیه‌سازی می‌کند و گسترش می‌دهد. به‌عنوان شاخه‌ای از علوم کامپیوتر، هوش مصنوعی یک محصول ماشین هوشمند را توسعه می‌دهد که براساس درک ماهیت هوش، به شیوه‌ای مشابه هوش انسانی واکنش نشان می‌دهد. تحقیقات در این زمینه عمدتاً شامل تشخیص تصویر، تشخیص گفتار، پردازش زبان، سیستم‌های خبره و رباتیک می‌شود. (پانلینگ شی، ۲۰۲۰) حسابداری به‌عنوان «زبان تجارت»، برای اولین بار توسط لوکا پاچیولی در سال ۱۴۹۴ تعریف شد. کارکردهای اصلی آن اندازه‌گیری فعالیت‌های اقتصادی یک سازمان و انتقال چنین اطلاعاتی به ذی‌نفعان مرتبط، مانند مدیران شرکت، اعتباردهندگان، مصرف‌کنندگان، تنظیم‌کننده‌ها و غیره است. تحولات اخیر در اتوماسیون هوشمند، تغییرات چشمگیری را در بسیاری از مشاغل سنتی از جمله حسابداری ایجاد کرده است. براساس مطالعه‌ای که توسط بی‌بی‌سی انجام شد، حسابداران از مجموع ۳۶۶ شغلی که احتمالاً به‌دلیل معرفی هوش مصنوعی حذف می‌شوند، رتبه ۲۱ را با نرخ حذف ۹۶ درصد دارند. (ژانگ و همکاران، ۲۰۲۰) دنیای مالی و حسابداری می‌تواند با معرفی ابزارها و تکنیک‌های هوش مصنوعی، اتوماسیون وظایف را با توانایی تجزیه و تحلیل بهتر در مقایسه با تکنیک‌های قبلی که به سرعت منسوخ می‌شوند را بهبود ببخشد. (سلیمان جمال

خواهد شد. بنابراین، حسابداران پایه، یکی از گروه‌هایی هستند که تحت تأثیر هوش مصنوعی قرار خواهند گرفت. (زهونگ لی و لی ژانگ، ۲۰۱۸) اصطلاح «هوش مصنوعی» اولین بار در سال ۱۹۵۶ در انجمن دارتموث ظاهر شد.

محمد و همکاران، ۲۰۲۰)

سیستم‌های اطلاعات حسابداری با ظهور رایانه‌ها از عرصه مجلات کاغذی و دفتر کل خارج و وارد قالب‌های رایانه‌ای شده است. متأسفانه، در بسیاری از موارد، تمام کاری که انجام شد توسعه سیستم‌های کامپیوتری بود، جایی که رایانه‌ها به‌عنوان یک نوع کارآمدتر نسبت به کاغذ یا ماشین حساب استفاده می‌شوند. در نتیجه، در بسیاری از موارد، پایگاه‌های اطلاعاتی حسابداری به انبارهای وسیعی از اطلاعات در مورد معاملات حسابداری تبدیل شده‌اند. در نتیجه این سیستم‌ها پاسخگوی نیازهای تصمیم‌گیرندگان نیستند. یک رویکرد برای این مشکل، ادغام هوش مصنوعی (AI) است که بر ایجاد ماشین‌های هوشمندی که مانند انسان کار می‌کنند و واکنش نشان می‌دهند؛ از جمله تشخیص گفتار، یادگیری، برنامه‌ریزی و حل مسئله - در پایگاه‌های داده حسابداری تلاش برای توسعه سیستم‌هایی که مشکلات را کاهش می‌دهند، تأکید می‌کند. سیستم‌های سنتی اگرچه تئوری پایگاه داده حسابداری را مورد توجه قرار می‌دهد اما کار کمی در مورد کاربرد هوش مصنوعی در حسابداری انجام داده است. (سید مودود الحق، ۲۰۱۴)

طی تحقیقات، گری و همکاران (۲۰۱۴) سیستم‌های خبره و تحقیقات هوش مصنوعی در حسابداری را از طریق فناوری تجزیه و تحلیل می‌کند و تصویر نسبتاً بدی از وضعیت تحقیقات سیستم اطلاعاتی حسابداری در زمان حاضر نسبت به برنامه‌های هوش مصنوعی خارج از حسابداری ترسیم می‌کند. به علاوه یافته‌های گری و همکاران (۲۰۱۴) نشان می‌دهد که تحقیقات سیستم اطلاعاتی حسابداری در مورد سیستم‌های خبره و هوش مصنوعی در طول دهه گذشته

کاهش یافته است و نشان می‌دهد که این امر ممکن است با کنار گذاشتن سیستم‌های خیره توسط شرکت‌های بزرگ حسابداری تقویت شده باشد. (استیو جی ساتن و همکاران، ۲۰۱۶) در عصر هوش مصنوعی، پرسنل حسابداری سنتی چند کار پیچیده‌تر را به نرم‌افزار حسابداری واگذار می‌کنند تا سیستم اطلاعاتی حسابداری یا نرم‌افزار را تکمیل کند، این کار به میزان زیادی بازده کاری را بهبود می‌بخشد، خطای کاری را کاهش می‌دهد، رقابت شرکت‌ها و صنعت حسابداری را بهبود می‌بخشد و برای ارتقای تحول صنعت حسابداری می‌تواند مفید باشد. (زهونگ لی و لی ژنگ، ۲۰۱۸)

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش:

هوش مصنوعی یک زمینه جدید تحقیقاتی بین رشته‌ای و ارتباط عملی است. افرادی با سوابق مختلف و دانش حرفه‌ای به ایده‌های جدید کمک می‌کنند و ابزارهای جدیدی را در این رشته ارائه می‌دهند.

- روانشناسان شناختی، مدل‌های جدیدی از ذهن را براساس مفاهیم اولیه هوش مصنوعی، سیستم‌های نمادها و پردازش اطلاعات ایجاد کرده‌اند.

- زبان‌شناسان همچنین در حین توسعه مدل‌های مختلف در زبان‌شناسی محاسباتی به این مفاهیم اساسی توجه دارند.

- فیلسوفان با نگاهی به پیشرفت‌ها و مشکلات و پتانسیل‌های این کار نسبت به هوش غیرانسانی، گاه راه‌حلی برای مشکلات دیرینه ماهیت عقل و معرفت یافته‌اند.

با این حال، بدانید که هوش مصنوعی بخشی از علوم کامپیوتر است که در آن



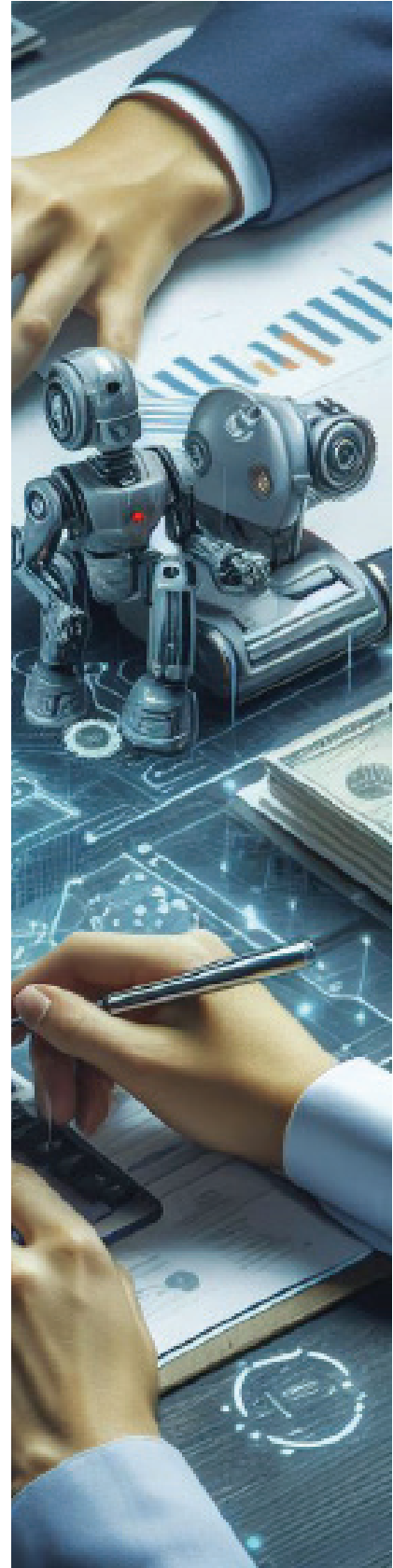


۳. در دسترس: در صورت نیاز در دسترس کاربران قرار می‌گیرد. در قالبی که به راحتی و به سرعت قابل استفاده باشد.
 ۴. معتبر: به دلیل منبع یا محتوای بسیار مورد توجه، واقعی و معتبر تلقی می‌شود.
 ۵. کامل: جنبه‌هایی از رویدادها یا فعالیت‌ها را حذف نمی‌کند و از وسعت و عمق کافی برخوردار است.
 ۶. مختصر: واضح، موجز. حجم مناسب به‌طور خالص اما جامع ارائه شده است.
 ۷. سازگار: در طول زمان در قالب یکسان ارائه شده است.
 ۸. معاصر: شامل داده‌های رویداد و فعالیت تا تاریخ و زمان کنونی است.
 ۹. واقعی: بی‌غرض، بدون پیش‌داوری؛ بی‌طرف.
 ۱۰. مرتبط: عدم قطعیت را کاهش می‌دهد. تصمیم‌گیری را بهبود می‌بخشد؛ قابل اجرا و مفید باشد.
 ۱۱. به‌موقع: به‌موقع برای تصمیم‌گیرندگان ارائه می‌شود.
 ۱۲. قابل استفاده: استفاده آسان برای کارهای مختلف. قابل خواندن توسط انسان و ماشین.
 ۱۳. قابل درک: ارائه شده در قالب مفید و قابل فهم. به راحتی قابل درک و تفسیر است.
 ۱۴. قابل تأیید: اطلاعات مشابهی که توسط دو فرد مستقل و آگاه تولید می‌شود.
- با توجه به دستاوردهای فناوری اطلاعات مدرن، سیستم اطلاعات حسابداری و پشتیبانی تصمیم‌گیری، رشد قابل توجهی وجود ندارد. شرکت‌هایی که مایل به استفاده از این سیستم‌ها هستند می‌توانند از تجربیات دیگران در این

سیستم‌های هوشمندی طراحی می‌شوند که ویژگی‌هایی را که ما به هوش در رفتار انسان، درک یادگیری زبان، تفکر، حل مسئله و غیره مرتبط می‌کنیم، نشان می‌دهد. اعتقاد بر این است که ایده‌هایی در مورد ماهیت با مطالعه عملکرد چنین سیستم‌هایی می‌توان ذهن را به دست آورد. محققان هوش مصنوعی ده‌ها تکنیک برنامه‌نویسی ایجاد کرده‌اند که از نوعی رفتار هوشمند پشتیبانی می‌کند. در پایان قرن بیستم، خلاقیت انسانی در حوزه فناوری اطلاعات پدیدار شد، که فراتر از تبدیل شدن به یک ضرورت زندگی اداری برای انجام وظایف محوله به آن بود. و هدف کلی ایجاد پایگاه دانش عمومی برای تسهیل تصمیم‌گیرندگان برای به دست آوردن اطلاعات سریع، به موقع و با حداقل تلاش است. این فناوری، فرمول مدیریتی جدیدی را اضافه کرد که به آنها اجازه می‌داد بهتر از قبل عمل کنند و آنها را به استفاده از آن پیشرفت‌های علمی در فناوری مدرن که می‌خواستند عملکرد خود را بهبود بخشند، سوق داد. (اکیل حمزه آلمگومه، ۲۰۲۱)

اطلاعات، داده‌هایی هستند که سازماندهی و پردازش شده‌اند تا معنا و زمینه‌ای را ارائه کنند که می‌تواند فرایند تصمیم‌گیری را بهبود بخشد. به‌عنوان یک قاعده، با افزایش کمیت و کیفیت اطلاعات، کاربران، تصمیمات بهتری می‌گیرند. در زیر به ۱۴ ویژگی که اطلاعات را مفید و معنادار می‌سازند اشاره می‌کنیم. (توحید پناهی و صنم حاتمی‌کیا، ۱۴۰۱)

۱. دسترسی محدود: قادر به محدود کردن دسترسی به اشخاص مجاز است.
۲. دقیق: صحیح و بدون خطا؛ به‌طور دقیق رویدادها و فعالیت‌ها را نشان می‌دهد.



زمینه برای خرید یک سیستم خبره بهره‌مند شوند. استفاده از سیستم‌های اطلاعاتی، پشتیبانی تصمیم‌گیری و هوش تجاری برای ایجاد حسابداری براساس مزیت رقابتی، رویکردی جدید در حرفه حسابداری است. (گاردا و همکاران، ۲۰۱۳) کمتر سیستمی وجود دارد که تصمیم‌گیری را برای حسابداران از طریق استدلال منطقی و تجزیه و تحلیل ساختاری براساس روش‌های علمی نشان دهد. با این حال، انتظار می‌رود برخی نیز از جادوی تخیل خود در فرایند تصمیم‌گیری و حسابداران مدیریتی با استفاده از چنین سیستم‌هایی استفاده کنند اما این توانایی فقط یک توهم است اما این نوع شرایط در عین حال برای حسابداری مناسب است، به طوری که حسابداران اغلب با مشکلات پیچیده‌ای مواجه می‌شوند. در این موارد تنها راه حل، استفاده از تکنیک‌های هوش مصنوعی و پشتیبانی تصمیم‌گیری مانند شبکه‌های عصبی مصنوعی است. با این حال، به نظر می‌رسد که شرکت‌ها و محققان علاقه‌مند به هوش تجاری در حال کاهش سرعت استفاده از سیستم‌های پشتیبانی تصمیم در حسابداری هستند. توضیح دیگری برای این موضوع می‌توان یافت که سیستم‌های پشتیبانی تصمیم حسابداری، سیستم‌های خبره هستند. دلایل اصلی محدودیت سیستم، از دست دادن علاقه به آن، عدم آگاهی و مشکل در اجرای مشکل دیگر است. (اکیل حمزه آلماگومه، ۲۰۲۱)

۱. هوش مصنوعی

هوش مصنوعی در حال حاضر سه نسل دارد
- نسل اول: هوش مصنوعی دانش‌محور

که از سه عامل (دانش، الگوریتم و قدرت محاسباتی) برای ساختن یک هوش مصنوعی استفاده می‌کند.

- نسل دوم: هوش مصنوعی مبتنی بر داده که از سه عامل مختلف (داده، الگوریتم و قدرت محاسباتی) استفاده می‌کند.

بنابراین، نسل اول و دوم هوش مصنوعی رفتارهای هوشمند انسان را تنها از یک جنبه شبیه‌سازی می‌کند و هر نسل، محدودیت‌های خاص خود را دارد. برای ساختن یک هوش مصنوعی که بتواند رفتارهای هوشمند انسان را منعکس کند، باید تئوری‌های هوش مصنوعی قوی و قابل توضیح بسازیم و فناوری هوش مصنوعی ایمن، قابل اعتماد و توسعه‌پذیر، یعنی نسل سوم هوش مصنوعی را توسعه دهیم. ایده اصلی ترکیب روش‌های دانش‌محور نسل اول و روش‌های داده‌محور نسل دوم است تا با استفاده همزمان از چهار عنصر (دانش، داده‌ها، الگوریتم‌ها و محاسبات)، هوش مصنوعی قدرتمندتری بسازیم. در حال حاضر، یک مدل فضای دوگانه وجود دارد. (بو ژانگ و همکاران، ۲۰۲۳)

امروزه به دلیل گسترش دانش و پیچیده‌تر شدن فرایند تصمیم‌گیری، استفاده از سیستم‌های هوش مصنوعی، اهمیت بیشتری پیدا کرده است. هوش مصنوعی رابطه تنگاتنگی با علوم مختلف دارد که از مهم‌ترین آنها می‌توان به منطق ریاضی و مهندسی اشاره کرد. هوش تجاری که مقوله‌ای از هوش مصنوعی است با جستجو، استفاده از فناوری‌ها، ابداع، آزمون و تصمیم‌گیری‌های مفید در کسب و کار و همچنین بازارها و اقتصاد جهانی به پیشرفت‌های زیادی رسیده است. هوش تجاری مانند چتری، دربرگیرنده طراحی‌ها، پایگاه‌های داده‌ای، نرم‌افزارها و روش شناختی‌هایی با هدف



اصلاحات حسابداری که فاقد دوره‌های فناوری اطلاعات مرتبط با هوش مصنوعی هست و توجه کمتری به نوآوری مفاهیم حسابداری دارد. این امر منجر به عدم رقابت در بازار فارغ‌التحصیلان دانشگاهی و ناتوانی در پاسخگویی به تقاضای بازار صنعت حسابداری در آینده خواهد شد. (ژاکین لو و همکاران، ۰۱۸)

جای تعجب نیست که با پیشرفت تکنولوژی، خواسته‌های ما در حال تغییر است؛ مانند تجارت که برای شرکت‌ها مهم است که به‌روز باشند تا از کاهش تورم جلوگیری کنند. متأسفانه برخی از شرکت‌ها قادر به همگام شدن با زمان نیستند. به‌عنوان مثال، با معرفی گوشی‌های هوشمند مجهز به دوربین، کدکدک به سرعت منسوخ شد و در نهایت دچار به ورشکستگی شد. حرفه حسابداری با تهدیدهای قابل توجهی روبرو است زیرا فناوری جدید به‌طور خاص برای پیشرفت این رشته طراحی شده است. بنابراین، از زمان معرفی کامپیوتر، این حرفه، می‌بایست به‌طور چشمگیری با شرایط روز سازگار شود. با این حال، این می‌تواند به قیمت شغل حسابداران تمام شود. در واقع، گروه مشاوره بوستون پیش‌بینی می‌کند که تا سال ۲۰۲۵ تا ۲۵ درصد از مشاغل با نرم‌افزار یا ربات جایگزین می‌شود و متخصصان حسابداری ۱۰ درصد از مشاغل را که احتمالاً خودکار هستند را اشغال می‌کنند. (اکیل حمزه آلمگتومه، ۲۰۲۱)

در حال حاضر کاربرد هوش مصنوعی در حوزه حسابداری در مراحل ابتدایی است. اگرچه تعداد بیشتری از واحدها، ربات‌های حسابداری را معرفی کرده‌اند اما این ربات‌ها فقط نوعی عملیات فناوری اتوماسیون با الگوریتم واضح هستند که برای تعداد زیادی سناریوهای عملیاتی

تحلیل داده‌ها جهت حمایت از تصمیمات مدیران تجاری و سرمایه‌گذاران است. (زیودار، ۱۴۰۱)

هوش مصنوعی، شاخه‌ای از علم کامپیوتر که ملزومات محاسباتی اعمالی همچون ادراک، استدلال و یادگیری را بررسی کرده و سیستمی جهت انجام چنین اعمالی ارائه می‌دهد، ریشه‌ها و ایده‌های اصلی آن را باید در فلسفه، زبان‌شناسی، ریاضیات، روانشناسی، نورولوژی و فیزیولوژی جستجو کرد و کاربردهای گوناگون و فراوانی در علوم رایانه، علوم مهندسی، علوم زیست‌شناسی و پزشکی، علوم ارتباطات و بسیاری از علوم دیگر دارد. به‌کاربردن تکنیک‌های هوش مصنوعی و مدل‌سازی ابزارها در حوزه‌های کسب و کار به سرعت در حال افزایش است در چند دهه پیش عناوین شبکه‌های عصبی، منطق فازی و الگوریتم ژنتیک از موضوعاتی هستند که بسیاری از دانشگاهیان به آن توجه دارند این می‌تواند به‌طور ایزاری نیرومند برای حل مسائلی که با دیگر روش‌ها و شیوه‌های سنتی قابل حل نیست معرفی شده و قابل استفاده قرار گرفته است. (شیخ زاده و میرزایی، ۱۳۹۷)

۱.۱. هوش مصنوعی در حسابداری

امروزه اکثر دانشگاه‌ها دروس مرتبط با سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری را تنظیم کرده‌اند. با این حال، تحت تأثیر عوامل داخلی و خارجی بسیاری هستند. عواملی همچون محتوای دروس، عدم ارتباط دانش نظری و کاربرد عملی و دشواری شکل‌گیری سیستم کامپیوتری علمی که نمی‌تواند پاسخگوی الزامات توسعه باشد. فارغ‌التحصیلان دانشگاه نیروی اصلی رشته حسابداری در آینده هستند. با این حال، برنامه‌های آموزشی استعدادیابی در دانشگاه‌های جهان در



هوش مصنوعی، کاربرد هوش مصنوعی در صنعت حسابداری هنوز در مراحل اولیه خود است و پیچیدگی فناوری هوش مصنوعی و عدم تجربه کاربردی، مشکلات زیادی را برای توسعه آن به همراه داشته است. بنابراین، هنوز راه زیادی برای توسعه هوش مصنوعی در زمینه حسابداری وجود دارد. (ژاکین لو و همکاران، ۲۰۱۸)

کند، اعمال نکرده است. هنگامی که هوش مصنوعی وارد کار حسابداری می‌شود، باید جایگزین هر مرحله کاری حسابداری سنتی، از جمله ورودی اسناد اصلی، تشکیل اطلاعات حسابداری، تولید گزارش‌های مالی و پیشنهادات تصمیم‌گیری مناسب شود و واقعاً کار مالی کلی را بهبود ببخشد. بنابراین، چه در عمق و چه در وسعت

مکثر بدون توانایی یادگیری عمیق که در اصل «هوش مصنوعی ضعیف است»، مناسب است. در حال حاضر، کاربرد فناوری اتوماسیون، گسترده‌تر است و دامنه کاربرد عمده‌تر در سطح گزارشگری مالی است. هنوز وارد حوزه‌های اصلی حسابداری مانند تجزیه و تحلیل مالی نشده است و هنوز تأثیری که بتواند تغییر استانداردهای حسابداری را ایجاد

۲.۱. هوش مصنوعی در سایر رشته‌ها

هوش مصنوعی به دلیل اینکه در دهه‌های اخیر پدیدار شده است هنوز جایگاه به‌سزایی در سایر رشته‌ها ندارد ولی بشر در آینده شاهد شرایطی خواهد بود که فناوری‌های هوشمندی مانند تکنولوژی‌های اینترنت اشیا و هوش مصنوعی در قالب حوزه‌های فناوریانه، بسیاری از وظایف انسانی را برعهده می‌گیرد و قطعاً در آن زمان وظایف انسانی تا حد زیادی کاهش خواهد یافت.

ما در ادامه چندین رشته که هوش مصنوعی در آن دخیل است را مورد ارزیابی قرار می‌دهیم؛

رشته پزشکی: خطای پزشکی امری اجتناب‌ناپذیر در طبابت است که پدیده‌ای آسیب‌رسان است و در مواردی باعث مرگ بیماران می‌شود. در سالیان گذشته تلاش‌های بسیاری انجام شده است تا هوش مصنوعی، جایگزین پزشک شود که تا حد ممکن از خطاهای پزشکی اجتناب شود. سیستم‌های هوشمند پزشکی سیستم‌هایی «تشخیص‌یاب» هستند که پس از شناسایی بیماری، به بیمار، پیشنهاد درمان ارائه می‌کنند. سیستم‌های اولیه مانند MYCIN و I-IN-TERNIST به‌منظور مشاوره برای پزشکان طراحی شدند اما با وجود اینکه کارایی خوبی از خود نشان دادند، به‌ندرت خارج از آزمایشگاه‌های تحقیقاتی به کار گرفته شدند. سیستم‌هایی هم که بعد از آن توسعه یافتند، موفقیت کافی نداشتند؛ تاجایی که علاقه‌مندی پژوهشگران در این حوزه کم‌کم رنگ باخت. بی‌توجهی به مسائل معرفت‌شناختی، یکی از مهمترین موانع برای رسیدن به موفقیت برای این سیستم‌ها بوده است. در مقاله فوق، به‌منظور جستجوی این موانع، ابتدا

خطاهای شناختی در پزشکی را که موجب روی آوردن به هوش مصنوعی شده است معرفی و سپس معرفت‌شناسی پزشکی را مرور می‌کنیم. تعدادی از سیستم‌های هوش مصنوعی در پزشکی با تأکید بر ساختار دانش آنها را بررسی می‌کنیم. نهایتاً دلایل معرفت‌شناختی موفق نبودن سیستم‌های هوش مصنوعی در حوزه پزشکی را تشریح می‌کنیم که عبارتند از: پیشفرض‌های نادرست درباب ماهیت دانش، جداسازی دانش از استراتژی‌های تصمیم‌گیری، بی‌توجهی به معرفت‌ضمنی و جداپنداشتن دانش از زمینه. (الهه سرروش و علیرضا منجمی، ۱۳۹۶)

رشته معماری: با توسعه سریع تکنولوژی‌های هوش مصنوعی (AI) و علاقه به کاربرد آنها در زمینه‌های آموزشی، رشد قابل‌توجهی در ادبیات علمی در رابطه با کاربرد AI در آموزش به‌وجود آمده است. طراحی معماری فرایند پیچیده‌ای است که از تجربه و خلاقیت گذشته، برای تولید طرح‌های جدید استفاده می‌کند. استفاده از هوش مصنوعی برای این فرایند نباید معطوف به یافتن راه حلی در یک فضای جستجوگر تعریف شده باشد زیرا هنوز الزامات طراحی در مرحله مفهومی، به‌خوبی مشخص نشده است. در عوض، این فرایند باید به‌عنوان کاوش در الزامات و همچنین راه‌حل‌های ممکن برای پاسخگویی به این الزامات در نظر گرفته شود. مطالعه کاربردی حاضر با هدف ارائه مدل آموزش طراحی معماری مبتنی بر هوش مصنوعی در آموزش معماری جهت ارائه یک نمای کلی از هوش مصنوعی برای توسعه و اجرای بیشتر آن سیستم آموزش طراحی کشور است. با این مطالعه، با توانمندسازی اساتید و محققان برای درک

وضعیت و توسعه زیرساخت‌های مالی و فیزیکی و سخت‌افزاری و نرم‌افزاری هوش مصنوعی آشنا شده و به افزایش اثربخشی و کارایی کمک شایانی خواهد شد. (نریمان نجاتی و همکاران، ۱۴۰۰)

رشته هوا-فضا: تحولات سریع هوش مصنوعی در دهه اخیر، مهندسی هوا-فضا را تا حد زیادی تحت تأثیر قرار





۲. سیستم اطلاعاتی حسابداری

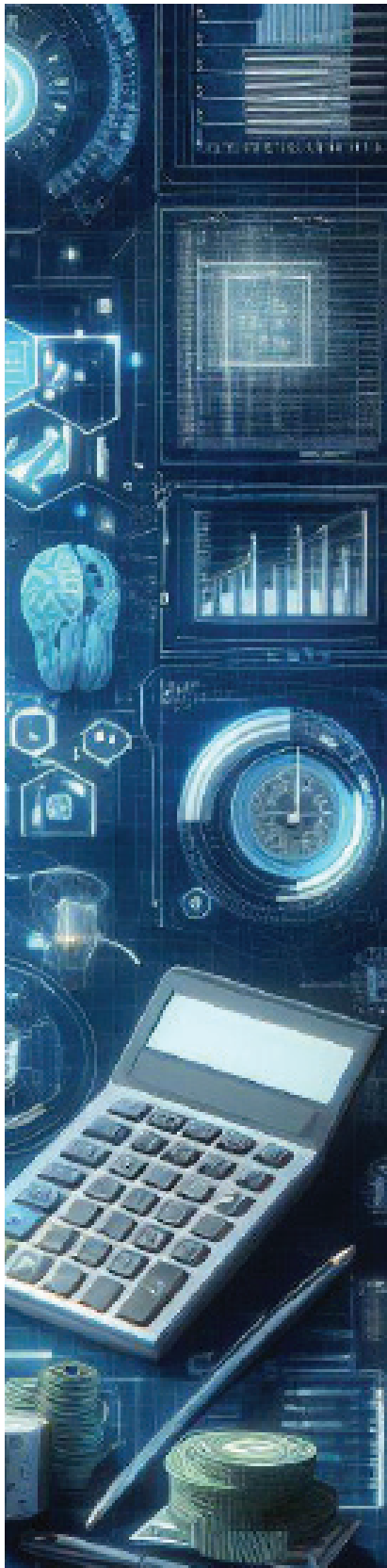
سیستم اطلاعات حسابداری یا AIS عبارت است از مجموعه‌ای از اجزای بهم‌پیوسته که سازمان از آن برای جمع‌آوری، ذخیره، مدیریت، پردازش، بازاریابی و گزارش دادن اطلاعات مالی خود استفاده می‌کند. به‌واسطه گزارش‌هایی که از سیستم حسابداری سازمان گرفته می‌شود می‌توان به وضعیت سازمان و تحلیل آن پرداخت. همچنین، منبع مهم و موثقی برای تصمیم‌گیری‌های مالی و تجاری است. یک سیستم اطلاعات حسابداری ترکیبی از شیوه‌های حسابداری سنتی، مانند اصول حسابداری پذیرفته شده عمومی، با منابع فناوری اطلاعات مدرن است. سیستم حسابداری به‌عنوان یک سیستم جزئی از سیستم کل مؤسسه بوده است و مانند تمام سیستم‌های باز تحت تأثیر عوامل اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و... قرار دارد. (سید مودود الحق، ۲۰۱۴)

سیستم اطلاعات حسابداری (AIS) به‌طور کلی یک روش مبتنی بر رایانه برای ردیابی فعالیت حسابداری در ارتباط با جمع‌آوری، ذخیره و پردازش داده‌های مالی و حسابداری است که برای تصمیم‌گیری مدیریت داخلی، از جمله تراکنش‌های غیرمالی که مستقیماً بر پردازش تراکنش‌های مالی تأثیر می‌گذارد، استفاده می‌شود. به‌طور معمول یک AIS از سه زیرسیستم اصلی تشکیل شده است: (۱) سیستم پردازش تراکنش (TPS) که از عملیات روزانه تجاری پشتیبانی می‌کند. (۲) سیستم دفتر کل و سیستم گزارشگری مالی (GLS/FRS) و (۳) سیستم گزارشگری مدیریت (MRS). (فرناندو بلفو و آنتونیو تریگو، ۲۰۱۳)

۲. پیشینه پژوهش:

آینده در این زمینه است. از دیدگاه سطح بالا، ما سناریوهای مختلفی را بررسی می‌کنیم که این رویکردها با موفقیت برای آنها اعمال شده‌اند یا تحت بررسی علمی قوی هستند. در صورت امکان، روابط و هم‌افزایی‌هایی را که می‌توان با ترکیب تکنیک‌ها و پروژه‌های مختلف به سمت حوزه‌های آینده به‌دست آورد، برجسته می‌کنیم که انتظار می‌رود تکنیک‌های هوش مصنوعی جدید در حال تبدیل شدن به تغییرات باشند. (دالیا عزت و همکاران، ۲۰۲۱)

داده است و تحقیقات در این زمینه در حال گسترش است. ما مشاهدات خود را در مورد پیشرفت‌های اخیر در زمینه دینامیک و کنترل هدایت فضاپیما به اشتراک می‌گذاریم و نمونه‌های منتخبی را در مورد داستان‌های موفقیت‌آمیز ارائه می‌دهیم که با انگیزه طرح‌های مأموریت بوده است. تمرکز ما بر روی بهینه‌سازی تکاملی، جستجوهای درختی و یادگیری ماشینی، از جمله یادگیری عمیق و یادگیری تقویتی به‌عنوان فناوری‌ها و محرک‌های کلیدی برای تحقیقات فعلی و



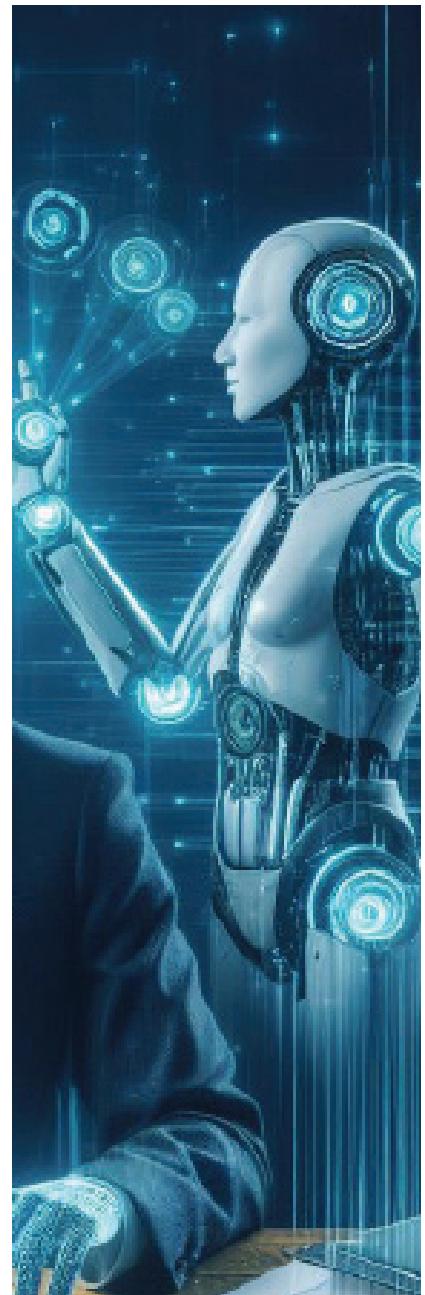
می‌شوند، از جمله افزایش تقاضا برای متخصصان فناوری اطلاعات با تجربه حسابداری در مقایسه با فارغ‌التحصیلان اصلی حسابداری. با توجه به تغییرات و پیشرفت‌های چشمگیر کاربردهای هوش مصنوعی در حسابداری، این مقاله نشان می‌دهد که چگونه تمام این فناوری‌ها و الزامات مرتبط با نامزدهای شغلی بر قابلیت‌های مورد نظر فارغ‌التحصیلان حسابداری تأثیر می‌گذارد و بحث بیشتری در مورد آنچه که مؤسسات عالی و فارغ‌التحصیلان حسابداری آنها می‌توانند انجام دهند ارائه می‌کند. یانلینگ شی، (۲۰۲۰) با توسعه فناوری هوش مصنوعی، هوش مصنوعی بیش از پیش عمیق‌تر وارد عرصه حسابداری شده است که نقش مهمی در بهبود کارایی کسب‌وکار، کاهش خطاهای کاری، پیشگیری و کنترل ریسک‌های سازمانی، بهبود رقابت‌پذیری شرکت و بهبود منابع انسانی ایفا می‌کند. فناوری هوش مصنوعی مانند یک شمشیر دولبه است. ضمن اینکه باعث توسعه کار حسابداری می‌شود، باعث می‌شود حسابداران با بحران بیکاری در محیط کار مواجه شوند. براساس مفهوم فناوری هوش مصنوعی و کاربرد آن در صنعت حسابداری، این مقاله به بررسی تأثیر هوش مصنوعی بر صنعت حسابداری می‌پردازد و چالش‌های صنعت حسابداری، فناوری هوش مصنوعی را مطرح می‌کند. توسعه استراتژی‌هایی مانند طراحی‌ها و سرپرستان سیستم‌های حسابداری هوش مصنوعی. استیو جی ساتن و همکاران، (۲۰۱۶) در تحقیقات خود بهره‌وری تحقیقات سیستم‌های خبره/هوش مصنوعی در حسابداری را بررسی کردند و به این نتیجه رسید که هم تحقیقات و هم استفاده عملی از سیستم‌های خبره/هوش مصنوعی از اواخر دهه ۱۹۹۰ کاهش

۱.۲. پیشینه خارجی:

بو ژانگ و همکاران، (۲۰۲۳) دو پارادایم رقیب در توسعه هوش مصنوعی (AI) از زمان تولد آن در سال ۱۹۵۶ وجود داشته است، یعنی نمادگرایی و پیوندگرایی (یا زیر نمادگرایی). در حالی که نمادگرایی در پایان دهه ۱۹۸۰ بر تحقیقات هوش مصنوعی تسلط داشت، پیوندگرایی در دهه ۱۹۹۰ شتاب گرفت و به تدریج جایگزین نمادگرایی شد. این مقاله نمادگرایی را نسل اول هوش مصنوعی و پیوندگرایی را نسل دوم می‌داند. با این حال، هر یک از این دو پارادایم، ذهن انسان را تنها از یک منظر شبیه‌سازی می‌کند. هوش مصنوعی تنها با تکیه بر یک پارادایم نمی‌تواند به رفتارهای واقعی انسانی دست یابد. به‌منظور توسعه فناوری‌های جدید هوش مصنوعی که ایمن، قابل اعتماد و قابل توسعه هستند، لازم است یک نظریه هوش مصنوعی قابل توضیح و قوی ایجاد کنیم. برای این منظور، این مقاله به دنبال توسعه نسل سوم هوش مصنوعی با ترکیب پارادایم‌های فعلی است.

ژانگ و همکاران، (۲۰۲۰) به بررسی تحولات اخیر در فناوری، تغییرات چشمگیری را در عملکرد حرفه حسابداری ایجاد کرده است پرداخته‌اند. این مقاله مروری جامع از تحولات کنونی در کلان داده، یادگیری ماشین، هوش مصنوعی و بلاک‌چین ارائه می‌کند که در فعالیت‌های تجاری عمومی و توسط افراد متخصص در حرفه حسابداری در سراسر جهان استفاده می‌شود. این مقاله تکامل حرفه حسابداری را به دنبال این تحولات تکنولوژیکی اخیر بررسی می‌کند و تأثیر تحولات آینده را ارزیابی می‌کند. چالش‌ها و فرصت‌های ذاتی ناشی از این فناوری‌های جدید مربوط به متخصصان حسابداری و مربیان حسابداری نیز بررسی

یافته است. در مطالعه خود، این یافته‌ها را براساس دیدگاه گسترده‌تری که محور «هوش مصنوعی» در مقابل «سیستم‌های خبره» محور است، بازنگری می‌کنیم. نتایج نشان می‌دهد در حالی که در اواخر دهه ۱۹۹۰ کمی آرامش وجود داشت، تحقیقات هوش مصنوعی در حسابداری به‌طور پیوسته در ۳۰ سال گذشته افزایش



یافته است. بررسی بیشتر تکنیک‌های هوش مصنوعی به‌عنوان مازول‌های تعبیه‌شده در سیستم‌های پشتیبانی حسابرسی یکپارچه نیز نشان می‌دهد که استفاده از طریق عمل همچنان قوی است. براساس این یافته‌ها، ما درخواست تحقیقات بیشتر در مورد قابلیت استفاده و استفاده از تکنیک‌های هوش مصنوعی در حوزه‌های حسابداری را داریم. برخلاف تصورات قبلی، حوزه تحقیقاتی، پر جنب و جوش باقی می‌ماند و پتانسیل زیادی برای محققان AIS برای ایفای نقش رهبری در پیشبرد این زمینه دارد.

۲.۲. پیشینه داخلی:

زیوردار، (۱۴۰۱) وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه، رکن اصلی پاسخگویی و تصمیم‌گیری‌های اقتصادی آگاهانه است. نقش اصلی گزارشگری مالی، انتقال اثربخش اطلاعات به افراد برون‌سازمانی به روشی معتبر و به‌موقع است. مطالعات بسیاری درباره کیفیت گزارشگری مالی در دنیا صورت گرفته است که عمدتاً با تکیه بر گزارش‌های ساختار یافته و محاسبات کمی و عددی است. این در حالی است که امروزه بخش زیادی از اطلاعات مالی از طریق افشاهای کیفی مانند گزارش‌های روایتی و اسناد متنی منتشر می‌شوند. جستجوی ابزارهایی که بتواند با بررسی منابع مالی و تحلیل آنها از میان داده‌های خام در گزارش‌های ساختار نیافته و کیفی، دانش مفید را استخراج نماید و منجر به شکل‌گیری شاخه‌ای در هوش مصنوعی گردید که به داده کاوی معروف است. استفاده از داده کاوی در مورد متن خود شاخه‌ای دیگر را در علوم هوش مصنوعی به نام متن کاوی ایجاد کرد. متن کاوی نوع خاصی از داده

کاوی است که بیشتر به دنبال استخراج اطلاعات مفید از داده‌های متنی ساختار نیافته و نیمه ساختار یافته «مانند اسناد متنی» از طریق تشخیص و نمایش الگوها است. پژوهش‌های بسیاری نشان داده‌اند که امروزه جهت سنجش و اندازه‌گیری و پیش‌بینی متغیرهای مالی و حسابداری باید از گزارش‌های کمی فاصله گرفت و بر گزارش‌های کیفی، تکیه بیشتری شود و به‌جای تکیه صرف بر «اعداد و ارقام»، بر تجزیه و تحلیل «متن گزارش‌ها» نیز اتکاء کرد؛ همین امر باعث شده است که پژوهشگران حسابداری و مالی در سال‌های اخیر تکنیک‌های هوش مصنوعی را در حوزه‌های مختلف دانش حسابداری و حسابرسی خصوصاً برای درک رابطه بین متن در افشاهای شرکتی و عناصر بنیادی شرکت بیشتر به‌کار گیرند. در این مقاله سعی شده است پرکاربردترین و مؤثرترین تکنیک‌های هوش مصنوعی در حیطه مالی، حسابداری و حسابرسی معرفی و تشریح شوند.

توحید پناهی و صنم حاتمی‌کیا، (۱۴۰۱) مقاله حاضر، چپستی سیستم‌های اطلاعات حسابداری و تعامل و تأثیر آن با سازمان‌ها را بررسی می‌کند. در ابتدای کار به تمییز داده از اطلاعات، مشخصه‌های داده‌های مفید و به تبیین چگونگی تعیین ارزش اطلاعات می‌پردازیم. سپس تصمیماتی که یک سازمان به کمک اطلاعات مورد نیاز اتخاذ می‌کند را تبیین می‌کنیم. همچنین به ارزشی که یک سیستم اطلاعات حسابداری به یک سازمان می‌بخشد را بررسی می‌کنیم و در نهایت کاربرد هوش مصنوعی را در حوزه‌های مختلف از جمله تعبیه سیستم‌های اطلاعات حسابداری تبیین می‌کنیم. جعفری، (۱۴۰۰) هدف مطالعه جاری این است تا زیرساخت‌های اساسی را با تأکید



بر جنبه هوش مصنوعی سیستم‌های خبره یا سلسله هوش مصنوعی و تلاش برای این تفاوت‌ها در ادبیات تحقیق بازبینی کند و نقشی را که دانشگاهیان باید در آینده هوش مصنوعی در حسابداری ایفاء کنند بهتر درک کنند. دلیل منطقی که پشت این تمرکز بر هوش مصنوعی نهفته است، این است که سیستم‌های خبره در واقع رده فرعی کاربردهای هوش مصنوعی هستند و استفاده از دسته‌بندی عمومی‌تر هوش مصنوعی به نظر یک نگرانی مرتبط‌تر به نظر می‌رسد. اگر سیستم‌های خبره به سادگی محو شده‌اند و از طریق شکل‌های دیگر سیستم‌های هوشمند تکمیل شده‌اند که احتمالاً پیشرفته‌تر هستند و به‌طور واقعی تحقیق و اصول عملی را به جلو سوق می‌دهند. ما در این مقاله به بررسی کاربردهای هوش مصنوعی و سیستم‌های خبره در حسابداری و حسابداری پرداخته‌ایم.

محمد اکبر شیخ‌زاده و نجمه میرزایی، (۱۳۹۷) هوش مصنوعی علاوه بر اینکه در زمینه‌های مختلف کاربرد دارد بلکه جایگاه خود را در حسابداری و حسابداری پیدا کرده است که هوش مصنوعی ساخت نرم‌افزار و تجهیزات کاربردی است و انجام بسیاری از رفتارهای انسان مثل استدلال، یادگیری و حل مسئله را تقلید می‌کند؛ حسابداری تقریباً اولین حوزه از تجارت است که ابزار و روش‌های فناوری اطلاعات و ارتباطات در آن به کار گرفته شده‌اند، اگرچه فناوری اطلاعات و ارتباطات در ابتدا در سیستم‌های حسابداری پایه به کار گرفته شدند، طولی نکشید که ثابت شد که سیستم‌های الگوسازی مالی در جنبه‌های تحلیلی حسابداری بسیار سودمند هستند. پژوهشگران بر این عقیده بودند که

علت پیشرفت مداوم در زمینه فناوری کامپیوتری، اغلب مؤسسه‌های بزرگ حسابداری استفاده از هوش مصنوعی را در زمینه قضاوت‌های حسابداری به‌عنوان بخشی از سیستم‌های یکپارچه اتوماسیون حسابداری خود در نظر گرفته‌اند.

۳. نتیجه‌گیری:

این مقاله آخرین وضعیت هوش مصنوعی

سرعت وارد شدن فناوری اطلاعات و ارتباطات در حسابداری به‌صورت یک حرفه به علت رویکرد محافظانه کارانه شاغلین در این زمینه پایین تلقی می‌شد، ابزار فناوری اطلاعات و ارتباطات به‌طور معمول در طیف وسیعی از وظایف ساده مثل محاسبات ریاضی تا وظایف پیچیده‌ای مثل تجزیه و تحلیل آماری و نموداری استفاده می‌شدند، به

Applications, 540-558
 Bo ZHANG , Jun ZHU & Hang SU,
 (2023), Toward the third generation artificial intelligence , journal of SCIENCE CHINA Information Sciences, Vol. 66,p 1-19
 DALIA EZZAT, ABOUL ELLA HAS-SANIEN, ASHRAF DARWISH, MOHAMED YAHIA, AYMAM AHMED, AND SARA ABDELGHAFAR,
 (2021), Multi-Objective Hybrid Artificial Intelligence Approach for Fault Diagnosis of Aerospace Systems, This work was supported by the Egypt Knowledge and Technology Alliance,
 Elaha Soroush and Alireza Manjani, (2016), Analysis and criticism of artificial intelligence in medicine from an epistemological perspective, Philosophy of Science, Research Institute of Human Sciences and Cultural Studies, pp. 27-58(in Persian)
 Fernando Belfo, António Trigo, (2013), Accounting Information systems: Tradition and Future Directions, Conference on ENTERprise Information Systems, pp 536-546
 Guarda, Santos, Pinto, Augusto, & Silva (2013). Business intelligence as a competitive advantage for SMEs. International Journal of Trade. Economics and Finance, 4(4), 187.
 Jiaxin Luo, Qingjun Meng, Yan Cai, (2018), Analysis of the Impact of Artificial Intelligence Application

زمینه‌ها، نه فقط در فناوری اطلاعات) بستگی دارد. اگرچه کاربردهای هوش مصنوعی در حسابداری مزایای بسیاری دارد اما همزمان باعث ایجاد خطرات امنیتی و امنیت اطلاعات نیز خواهد شد. ■

منابع:

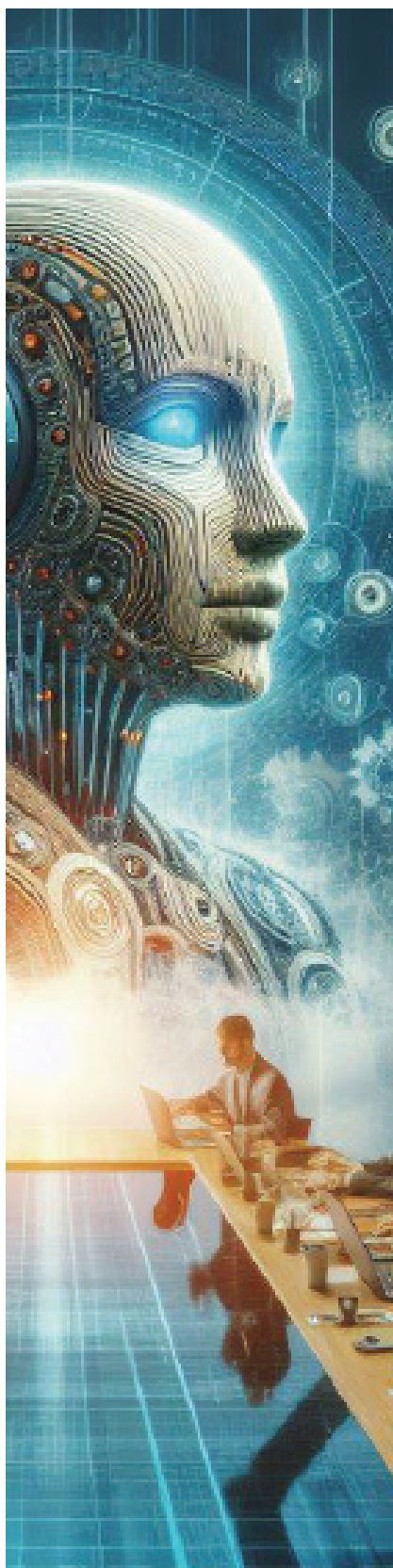
الهه سروش و علیرضا منجمی، (۱۳۹۶)، تحلیل و نقد هوش مصنوعی در طبابت از منظر معرفت‌شناختی، فلسفه علم، پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی، ص ۲۷-۵۸
 توحید پناهی و صنم حاتمی کیا (۱۴۰۱) هوش مصنوعی و سیستم‌های اطلاعات حسابداری، مجله دوازدهمین کنفرانس ملی اقتصاد، مدیریت و حسابداری
 زهره زیوردار (۱۴۰۱)، کاربرد تکنیک‌های هوش مصنوعی در حوزه مالی و حسابداری، مجله فصلنامه رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، شماره صفحه ۱۵۷۲-۱۵۵۷
 محمد اکبر شیخ زاده و نجمه میرزایی، (۱۳۹۷)، کاربرد هوش مصنوعی در حسابداری و حسابرسی، دومین کنفرانس بین‌المللی مهندسی، مکانیک، برق و کامپیوتر
 نریمان نجاتی، سعید کلانتری و محمد رضا بمانیان (۱۴۰۰) آموزش طراحی معماری مبتنی بر هوش مصنوعی، مجله علمی پژوهش‌های معماری نوین، صص ۲۵-۷

References

Akeel Hamza Almagtome, (2021), Artificial Intelligence Applications in Accounting and Financial Reporting Systems: An International Perspective, Handbook of Research on Applied AI for International Business and Marketing

در کاربردهای فناوری اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی را از طریق رویکرد نظری، با گنجاندن اطلاعات از تمام جنبه‌های حسابداری و فناوری اطلاعات، ارائه می‌کند. این پدیده همچنان در حال دگرگونی است و بسیاری از شرکت‌ها در استفاده مناسب از این راهکارها و شیوه‌ها ناکام مانده‌اند. از آنجایی که بیشتر آنها ایده‌های جدید را منعکس می‌کنند و مرزهای حسابداری و فناوری اطلاعات را گسترش می‌دهند، این مقاله اطلاعات موجود در مورد این موضوع را مورد بحث قرار می‌دهد. علاوه بر این، ما ارتباط هوش مصنوعی با سایر رشته‌ها به صورت انتخابی بررسی کردیم و آن را با سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری به صورت مختصر تطبیق دادیم. علاوه بر این، دانش در مورد این موضوع، که شامل ادبیات حسابداری می‌شود که به دلیل نوظهور بودن در این زمینه به طور کلی ناکافی یا بسیار ضعیف است. به طور کلی هوش مصنوعی در علم حسابداری جایگاه به خصوصی ندارد و همچنین دانشگاه‌ها و مراکز علمی در ترویج این علم اشتیاقی نداشته‌اند؛ در صورتی که علم هوش مصنوعی در رشته پزشکی و سایر رشته‌های غیرمرتبط با حسابداری پیشرفت زیادی کرده است و اینکه در ایران با توجه به دروس ارائه شده برای دانشگاه توسط مرجع مربوطه در ارتباط با سیستم اطلاعاتی (هوش مصنوعی) بسیار کم است.

برای دانستن ارزش واقعی این رویکردها، ما توسعه مطالعات حسابداری آینده را تحت استراتژی‌های هوش مصنوعی، نه تنها به شکل تئوری، بلکه تجربی هم تشویق می‌کنیم. اینکه آینده چه خواهد داشت عمدتاً به درک و پذیرش این فناوری‌ها توسط مردم (از جمله در سایر



Intelligence Changes the Future of Accounting Industry, International Journal of Economics and Business Administration, pp. 478-488

Tawheed Panahi and Sanam Hatamikia (1401) Artificial Intelligence and Accounting Information Systems, Journal of the 12th National Conference on Economics, Management and Accounting(in Persian)

Yanling Shi, (2020) The Impact of Artificial Intelligence on the Accounting Industry, Springer Nature Switzerland, 971-978

Zehong Li, Li Zheng, (2018), The Impact of Artificial Intelligence on Accounting, Advances in Social Science, Education and Humanities Research (ASSEHR), volume 181

Zohreh Zivardar (1401), the application of artificial intelligence techniques in the field of finance and accounting, the quarterly journal of modern research approaches in management and accounting, page number 1557-1572(in Persian)

مهدي باقربان: کارشناسی ارشد
حسابداری

پریسا سعادت: کارشناسی ارشد
حسابداری

مهدي مثالی: کارشناسی ارشد
حسابداری،

on the Development of Accounting Industry, Open Journal of Business and Management, pp 850-856

Mohammad Akbar Sheikhzadeh and Najmeh Mirzaei, (2017), Application of Artificial Intelligence in Accounting and Auditing, Second International Conference on Engineering, Mechanics, Electricity and Computer(in Persian)

Nariman Nejati, Saeed Kalantari and Mohammad Reza Bamanian (1400) Architectural design education based on artificial intelligence, scientific journal of modern architectural research, pp. 25-7(in Persian)

Steve G. Sutton, Matthew Holt, Vicky Arnold (2016), "The reports of my death are greatly exaggerated"—Artificial intelligence research in accounting, International Journal of Accounting Information Systems-14. 28

YINGYING ZHANG, FENG XIONG, , YI XIE, , XUAN FAN, HAIFENG GU, (2020), The Impact of Artificial Intelligence and Blockchain on the Accounting Profession-20. 37

Syed Moudud-UI-Huq, (2014) The Role of Artificial Intelligence in the Development of Accounting Systems: A Review, 7-19

Suleiman Jamal Mohammad, Amneh Khamees Hamad, Hela Borgi, Phung Anh Thu, Muhammad Safdar Sial, Ali Abdallah Alhadidi, (2020), How Artificial



بررسی پولشویی در ایران و راه کارهایی برای مبارزه با آن

چالش مرتبط با رشد اقتصادی، به ویژه در کشورهای در حال توسعه، مورد توجه قرار می گیرد و تأثیرات نامطلوبی بر فرایند رشد اقتصادی دارد. پولشویی به تبدیل سود حاصل از فعالیت های غیرقانونی و فساد به دارایی های به ظاهر مشروع می پردازد. در این فرایند، پولی که از طریق راه های قانونی به دست آمده است، از طریق راه های قانونی به چنین شکلی تبدیل می شود که مانند پول شسته شده به اقتصاد وارد می شود. در بسیاری از سیستم های قانونی و مشروع،

۱- مقدمه
اهداف اساسی هر نظام اقتصادی دستیابی به رشد و سلامت اقتصادی پایدار و ماندگار است. رشد اقتصادی تأثیر بسیار مهم و حیاتی در پیشرفت جوامع دارد و از جمله عوامل مهم توسعه و سلامت هر جامعه است. همچنین، رشد اقتصادی منجر به توزیع منصفانه درآمد و عدالت اقتصادی می شود. یکی از عوامل مهمی که بر رشد و سلامت اقتصادی تأثیر منفی می گذارد، پولشویی است. پولشویی به عنوان یک

مینا صدر



که مالکیت‌شان را تهدید می‌کردند، اموال خود را پنهان می‌کردند. به‌طور کلی، پولشویی یک چالش جدی برای رشد و سلامت اقتصادی است. تلاش‌ها برای مبارزه با آن و ایجاد قوانین ضدپولشویی ضروری است تا اقتصادها بتوانند به‌صورت پایدار و سالم رشد کنند. (Madahet al., 2019)

۲- مبانی نظری ۱-۲- پولشویی:

پولشویی به‌عنوان یک پدیده جرمی جدی، تأثیر قابل توجهی بر اقتصاد دارد. این عمل غیرقانونی، منجر به تغییر هویت و پنهان‌سازی منابع نامشروع می‌شود. در نتیجه، این فعالیت منجر به کاهش رشد اقتصادی و ایجاد انحرافات در تخصیص منابع می‌شود. یکی از تأثیرات منفی پولشویی بر اقتصاد، حرکت دارایی‌ها و درآمدها به سمت خرید اشیای لوکس و صرفه‌جویی در سرمایه‌گذاری‌های مولد است. این امر باعث کاهش سرمایه‌گذاری‌های با ریسک و شفافیت بالا و افزایش سرمایه‌گذاری‌های با کیفیت پایین و ریسک بالا می‌شود. از طرف دیگر، اثر منفی پولشویی بر تولید نیز باید مورد توجه قرار گیرد. با سوق دادن سرمایه‌ها از بخش‌های با کارایی و ریسک بالا به صنایع با کارایی و ریسک پایین، تولید و اشتغال کاهش می‌یابد. همچنین، گسترش پولشویی به‌طور تدریجی بازارهای مالی را فاسد می‌کند و اعتماد عمومی به سیستم‌های مالی بین‌المللی را کاهش می‌دهد. در نتیجه، با افزایش ریسک در بازارهای مالی، رشد اقتصادی نیز کاهش می‌یابد. بنابراین، برای حفظ رشد اقتصادی و ایجاد اعتماد عمومی در بازارهای مالی، ضرورت اتخاذ تدابیر قوی و مؤثر برای مقابله با پولشویی

قواعد پولشویی با روش‌های دیگر تجارتی و مالی تلفیق شده‌اند. قوانین ضدپولشویی نیز به‌طور آشکار با پولشویی همراه هستند. شکایت‌هایی از قوانین ضدپولشویی وارد شده است که برخی مفسران اعتقاد دارند این فعالیت‌ها بیشتر به‌عنوان یک عقیده مالی و نظریه در خارج یا داخل کشور تلقی می‌شوند و کاربرد عملی ندارند. پولشویی می‌تواند به دوران باستان بازگردد. این فعالیت برای امتناع از پرداخت مالیات یا مصادره اموال برخی از تاجران در چین، حدود دو هزار سال قبل از میلاد مسیح، رایج بوده است. آنها از فرمانروایانی

احساس می‌شود. این تدابیر باید به‌صورت حرفه‌ای و با تمرکز بر اقتصاد اجرا شوند. (Dionysios Demeetis, 2018)

۲-۲- انواع پولشویی:

۱- پولشویی درونی: شامل پول‌های کثیفی است که از فعالیت مجرمانه در داخل خاک یک کشور حاصل می‌شود و در همان کشور شسته می‌شود.

۲- پولشویی مهار شونده: شامل پول‌های کثیف به‌دست آمده از فعالیت مجرمانه‌ای است که در داخل خاک یک کشور کسب و در خارج از آن کشور تظهير می‌شود.

۳- پولشویی بیرونی: شامل پول‌های کثیف به‌دست آمده از فعالیت مجرمانه انجام شده در سایر کشورهاست که در خارج نیز شسته می‌شود.

۴- پولشویی واردشونده: شامل پول‌هایی است که از فعالیت مجرمانه در سایر نقاط به‌دست آمده است و در داخل خاک کشور شسته می‌شود. پولشویی به‌طور کلی در سه مرحله انجام می‌گیرد:

الف) جای‌گذاری: نخستین مرحله از فرایند پولشویی، جای‌گذاری یا تزریق عواید حاصل از فعالیت‌های مجرمانه به شبکه مالی رسمی با هدف تبدیل عواید مزبور از حالت نقدی به ابزارهای (دارایی‌های) مالی است. جای‌گذاری عواید حاصل از جرم، ممکن است با تقسیم وجوه کلان به وجوه خرد که واکنش و حساسیت‌چندانی را برنمی‌انگیزد و سپرده‌گذاری آنها در بانک‌های داخلی یا دیگر مؤسسات مالی رسمی و غیررسمی انجام می‌شود یا برای سپرده‌گذاری در مؤسسات مالی خارجی انتقال داده شود یا برای خرید کالاهای باارزشی مانند هواپیما، طلا و... به‌کار

می‌رود. (Schneider, 2010)

ب) لایه‌چینی: این مرحله، از راه جداسازی عواید حاصل از فعالیت‌های مجرمانه از منشأ اصلی آن صورت می‌گیرد. مرحله لایه‌چینی به‌منظور ایجاد ابهام در فرایند حسابرسی و مجهول ماندن هویت طرف‌های اصلی معامله و ناممکن ساختن ردگیری منشأ عواید مزبور، انجام می‌شود. این مرحله ممکن است شامل معاملاتی مانند: انتقال تلگرافی سپرده، تبدیل سپرده به اسناد پولی، خرید مجدد کالای باارزش و اسناد پولی و سرمایه‌گذاری آنها در معاملات ملکی و مؤسسه‌های قانونی به‌ویژه در صنایع تفریحی و جهانگردی

باشد. (Schneider et al, 2009)

ج) یکپارچه‌سازی: آخرین مرحله در فرایند پولشویی، یکپارچه‌سازی یا فراهم‌سازی ظاهری مشروع و توجیهی قانونی برای عواید حاصل از فعالیت‌های مجرمانه است. چنانچه مرحله لایه‌چینی با موفقیت انجام شود، عواید شسته شده با استفاده از طرح‌های یکپارچه‌سازی به نحوی وارد جریان اصلی نظام اقتصادی می‌شود که با بازگشت به نظام مالی، وجوه، شکل و ظاهری قانونی به خود می‌گیرد. در این مرحله وجوه انباشته شده در لایه‌های مختلف، صرف خرید دارایی‌های قانونی می‌شود و با ورود به نظام رسمی مالی

و اقتصادی با سایر دارایی‌ها در نظام اقتصادی همگون می‌شود. در پایان این، مرحله تمایز دارایی‌های قانونی از غیرقانونی بسیار دشوار خواهد بود. مرحله یکپارچه‌سازی ممکن است راه و روش‌های متعددی مانند استفاده از شرکت‌های پوششی برای اعطای وام یا سپرده‌گذاری در مؤسسه‌های مالی خارجی به‌عنوان وثیقه تأمین برای وام‌های داخلی صورت گیرد. جعل حواله کالای فروخته شده به خارج از مرزها از دیگر روش‌های معمول در انجام این مرحله است. (Morais, 2002)

۲-۳- روش‌های پولشویی:

هر چقدر که اقتصاد از شرایط رقابتی دورتر باشد، فرصت‌های بیشتری برای گسترش فعالیت‌های پولشویی فراهم می‌شود. در نتیجه، کشورهایی که جایگاه منبع پولشویی ندارند و با اقتصاد زیرزمینی، سیستم اداری ناسالم و ناکارآمد، سیستم مالی غیرشفاف و عدم وجود نظارت قوی مواجه باشند، بیشترین ظرفیت را برای پولشویی دارند و منابع حاصل از فعالیت‌های غیرقانونی به آسانی به چرخه اقتصادی کشورهای مذکور وارد و پولشویی عملیاتی می‌شود. با توجه به تنوع روش‌های کسب سود از فعالیت‌های غیرقانونی، روش‌های تطهیر پول نیز پیچیده و متنوع خواهند بود. به عبارت دیگر، روش‌های پولشویی به عواملی نظیر نوع جرم مورد ارتکاب، نوع سیستم اقتصادی و قوانین و مقررات کشوری که در آن پول تطهیر می‌شود، وابسته است. روش‌های متداول و مهم پولشویی عبارتند از:

- پولشویان برای کاهش جلب توجه مجریان قانون به عملیات پولشویی، مقادیر زیادی پول نقد را به مقادیر کوچک





تبدیل می‌کنند و به‌طور مستقیم در بانک‌های مختلف سرمایه‌گذاری می‌کنند یا با ابزارهای پولی و مالی مانند چک و سفته در مکان‌های دیگر سپرده‌گذاری انجام می‌دهند.

- سرمایه‌گذاری موقت در بنگاه‌های تولیدی و تجاری قانونی.
- سرمایه‌گذاری در بازار سهام و اوراق قرضه.
- سرمایه‌گذاری در بازار طلا، الماس و جواهرات.
- ایجاد سازمان‌های خیریه قلبی.
- شرکت در مزایده‌های اجناس هنری و عتیقه.
- استفاده از صندوق امانات وجوه که به پنهان‌سازی پول‌های نامشروع کمک می‌کند.
- انتقال پول به کشورهای دارای مقررات بانکی آزاد، مثل کشور سوئیس.
- بنابراین در صورتی که پول‌های کثیف با توجه به روش‌های ذکر شده در فعالیت‌های قانونی وارد و سرمایه‌گذاری شود، در طول گردش و دست‌به‌دست شدن با پول‌های تمیز مخلوط می‌شود؛ به‌طوری‌که دیگر شناسایی آن ناممکن خواهد بود.

تحت تأثیر عواملی غیر از عوامل مؤثر بر جریان فعالیت قانونی بازارهای مالی است. چنین حرکتی، چه ورود نامعقول و چه خروج ناگهانی منابع مالی، بازار مالی را با مشکل مواجه می‌کند و در واقع، کارایی آن را کاهش می‌دهد. چنین عملیاتی، با سلب اعتماد صاحبان منابع بازار، انگیزه آنها برای استفاده از این بازار را از بین می‌برد. (هادیان، ۱۳۸۲)

۲-۴-۲- اقتصادهای مبتنی بر نرخ بهره

ورود چنین منابع فراوانی به بازار و خروج

اقتصاد کلان خواهد گذاشت.

۲-۴-۱- تخریب بازار مالی:

ثبات بازار مالی به‌سازگاری و تعامل بین دو عنصر عرضه کننده و تقاضاکننده منابع در آن متکی است. در عملیات پولشویی منابع زیادی از پول وارد بازار مالی می‌شود که این ورود منابع، تابع عوامل شناخته شده و قابل کنترل نیست. از سوی دیگر، در زمان معینی برای انجام یک فعالیت غیرقانونی دیگر، حجم عظیمی از پول را به‌صورت ناگهانی از بازار خارج می‌سازند که این هم بدون اطلاع و

۲-۴-۲- آثار پولشویی بر ایران

اثر پولشویی بر اقتصاد کلان کشور:

با توجه به فعالیت‌های غیرقانونی و بزهکارانه وسیع در دنیا می‌توان گفت که حجم بزرگی از پول‌های در جریان دنیا پول‌های کثیف هستند. در قطعنامه‌ای که در ژوئن سال ۱۹۹۸ در مجمع عمومی سازمان ملل متحد تصویب شد، تخمین زده شد که سالانه دست کم ۲۰ میلیارد دلار پول تپهیر می‌شود. در نتیجه وجود این حجم وسیع از پول کثیف ناشی از عملیات پولشویی آثار فراوانی بر سطح



نابه‌هنگام آن، نرخ بهره را تحت تأثیر قرار می‌دهد. می‌دانیم که در بازارها نرخ بهره نقش اساسی و مهمی در تدوین روابط اقتصادی دارد. طبیعی است نوسانات و آشفتگی در چنین متغیری، دیگر متغیرهای اقتصادی را با بی‌ثباتی روبه‌رو می‌کند.

(هادیان، ۱۳۸۲)

۲-۴-۳- نرخ ارز

در عملیات پولشویی که موجب ورود و خروج منابع مالی از یک کشور می‌شود نرخ ارز را تحت تأثیر منفی قرار می‌دهد که نتیجه

آن به هم ریختگی بخش خارجی اقتصاد و به دنبال آن عدم تعادل در بخش‌های داخلی اقتصاد خواهد بود چون نرخ ارز یکی از متغیرهای کلیدی در اقتصاد باز به‌شمار می‌رود. (هادیان، ۱۳۸۲)

۲-۴-۴- بخش خصوصی

مجرمان در عملیات پولشویی برای قانونی جلوه دادن درآمدهای غیرقانونی خود، تولیدات بنگاه‌های موردنظر را با دادن یارانه فراوان اداره می‌کنند و قیمت کالا و خدمات ارائه شده را حتی کمتر از قیمت تمام

شده سایر بنگاه‌ها پیشنهاد می‌کنند، در نتیجه رقابت با آنها دشوار است و موجب خروج بنگاه‌های قانونی (بخش خصوصی) از جریان فعالیت‌های اقتصادی می‌شود. این بنگاه‌های قدرتمند زمانی که به اهداف خود رسیدند تمامی منابع خود را به یکباره از آن فعالیت خارج می‌کنند و آن را با رکود شدید و ورشکستگی روبه‌رو می‌سازند. (هادیان، ۱۳۸۲)

۲-۴-۵- از جنبه سیاسی

تطهیر پول سبب می‌شود مجرمان به‌طور

سازمان یافته در شبکه پولی و بانکی نفوذ پیدا کنند و توان اقتصادی دولت‌ها را تحت کنترل و هدایت خود درآورند و به تدریج، با تضعیف بنیه اقتصادی دولت، که با انجام ندادن کارهای تولیدی و پرداختن مالیات شکل می‌گیرد، امنیت کشور و اقتدار سیاسی - اقتصادی دولت و حاکمیت ملی را به‌خصوص در کشورهای در حال توسعه متزلزل کنند. (جمشیدی، ۱۳۸۲)

۲-۵-۵- راه‌های مبارزه با پولشویی

۲-۵-۱- مبارزه با قاچاق مواد مخدر

بخش قاچاق مواد مخدر به‌طور مستقیم با شستشوی پول آلوده در ارتباط است. از آنجا که اصلاح این بخش می‌تواند ریشه قاچاق مواد مخدر را برداشته و فرایند پولشویی را کاهش دهد، بایستی به این نکته توجه شود که پولشویی مرتبط با پول حاصل از قاچاق مواد مخدر نبوده و هر نوع پول کلانی که به‌طور غیرقانونی و خلاف قوانین کسب شده یا برای فرار از مالیات شستشو می‌شود، وارد این فرایند می‌شود. (اسعدی، ۱۳۸۲)

۲-۵-۲- نظارت بر بانک‌ها

نظارت بر بانک‌ها نیز جزء راه‌های مبارزه با پولشویی است. کارمندان بانک‌ها باید به‌منظور شناسایی پولشویان و گزارش فعالیت‌های غیرقانونی و مشکوک، اطلاعات مشتریان را ثبت و به مقامات مسئول ارسال کنند.

۲-۵-۳- وصول مالیات

وصول مالیات نیز یکی از سیاست‌های کلان دولت‌ها در ضدپولشویی است. فرار مالیاتی تنها عملی غیرقانونی نیست بلکه پول‌های حاصل از آن کثیف به حساب می‌آید. مبارزه با فرار مالیاتی می‌تواند بودجه دولت را بهبود بخشد.

۲-۵-۴- داشتن گزارش‌های آماری به‌طور مرتب

داشتن گزارش‌های آماری به‌طور مرتب و ایجاد نظام شفاف اطلاعاتی نیز روشی مؤثر برای برنامه‌ریزی مؤثر عملیات ضدپولشویی است. ارائه اطلاعات جامع و به‌روز به‌صورت مستمر می‌تواند در این زمینه مفید باشد.

۲-۵-۵- داشتن همکاری‌های بین‌المللی

همکاری‌های بین‌المللی نیز به‌عنوان یکی از راه‌های مهم مبارزه با پولشویی مطرح است. پایبندی به مقررات و تعهدات مشترک بین کشورها، می‌تواند در این راستا تأثیرگذار باشد. در نهایت، بایستی توجه داشت که مبارزه با پولشویی یک وظیفه حقوقی و اقتصادی است که نیازمند همکاری و هماهنگی بین اقشار مختلف جامعه و همچنین خطط عملی مؤثری است. (صحرائیان، ۱۳۸۲)

۲-۶- پولشویی در ایران

به موجب قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران باید کلیه قوانین کشور منطبق با منابع اسلامی باشد. از سویی با توجه به سابقه کوتاه جرم پولشویی باید از قواعد کلی اسلامی برای ممنوعیت این جرم استفاده نمود. از جمله این عمومات آیه شریفه ۲۹ سوره مبارکه نساء است که می‌فرماید: «یا ایها الذین آمنوا لا تأکلوا أموالکم بینکم بالباطل الا آن تکون تجارة عن تراض منکم و لا تقتلوا أنفسکم ان الله کان بکم رحیماً».

یعنی ای کسانی که ایمان آورده‌اید اموال یکدیگر را به باطل (و از طرق نامشروع) نخورید، مگر اینکه تجارتي با رضایت طرفین شما انجام گیرد و خودکشی نکنید؛ خداوند نسبت به شما مهربان است.

همین فرمان کلی باعث خواهد شد تا درآمدهای ناشی از فعالیت‌های غیرمجاز



اقتصادی مشروعیت خویش را از دست داده و فاقد حرمت معمول اموال مسلمین گردد و همچنین تجسس در منبع کسب آن از باب قاعده «لا ضرر و لا ضرار فی الاسلام» مجاز گردد.

۲-۶-۱- دلایل پولشویی در ایران

۱- شرایط اقتصادی نامساعد در ایران:

وضعیت اقتصادی نامساعد در ایران: نظام اقتصادی ایران به‌عنوان یک بستر مناسب برای پولشویی شناخته می‌شود. بدلیل ناهماهنگی در این نظام اقتصادی به دلیل وجود تعداد زیادی مراکز تصمیم‌گیری و سیاست‌های اقتصادی، تعداد مراکز سیاست‌گذاری و مسئولین امور بازرگانی و صنعتی و همچنین عدم نظارت کامل بانک مرکزی بر جریان پول و بازارهای مالی کشور، ایران نتوانسته است از یک نظام اقتصادی با یک سیاست‌گذاری کلان توسعه‌گرا بهره‌برداری کند؛ از طرفی، سیاست خودکفایی مالی نهادها و سازمان‌های دولتی و عمومی شرایطی را در بخش بازرگانی خارجی کشور ایجاد کرده است که بخش زیادی از واردات و اسکله‌های تخلیه بار در مرزهای ورودی کالا از نظارت گمرکات خارج شده‌اند (حدوداً ۶۲ اسکله) و این اسکله‌ها به‌صورت شخصی اداره می‌شوند و مستقل از نقش حاکمیتی دولت و سایر بخش‌های اقتصاد بازرگانی کشور فعالیت می‌کنند. همچنین، گسترش روزافزون نهادهای مالی و اعتباری خارج از نظارت بانک مرکزی و وزارت امور اقتصادی و دارایی باعث محدود شدن حاکمیت دولت بر جریان پول نقد و بازارهای پولی و مالی کشور شده است. با توجه به این وضعیت ناهماهنگی اقتصادی، طبیعی است که در چهارچوب اقتصاد ملی، شکاف‌های متعددی شکل گیرد و همین شکاف‌ها بستری مناسب برای سوءاستفاده از جانب

جرم‌کاران و خلافکاران اقتصادی فراهم کند. (صحرانیان، ۱۳۸۲)

۲-۳- قرار داشتن ایران در مسیر تهاجم مواد مخدر

علاوه بر این، ایران به لحاظ موقعیت جغرافیایی خاص خود در مسیر ترانزیت بخش عظیمی از مواد مخدر، به بازارهای هدف اروپا و روسیه قرار دارد. این موضوع منجر به بارگیری بسیاری از هزینه‌های مالی و انسانی بر ملت و دولت ایران شده است. سالانه، تقریباً ۵۹۹۷ تن تریاک با ارزش فروش عمده ۵٫۸۹۴ میلیون دلار، حدود ۴۱۲ تن هروئین با ارزش فروش عمده ۸۴۰٫۴۰۰ میلیون دلار و تقریباً ۸۴۰ تن حشیش با ارزش فروش عمده ۱۰۹٫۲ میلیون دلار در ایران تولید می‌شود. به این معنی که ارزش کل تولید مواد مخدر در منطقه همسایگی مرزهای شرقی ایران، با قیمت فروش عمده، حدوداً ۱۰۵٫۰۴ میلیون دلار است. این رقم قابل توجهی است که باید به‌صورت قانونی پولشویی شود و به چرخه اقتصاد کشورهای تولیدکننده مواد مخدر وارد شود. (صحرانیان، ۱۳۸۲)

۳- قرار گرفتن در معرض پولشویی مثلث طلایی

علاوه بر این، ایران در معرض پولشویی قرار دارد. مثلث طلایی در ایران، جمع‌آوری پول نقد حاصل از فروش مواد مخدر را که به‌صورت پول محلی است، در کشورهای مبدأ به کالاهای مصرفی دائمی و غیردائمی تبدیل می‌کند و این کالاها را به شرکت‌های ساختگی یا تجاری ثبت شده در امارات متحده عربی، هنگ کنگ و سنگاپور می‌سپارد. این شرکت‌ها کالاهای مذکور را به‌صورت امانی در اختیار طرف‌های ایرانی قرار می‌دهند. طرف‌های ایرانی با سازمان‌های گسترده و منسجمی که در اختیار دارند، کالاهای

متعلق به باندهای قاچاق مواد مخدر را به‌صورت سازمان‌یافته از طریق اسکله‌های شخصی خارج از کنترل و نظارت گمرک کشور یا با استفاده از مجوزهای موردی و تغییر تاریخ مجوزها، وارد بازار ایران می‌کنند و آنها را به فروش می‌رسانند. سپس پول نقد حاصل از فروش کالا را در صندوق‌های قرض‌الحسنه و مؤسسات اعتباری فاقد مجوز سپرده‌گذاری قرار می‌دهند. سپس صندوق‌های مزبور با صدور چک بانکی به طرف‌های ایرانی پول تطهیر شده را تحویل می‌دهند. طرف‌های ایرانی مبالغ مذکور را از طریق صرافی‌های غیرمجاز و بعضاً مجاز به ارز تبدیل کرده و به بانک مقصد در خارج از کشور حواله می‌کنند. (صحرانیان، ۱۳۸۲)

۲-۷- قوانین مبارزه با پولشویی در ایران

به موجب اصول ۴۶ و ۴۷ قانون اساسی، کسب و کار مشروع و مالکیت خصوصی که از راه مشروع باشد، محترم است. همچنین براساس اصل ۴۹ قانون اساسی جمهوری دولت موظف است ثروت‌های ناشی از ربا، غصب، رشوه، اختلاس، سرقت، قمار، سوء استفاده از موقوفات، سوء استفاده از مقاطعه کاری‌ها و معاملات دولتی، فروش زمین‌های موات و مباحات اصلی، دایر کردن اماکن فساد و سایر موارد غیر مشروع را گرفته و به صاحب حق رد کند و در صورت معلوم نبودن او به بیت‌المال بدهد. این حکم باید با رسیدگی و تحقیق و ثبوت شرعی به وسیله دولت اجراء شود. (شهری، ۱۳۸۴)

بنابراین اصل ۴۹ قانون اساسی از قابلیت لازم در خصوص مبارزه با جرم پولشویی برخوردار است و از طرف دیگر ماده ۶۶۲ قانون مجازات اسلامی (تعزیرات) نیز که

تحصیل، مخفی نمودن، قبول کردن و مبادله نمودن اموال با منشأ غیرقانونی را جرم تلقی می‌کند تا حدی به مسأله پولشویی اشاره دارد. (باقرزاده، ۱۳۸۳)

در ایران اقدام مثبتی که در این زمینه صورت گرفته، پیوستن ایران به کنوانسیون وین و پارلمو در سال ۱۳۷۰ است. در همین راستا لایحه مبارزه با پولشویی در سال ۱۳۸۱ توسط رئیس جمهور وقت به مجلس تقدیم شد و مجلس نیز آنرا تصویب کرد اما شورای نگهبان ایرادهایی به آن وارد کرد. پس از اعمال تغییرات در لایحه از سوی مجلس، مجدداً این لایحه به شورای نگهبان فرستاده شد اما دوباره به اصلاحات مجلس ایراد گرفته شد و در نهایت پس از اصرار مجلس، لایحه پولشویی روانه مجمع تشخیص مصلحت نظام گردید. رد و بدل شدن لایحه مبارزه با پولشویی در کریدور مجلس و شورای نگهبان تا مدت‌ها پس از روی کار آمدن مجلس هفتم نیز ادامه داشت. لایحه مزبور در مجلس هفتم بارها توسط کمیسیون مشترک رسیدگی کننده به لایحه مبارزه با جرم پولشویی اصلاح شد و لیکن باز هم مورد تأیید شورای نگهبان قرار نگرفت. (طیبی فر، ۱۳۸۲)

این لایحه که در ابتدا شامل ۹ ماده و ۹ تبصره بود در طول تشکیل کمیسیون‌های مشترک جهت انجام اصلاحات لازم، به ۱۱ ماده و ۵ تبصره تبدیل گردیده و آخرین طراحات انجام گرفته بر روی مواد آن طی شماره ۱۷۱۸ مورخه ۸۶/۷/۲۲ گزارش گردید و سرانجام قانون فوق مشتمل بر ۱۲ ماده و ۷ تبصره در جلسه علنی روز سه شنبه ۸۶/۱۱/۲ مجلس شورای اسلامی تصویب و در تاریخ ۸۶/۱۱/۱۷ به تأیید شورای نگهبان رسید و جهت اجرا به دولت ابلاغ گردید. ضمناً آئین نامه اجرایی قانون مبارزه با پولشویی با ۴۹ ماده توسط

وزیران عضو کارگروه مربوطه تصویب و در تاریخ ۸۸/۹/۱۱ به تأیید رئیس جمهوری رسیده و با شماره ۱۸۱۴۳۴/ت/۴۳۱۸۲ که در تاریخ ۸۸/۹/۱۴ به وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی، اطلاعات بازرگانی، کشور و بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران ابلاغ شد. البته با توجه به طولانی شدن روند تصویب لایحه قانون پولشویی در مجلس از یک طرف و فوریت اتخاذ تدابیری برای هماهنگی با بانک‌های خارجی از طرف دیگر، شورای پول و اعتبار در تاریخ ۸۱/۲/۱۸ به استناد اختیارات حاصله از قانون پولی و بانکی کشور مصوب ۱۳۵۲، مقرراتی را برای پیشگیری از پولشویی در مؤسسات مالی کشور تصویب کرده است.

۳- پیشینه تحقیق

۳-۱- مطالعات خارجی:

لایزا و همکاران (۲۰۱۹) در مطالعه خود با موضوع «فقالیت غیرقانونی و پولشویی از دیدگاه رشد اقتصادی» به بررسی اثر پولشویی بر عملکرد اقتصادی کشورها با ارائه یک مدل نظری رشد همپوشان بلند مدت اثرات فعالیت‌های غیرقانونی پولشویی پرداختند. نتایج حاکی از آن است که پولشویی در بلندمدت نرخ رشد تراکم سرمایه را کاهش می‌دهد، گرچه اثرات کوتاه مدت آن بر پس‌انداز بر حسب منشاء پولشویی مهم ارزیابی می‌شود.

کاپونو و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهش خود با موضوع «اندازه گیری جرایم سازمان یافته: شاخص‌های آماری و جنبه‌های اقتصادی» به بررسی شاخص‌های جدیدی برای اندازه گیری و مقایسه جرایم سازمان یافته در کشورهای مختلف پرداخته و نتایج نشان می‌دهد که درجه‌بندی حاصل از چهار شاخص جنایت، خطرناکترین استان‌های ایتالیا را نشان نمی‌دهد، بلکه تغییر در

زمان جرایم و اثر آنها بر قلمرو خودشان براساس نوع متوسط مجازات و جمعیت تعریف می‌شود.

۳-۲- مطالعات داخلی:

پور سلیمی و همکاران (۱۳۹۵) در مطالعه دیگری تحت عنوان «مدلی نوین برای برآورد حجم پول‌های کثیف در اقتصاد ایران» به بررسی چگونگی مدل‌سازی روابط اقتصادی، الگوریتم جدیدی برای سنجش فساد مالی در ایران پرداخته است. نتایج نشان می‌دهد که روند افزایشی حجم پول کثیف در اقتصاد ایران طی سالهای ۱۳۸۶-۱۳۵۲ است که آثار زبان بار آن، در تمامی حوزه‌های فرهنگی، اجتماعی، اقتصادی، سیاسی و امنیتی به وضوح دیده می‌شود. حسینی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهش خود با موضوع «بررسی تأثیر پول مجازی بر فرایند پولشویی و ارائه راهکارهای مقابله با آن» به بررسی اثر پول‌های مجازی بر فرایند پولشویی و ارائه راهکارهای مبارزه با پولشویی از کانال پول‌های مجازی به روش تحلیل محتوای کیفی و با استفاده از تحلیل سلسله مراتبی به مراحل پولشویی پرداختند، نتایج تحلیل محتوا نشان داد که ویژگی‌های پول‌های مجازی منجر به تسهیل پولشویی می‌شود. همچنین نتایج تحلیل سلسله مراتبی نشان داد که فرایند پولشویی منجر به افزایش پول مجازی در حاکمیت خواهد شد.

۴- یافته‌ها

براساس مطالب بالا دریافتیم که: هدف اصلی هر نظام اقتصادی رشد و سلامت اقتصادی پایدار و ماندگار است. رشد اقتصادی تأثیر بسیار مهمی در پیشرفت جوامع دارد و عوامل مهمی مانند توسعه و عدالت اقتصادی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. پولشویی، یک چالش برای رشد و

سلامت اقتصادی است و تلاش برای مبارزه با آن ضروری است. پولشویی به‌عنوان جرمی جدی، تأثیر زیادی بر اقتصاد دارد. این عمل منجر به تغییر هویت و پنهان کردن منابع نامشروع می‌شود و منجر به کاهش رشد اقتصادی و تخصیص نامناسب منابع می‌شود. همچنین، پولشویی باعث کاهش سرمایه‌گذاری‌های با ریسک و شفافیت بالا و افزایش سرمایه‌گذاری‌های با کیفیت پایین و ریسک بالا می‌شود. انواع پولشویی عبارتند از: پولشویی درونی، پولشویی مهار شونده، پولشویی بیرونی، پولشویی وارد شونده. پولشویی از طریق سه مرحله انجام می‌شود. در مرحله اول، عواید غیرقانونی در شبکه مالی رسمی جابه‌جا می‌شوند. در مرحله دوم، عواید مجرمانه از منشأ اصلی جدا می‌شوند تا ردگیری آنها سخت شود. در مرحله سوم، عواید قانونی به نظام اقتصادی برگشت داده می‌شوند تا با سایر دارایی‌ها هماهنگ شوند. مرحله یکپارچه‌سازی می‌تواند از روش‌های مختلفی انجام شود مانند استفاده از شرکت‌های پوششی یا جعل حواله کالای فروخته شده به خارج از مرزها. مبارزه با پولشویی شامل موارد زیر است: (۱) مبارزه با قاچاق مواد مخدر، (۲) نظارت بر بانک‌ها، (۳) وصول مالیات، (۴) داشتن گزارش‌های آماری به‌طور مرتب، (۵) همکاری‌های بین‌المللی. این مبارزه نیازمند همکاری و هماهنگی بین اقشار جامعه و برنامه‌ریزی مؤثر است. پولشویی عملیات غیرقانونی و بزهکارانه است که منجر به ورود پول کثیف به بازار مالی می‌شود. این امر باعث تخریب بازار مالی، کاهش اعتماد و کاهش کارایی اقتصادی می‌شود. همچنین، ورود و خروج ناگهانی منابع مالی باعث نوسانات در نرخ بهره و نرخ ارز می‌شود. همچنین، بنگاه‌های قانونی

متضرر می‌شوند و اقتصاد کشور تحت تأثیر قرار می‌گیرد؛ به‌علاوه، پولشویی باعث نفوذ مجرمان در سیستم بانکی و تضعیف اقتصاد کشور شده و امنیت و اقتدار سیاسی-اقتصادی دولت را تهدید می‌کند. دلایل پولشویی در ایران شامل وضعیت اقتصادی نامساعد، قرار داشتن در مسیر تهاجم مواد مخدر و قرارگیری در معرض پولشویی مثلث طلایی است. نظام اقتصادی ناهماهنگ، خودکفایی مالی نهادها و اسکله‌های خارج از نظارت، نهادهای مالی و اعتباری خارج از نظارت بانک مرکزی و شرکت‌های ساختگی و تجاری ثبت شده در کشورهای متحد عربی، هنگ کنگ و سنگاپور از دیگر عوامل مؤثر در این زمینه هستند. براساس پیشینه تحقیق، تحقیقات خارجی بر اثرات پولشویی بر عملکرد اقتصادی کشورها به ارزیابی نقش پولشویی در کاهش رشد تراکم سرمایه می‌پردازند. همچنین، اندازه‌گیری جرایم‌سازمان‌یافته در کشورها و تأثیر آن بر قلمرو خودشان براساس جمعیت و مجازات‌ها مورد مطالعه قرار می‌گیرد. تحقیقات داخلی نیز به بررسی حجم پول‌های کثیف و فساد مالی در اقتصاد ایران و تأثیر پول مجازی بر فرایند پولشویی و افزایش پول مجازی در حاکمیت می‌پردازند.

۵- نتیجه‌گیری

در هر اقتصادی، بانک‌ها و مؤسسات اعتباری مرکز اصلی مبادلات پولی تلقی می‌شوند، از اینرو اتخاذ تدابیر مناسب پیشگیرانه جهت جلوگیری از ورود پول‌های کثیف به نظام پولی و بانکی از اهمیت به‌سزایی برخوردار است. برای دستیابی به این مهم در مرحله اول لازم است، نظارت مؤثر بانک مرکزی در نحوه تأسیس و اداره بانک‌ها و مؤسسات مالی خصوصاً

بانک‌های خصوصی وجود داشته باشد، تا از این طریق، افراد سودجو و فاقد صلاحیت قادر به سوء استفاده از این شبکه و ایجاد محلی امن برای مقاصد پولشویی از طریق ایجاد مؤسسات مالی یا شبه بانکی نباشند. همچنین به‌منظور اطمینان از رعایت مقررات مبارزه با پولشویی در فرایند فعالیت‌های بانکی، کنترل مستمر بر عملیات و اقدامات بانکی توسط بانک مرکزی الزامی است. شایسته است، سیستم بانکی برای اینکه معاملات و عملیات بانکی مشکوک به پولشویی را کشف و شناسایی کند، از سیستم‌های هوشمند ضدپولشویی در حوزه فناوری اطلاعات و ارتباطات در سامانه‌های دریافت و پرداخت استفاده کند تا امکان رصد تراکنش‌های بانکی و اطمینان از شفافیت آنها به وجود آید. اجرای دقیق قوانین و مقررات حوزه مبارزه با پولشویی در سیستم بانکی که به‌عنوان مجموعه ناظر بر عملیات ضدپولشویی مطرح هستند، در دو سطح قانون و آئین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های تدوین شده توسط شورای عالی مبارزه با پولشویی، خصوصاً در بخش‌های احراز هویت، طبقه‌بندی اشخاص، تعیین سطح فعالیت مشتریان بانک، روابط کارگزاری با سایر بانک‌ها و...، با رویکردی پیشگیرانه می‌تواند نقش مهمی در کاهش دامنه ارتکاب جرم پولشویی داشته باشد. ■

منابع:

۱. اسعدی، حسین. (۱۳۸۲). «نقش فرایند پولشویی و مصادره اموال در روند قاچاق مواد مخدر»، مجموعه سخنرانی‌ها و مقالات همایش بین‌المللی مبارزه با پولشویی، تهران: نشر وفاق، چ ۱.
۲. باقرزاده، احد. (۱۳۸۲). «نقش فرایند

16. Schneider F. (2010). Turnover of organized crime and money laundering: some preliminary empirical findings. *Public Choice*; 144(3-4): 473-486.
17. Sharman JC, Chaikin D. (2009). Corruption and Anti Money Laundering Systems: Putting a Luxury Good to Work. *Governance*; 22(1): 27-45.
18. Study of Bank X the UK. Decision support System. *Elsiver*.

مینا صدن: ارشد حسابداری



- (2018). Measuring Organized Crime: Statistical Indicators and Economics Aspects. *Economics and Econometrics Research Institute*. Available at: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/213544/1/1026691052.pdf>.
11. Dionysios Demeetis (2018). Fighting Money Laundering with Technology, A Case
12. Esni Ashari Amiri A, Abolhasani Histiani AA, Ranjbar Fallah M, Shaygani B, Alizadeh Kalagar SG. (2018). The effect of liquidity volume on economic growth in Iran (using the variable time parameter model approach). *Economic Growth and Development Research*, 9(35): 15-34.
13. Loayza N, Villa E, (2019). Misas M. Illicit activity and money laundering from an economic growth perspective: a model and an application to Colombia. *J Econ Behav Organ*; 159: 442-487
14. Madah M, Farahti M. (2019). The Empirical Analysis of the Direct Effect of Unemployment on the Shadow Economy in Iran (Money Demand Approach). *Journal of Economic Research*; 54(2): 419-441.
15. Morais HV. (2002). The War Against Money Laundering, Terrorism, and the Financing of Terrorism. *Lawasia Journal*; 1-32.

- پولشویی و مصادره اموال در روند قاچاق مواد مخدر»، مجموعه سخنرانی‌ها و مقالات همایش بین‌المللی مبارزه با پولشویی، تهران: نشر وفاق، چ ۱.
۳. پورسلیمی، محمد. کیخا، محمد. سلمانی، ک. (۱۳۹۵). ابداع یک مدل مدرن برای برآورد میزان پولشویی در ایران (کاربرد روش حل مسئله عددی و معکوس در اقتصاد)، پولی و اقتصاد مالی. دوره ۲۳، شماره ۱۱، ص ۲۳۸-۲۱۵.
۴. جمشیدی، علیرضا. (۱۳۸۲). «نقد و بررسی موادی از قانون پولشویی و رابطه آن با فرار مالیاتی»، مجموعه سخنرانی‌ها و مقالات همایش بین‌المللی مبارزه با پولشویی، تهران: نشر وفاق، چ ۱.
۵. حسینی، س. نصیری، ح. (۲۰۱۹). بررسی تأثیر پول مجازی بر فرایند پولشویی و ارائه راهکارهای مقابله با آن، پولشویی از طریق کانال پول مجازی، مجله اقتصاد، دوره ۵، شماره ۱۷، ص ۷۲-۴۹.
۶. شهری، محمد. (۱۳۸۴). مجموعه تنقیح شده قوانین و مقررات حقوق، تهران: نشر روزنامه رسمی کشور، چ ۱.
۷. صحرائیان، سیدمهدی. (۱۳۸۲). «فرازهایی از یافته‌های تحقیقاتی پولشویی در ایران»، مجموعه سخنرانی‌ها و مقالات همایش بین‌المللی مبارزه با پولشویی، تهران: نشر وفاق، چ ۱.
۸. طیبی فر، سیدامیر حسین. (۱۳۸۲). «پولشویی و جرایم مرتبط با آن»، مجموعه سخنرانی‌ها و مقالات همایش بین‌المللی مبارزه با پولشویی، تهران: نشر وفاق، چ ۱.
۹. هادیان، ابراهیم. (۱۳۸۲). «پولشویی و اثرات اقتصادی آن» مجموعه سخنرانی‌ها و مقالات همایش بین‌المللی مبارزه با پولشویی، تهران: نشر وفاق، چ ۱.
10. Capuano C, Giacalone M.

اهمیت نقش حسابداران در امور حقوقی کارفرمایان و جایگاه آن در مسیر رسیدگی پرونده‌های قضایی

۱۳۸۲: ۵۵). به دنبال ناکارآمدی نظام عدالت کیفری در حصول اهداف خود از قبیل اصلاح، درمان و برقراری امنیت در جامعه، بر شیوه‌های سنتی در خصوص فرایند کیفری، از جمله آنچه که مربوط به مرحله دادسرا است، انتقاد وارد شده است. توجه صاحبان امر، امروزه بر روی این مسئله معطوف شده است که دیگر آنچه که به‌عنوان عدالت کیفری کلاسیک یا همان عدالت کیفری سزادهی از آن یاد می‌شود، دیگر پاسخگوی منافع

۱- مقدمه

برقراری نظم و امنیت در جامعه یکی از دغدغه‌های عمده حکومت‌ها است و برای پاسخ به آن همواره مأموران و مقاماتی را جهت مقابله با جرم و نابهنجاری‌ها اختصاص می‌دهند. پیشینه تاریخی ملل مختلف و وجود آثار پر بار حقوقی و کتیبه‌های معروف از قبیل منشور حقوق بشر کوروش کبیر و قانون‌نامه حمورابی بر حاکمیت قانون و وجود سازمان‌هایی بدین منظور صحنه می‌گذارد (بادامچی،



مهدی دولنشاهی



شمار پرونده‌های قضایی از یک سو و منابع مالی و انسانی محدود دستگاه عدالت کیفری از سوی دیگر، موجب افت عملکرد این دستگاه و افزایش نارضایتی و بی‌اعتمادی افراد نسبت به آن شده است. لذا با توجه به وضعیت کنونی که تخصیص منابع مالی و انسانی بیشتر به قوه قضائیه چندان ممکن به نظر نمی‌رسد، باید از روش‌های پیش‌بینی شده در قانون که موجب استفاده بهینه از این منابع و صرفه‌جویی در آنها می‌شود، نهایت بهره را برد. این امر مسیر نمی‌شود مگر با تشریح و توضیح این روش‌ها و همچنین تمهیدات. علاوه بر کثرت پرونده‌های کیفری، لازم است که فرایند رسیدگی به آنها نیز بهبود یابد. یکی از این روش‌ها نقش حسابداران در امور حقوقی کارفرمایان است. در این پژوهش که به روش توصیفی - تحلیلی صورت گرفته است، اهمیت این نقش تبیین خواهد شد.

۲- مبانی نظری

الف) حسابداری در محاکم قضایی

امروزه حرفه حسابداری از بررسی صرف موارد نقض مقررات به بررسی تقلب‌های انجام شده از سوی کارکنان و مدیریت نیز تغییر جهت داده است. زندگی نوین در جوامع پیچیده و صنعتی معاصر دشواری‌های خاص خود را دارد و مسائل تجاری پیچیده‌ای را از جمله مواردی که در بخش قبل ذکر شد مطرح می‌سازد که حل آنها نیاز به تخصص دارد. وانگهی پیشرفت‌های علمی و صنعتی راه‌هایی برای کشف واقع در اختیار گذاشته که در گذشته وجود نداشته است. به‌عنوان مثال امروزه برای کشف جرم و شناسایی مجرم از

انگشت‌نگاری و آزمایش‌های مختلف کمک گرفته می‌شود که نتایج آن موجب علم قاضی و سبب اقناع وجدان او می‌شود. این علم تخصصی می‌تواند قاضی را در وصول به حقیقت رهنمون کند. پلیس علمی، پزشکی قانونی، کارشناس خط، کارشناس شیمی، کارشناس حسابدار و خبره کارشناس روانی، سم‌شناس، گزارش‌های روان‌شناسانه، کارشناسی تصادفات، مترجمان رسمی ابزارهایی در دست قاضی برای حصول علم هستند. تاریخ رسوایی‌های حسابداری شامل اترون ورلد کام تقاطع جهانی و موارد دیگر شرکت‌های حسابداری را در کانون توجه عمومی قرار داده‌اند. پس از این رسوایی حسابداری، اعتماد عمومی در حرفه حسابداری در معرض خطر جدی قرار دارد. با وجود رسوایی‌های پیش آمده در محیط کسب و کار حسابدار دادگاهی و فرصت‌های توسعه یافته برای حسابداری تحقیقی و قانونی ایجاد شد.

(استون، ۲۰۱۳)

ب) اعتبار نظر حسابداران در محاکم

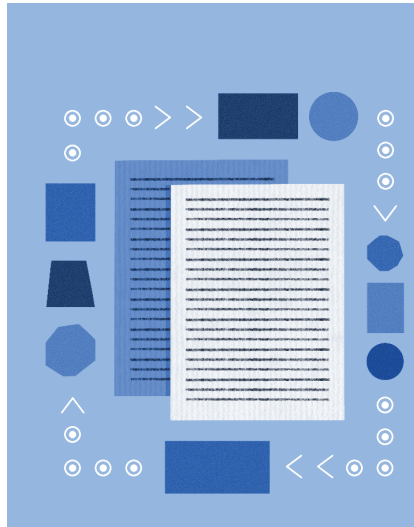
قضایی

حسابدار دادگاهی با استفاده از تکنیک‌های حسابداری حسابرسی و مهارت‌های تحقیقی به انجام تحقیقات مربوط به سرقت و تقلب می‌پردازد (ویگانت و همکاران، ۲۰۰۸). او شخصی است که علاوه بر اعداد ظاهری به علت و منشأ اعداد نیز توجه می‌کند. درباره اسناد کنجکاو به خرج می‌دهد، شواهد مربوط به گواهی کارشناس را تهیه می‌کند، مانع ارائه اطلاعات نادرست توسط افراد می‌شود و حقیقت را با مذاکره و گفتگو با افراد با جزئیات آشکار می‌کند (مشایخی و آژنگ، ۱۳۹۲).

جامعه نبوده است و نه تنها از ارتکاب جرایم پیشگیری نکرده است بلکه گاه حتی موجبات تجری و اعمال رفتارهای خلاف اهداف عدالت کیفری کلاسیک از سوی بزه‌کاران شده است. از این رو به مرور زمان و به تدریج، گرایش به سمت عدالت کیفری نوین یا مدرن - که عدالت ترمیمی را به نوعی علی‌رغم تقابل در خود جای می‌دهد ایجاد شده است (خزائی، ۱۳۷۷: ۶۷). رشد روزافزون

۳- حسابداران دادگاهی و ضرورت فعالیت

چشم‌انداز خدمات مالی در جهان به سرعت در حال تغییر است با توجه به اینکه در عصر حاضر اکثریت مردم رفاه اجتماعی را در کسب درآمد بیشتر می‌دانند، شاهد گستردگی فعالیت‌های تجاری و همزمان افزایش جرائم مالی بوده‌ایم. حتی اکثر جرائم غیرمالی مانند قتل و دزدی در بسیاری از موارد می‌تواند تحت تأثیر اختلافات مالی باشد. با توجه به اهمیت موضوع و پیچیدگی‌های جوامع دستگاه قضا امروزه با پرونده‌های مالی مواجه می‌شود که نیاز به نظریه و مشورت حسابداران دادگاهی دارد. کارشناسان مالی در حوزه دادگاهی ابزارهای قانونی هستند که با داشته‌های علمی و فنی حقیقت موضوع را به گونه‌ای شفاف برای قاضی ترسیم و مجسم می‌کنند و آنها را در امر قضاوت عادلانه یاری می‌دهند. حسابدار دادگاهی وظیفه خطیر و سنگینی در تمیز حق از باطل عهده‌دار است. لذا بدیهی است نداشتن تخصص کافی یا سهل‌انگاری و بی‌دقتی کارشناس مالی منجر به انحراف مسیر صحیح پرونده‌ای شده است و می‌تواند باعث ضایع شدن حق شخصی شود. این سهل‌انگاری و بی‌دقتی‌ها اعتبار حرفه حسابداری به‌ویژه حسابداران دادگاهی را زیر سؤال می‌برد و منجر به کاهش مقبولیت اجتماعی آنان خواهد شد. لذا توجه به ویژگی‌های لازم برای حسابداران دادگاهی بیش از پیش لازم و ضروری است (باسین، ۲۰۱۳: ۲۱۵). بدیهی است هرچه حسابداران و در رأس آنها حسابداران دادگاهی برای بهبود ویژگی‌های شخصیتی مهارتی و به‌ویژه ویژگی‌های اخلاقی



خود تلاش کنند و متناسب با پیشرفت تکنولوژی و تغییرات در دنیای کسب و کار، مهارت‌ها و تخصص‌های خود را به‌روز کنند، می‌توانند علاوه بر پیشرفت در کار خود، به عدالت و نظم اجتماعی نیز کمک کنند. فاصله موجود بین انتظارات استفاده‌کنندگان از ویژگی‌های حسابداران دادگاهی و آنچه در حال حاضر در رابطه با ویژگی‌های حسابداران دادگاهی وجود دارد نیازمند یک بررسی موشکافانه در جهت کاهش هرچه بیشتر این شکاف است. مدیران سازمان‌های خدماتی آگاهند که کیفیت برتر موجب عملکرد

بهتر می‌شود و مزایایی چون وفاداری مشتریان پاسخگویی به نیازهای آنها رشد سهم بازار و بهره‌وری برای سازمان‌ها را به ارمغان می‌آورد. آنها کیفیت خدمات را به‌عنوان اهمی برای ایجاد مزیت رقابتی به‌کار می‌گیرند.

شاخص‌های ویژگی‌های حسابداران دادگاهی مشابه حلقه‌های یک زنجیر محکم برای حفظ تداوم فعالیت و کارایی و اثربخشی خدمات آنان یک امر اساسی تلقی می‌شوند و در صورتی که به یکی از این حلقه‌های زنجیر بی‌توجهی یا کم توجهی کنند، این قضیه ممکن است کل خدماتشان را زیر سؤال ببرد و از آنجا که قدرت یک زنجیر به ضعیف‌ترین حلقه آن بستگی دارد، توجه به این نکته یک امر ضروری است. بدون شک حرفه حسابداری دادگاهی باید خود را با تغییرات منطبق کرده و با تقویت دانش و تخصص خود پاسخگوی نیازهای جامعه باشد تا به جایگاه اجتماعی مناسبی دست یابد و از چرخه رقابت حذف نشود؛ لذا شایسته است با توجه به شرایط اقتصادی کشور از این حرفه غافل نمانده و به تقویت و بروزرسانی بنیه کارشناسان دادگاهی توجه ویژه شود.

۴- نقش حسابداران در مرحله بازجویی مقدماتی

یکی از اقدامات مهم مرحله تحقیقات مقدماتی در همه‌ی نظام‌های دادرسی کیفری بازجویی مقدماتی است. بازجویی را این‌گونه تعریف می‌کنند: «بازجویی عبارت از هنر و فن طرح یک رشته سؤالات ماهرانه و قانونی از متهم یا مظنون به ارتکاب جرم، به‌منظور اخذ اطلاعات صحیح درباره حادثه‌ی کیفری



این زمینه می‌تواند از کندی این مرحله بکاهد. در این صورت بازپرس یا دادیار می‌توانند حداکثر تا ۲۴ ساعت بازجویی از متهم را به تعویق اندازند و چنانچه متهم برای حضور نزد آنان، جلب شده باشد، باید دستور نگهداری او را توسط ضابطین که اصطلاحاً تحت نظر قرار دادن متهم نامیده می‌شود، صادر کنند تا وی برای بازجویی در دسترس باشد (مهرا و محمودیان، ۱۳۹۶). اگر متهم از طریق جلب توسط مأموران، نزد مرجع تحقیق حاضر شود، به تأخیر انداختن تحقیق از او برای مدتی بیش از ۲۴ ساعت اولیه، توقیف غیرقانونی محسوب می‌شود و مرجع تحقیق قابل مجازات خواهد بود. این است که ماده ۱۲۷ ق. آ. د. ک مقرر می‌دارد: قاضی مکلف است بلافاصله پس از حضور یا جلب متهم تحقیقات را شروع کند و در صورت عدم امکان حداکثر ظرف ۲۴ ساعت مبادرت به تحقیق کند، در غیر این صورت بازداشت غیرقانونی تلقی و مرتکب به مجازات مقرر قانونی محکوم خواهد شد.

امتناع کند، امتناع او در صورت مجلس قید می‌شود.

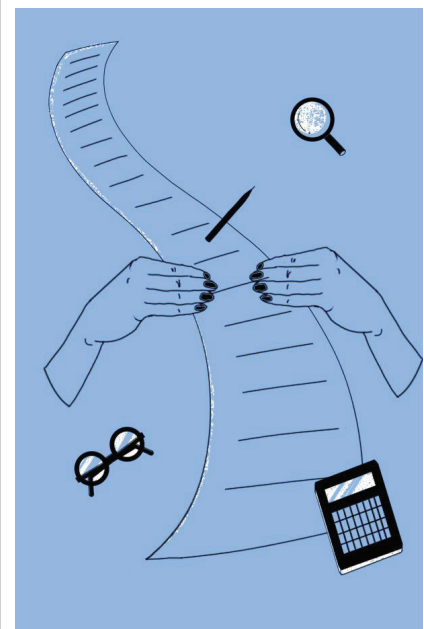
از تجمیع مطالب می‌توان گفت: تحقیقات، یکی از امور پیچیده کشف جرم است که مأمورین تحقیق باتجربه، با استفاده از قواعد علمی و تجربی، به آسانی پی به وقوع جرم می‌برند و طبیعی است که به‌کار بردن شیوه‌های ارباب، تهدید، ضرب و شتم علاوه بر اینکه قانوناً ممنوعیت دارد، موفقیت‌آمیز هم نیست و نتایج تحقیقات ارزش قضایی ندارد. بنابراین مأمورین تحقیق (اعم از ضابطان، قضات تحقیق و دادرسان) بایستی راه‌های فنی و علمی را فرا گیرند تا در هنگام بازجویی به شیوه‌های مناسبی متوسل شوند. آگاهی ضابطین به مباحث مالی و حسابداری، به‌ویژه در پرونده‌های مفاسد اقتصادی و مرتبط با مباحث حقوقی در این مرحله می‌تواند راه را برای مجرم دشوار کند و فرار او از اتهام را ناممکن سازد. البته آنچه مسلم است، مجرم با خواهش و تمنا اقرار به جرم نمی‌کند و به‌راحتی نمی‌توان پی به واقعیت برد اما این امر نباید باعث توسل به خشونت توسط مأموران تحقیق از جمله ضابطان دادگستری شود. مشهور است که اگر مجرم از چنگال عدالت بگریزد بهتر از آن است که یک بی‌گناه مجازات شود.

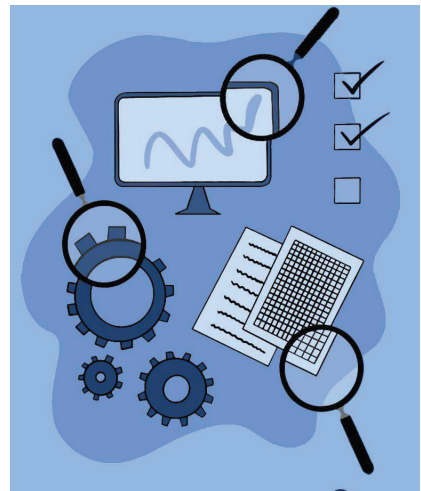
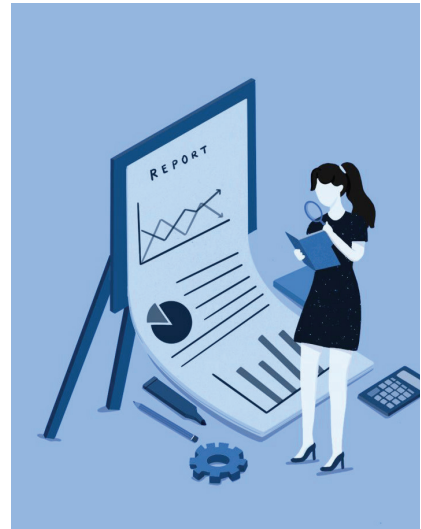
پس از حاضر شدن متهم نزد مرجع تحقیق، باید بلافاصله بازجویی به عمل آید. به تأخیر انداختن بازجویی فقط در صورت عدم امکان انجام آن در لحظه حضور متهم، مانند عدم آمادگی مرجع تحقیق برای طرح سؤالات یا عدم وصول نتیجه گزارش پزشکی قانونی، مجاز است. تسلط به امور حسابداری و جمع‌آوری مدارک و مستندات مالی در

است» (انصاری، ۱۳۸۰) به نظر نگارنده در تعاریف گوناگونی که شده است هرچند به رعایت حق دفاع متهم به نحو ضمنی توجه شده است اما این مطلب تصریحاً بیان نشده است لذا به نظر می‌رسد با توجه به اهمیت احترام به «حق دفاع» در موقع اعمال بازجویی تعریف جامع آن چنین است، بازجویی طرح سؤالات قانونی از متهم یا مظنون به ارتکاب جرم به‌منظور کشف واقعیت مجرمانه و تضمین حق دفاع است.

اقدامات نیروهای انتظامی و سایر ضابطان دادگستری باید موافق ترتیباتی باشد که برای تحقیقات مقدماتی معین شده است. ضابطان مؤظفند همانند قضات تحقیق، پس از احضار یا جلب متهم به حوزه انتظامی و به هنگام بازجویی از متهم، به وی تفهیم اتهام کنند. در مرحله بازجویی مقدماتی از سوی ضابطان، متهم حق دارد که سکوت کند بند ۲ ماده ۱۲۹ قانون آیین دادرسی کیفری مقرر می‌دارد:

سؤالات تلقینی، اغفال، اکراه و اجبار متهم ممنوع است. چنانچه متهم از دادن پاسخ





در نظام کیفری ایران در کلیه فرایندهای قانونگذاری از جمله در قانون جدید آیین دادرسی کیفری در مورد حق تفهیم اتهام متهم از ضرورت سرعت سخن گفته شده است. لزوم فوریت در تفهیم اتهام مانع از آن می‌شود که مقام تحقیق بتواند آن را به تأخیر بیندازد تا بتواند با سؤالات پدیداری و مداوم و پس از پاسخ به سؤالات متهم را با تفهیم اتهام معوق، دفعتاً غافلگیر کند و با استناد به پاسخ‌های اولیه متهم، راه دفاع را بر روی او ببندد و او را با مشکل مواجه کند. از آنجا که پیاده‌سازی این بخش از دادرسی بر عهده ضابطین است، آموزش آنان در بحث حسابداری و فنون

آن می‌تواند موجب تحقق این حق متهم و تسریع در فرایند دادرسی جرایمی که تخصص حسابداری در آنها لازم است، شود.

۵- تخصصی کردن ضابطین قضایی با آموزش حسابداری

عدالت توافقی نظریه‌ای جدید در حوزه حقوق کیفری است که اجرای آن مستلزم پیش‌بینی تمهیدات لازم از قبیل ارتقای فرهنگ عمومی، ترویج صلح و سازش و آموزش قضات است، یکی از این تمهیدات تخصصی کردن ضابطین است، زیرا آشنایی ضابطین با علوم از قبیل دانش جرم‌یابی، روان‌شناسی اجتماعی، روان‌شناسی کیفری، روان‌شناسی قضایی و جرم‌شناسی که مرتبط با عدالت توافقی هستند موجب می‌شود تا آنان با توانایی و امکانات بیشتری نسبت به اجرای سیاست عدالت توافقی اقدام کنند و این امر، مستلزم تخصصی شدن ضابطان است. در این جا برای نمونه به کارکرد برخی از این علوم در حیطه کاری ضابطان دادگستری اشاره می‌شود (انصاری، ۱۳۸۰).

مثلاً جرم‌یابی به‌عنوان رشته تخصصی کشف جرم، از علوم مختلف بهره می‌گیرد و عبارت است از علم کشف جرم، مشتمل بر موضوعات ادله فیزیکی جرم برای تحلیل آزمایشگاهی و آزمایشات بالستیک (سلاح و مهمات) و خون‌شناسی و... کشف علمی جرم یکی از دروس است که در دانشکده‌های پلیس، تدریس می‌شود. بدیهی است تخصص ضابطین در زمینه جرم‌یابی و کشف علمی جرم توانایی آنها را در چانه‌زنی با متهم و پذیرش اتهام توسط او بالا می‌برد، زیرا

متهم می‌داند که اگر اتهام را نپذیرد، پلیس با تکیه بر تخصص جرم‌یابی و استفاده از تکنولوژی و ابزارهای جدید کشف جرم، به واقعیت ماجرا پی می‌برد و خواهد توانست که انتساب جرم به او را (پس از مدتی) اثبات کند و در آن زمان از امتیازاتی که با پذیرش اختیاری جرم به دست می‌آورد، محروم خواهد شد، به همین دلیل ترجیح می‌دهد که اتهام را بپذیرد.

بنابراین، تخصصی کردن ضابطین دادگستری به‌منظور آشنایی آنها با این علوم ضروری است (شامبیاتی و پروینی، ۱۳۹۳). آموزش ضابطان دادگستری الزاماً به معنای آموزش وظایف روتین و کاربردی آنان نبوده و می‌تواند جنبه‌های تخصصی کردن ضابطان دادگستری را نیز در بر بگیرد. اگرچه این آموزش‌ها در قانون ۱۳۹۲ مورد توجه نبوده‌اند؛ اما می‌توانند به‌منظور تسریع در فرایند دادرسی و کاهش هزینه و تحقق حقوق دفاعی متهم مورد توجه قرار بگیرند. با توجه به مسائل و مشکلات مالی اخیر پیش آمده در کشور تقاضا برای مبارزه با تقلب به‌ویژه گزارشگری مالی متقلبانه افزایش یافته است، از آنجا که حسابرسان در کشف تقلب ناموفق بوده‌اند نیاز به تخصص حسابداران دادگاهی بیش از پیش احساس می‌شود؛ اما در حال حاضر در کشور ما به نقل از وادیزاده (۱۳۸۸) حسابداری دادگاهی بدین شکل وجود ندارد و کارشناسان رسمی دادگستری نقش حسابداران دادگاهی را ایفا می‌کنند که از لحاظ تخصص و مهارت کارایی و اثر بخشی لازم را ندارند چرا که از آموزشهای تخصصی لازم برخوردار نیستند و اغلب بعد از وقوع تقلب وارد میدان می‌شوند



و از وظیفه اصلی خود که پیشگیری از بروز تقلب است، دور مانده‌اند و اکثراً به کارهای کارشناسی و ارزیابی مشغول هستند.

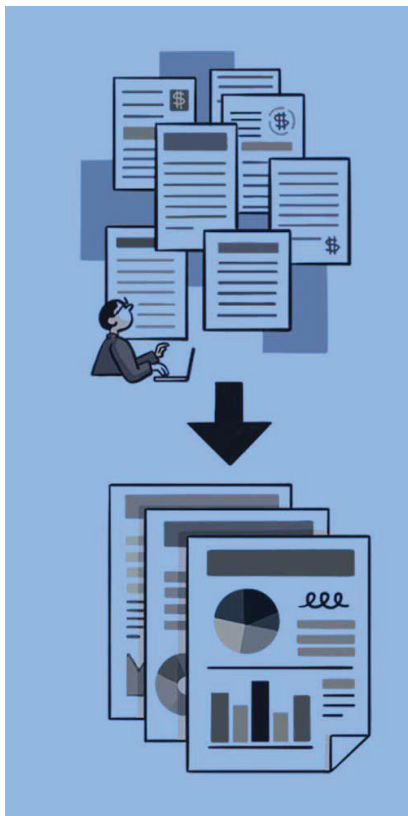
از طرفی در گزینش کارشناس برای ارجاع امر کارشناسی معیار و شاخصی برای انتخاب وجود ندارد. اکنون وقت آن است در جهت افزایش دانش مهارت و تخصص حسابداران دادگاهی این رشته در دانشگاه‌ها به صورت یک شاخه از حسابداری ارائه شود و در این راستا ضرورت دارد دیدگاه‌های دانشگاهیان «حقوق» و «حسابداری» و افراد شاغل در حرفه حسابرسی کارشناسان رسمی دادگستری و قوه قضائیه حقوقدانان و قضات دادگستری در زمینه ویژگی‌های فردی و مهارتی حسابدار دادگاهی و ارزیابی آنها از شرایط موجود برای شناسایی نقاط ضعف و قوت حسابدار دادگاهی بررسی شود. در این رابطه با توجه به گزارش‌های انجمن بازرسی رسمی آمریکا در کشورهایی که از بازرسی چون حسابداران دادگاهی استفاده کرده‌اند، تعداد تقلب بیشتری کشف شده است

و در نهایت آمار تقلب در این کشورها کاهش یافته است. بنابر این ارائه خدمات با کیفیت از سمت حسابداران دادگاهی به‌عنوان عاملی بازدارنده از تخلفات مالی می‌تواند تأثیرگذار باشد. لذا باتوجه به دلایل پیش گفته استفاده از متخصصین حسابداری یا آموزش مهارت‌های حسابداری، ضروری به نظر می‌رسد. آنچه در بحث آموزش حسابداری به ضابطین دادگستری لازم و ضروری است، ضمانت اجرای کیفی آن است که خوشبختانه در ماده ۶۳، تخلف از اجرای مباحث آموزشی و بی‌توجهی به مقررات قانونی در این خصوص را برای ضابطان دادگستری موجب محکومیت به سه ماه تا یک سال انفصال از خدمات دولتی دانسته است که این تأسیس ضمانت اجرای کیفی بسیار خوب و ارزشمند است اما انتقادی که بر آن وارد می‌شود این است که این ضمانت اجرا و مسئولیت کیفی را صرفاً برای ضابطین دادگستری مجاز شمرده است در حالی که باید از آوردن قید ضابطین تا زمانی که دادستان و سایر مراجع نیز از این تکالیف خویش در بحث آموزش ضابطین دادگستری خودداری می‌کردند، تحت پیگرد قانونی قرار می‌گرفتند. ■

منابع

- اسماعیلی فرد، سعیده (۱۴۰۱)، مطالعه تطبیقی آثار وقوع تحریم‌های اقتصادی از منظر نظام‌های حقوقی ایران، بین‌الملل و فقه امامیه و راهکارهای پیش رو، مبنای فقهی حقوق اسلامی، شماره ۲۹.
- امین، وحید (۱۴۰۰)، نقش حسابداری در ایفای حقوق شهروندی به‌عنوان

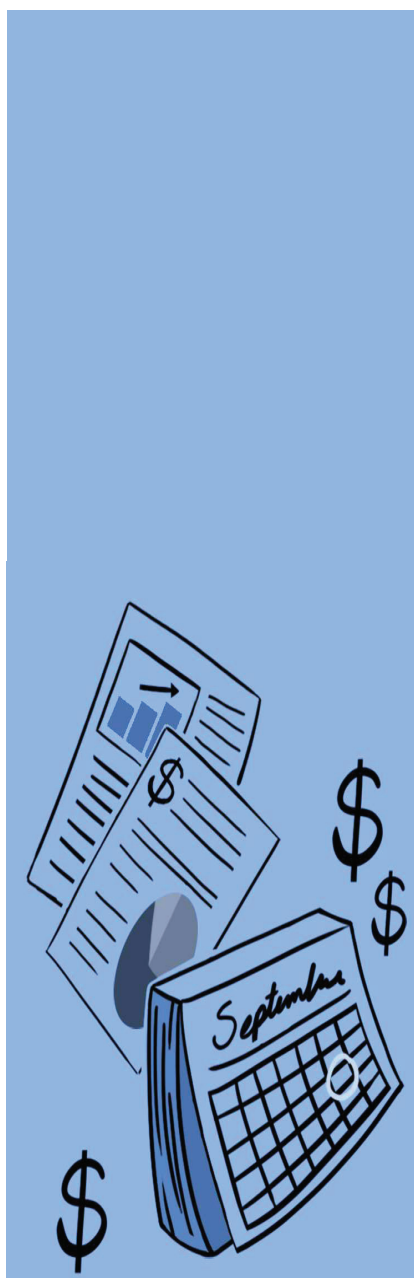
- مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، مطالعات حقوق شهروندی، شماره ۲۳.
- انصاری، ولی‌الله (۱۳۸۰)، حقوق تحقیقات جنایی (مطالعه تطبیقی)، تهران: سمت.
- بادامچی، حسین (۱۳۸۲)، تاریخ حقوق بین‌النهرین باستان، آغاز قانون‌گذاری، چاپ نخست، تهران: طرح نو.
- بارون، رابرت و دیگران (۱۳۸۰)، روان‌شناسی اجتماعی، ترجمه یوسف کریمی، تهران: انتشارات روان.
- خزانی، منوچهر (۱۳۷۷)، بررسی نظری و عملی تسریع آیین دادرسی کیفی، چاپ اول، تهران: انتشارات گنج دانش.
- شامبیاتی، هوشنگ و پروینی، علی (۱۳۹۳)، تخصصی کردن ضابطین گامی به سوی حقوق کیفی قراردادی، مجله‌ی تحقیقات حقوقی آزاد، شماره‌ی ۲۵.



be explained in this research, which was done in a descriptive-analytical way.

Keywords: Accountants, legal affairs, court cases.

مهدي دولتشاهی کارشناس ارشد مدیریت مالی



of Forensic & Investigative Accounting, 4(2)

- Weygan, d. t. , J. J, Kieso, D. E. , Kimmel, P. D. , (2008). Accounting principles. 8th edition. Wiley, p 30. Available at:: <http://www.kpmg.co.uk>.

Abstract

The increasing number of criminal cases on the one hand and the limited financial and human resources of the criminal justice system on the other hand have caused a decrease in the performance of this system and an increase in people's dissatisfaction and mistrust towards it. Therefore, according to the current situation, where the allocation of more financial and human resources to the judiciary does not seem very possible, it is necessary to make the most of the methods provided in the law, which lead to the optimal use of these resources and saving them. This matter cannot be resolved except by describing and explaining these methods and arrangements. In addition to the large number of criminal cases, it is necessary to improve the process of dealing with them. One of these methods is the role of accountants in the legal affairs of employers. The importance of this role will

- شعبانی فرد، علی (۱۴۰۲)، آسیب‌شناسی ساختارهای نظارت بر مؤسسات پولی و مالی در ایران، مطالعات حقوق، شماره ۳۳.
- مشایخی، بیتا و آژنگ، احمد (۱۳۹۲)، مقاله: حسابداری دادگاهی و عدالت، حسابدار، شماره ۲۶۳ و ۲۶۴.
- مولایی، آیت (۱۴۰۲)، حسابرسی عملکرد یا ارزیابی مالی نتایج عملکرد مدیران؛ فلسفه کارکردهای دیوان محاسبات ایران از منظر نهاد ناظر مشابه در فرانسه، مطالعات حقوق تطبیقی، دوره چهاردهم، شماره ۱.
- مهرآ، نسرین و محمودیان، کامران (۱۳۹۶)، الزامات حقوق بشری کشف جرم در نظام حقوقی ایران، مطالعات حقوق عمومی، دوره ۴۷، شماره ۲.
- وروائی، اکبر و بهرامی‌پور، رسول (۱۳۹۳)، حقوق متهم تحت نظری در نظام حقوق کیفری ایران، تهران: بهنامی.
- وروایی، اکبر؛ بهرامی‌پور، رسول و محمدی، همت (۱۳۹۳)، ضرورت آموزش ضابطین دادگستری و پلیس قضایی در تحقق عدالت کیفری و حفظ حقوق متهمین در نظام کیفری ایران، فصلنامه علمی - پژوهشی آموزش در علوم انتظامی، سال دوم، شماره سوم.
- Bhasin, M. L. , (2013). Corporate Governance and Forensic Accountant: an Exploratory Study, Journal of Accounting, Business & Management. Oct 2013, Vol. 20 Issue 2.
- Stone, D. N. , & Miller, T. C. (2013). The state of, and prospects for, forensic and fraud research that matters. Journal



انجمن حسابداران خبره ایران به‌عنوان قدیمی‌ترین انجمن حسابداری حرفه‌ای با عضویت در «فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC)» و با داشتن نزدیک به ۱۳۰۰۰ عضو از سراسر کشور به‌عنوان 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 هریک 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



همکاران
سیستم



ننماران سیستم
shomaran.system



تدبیر
شرکت پردازش هواری سامان



دانش کام
حسابداری
www.Hesabdary.Com
@HesabdaryCom



زایپام
گروه مهندسی نرم افزار



برهان
سیستم پاسارگاد

معرفی مؤسسات حسابرسی

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در صورت درخواست کتبی می توانند شناخت نامه‌ی 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:** ۱۵۱۱۶۴۳۹۳۷
abtinravesh@yahoo.com

۳ آرمان اندیش 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 عباسوند (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسین مشهوری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی مالی و مالیاتی، بازرسی قانونی، مشاوره مدیریت مالی، طراحی و پیاده‌سازی سیستم مالی، خدمات مالی و حسابداری و مالیاتی، نظارت بر امور تصفیه، ارزیابی سهام و سهم شرکت، داوری مالی

دفتر تهران: میدان هفت تیر، ضلع شمال شرقی، جنب فروشگاه زنجیره‌ای یاس، کوچه آذری، پلاک ۱۷، واحد ۴ **کدپستی:** ۱۵۷۴۸۴۶۷۱۵
تلفن: ۸۸۳۳۲۸۱۷-۱۸ **فاکس:** ۸۸۳۳۹۶۶۵
دفتر ارومیه: بل قویون - خ شهید باقری - جاده سیر شهرک فناوری الکترونیک و صنایع غذایی ارومیه - طبقه اول - اتاق ۱۰۲
کدپستی: ۵۷۱۴۷۱۷۵۹۵ **تلفن:** ۰۴۴-۳۳۲۸۲۲۲ **فاکس:** ۸۹۷۸۳۶۱۵

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، مدیریت مالی و مالیاتی، حسابرسی خاص، ارزیابی سهام و دیگر خدمات مالی و مدیریتی.

تلفن: ۸۸۵۲۸۱۹۵ و ۸۸۱۷۶۱۰۱-۲ **فاکس:** ۸۸۵۲۰۶۷۹
نشانی: تهران - تهران - سیدخندان - سپهرودی شمالی - خیابان این یمن - پلاک ۳-۳ واحد ۲
info@atiehNegarAudit.ir

۶ مؤسسه حسابرسی آریاروش

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- حبیب جمعی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سعیدمحمد بزرگزاده (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- رضا جمعی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمدکاظم ملائک 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: ۸۸۶۲۴۷۰۴ - ۸۸۶۶۰۸۲۴ - ۸۸۱۹۸۳۹۶ **فاکس:** ۸۸۱۹۸۴۰۱
صندوق پستی: ۱۵۸۷۵-۷۹۱۹ **کدپستی:** ۱۹۶۸۹۵۳۶۹۱

۴ مؤسسه حسابرسی آرمان آروین پارس



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

- سیروس شمیس (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- شهریار سیفی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- علی اصغر مسلمی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مصطفی جان‌نثاری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- جواد رانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- بهنام دائی مژدهی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمود رجائی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- علی آقا عزیز بزرگی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی، کارشناس رسمی قوقضائیه)
- سعید مهدی تیموریان (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی، کارشناس رسمی دادگستری)

خدمات: حسابرسی و بازرسی 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: ۸۸۹۰۳۳۳۱۷-۱۹ و ۸۸۸۹۹۸۲۶ **کدپستی:** ۸۸۹۰۱۵۴۹
تلفکس: ۸۸۹۹۹۶۶۲ **فاکس:** ۸۸۹۰۱۸۳۴
نشانی: تهران - خیابان استاد نجات‌الهی، کوچه خسرو، پلاک ۳۱، طبقه سوم و چهارم

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

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، مدیریت مالی و مالیاتی، کارشناس رسمی دادگستری، حسابرسی خاص، ارزیابی سهام و دیگر خدمات مالی و مدیریتی.

تلفن: ۸۸۴۸۰۹۶۶ و ۸۸۲۸۴۷۷۰ **فاکس:** ۸۸۴۸۰۸۵۴
نشانی: تهران - خیابان ولیعصر - بالاتر از خیابان بهشتی - کوچه نادر - پلاک ۶ - طبقه ۴ - واحد ۱۴
Email: Arshinhesab@iaca.ir



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

۷ مؤسسه حسابرسی آژمودگان



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: ۸۸۹۲۹۷۰۸-۸۸۹۲۹۷۰۹-۸۸۹۲۹۷۰۹-۸۸۹۳۹۵۱۳

فاکس: ۸۸۲۹۶۴۲

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)
- **اسداله درخشانی** (حسابدار رسمی)
- **مسعود سوراخی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **حدیث توکلی کوشا** (حسابدار رسمی)
- **مهدی رضائی** (حسابدار رسمی)
- **امیرحسین 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 - دوری - کارشناسی

تلفن: ۲۲۹۲۵۹۱۰-۲۲۹۲۵۹۰۱-۲۲۹۲۵۹۰۵-۲۲۹۲۵۹۰۵

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 مهروی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **حسین قاسمی روچی** (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: ۷۷۶۳۷۷۳۰-۷۷۶۳۷۷۳۴-۷۷۵۳۷۹۴۴

فاکس: ۷۷۵۲۷۴۵۸

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 پاکزی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

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

تلفن: ۸۸۴۴۴۶۶۸-۸۸۴۴۴۴۲۳

فکس: ۸۸۴۵۲۸۶۲

نشانی: تهران - خیابان مطهری، روبروی باشگاه بانک سپه، پلاک ۲۸- واحد ۹ جنوبی

www.abaudit.com
Email: aecenbehrovesh@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: ۸۸۱۰۵۳۶۷-۸۸۱۰۵۳۶۷-۸۸۱۰۵۳۶۶

فکس: ۸۸۱۰۵۳۶۰

کد پستی: ۱۴۳۳۴۶۶۶

www.eb-co.com
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: ۸۸۷۰۴۱۱۲-۸۸۷۰۴۱۱۲-۶-۸۸۷۰۴۱۱۲

صندوق پستی: ۵۹۳۵-۱۵۸۷۵

نشانی: میدان آرژانتین - ضلع جنوب غربی پلاک ۲۲ - ساختمان اداری صهبا - طبقه اول - واحد ۲

IACPA_Opfarageer@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 حسابرسان داخلی ایران

- **عباس اسماعیلی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **عباس حیدری کبری** (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: ۱۴۱۹۹۹۳۵۱۱

فکس: ۶۶۹۲۰۸۷۶

تلفن: ۶۶۴۳۲۲۱۸ و ۶۶۴۲۰۲۶۳

شعبه شرق کشور - مشهد - بلوار فرامرزشعبه، انتهای بلوار فرامرزشعبه، نبش آزادی، ۳۹، پلاک ۱/۲ طبقه همکف

تلفن: ۰۵۱۳۶۰۹۲۰۹۲-۳

شعبه شمال - قائم شهر - خیابان شریعتی، مقابل جنگلبنی، 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 شفاغعت (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: بيجت آباد، خیابان لارستان، خیابان شهید حمیدصدر، پلاک ۳۵، واحد ۱۰، طبقه ۲
تلفن: ۸۸۸۰۴۹۴۱-۴۲
فکس: ۸۸۸۰۴۹۴۰
ایمیل: mshoghian7@gmail.com

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

دفتر مشهد: بلوار وکیل آباد، وکیل آباد ۱۹، عدل ۸، پلاک ۲۱۸
تلفن: ۰۵۱-۳۶۰۱۸۵۹۴-۰۵۱-۳۶۰۲۵۴۸-۲۶-۱۰۹۱۴
www.Arkansystem.co

۱۷ مؤسسه حسابرسی بهمند



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
عضو انجمن حسابداری ایران
ممتد سازمان بورس و اوراق بهادار
ممتد بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران

- رضا آتش (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 - محمدرضا آرزومندصومعه سرائی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 - نادر رستگاری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 - رسول دوازده امامی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 - محمدرضا شریفی قزوینی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 - علی مشرقی 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: ۸۸۳۰۵۳۹۱-۲ و ۸۸۳۰۴۳۷۰-۱۰
فکس: ۸۸۴۴۶۸۵
نشانی اصفهان: شیخ صدوق شمالی، مجتمع سرو - طبقه ۳
تلفن و فکس: ۰۳۱۳۶۴۲۵۸۰ و ۰۳۱۳۶۴۳۹۵۶
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 تاری 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، ۸۸۳۳۴۶۷، ۸۸۳۳۹۹۸، ۸۸۳۳۴۶۸
فکس: ۸۸۳۳۴۶۸

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



instagram.com/iica_ir

۱۵ مؤسسه حسابرسی و خدمات مدیریت بهرادمشار



- 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: ۸۸۴۹۳۷۱-۶
فکس: ۸۸۳۰۹۴۹۰
نشانی: تهران - خیابان مطهری، خیابان فجر (چم سابق) پلاک ۲۷
کد پستی: ۱۵۸۹۷۸۲۱۱۶
صندوق پستی: ۱۵۸۷۵/۵۵۵۱
Email: info@behradmoshar.com

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

- مهرداد پرویز (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی، کارشناس رسمی دادگستری)
- رضا یعقوبی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی، کارشناس رسمی دادگستری)
- مرتضی حاجی عباسی (حسابدار رسمی، کارشناس رسمی قوه قضاییه)
- محمدرضا عبیدی (حسابدار رسمی)
- فریده شیرازی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- بهاره همتی (حسابدار رسمی)
- مجیدرضا پیرچندی (حسابدار رسمی)

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)
- مهرداد 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
فکس: ۸۸۹۸۰۳۷۳
نشانی: تهران - خیابان دکتر فاطمی - روه‌روی خیابان کاج - پ ۱۳۶ - ساختمان تهران ۶۴ - طبقه پنجم جنوبی - واحد ۲۴
کد پستی: ۱۴۱۵۶۷۳۴۹۹



instagram.com/iica_ir

۱۹ مؤسسه حسابرسی بیات رایان



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
اعضای انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
ممتد سازمان بورس و اوراق بهادار
مؤسسه مورد تأیید انجمن حسابداران خبره رسمی انگلستان ACCA

- ابوالقاسم مرآتی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی، FCA)
- عبدالحسین رهبری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- امیرحسین ظهرابی مزرعه‌شاهی (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 و ۸۸۳۰۷۹۲۷-۸
فکس: ۸۸۵۰۲۰۴۵
نشانی: تهران - خیابان ایرانشهر شمالی - نبش کریمخان زند - شماره ۲۳۳ طبقه دوم
تهران - خیابان مطهری بین شهید سرافزار و کوه نور - شماره ۲۳۱ طبقه سوم
bayatrayan@bayatrayan.ir

۲۰ مؤسسه حسابرسی بیلان گزارشگر

عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- مراد مومنی (حسابدار رسمی)
- عارف شفتت رودسری (حسابدار رسمی)
- مینو فرقان دوست حقیقی (حسابدار رسمی)
- حبیب رودساز (حسابدار رسمی)
- زهرا 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، داوری مالی، طراحی و پیادهسازی سیستم مالی

شماره‌های تماس: ۰۲۱-۸۸۵۶۱۷۰۴ - ۰۲۱-۲۲۱۴۴۴۷۰-۱

فکس: ۰۲۱-۲۲۰۹۴۶۵۴

نشانی: تهران، سعادت آباد، میدان کاج، ابتدای خیابان سرو شرقی - مجتمع اداری پایدار - طبقه چهارم - واحد ۴۰۴

email: bilan.gozarehgar@yahoo.com
Site: www.bilangozarehgar.ir

۲۳ مؤسسه حسابرسی پیشداد اندیشه مهرگان

عضو انجمن حسابداران خبره ایران

عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
متمد 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: ۴۴۹۷۶۳۲۹-۴۴۹۷۱۳۸۸-۴۴۹۷۶۸۲۲

فکس: ۴۴۹۷۶۸۱۵

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری جنوب، روبه روی مجتمع تجاری کوروش، ابتدای

خیابان پیامبر غربی، پلاک ۱۰۶/۷، مجتمع پندار، طبقه سوم، واحد ۱۱

کدپستی: ۱۴۷۱۹۵۲۶۴

Email: Pam.audit@yahoo.com

انجمن حسابداران خبره ایران www.iica.ir

۲۴ مؤسسه حسابرسی

تلاش ارقام



عضو انجمن حسابداران خبره ایران

عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

متمد سازمان بورس و اوراق بهادار

• فیروز عربزاده (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

• فریدون ایزدپناه (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

• علیرضا مصطفی زاده (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

• سعید 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 - داوری 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

تلفکس: ۰۲۱-۸۸۸۰۶۸۷۶

شعبه تبریز: خیابان ولیعصر، خیابان آذرینا، پلاک ۲۳، طبقه اول

تلفن: ۰۴۱-۳۳۳۱۲۷۸۸ و ۰۴۱-۳۳۳۳۹۹۷۱

دورنگار: ۰۴۱-۳۳۳۳۰۵۵۵

۲۱ مؤسسه حسابرسی پردازش حساب هونام



عضو انجمن حسابداران خبره ایران

عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

• سعید مصطفی شاه‌صاحبی (حسابدار مستقل، حسابدار

رسمی)

• سعید صدرائی 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: ۸۸۹۳۲۳۹۶-۸۸۹۳۲۳۹۶ فکس: ۸۸۹۳۲۳۹۶

نشانی: تهران - فلسطین شمالی - پایین تر از بلوار کشاورز - مقابل

خیابان ایتالیا - کوچه آبادیان - پلاک ۸ - واحد ۲

Email: hoonamcpa@yahoo.com

۲۵ مؤسسه حسابرسی و خدمات حافظ گام

عضو انجمن حسابداران خبره ایران

عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

متمد سازمان بورس و اوراق بهادار

• حسین شیخی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی و کارشناس رسمی

دادگستری)

• مهدی آقاجانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

• سبویل احمدزاده (حسابدار رسمی)

• حمید خادمی (حسابدار مستقل و حسابدار رسمی)

• محمدرضا غرویوان (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

تلفکس: ۰۲۲۲۷۰۹۴۹، ۰۲۲۲۷۰۹۴۹، ۰۶۰-۲۲۹۱۲۱۵۹

نشانی: تهران - خیابان میرداماد - خیابان مصدق جنوبی - کوچه تابان -

پلاک ۱۰ - واحد ۱۵ کدپستی: ۱۵۴۹۸۳۳۱۳۹

پست الکترونیکی: hafezgam@yahoo.com

انجمن حسابداران خبره ایران شروع

راه حرفه‌ای شدن شما...

رایانامه:

info@iica.ir

وبگاه:

http://iica.ir

کانال آپارات:

apar.com/iica_ir

صفحه اینستاگرام:

instagram.com/iica_ir

کانال تلگرام:

https://t.me/iica_ir

۲۲ مؤسسه حسابرسی تدبیرگران مستقل

عضو انجمن حسابداران خبره ایران

عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

متمد 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 قهی (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: ۸۸۹۰۲۹۹۹-۸۸۹۰۹۱۴۴ فکس: ۸۸۹۰۸۸۲۷

نشانی: تهران - خیابان استاد نجات الهی - خیابان اراک - پلاک

۲۲ - واحد ۴

Email: tadbirgaranmostaghe@yahoo.com



instagram.com/iica_ir

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



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
معمد بورس و اوراق بهادار
عضو انجمن حسابرسان داخلی
عضو انجمن حسابداری 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 شیروزی** (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 الی ۱۹۸۸ ۸۸۶
فاکس: ۰۱۹۸۷ ۸۸۶
نشانی: تهران- ملاصدرا خیابان شیرازی جنوبی، کوچه اتحاد پلاک ۱۰، طبقه ۱
کدپستی: ۱۳۳۵۸۳۳۱۱۱
ایمیل: info@dararavesh.com



۲۸ مؤسسه حسابرسی
دش و همکاران

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

- **بهروز 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 گنزق** (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 سهام شرکت

تلفن: ۰۱-۱۰-۴۴۸۴۶۶۰
فاکس: ۴۴۸۴۶۶۱۲
نشانی: تهران - بزرگراه نیایش - 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)
- **مجید 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: ۰۲۱۳۷۷۰۷ (شماره ۱۰)
فاکس: ۰۲۱۳۷۷۰۸
نشانی: تهران: سعادت آباد-میدان فرهنگ- خ استاد محمدعلی کشاورز- پلاک ۸- طبقه اول و سوم
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 خستویی** (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: ۸۸۷۹۴۹۲۸
صندوق پستی: ۴۱۷۵ - ۱۴۱۵۵
نشانی: میدان آرژانتین، اول بزرگراه آفریقا، روبروی پارکینگ بینقی، 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 زفر 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 پیاده‌سازی سیستم‌های مالی، ارزیابی سهام و صورت‌های مالی تلفیقی

دفتر مرکزی: بلوار آفریقا، نیش عاطفی غربی، پلاک ۱۵۲ (برج صبا) طبقه هفتم، واحد ۷۱
کدپستی: ۱۹۶۷۹-۳۵۹۷۶
تلفن: ۰۲۲۰۳۷۲۱۳-۵
نمابر: ۰۲۲۰۱۲۲۶۴

دفتر ۱: بلوار آفریقا، نیش خیابان عاطفی غربی، پلاک ۱۵۲ (برج صبا) طبقه دوازدهم، واحد ۱۲۳
کدپستی: ۱۹۶۷۹۳۶۱۱۱
تلفن: ۰۲۲۰۳۷۲۱۵
نمابر: ۰۲۲۰۳۷۲۱۴

دفتر ۲: خیابان دکتر علی شریعتی، بالاتر از پل سیدخندان، خیابان خواجه عبدالله انصاری، کوچه ۱۶، پلاک ۱ واحد ۳
کدپستی: ۰۲۲۸۹۹۶۹۰
تلفن: ۰۲۲۸۶۱۸۳۰
نمابر: ۰۲۲۸۹۹۶۹۰

دفتر ۳: خیابان سپهرودی شمالی، خیابان هویزه شرقی - پلاک ۱۵ - طبقه ۴ - واحد ۸
کدپستی: ۱۵۵۸۶۱۷۵۴۱
تلفن: ۰۸۸۷۴۵۲۵-۱
نمابر: ۰۸۸۱۷۷۶۳۹

دفتر ۴: خیابان بخارست، کوچه مقدس ۴، پلاک ۲۲، طبقه سوم
کدپستی: ۰۹۲۷۶۱۵۶۱۸۵
تلفن: ۰۸۸۷۴۰۹۷۳-۵
نمابر: ۰۸۸۷۴۰۸۶۰

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



instagram.com/iica_ir

مؤسسه حسابرسی شراکت

۳۲

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 الین 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: ۱۵۸۷۵-۶۶۶۶



instagram.com/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

مؤسسه حسابرسی عامر مشاور تهران

۳۶



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

- **معصومه شعبان** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **نسرتین پاشایی** (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 الشرکه، داور مالی، طرح‌های عمرانی، طراحی سیستم‌های مالی و کارشناسی مالی

تلفن: ۸۸۹۰۵۶۴۷-۸۸۹۰۶۱۹-۸۸۹۰۲۳۸۹

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

پست الکترونیکی: amermoshavertehran@iacpu.ir

مؤسسه حسابرسی فراز مشاور

۳۷

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

- **پرویز صادقی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **مصطفی دلیلی پور** (حسابدار رسمی)
- **نریمان ایلخانی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **فریبرز حیدری بیگونند** (حسابدار رسمی)
- **سعید خاریبند** (حسابدار رسمی)
- **وحید پورمشرفی** (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 **کدپستی:** ۱۹۶۶۷۴۴۸۸۸

تلفن: ۲۶۲۱۲۸۰-۲۶۲۱۲۸۷-۲۶۲۱۲۸۵-۲۶۲۱۳۱۰-۲۶۲۱۳۱۲-۲۶۲۱۳۱۳

دفتر مشهد: مشهد بلوار وکیل آباد- بلوار هاشمی- نیش هاشمی

۶- برج آبان- طبقه ۵- واحد ۵۱۰

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

E-mail: info@farazmoshaver.com

مؤسسه حسابرسی شهود امین

۳۴

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

- **حسن حاجیان** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **محمدصفا دهقان** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **افسر عابدین** (حسابدار رسمی)
- **حسن روح‌افشاری** (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: ۴۴۰۲۲۶۶۰ و ۴۴۰۰۸۱۷۷۰۹

فاکس: ۴۴۰۴۹۰۶۳

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

کدپستی: ۱۴۸۱۸۷۵۲۵۹

صندوق پستی: ۱۳۵۹-۱۴۵۱۵

پست الکترونیکی: F.audit@shohoodamin.ir

مؤسسه حسابرسی کاشفان

۳۵

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 داری‌های ثابت، ثبت و نگهداری حساب‌ها، امور تصفیه و ...)

تلفن: ۸۸۲۷۵۵۶-۸۸۲۷۵۵۷-۸۸۲۷۵۵۸-۸۸۲۷۵۵۹-۸۸۲۷۵۶۰

فاکس: ۸۸۲۷۵۵۶

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

کدپستی: ۱۵۸۵۷۶۶۵۱۳

پست الکترونیکی: info@kashefan.com

www.kashefan.com

مؤسسه حسابرسی کاربرد ارقام

۳۸

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

- **محمدحسین 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 ولیعصر- بالاتر از میدان ونک- خیابان والی نژاد- پلاک ۲۰- طبقه دوم

کدپستی: ۱۹۶۷۹۳۵۸۵۳

تلفن: ۲۲۰۲۳۵۴۴

فاکس: ۲۲۰۳۸۲۴۴

Email: karbord.argham@gmail.com

مؤسسه حسابرسی و خدمات مدیریت سیاق نوین جهان

۳۳



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

- **محمدتقی منصوری راد** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **عبدالهادی بحرانی اصل** (حسابدار رسمی)
- **لیلا رضایی جهتی** (حسابدار رسمی)
- **فاطمه صالحی** (حسابدار رسمی)

خدمات: انواع حسابرسی و بازرسی 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 تأیید می‌شود.

تلفن: ۴۴۲۶۴۸۱۲ و ۴۴۲۶۴۹۵۷ و ۴۴۲۶۱۸۰۴۹

کدپستی: ۱۴۶۴۶۵۴۹۱۶

نشانی: تهران: بلوار مرداران - بلوار آریافر- نیش گل‌دیس هفت- پلاک ۲۱- زنگ دوم

www.Siaghnovinjan86@yahoo.com



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: ۹-۰۲۶۸-۸۸۸۰۰۹۷۱۸
فاکس: ۸۸۹۰۳۴۹۶
نشانی: خیابان ولی عصر، خیابان زرتشت غربی، شماره ۱۴ طبقه ششم

Email: B. ghiai@gmail.com
Mokhtarvahamcaran@iacpa.ir



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، بازرسی قانونی، طراحی سیستم‌های حسابداری، ارزیابی سهام، حسابرسی داخلی، مشاوره مدیریت مالی و مالیاتی
تلفن: ۰۲۷۰-۸۸۵۵۹۳۱۶-۸۸۵۵۹۳۷۰ فاکس: ۸۸۵۵۰۸۹۷
کدپستی: ۱۴۳۳۸۹۴۱۷۵
نشانی: تهران، خیابان ولیعصر، پارک ساعی، برج سپهر ساعی، طبقه چهارم، واحد ۴۰۶

Email: mafahim_h_iacpa@yahoo.com

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، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی
تلفن: ۸۸۹۰۵۳۳۷۷-۸۸۸۰۱۵۴۷-۸۸۸۰۲۹۰۱-۸۸۸۰۷۶۷۹
فاکس: ۸۹۷۷۱۶۴۱

نشانی: خیابان کریم‌خان‌زند، خیابان آبان جنوبی، خیابان سپند، پلاک ۶۴ طبقه سوم، واحد ۶ کدپستی: ۱۵۹۸۶۸۵۵۱۷
Email: Momayez_co@yahoo.com



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 بازرسی قانونی، خدمات مالی، مشاوره مالی و مالیاتی، ارزیابی سهام، اصلاح حساب و طراحی سیستم‌های مالی.
تلفکس: ۷۷۸۳۵۱۹-۲۱
نشانی: تهران، تهران پارس، خیابان فرجام، خیابان باغدارانیا (رشد شمالی) انتهای ۱۳۴/۱ غربی ساختمان پارس پلاک ۲۰، طبقه سوم
کدپستی: ۱۶۵۳۹۳۳۶۵
صندوق پستی: ۱۱۳۲۷-۱۶۷۶۵
پست الکترونیک: tehrannikraveshan@yahoo.com



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 (پهروز) سربوی** (حسابدار رسمی)
• **عباس جباری** (حسابدار رسمی)
• **اکبر دادگر نمینی** (حسابدار رسمی)
آدرس: تهران، خیابان مطهری، خیابان ترکمنستان، کوچه سرو، پلاک ۲، طبقه ۶ واحد ۱۵
تلفن: ۸۸۴۳۴۳۴-۰۲۱-۸۸۴۳۲۶۶
فکس: ۸۸۴۳۲۶۶-۰۲۱-۸۸۴۳۲۶۶
Office@hadihesab.com
www.hadihesab.ir www.uhy-ir.com

رایانامه:

info@iica.ir

وبگاه:

http://iica.ir

کانال آپارات:

apararat.com/iica_ir

صفحه اینستاگرام:

instagram.com/iica_ir

کانال تلگرام:

https://t.me/iica_ir



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، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی
تلفن: ۰۱-۶۶۵۶۵۲۹۰ فاکس: ۰۹۴۰-۶۶۹۰۰۹۴۰
نشانی: تهران، خیابان کارگر شمالی، خیابان نصرت، پلاک ۵۴ جدید، طبقه دوم، واحد ۴
صندوق پستی: ۱۴۱۵۵/۱۶۴۳
Email: Hamyarhesab1371@Yahoo.com

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 نجاری** (حسابدار رسمی)
• **فرخ حیدری نوری** (حسابدار رسمی)
خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی
تلفن: ۰۲۲۵۷۷-۴۴-۲۲۹۷۶-۴۴-۲۲۹۷۶
نشانی: تهران - آیت‌الله کاشانی - خیابان مهران - خیابان پنجم (سلیمان بیگی) انتهای پنجم - کوچه ازغوان - پلاک ۲۹ - طبقه چهارم - واحد ۸
کدپستی: ۱۴۷۱۶۳۴۱۸۵



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
• **مهدی معین پور** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **غلامحسین ملائی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی، کارشناس دادگستری)
• **مهدی غفوری** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
خدمات: حسابرسی صورتهای مالی، حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، حسابرسی داخلی، بازرسی 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: ۰۲۲۹۶۵-۶۶۹۲۳۶۲۴-۶۶۹۲۳۶۲۴ فاکس: ۶۶۹۲۳۶۲۴
نشانی: تهران، خیابان توحید قبل از خیابان آزادی، پلاک ۲، طبقه ۴ واحد ۱۳
کدپستی: ۱۴۵۷۸۹۶۷۶

hnp.audit@gmail.com

مؤسّسات خدمات مالی عضو انجمن حسابداران خبره ایران

مؤسّسه حسابداری امیرآشانی و همکاران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران

- محمد امیرآشانی
- مسعود امیرآشانی
- هادی امیرآشانی

خدمات: انجام کلیه امور حسابداری و مالی شرکت ها- تهیه و تنظیم اظهارنامه های مالیات عملکرد سالانه، مالیات بر ارزش افزوده و لیست صورت معاملات فصلی- تهیه و تحریر دفاتر قانونی، طراحی و اصلاح کدینگ حسابهادر سطوح مختلف، تنظیم و نگهداری اسناد حسابداری، تهیه انواع گزارشات قانونی و خاص دوره ای- اجرای عملیات اصلاح و بستن حساب ها، رفع اختلاف حساب با سایر شرکت ها- اعزام نیروی کار حسابداری- آموزش حسابداری و حسابرسی کاربردی و آموزشهای ضمن خدمت به پرسنل مالی شرکتها و مؤسّسات- مشاوره، ارائه، نصب و راه اندازی نرم افزار- ارائه خدمات مشاوره های تخصصی- تهیه لوائح و دفاعیه ها و حضور در هیأت های حل اختلاف مالیاتی، بیمه و سایر ارگانهای ذیربط - مشاوره و انجام تخصصی فعالیت های آماری و پژوهشی، تجزیه و تحلیل های آماری- تبدیل و راهبری سیستم های دستی یا قدیمی مالی - خدمات حسابداری - خدمات حسابرسی- تهیه انواع گزارشات مالی و تجزیه و تحلیل صورت های مالی، تهیه صورت های مالی تلفیقی گروه شرکتها- تنظیم تراز و مدارک وام بانکی و پیگیری تا مرحله دریافت وام - تبدیل انواع گزارشات و صورت های مالی انگلیسی به فارسی و بالعکس - تهیه آیین نامه ها و دستورالعمل های مالی، کنترل داخلی - انجام عملیات کنترل انبار، انبار گردانی، ارائه سیستم های انبارداری، کدینگ کالا و کنترل موجودی طبق اصول و استانداردهای حسابداری - پذیرش ایفای نقش بازرس قانونی- تهیه صورت های مالی به روش IFRS و تهیه صورت های مالی تلفیقی- انجام دوره های آموزشی

تلفن: ۸۸۹۳۸۹۴۴-۸۸۹۳۸۹۵۶-۸۸۹۳۶۶۷۳-۰۲۱-۸۸۹۳۶۶۷۳ فاکس: ۰۲۱-۸۸۹۳۶۶۷۳

کدپستی: ۱۵۹۹۸۱۵۴۱۱

نشانی: تهران: خیابان استاد نجات اللهی- کوچه بیمه - پلاک ۱۲- واحد ۱

صندوق پستی: ۱۴۱۵۵/۱۶۴۳

Email: info@atashani.ir

www.atashani.ir

مؤسّسه حسابداری شرکت تحلیل گران دنیای ارقام (سهامی خاص)

عضو انجمن حسابداران خبره ایران

- علیرضا شفیق بیک مهروی
- سودابه گودرزی
- محسن علی خانی
- سمیه گودرزی

تهیه و تنظیم صورتهای مالی اساسی، تهیه و تنظیم صورتهای مالی تلفیقی- تهیه و تنظیم اظهارنامه های مالیاتی- طراحی و سیستم سازی واحد مالی- طراحی سیستم کنترل داخلی واحد کسب و کار- تهیه طرح توجیهی افزایش سرمایه و تأمین مالی- استقرار سیستم های مالی مکانیزه- تجزیه و تحلیل صورتهای مالی- تجزیه و تحلیل واحد کسب و کار- تهیه و تنظیم لوائح مالیاتی و دفاع هیئت های حل اختلاف مالیاتی- تهیه و تنظیم لوائح بیمه و دفاع در هیئت های حل اختلاف- تهیه و تولید محتوای آموزشی مالی و مالیاتی- برگزاری سمینار و وبینارهای آموزشی

تلفن: ۷۷۶۱۷۶۱۰

آدرس: خیابان بهار جنوبی، پلاک ۲۷، ساختمان بهار، طبقه هفتم، واحد ۶۶۴

Email: TDA1400@gmail.com

دانش کام
حسابداری
www.Hesabdary.Com
@Hesabdary.Com



حسابداران مستقل خبره / حسابداران مدیریت خبره / حسابداران مالی خبره

فهرست اعضای خبره موضوع ماده ۸ اساسنامه‌ی انجمن حسابداران خبره‌ی ایران (مصوب ۲۳ تیر ۱۳۹۳) به ترتیب حروف الفبا به شرح زیر اعلام می‌شود.

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن
۱*	سورن	۸۴۷۹۶۲۸	۱۵۱*	رامین	۴۴۶۱۱۷۲۲	۷۴*	داریوش	۷۴۷۰۷۵
۲*	رضا	۸۳۲۰۵۳۹۱	۱۵۲*	مهرداد	۸۸۷۰۲۳۲۰	۷۵*	رسول	۴۴۸۴۶۶۰۵
۳*	شهریار	۸۸۷۹۹۳۶۵	۱۵۳*	حسن	۴۴۸۴۶۶۰۵	۷۶*	منوچهر	۴۴۸۴۶۶۰۵
۴*	علی اکبر	۷۷۷۸۸۵۸	۱۵۴*	فرزین	۸۸۷۹۱۴۹۹	۷۷*	علی اکبر	۸۸۷۹۱۴۹۹
۵*	محمد رضا	۸۴۶۵۰۴۳	۱۵۵*	عباس	۸۸۷۹۱۴۳۷	۷۸*	سید احمد	۸۸۷۹۱۴۳۷
۶*	محمد رضا	۸۳۲۰۵۳۹۱	۱۵۶*	احمد	۸۸۸۹۲۰۳۶	۷۹*	نریمان	۸۸۸۹۲۰۳۶
۷*	عبداله	۰۵۱-۳۸۴۵۶۳۶۹	۱۵۷*	حسین	۴۴۸۴۶۶۰۴	۸۰*	میلین	۴۴۸۴۶۶۰۴
۸*	مهدي	۲۳۲۷۰۹۸۱	۱۵۸*	موسی	۶۶۹۲۹۲۶۸	۸۱*	احمد	۶۶۹۲۹۲۶۸
۹*	محمود	۸۸۹۰۹۱۴۴	۱۵۹*	حسین	۸۸۴۳۷۰۴	۸۲*	مصطفی	۸۸۴۳۷۰۴
۱۰*	حسین	۸۸۹۰۹۱۴۴	۱۶۰*	عباس	۸۸۴۳۷۰۵	۸۳*	جواد	۸۸۴۳۷۰۵
۱۱*	علیرضا	۸۸۹۳۳۳۵۲	۱۶۱*	ولی	۸۸۹۰۱۴۹۶	۸۴*	حمید	۸۸۹۰۱۴۹۶
۱۲*	مهرداد	۸۸۹۲۹۷۰۸	۱۶۲*	هومن	۸۸۷۸۸۱۱	۸۵*	رضا	۸۸۷۸۸۱۱
۱۳*	غلامرضا	۲۲۰۳۳۴۴۰	۱۶۳*	کریم	۸۸۷۹۴۶۴۶	۸۶*	همايون	۸۸۷۹۴۶۴۶
۱۴*	آرارات	۸۸۳۳۳۳۰	۱۶۴*	محمد	۸۸۰۶۱۹۹۰	۸۷*	علی	۸۸۰۶۱۹۹۰
۱۵*	امیر	۶۶۹۳۲۰۳۱-۳	۱۶۵*	موسی	۸۸۷۸۸۱۱	۸۸*	محمدحسین	۸۸۷۸۸۱۱
۱۶*	عباس	۸۴۸۰۹۶۶	۱۶۶*	سید مسعود	۸۸۷۹۴۶۴۶	۸۹*	جلیل	۸۸۷۹۴۶۴۶
۱۷*	محمد رضا	۸۸۹۵۷۳۳۹	۱۶۷*	میرمجتبی	۸۸۹۰۵۳۱۶	۹۰*	محمد	۸۸۹۰۵۳۱۶
۱۸*	علیرضا	۸۳۲۰۹۱۰۰	۱۶۸*	حسینان	۸۸۰۳۳۲۰۹	۹۱*	سعید	۸۸۰۳۳۲۰۹
۱۹*	امیرحسین	۲۲۹۰۳۷۵۸	۱۶۹*	بهاره	۲۳۳۶۷۸۳	۹۲*	سعید	۲۳۳۶۷۸۳
۲۰*	بنفشه سادات	۲۲۹۰۳۷۵۸	۱۷۰*	وحید	۸۸۷۵۷۳۶۰	۹۳*	سیدمحمد	۸۸۷۵۷۳۶۰
۲۱*	مهدي	۰۴۱۱-۳۳۹۷۳۰	۱۷۱*	حسین	۸۸۲۸۴۰۲۸	۹۴*	جواد	۸۸۲۸۴۰۲۸
۲۲*	حمید	۰۵۱۱-۸۴۴۶۷۷	۱۷۲*	عباس	۶۶۵۹۷۷۵۳	۹۵*	عبدالرضا	۶۶۵۹۷۷۵۳
۲۳*	احمد	۰۵۱۱-۶۰۳۴۴۶۱	۱۷۳*	امهدی	۸۸۰۲۳۲۳	۹۶*	محمد علی	۸۸۰۲۳۲۳
۲۴*	امیر	۸۸۳۳۴۹۲۵	۱۷۴*	مصطفی	۸۸۰۲۳۲۳	۹۷*	قاسم	۸۸۰۲۳۲۳
۲۵*	آرزو	۲۲۸۹۳۶۲۱	۱۷۵*	حمید	۵۵۵۳۳۵۷۰	۹۸*	جیرانیل	۵۵۵۳۳۵۷۰
۲۶*	احمدیان	۸۶۱۲۹۰۱۳	۱۷۶*	احمد	۸۸۷۹۱۴۳۷	۹۹*	محمد رضا	۸۸۷۹۱۴۳۷
۲۷*	پیارک	۸۸۲۳۰۷۲۱	۱۷۷*	علی اکبر	۸۸۰۲۳۲۳	۱۰۰*	اراضه	۸۸۰۲۳۲۳
۲۸*	مرتضی	۸۸۷۴۵۱۴۱	۱۷۸*	علیرضا	۲۲۶۰۱۴۸۳	۱۰۱*	فتاح	۲۲۶۰۱۴۸۳
۲۹*	مصطفی	۶۶۹۳۲۰۲۱	۱۷۹*	حسن	۲۲۱۳۷۷۰۷	۱۰۲*	امیرحسین	۲۲۱۳۷۷۰۷
۳۰*	سویل	۲۲۹۱۲۱۵۹	۱۸۰*	هوشنگ	۶۶۴۸۰۱۳	۱۰۳*	پهلوی	۶۶۴۸۰۱۳
۳۱*	دانیال	۸۸۹۰۱۵۴۷	۱۸۱*	زاگرس	۶۶۲۱۳۴۵	۱۰۴*	بهینا	۶۶۲۱۳۴۵
۳۲*	عباس	۸۸۵۰۴۵۸۶	۱۸۲*	زهرآ	۸۸۵۰۴۵۸۷	۱۰۵*	بیات	۸۸۵۰۴۵۸۷
۳۳*	حمیدرضا	۸۸۹۰۱۲۰	۱۸۳*	وحید	۴۴۴۰۰۸۴	۱۰۶*	بیرانوند	۴۴۴۰۰۸۴
۳۴*	محسن	۰۵۱-۳۸۴۸۲۲۰۱	۱۸۴*	علی	۹۹۷۵۳۲۳	۱۰۷*	پاکنیا	۹۹۷۵۳۲۳
۳۵*	پرویز	۸۸۲۶۰۵۹	۱۸۵*	مهتاب	۲۲۴۳۱۳۸	۱۰۸*	هادی	۲۲۴۳۱۳۸
۳۶*	علی	۴۴۲۶۹۴۸۵	۱۸۶*	خلفی	۸۸۵۰۵۵۰۸	۱۰۹*	اصغر	۸۸۵۰۵۵۰۸
۳۷*	مجتبی	۰۲۶۱-۳۳۵۴۵۱۷۰	۱۸۷*	سهراب	۸۳۲۰۵۳۲۷	۱۱۰*	علی	۸۳۲۰۵۳۲۷
۳۸*	مسعود	۷۷۵۱۴۵۷۵	۱۸۸*	علیرضا	۸۸۷۰۲۴۶۷	۱۱۱*	ناصر	۸۸۷۰۲۴۶۷
۳۹*	عباس	۸۸۳۵۲۰۷	۱۸۹*	حسین	۴۴۲۸۸۱۶	۱۱۲*	مهرايان	۴۴۲۸۸۱۶
۴۰*	جمشید	۸۸۷۵۴۲۱۸	۱۹۰*	حسین	۸۸۴۹۳۱۷۱	۱۱۳*	پروز	۸۸۴۹۳۱۷۱
۴۱*	علی	۴۴۲۱۰۰۵	۱۹۱*	محمدنادر	۹۶۶۶۷۰۸۹	۱۱۴*	پوررحیم	۹۶۶۶۷۰۸۹
۴۲*	یدالله	۸۸۷۸۰۳۳۴	۱۹۲*	خوبان عبران	۸۵۴۴۵۹۰	۱۱۵*	پوریان	۸۵۴۴۵۹۰
۴۳*	عبدالجواد	۶۶۳۸۱۱۵۱	۱۹۳*	دادور	۲۲۹۰۶۵۲۸	۱۱۶*	پیک فلک	۲۲۹۰۶۵۲۸
۴۴*	علی	۴۴۸۴۶۶۰۱	۱۹۴*	دارابی	۸۸۵۵۹۳۱۶	۱۱۷*	پیربدایی	۸۸۵۵۹۳۱۶
۴۵*	ارسلان	۸۴۸۰۹۶۶	۱۹۵*	دارش	۸۸۴۴۴۶۰۱	۱۱۸*	پورقندی	۸۸۴۴۴۶۰۱
۴۶*	حسن	۸۸۷۳۱۲۶۹	۱۹۶*	دانیال	۸۸۹۲۳۳۱۸	۱۱۹*	تجلی	۸۸۹۲۳۳۱۸
۴۷*	سیدعباس	۸۸۷۹۱۴۹۹	۱۹۷*	دانشور	۸۸۹۰۹۱۴۴	۱۲۰*	تشکر حسینی	۲۲۷۶۷۳۳۳
۴۸*	عباس	۶۶۹۳۲۰۲۱	۱۹۸*	داهي	۸۸۸۴۳۷۰۱	۱۲۱*	ترکمان	۸۳۲۰۵۳۹۱
۴۹*	نصرت اله	۸۸۴۳۷۰۴	۱۹۹*	دشتی	۸۸۸۴۳۷۰۱	۱۲۲*	ترامشلو	۴۴۲۹۲۸۱۳
۵۰*	حسن	۸۸۷۳۲۶۶	۲۰۰*	درباری	۰۹۱۲۱۳۲۹۰۳۶	۱۲۳*	ترکمندي	۸۸۵۵۹۳۱۶
۵۱*	سعید	۸۸۷۳۲۶۶	۲۰۱*	درویش	۸۸۷۰۳۳۵۱	۱۲۴*	تقوایی	۸۸۵۲۳۳۱۶
۵۲*	محمدسعید	۸۸۰۸۷۹۹۶	۲۰۲*	دل آرام	۸۸۷۰۱۴۹۶	۱۲۵*	تقوی	۸۸۱۲۰۹۲۲
۵۳*	ارمیا	۰۱۱۴۴۲۲۷۶۳۵	۲۰۳*	دل داده	۰۹۱۲۱۳۲۸۰۲۲	۱۲۶*	تقوی تکیار	۸۸۵۴۷۰۷۵
۵۴*	منصور	۸۸۵۲۸۳۳۴	۲۰۴*	دلیرانی	۸۸۷۵۴۲۱۸	۱۲۷*	تتانی	۸۸۵۲۳۰۵۹
۵۵*	محمدعلی	۸۸۵۲۰۵۰۵	۲۰۶*	دوازده امامی	۸۳۲۰۵۳۹۱	۱۲۸*	تنگ عیش	۸۸۰۷۶۶۴۴
۵۶*	اسماعیل	۸۴۴۶۸۵۶	۲۰۷*	دورگلی	۸۸۴۴۴۶۶۸	۱۲۹*	تیمورنژاد	۸۸۹۰۱۵۴۷
۵۷*	حسن	۲۲۱۳۷۷۰۷	۲۰۸*	دورگلی	۸۸۴۴۴۶۶۸	۱۳۰*	تیموریان	۸۸۶۷۳۴۶۷
۵۸*	بهراد	۸۸۱۰۷۲۴۶	۲۰۹*	دوانی	۸۱۱۳۴۰۰۰	۱۳۱*	تیموریان	۸۸۹۹۹۶۲
۵۹*	امید	۸۸۵۴۴۵۶۳۸	۲۱۰*	دهقان	۴۴۰۰۸۱۷۷	۱۳۲*	توکلی	۸۸۳۲۰۷۳۱
۶۰*	ابوالفضل	۶۶۵۷۳۵۰۶	۲۱۱*	دهقان طرزجانی	۲۲۰۱۱۳۷۴	۱۳۳*	ثابت مظفری	۸۸۲۸۶۰۱
۶۱*	علیرضا	۲۶۴۰۱۲۷۰	۲۱۲*	دهدشتی	۲۲۰۱۱۳۷۴	۱۳۴*	ثابتی	۰۳۱-۳۶۶۲۱۳۴۵
۶۲*	نادیا	۴۴۸۴۶۶۰۱	۲۱۳*	دهدشتی اخوان	۲۲۲۸۰۷۱	۱۳۵*	ثامنی	۷۷۸۰۹۶۴۰
۶۳*	حمیدرضا	۰۸۱۳-۸۴۴۱۸۷۳	۲۱۴*	دهدشتی نژاد	۲۲۰۱۱۳۷۴	۱۳۶*	ثقفی	۸۸۷۳۳۲۵
۶۴*	حمید	۸۸۷۰۷۹۲۴	۲۱۵*	دیلیمی پور	۲۲۰۴۶۹۶۱	۱۳۷*	جان نثاری	۸۸۶۷۳۴۶۷
۶۵*	علی	۸۲۱۳۴۰۰۰	۲۱۶*	دیلیم صالحی	۴۴۲۹۳۴۰	۱۳۸*	جبرئیلی	۰۳۱۱-۶۶۹۵۴۶۱
۶۶*	تورج	۸۸۷۵۴۰۸۸	۲۱۷*	دیوان علی	۸۸۹۰۴۶۱۰	۱۳۹*	جمالی	۸۸۵۴۷۳۴۹
۶۷*	امید	۸۸۵۲۸۱۹۴	۲۱۸*	ذوالفقاری	۸۸۸۹۹۸۲۶	۱۴۰*	جامع کلخوران	۸۳۲۰۵۳۹۲
۶۸*	محمد مهدی	۸۸۵۸۱۴۳۷	۲۱۹*	رانی	۸۸۳۳۳۳۱۷	۱۴۱*	جامعی	۸۸۷۵۷۳۶۱
۶۹*	میترا	۸۸۵۴۴۵۶۱	۲۲۰*	رادکیا	۳۳۵۱۳۰۲۹	۱۴۲*	جان نثاری	۸۸۶۷۳۳۱۷
۷۰*	مهرايان	۸۳۳۲۶۵۲۸	۲۲۱*	رادمان	۸۸۶۱۳۸۱۰	۱۴۳*	جانثاری	۶۶۵۹۱۱۵۷
۷۱*	محمد رضا	۸۸۵۸۱۴۳۷	۲۲۲*	رافتی	۸۸۳۰۵۳۹۱	۱۴۴*	جانثاری	۸۶۱۲۶۰۱۳
۷۲*	فریبرز	۲۲۱۳۷۷۰۷	۲۲۳*	رامین فر	۲۲۳۴۱۴۹۳	۱۴۵*	جعفریان	۸۸۳۵۵۰۱۷
۷۳*	سعید	۸۸۵۱۵۱۳۴	۲۲۴*	رجایی	۸۸۹۹۹۶۲	۱۴۶*	جلالی گلوستگ	۲۲۰۳۳۲۱۳
			۲۲۵*	رجبی	۸۸۳۲۵۱۳	۱۴۷*	جم	۴۴۰۲۲۹۵۲
			۲۲۶*	رحمانی یگانه	۸۸۴۳۲۰۹	۱۴۸*	جمشیدی	۴۴۰۲۲۹۵۲
			۲۲۷*	رحیمی	۸۳۰۵۳۹۲	۱۴۹*	جوهرنشان	۸۳۲۶۷۹۱۲
			۲۲۸*	رحیمی زاده	۸۳۰۲۷۱۱	۱۵۰*	جهانبانی	۸۸۵۰۳۹۱۸

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن
۲۲۸*	نظام الدین	۲۲۸۴-۴۳۳	۳۱۰*	امیر	۲۲۸۴-۴۳۳	۲۲۸*	رحیمیان	۲۲۸۴-۴۳۳
۲۲۹*	نادر	۸۸۳۲۰-۱۳۱	۳۱۱*	صغری	۸۸۳۲۰-۱۳۱	۲۲۹*	رستگاری	۸۸۳۲۰-۱۳۱
۲۳۰*	محمدتقی	۸۸۵۴۹۹۱۰	۳۱۲*	قاسم	۸۸۵۴۹۹۱۰	۲۳۰*	رستمی	۸۸۵۴۹۹۱۰
۲۳۱*	رامین	۸۸۸۰۶۸۷۶	۳۱۳*	حسین	۸۸۸۰۶۸۷۶	۲۳۱*	رضا زاده	۸۸۸۰۶۸۷۶
۲۳۲*	حسین	۸۸۸۲۰-۱۳۳	۳۱۴*	فریده	۸۸۸۲۰-۱۳۳	۲۳۲*	رضائی	۸۸۸۲۰-۱۳۳
۲۳۳*	محمد تقی	۴۴۰۳۳۰۲۱	۳۱۵*	علی	۴۴۰۳۳۰۲۱	۲۳۳*	رضائی	۴۴۰۳۳۰۲۱
۲۳۴*	فرید	۴۴۰۱۲۵۳۶	۳۱۶*	رضا	۴۴۰۱۲۵۳۶	۲۳۴*	رضائی	۴۴۰۱۲۵۳۶
۲۳۵*	جهانگیر	۲۲۹۰۴۲۰۰	۳۱۷*	احسان	۲۲۹۰۴۲۰۰	۲۳۵*	رضائی	۲۲۹۰۴۲۰۰
۲۳۶*	حسین	۸۸۳۰۹۱۰۰	۳۱۸*	زهیر	۸۸۳۰۹۱۰۰	۲۳۶*	رضایی نویس	۸۸۳۰۹۱۰۰
۲۳۷*	حسن	۸۸۴۰۳۶۱۸	۳۱۹*	امیر	۸۸۴۰۳۶۱۸	۲۳۷*	رضوی	۸۸۴۰۳۶۱۸
۲۳۸*	سید علیرضا	۸۸۶۷۱۳۴۹	۳۲۰*	محمد رضا	۸۸۶۷۱۳۴۹	۲۳۸*	رضی	۸۸۶۷۱۳۴۹
۲۳۹*	حجت	۶۶۹۳۲۰۲۱	۳۲۱*	پرویز	۶۶۹۳۲۰۲۱	۲۳۹*	رهبری	۶۶۹۳۲۰۲۱
۲۴۰*	عبدالحسین	۸۸۵۰۴۵۸۶	۳۲۲*	سید سعید	۸۸۵۰۴۵۸۶	۲۴۰*	رهبری	۸۸۵۰۴۵۸۶
۲۴۱*	خشیار	۸۸۳۰۹۱۰۰	۳۲۳*	حمیدرضا	۸۸۳۰۹۱۰۰	۲۴۱*	رئیس دانا	۸۸۳۰۹۱۰۰
۲۴۲*	علی	۴۴۰۱۳۹۵۵	۳۲۴*	پیام	۴۴۰۱۳۹۵۵	۲۴۲*	رمضان نژاد	۴۴۰۱۳۹۵۵
۲۴۳*	محمد حسین	۰۷۶۳۳۳۵۴۳۰۴	۳۲۵*	رحمت اله	۰۷۶۳۳۳۵۴۳۰۴	۲۴۳*	رنجبر	۰۷۶۳۳۳۵۴۳۰۴
۲۴۴*	مهربان	۲۲۹۱۲۳۶۸	۳۲۶*	حسن	۲۲۹۱۲۳۶۸	۲۴۴*	ریحانی	۲۲۹۱۲۳۶۸
۲۴۵*	عباس	۸۸۲۳۷۰۷	۳۲۷*	محمد رضا	۸۸۲۳۷۰۷	۲۴۵*	روح نواز صلوات	۸۸۲۳۷۰۷
۲۴۶*	حسن رضا	۳۳۳۳۹۸۸۶	۳۲۸*	صدور	۳۳۳۳۹۸۸۶	۲۴۶*	زارعی	۳۳۳۳۹۸۸۶
۲۴۷*	محمد	۸۸۹۰۸۴۵۴	۳۲۹*	سعید	۸۸۹۰۸۴۵۴	۲۴۷*	زادحیدر	۸۸۹۰۸۴۵۴
۲۴۸*	فرانک	۸۸۲۶۹۷۱۲	۳۳۰*	مجید	۸۸۲۶۹۷۱۲	۲۴۸*	زرفشان	۸۸۲۶۹۷۱۲
۲۴۹*	محسن	۶۶۵۹۱۱۵۷	۳۳۱*	محمد جواد	۶۶۵۹۱۱۵۷	۲۴۹*	زرعی	۶۶۵۹۱۱۵۷
۲۵۰*	غلامرضا	۴۴۳۴۶۰۲۱	۳۳۲*	امیر محمد	۴۴۳۴۶۰۲۱	۲۵۰*	زرایی لنگرودی	۴۴۳۴۶۰۲۱
۲۵۱*	محمد	۰۲۱۳۷۷۵۰۱۴۴	۳۳۳*	ولی اله	۰۲۱۳۷۷۵۰۱۴۴	۲۵۱*	زمانی	۰۲۱۳۷۷۵۰۱۴۴
۲۵۲*	محمد رضا	۸۸۹۷۸۴۹۶	۳۳۴*	مهدي	۸۸۹۷۸۴۹۶	۲۵۲*	زمانی علویچه	۸۸۹۷۸۴۹۶
۲۵۳*	محمد حسین	۸۸۴۴۳۰۱۴-۵	۳۳۵*	قاسم	۸۸۴۴۳۰۱۴-۵	۲۵۳*	زواریان	۸۸۴۴۳۰۱۴-۵
۲۵۴*	علیرضا	۸۸۸۸۹۳۱۶	۳۳۶*	امیرحسین	۸۸۸۸۹۳۱۶	۲۵۴*	زندابا ریثیسی	۸۸۸۸۹۳۱۶
۲۵۵*	حمید	۸۸۷۳۱۳۶۹	۳۳۷*	امیرحسین	۸۸۷۳۱۳۶۹	۲۵۵*	زندنی	۸۸۷۳۱۳۶۹
۲۵۶*	محمد	۲۶۷۵۳۱۱۱۱	۳۳۸*	امیرحسین	۲۶۷۵۳۱۱۱۱	۲۵۶*	زهیری	۲۶۷۵۳۱۱۱۱
۲۵۷*	هاشم	۲۲۸۸۳۰۱۲	۳۳۹*	اصغر	۲۲۸۸۳۰۱۲	۲۵۷*	سالار محمدی	۲۲۸۸۳۰۱۲
۲۵۸*	مسح	۸۸۷۰۵۵۰۸	۳۴۰*	احمد	۸۸۷۰۵۵۰۸	۲۵۸*	سالاریان	۸۸۷۰۵۵۰۸
۲۵۹*	سامان	۲۲۹۲۵۹۱۰	۳۴۱*	مرتضی	۲۲۹۲۵۹۱۰	۲۵۹*	ساعدی	۲۲۹۲۵۹۱۰
۲۶۰*	بابک	۸۸۹۰۱۵۴۷	۳۴۲*	قاسم	۸۸۹۰۱۵۴۷	۲۶۰*	سامی	۸۸۹۰۱۵۴۷
۲۶۱*	محمد رضا	۷۷۵۲۰۱۴۸	۳۴۳*	بیزن	۷۷۵۲۰۱۴۸	۲۶۱*	سبزه‌ای	۷۷۵۲۰۱۴۸
۲۶۲*	عباس	۶۶۴۵۸۰۶۳	۳۴۴*	محمد رضا	۶۶۴۵۸۰۶۳	۲۶۲*	سبزه‌ای	۶۶۴۵۸۰۶۳
۲۶۳*	محمد	۸۸۴۳۷۰۴	۳۴۵*	علیرضا	۸۸۴۳۷۰۴	۲۶۳*	سبزه‌ای	۸۸۴۳۷۰۴
۲۶۴*	محمد رضا	۸۸۳۴۵۲۷	۳۴۶*	مهدي	۸۸۳۴۵۲۷	۲۶۴*	سرخانی فر	۸۸۳۴۵۲۷
۲۶۵*	سید محی الدین	۸۸۴۴۳۷۳۳	۳۴۷*	ناصر	۸۸۴۴۳۷۳۳	۲۶۵*	سرافرازبیدی	۸۸۴۴۳۷۳۳
۲۶۶*	عباس	۸۸۰۲۰۴۴۴	۳۴۸*	محمد	۸۸۰۲۰۴۴۴	۲۶۶*	سراج	۸۸۰۲۰۴۴۴
۲۶۷*	علی	۲۲۹۰۹۵۵۷	۳۴۹*	علی اصغر	۲۲۹۰۹۵۵۷	۲۶۷*	سردار	۲۲۹۰۹۵۵۷
۲۶۸*	نصرتاله	۸۸۷۰۵۵۰۸	۳۵۰*	سیدحسین	۸۸۷۰۵۵۰۸	۲۶۸*	سعادت	۸۸۷۰۵۵۰۸
۲۶۹*	محمدحسن	۸۸۵۰۳۵۲۷	۳۵۱*	فیروز	۸۸۵۰۳۵۲۷	۲۶۹*	سعادت	۸۸۵۰۳۵۲۷
۲۷۰*	فرشید	۴۴۲۹۷۱۸۵	۳۵۲*	مریم	۴۴۲۹۷۱۸۵	۲۷۰*	سعادتیان	۴۴۲۹۷۱۸۵
۲۷۱*	کامران	۸۸۵۷۵۴۷۵	۳۵۳*	حمیدرضا	۸۸۵۷۵۴۷۵	۲۷۱*	سلطانی لورگانی	۸۸۵۷۵۴۷۵
۲۷۲*	سید	۴۴۲۵۰۴۹۴	۳۵۴*	محمد رضا	۴۴۲۵۰۴۹۴	۲۷۲*	سلیمی	۴۴۲۵۰۴۹۴
۲۷۳*	محمدتقی	۶۶۵۶۵۲۹۰	۳۵۵*	فرید	۶۶۵۶۵۲۹۰	۲۷۳*	سلیمی	۶۶۵۶۵۲۹۰
۲۷۴*	مهدي	۴۴۶۱۱۷۳۳	۳۵۶*	مام	۴۴۶۱۱۷۳۳	۲۷۴*	سلیمان نیا	۴۴۶۱۱۷۳۳
۲۷۵*	سیاوش	۸۸۹۰۲۳۱۶	۳۵۷*	علی	۸۸۹۰۲۳۱۶	۲۷۵*	سوادلو	۸۸۹۰۲۳۱۶
۲۷۶*	فتح اله	۲۲۹۱۲۳۶۸	۳۵۸*	علیرضا	۲۲۹۱۲۳۶۸	۲۷۶*	سپهلی	۲۲۹۱۲۳۶۸
۲۷۷*	حسین	۸۸۰۰۱۹۰۴	۳۵۹*	سعید	۸۸۰۰۱۹۰۴	۲۷۷*	سهرابی	۸۸۰۰۱۹۰۴
۲۷۸*	مسعود	۲۲۹۲۵۹۱۰	۳۶۰*	اکرم	۲۲۹۲۵۹۱۰	۲۷۸*	سیادت خو	۲۲۹۲۵۹۱۰
۲۷۹*	سیدمهدي	۶۶۷۰۴۲۲۵	۳۶۱*	محمد	۶۶۷۰۴۲۲۵	۲۷۹*	سورانی	۶۶۷۰۴۲۲۵
۲۸۰*	سید	۸۸۰۰۲۹۰۱	۳۶۲*	سید حمید	۸۸۰۰۲۹۰۱	۲۸۰*	سیدمهدي	۸۸۰۰۲۹۰۱
۲۸۱*	شهریار	۲۲۸۵۶۹۴۰	۳۶۳*	محمد	۲۲۸۵۶۹۴۰	۲۸۱*	سینائی مهریانی	۲۲۸۵۶۹۴۰
۲۸۲*	واقف	۸۸۴۷۹۶۲	۳۶۴*	فریدا	۸۸۴۷۹۶۲	۲۸۲*	سیفی	۸۸۴۷۹۶۲
۲۸۳*	نوشین	۴۴۲۸۸۱۱۶	۳۶۵*	جعفر	۴۴۲۸۸۱۱۶	۲۸۳*	مسیحی شاه نظریان	۴۴۲۸۸۱۱۶
۲۸۴*	علیرضا	۲۲۹۰۲۴۴۴	۳۶۶*	مهد	۲۲۹۰۲۴۴۴	۲۸۴*	شاپورزاده	۲۲۹۰۲۴۴۴
۲۸۵*	رضا	۷۷۵۱۶۶۳۴	۳۶۷*	جعفر	۷۷۵۱۶۶۳۴	۲۸۵*	شایان	۷۷۵۱۶۶۳۴
۲۸۶*	مجید	۰۵۱-۳۸۴۸۲۲۸	۳۶۸*	محمد	۰۵۱-۳۸۴۸۲۲۸	۲۸۶*	شاهرخی چمن آبادی	۰۵۱-۳۸۴۸۲۲۸
۲۸۷*	جمشید	۸۴۵۰۸۰۷	۳۶۹*	محمد	۸۴۵۰۸۰۷	۲۸۷*	شاهرخی چمن آبادی	۸۴۵۰۸۰۷
۲۸۸*	سید مصطفی	۸۸۹۳۸۱۵۸	۳۷۰*	بهرام	۸۸۹۳۸۱۵۸	۲۸۸*	شاه صاحبی	۸۸۹۳۸۱۵۸
۲۸۹*	تیرانداز	۷۷۸۳۳۲۱۱	۳۷۱*	کامبیز	۷۷۸۳۳۲۱۱	۲۸۹*	شکبیا	۷۷۸۳۳۲۱۱
۲۹۰*	احمد	۲۲۹۰۴۲۰۰	۳۷۲*	هوشنگ	۲۲۹۰۴۲۰۰	۲۹۰*	شله چی	۲۲۹۰۴۲۰۰
۲۹۱*	سیدمجید	۸۸۷۹۱۴۳۷	۳۷۳*	علیرضا	۸۸۷۹۱۴۳۷	۲۹۱*	شجاعی	۸۸۷۹۱۴۳۷
۲۹۲*	غلامرضا	۲۲۸۶۱۸۳۰	۳۷۴*	سید مرتضی	۲۲۸۶۱۸۳۰	۲۹۲*	شجری	۲۲۸۶۱۸۳۰
۲۹۳*	معصومه	۸۸۹۰۵۶۴۷	۳۷۵*	محمدحسن	۸۸۹۰۵۶۴۷	۲۹۳*	شعبانی	۸۸۹۰۵۶۴۷
۲۹۴*	سعید	۸۸۳۱۶۸۹۷	۳۷۶*	ابوالقاسم	۸۸۳۱۶۸۹۷	۲۹۴*	شعبانی	۸۸۳۱۶۸۹۷
۲۹۵*	محمدعلی	۶۶۷۰۴۴۲۵	۳۷۷*	محمد	۶۶۷۰۴۴۲۵	۲۹۵*	شعبانی سبزه میدانی	۶۶۷۰۴۴۲۵
۲۹۶*	احمدرضا	۸۸۳۰۵۳۲۲	۳۷۸*	بهمین	۸۸۳۰۵۳۲۲	۲۹۶*	شیرینی قزوینی	۸۸۳۰۵۳۲۲
۲۹۷*	مهرداد	۰۳۱۱-۶۶۴۴۸۵۲	۳۷۹*	حسین	۰۳۱۱-۶۶۴۴۸۵۲	۲۹۷*	شیرین زاده	۰۳۱۱-۶۶۴۴۸۵۲
۲۹۸*	نریمان	۶۶۵۶۵۲۹۱	۳۸۰*	مهران	۶۶۵۶۵۲۹۱	۲۹۸*	شیرینی	۶۶۵۶۵۲۹۱
۲۹۹*	عبداله	۸۸۰۰۴۹۴۳	۳۸۱*	علی اصغر	۸۸۰۰۴۹۴۳	۲۹۹*	شفاقت قراملکی	۸۸۰۰۴۹۴۳
۳۰۰*	سیروس	۸۸۹۳۷۳۱۷	۳۸۲*	فاطمه	۸۸۹۳۷۳۱۷	۳۰۰*	شمس	۸۸۹۳۷۳۱۷
۳۰۱*	منصور	۸۸۳۰۹۱۰۰	۳۸۳*	فرهاد	۸۸۳۰۹۱۰۰	۳۰۱*	شمس احمدی	۸۸۳۰۹۱۰۰
۳۰۲*	رضا	۸۸۶۷۵۹۲۲	۳۸۴*	مهدي	۸۸۶۷۵۹۲۲	۳۰۲*	شمس زهرای	۸۸۶۷۵۹۲۲
۳۰۳*	عبدالله	۸۸۷۴۴۲۲۸	۳۸۵*	مهرداد	۸۸۷۴۴۲۲۸	۳۰۳*	شمشیرساز	۸۸۷۴۴۲۲۸
۳۰۴*	محمد	۸۸۰۰۴۹۴۱	۳۸۶*	مصطفی	۸۸۰۰۴۹۴۱	۳۰۴*	شوقیان	۸۸۰۰۴۹۴۱
۳۰۵*	اردشیر	۸۸۹۲۸۹۸۱	۳۸۷*	مرتضی	۸۸۹۲۸۹۸۱	۳۰۵*	شهیندیان	۸۸۹۲۸۹۸۱
۳۰۶*	فرزاد	۸۸۵۰۲۵۲۷	۳۸۸*	مرتضی	۸۸۵۰۲۵۲۷	۳۰۶*	شهیدافرد	۸۸۵۰۲۵۲۷
۳۰۷*	محمد	۸۸۹۰۹۷۱۸	۳۸۹*	فرهاد	۸۸۹۰۹۷۱۸	۳۰۷*	شهشهانی پور	۸۸۹۰۹۷۱۸
۳۰۸*	شهره	۸۸۷۹۴۴۶۶	۳۹۰*	فرزاد	۸۸۷۹۴۴۶۶	۳۰۸*	شهلائی	۸۸۷۹۴۴۶۶
۳۰۹*	منصور	۸۸۸۶۳۳۰	۳۹۱*	نادر	۸۸۸۶۳۳۰	۳۰۹*	شهلائی	۸۸۸۶۳۳۰

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن
۴۷۵*	محمدجواد	۸۸۳۲۰۱۳۱
۴۷۶*	علیرضا	۲۲۲۲۸۴۴۵
۴۷۷*	پیمان	۶۶۴۱۹۱۷
۴۷۸*	مهدي	۶۶۰۴۰۳۰۶
۴۷۹*	محمدباقر	۸۸۷۰۳۳۵۱
۴۸۰*	محمدتقی	۴۴۲۹۸۶۳۲
۴۸۱*	فرهاد	۰۴۴۳۲۲۲۸۱۲۲
۴۸۲*	حسین	۸۸۱۰۷۲۶۴
۴۸۳*	پهزاد	۲۲۹۲۵۹۱۰
۴۸۴*	مهدي	۸۸۵۷۲۰۲۴
۴۸۵*	هوشنگ	۸۸۴۷۸۴۸۹
۴۸۶*	ابراهیم	۸۸۴۵۲۹۶۳
۴۸۷*	سید مصطفی	۸۸۴۴۶۸۵۶
۴۸۸*	سید کمال	۸۸۵۸۱۴۳۷
۴۸۹*	سید یاسر	۸۸۱۰۳۰۱۸
۴۹۰*	سید زهرا	۸۸۲۸۱۱۰۰
۴۹۱*	فریبرز	۶۶۹۱۵۸۲۶
۴۹۲*	علیرضا	۰۱۱۴۴۲۲۶۳۵
۴۹۳*	محبوب	۸۸۱۰۹۴۱۸
۴۹۴*	ابراهیم	۸۸۰۲۸۷۱۱
۴۹۵*	رویا	۸۸۸۴۳۷۰۴
۴۹۶*	سید علی	۴۴۵۴۳۴۹۹
۴۹۷*	پویا	۸۸۶۹۰۸۳۰
۴۹۸*	مسعود	۸۸۹۳۳۸۳۲
۴۹۹*	حسین	۲۲۸۴۰۴۳۳
۵۰۰*	عطاالله	۸۸۳۳۳۹۱۲
۵۰۱*	منصوره	۶۶۵۶۵۳۹۰
۵۰۲*	پرویز	۸۸۰۰۴۵۱۹
۵۰۳*	عبدالامیر	۸۸۳۱۲۳۴۸
۵۰۴*	رضا	۸۸۶۳۱۱۳۲
۵۰۵*	منصور	۶۶۳۱۳۹۰
۵۰۶*	سید مهدی	۲۲۰۳۷۲۱۴
۵۰۷*	ابوالفضل	۰۳۱۱-۶۶۹۱۹۲۱
۵۰۸*	محمد رضا	۴۴۶۱۱۷۲۲
۵۰۹*	محمد علی	۸۸۴۳۷۰۴
۵۱۰*	علی	۸۸۹۰۱۳۴۶
۵۱۱*	علیرضا	۸۸۳۴۷۱۳۷
۵۱۲*	ایرج	۸۸۰۱۵۰۴۲
۵۱۳*	محمد علی	۸۸۰۱۳۱۷۵
۵۱۴*	بیژن	۸۸۳۳۶۵۲۷
۵۱۵*	علی اصغر	۲۲۰۳۵۱۶۰
۵۱۶*	افشین	۸۸۰۴۹۴۱
۵۱۷*	محمد رضا	۸۸۹۰۶۱۹
۵۱۸*	بیژن	۲۲۹۲۵۹۱۰
۵۱۹*	فرامرز	۴۴۲۹۹۳۴۰
۵۲۰*	فرشته	۲۲۹۰۳۷۵۸
۵۲۱*	حمیدرضا	۲۲۰۲۸۷۷۴
۵۲۲*	علی	۸۸۳۷۴۷۶۶
۵۲۳*	جعفر	۸۸۳۳۸۵۲۸
۵۲۴*	عبدالرضا	۲۲۰۳۵۱۶۰
۵۲۵*	مرتضی	۸۸۹۰۵۶۴۷
۵۲۶*	سعید	۸۸۱۰۷۲۶۴
۵۲۷*	سیدشهریار	۶۶۹۹۴۹۴
۵۲۸*	ایمان	۸۸۹۰۹۷۱۸
۵۲۹*	محمد رضا	۲۲۰۵۶۸۲۵
۵۳۰*	محمد رضا	۸۸۵۵۹۳۱۶
۵۳۱*	شهرام	۸۲۱۸۲۱۰۰
۵۳۲*	فرهاد	۸۸۳۰۵۳۲۲
۵۳۳*	اسدالله	۸۸۷۹۴۶۴۶
۵۳۴*	محمد حسین	۶۶۲۱۱۳۴۵
۵۳۵*	محمد	۸۸۹۶۱۰۴۲
۵۳۶*	محمد حسن	۶۶۱۱۲۷۶
۵۳۷*	کاظم	۲۲۱۲۶۹۰۵
۵۳۸*	سجاد	۸۸۵۲۱۶۷۸
۵۳۹*	سعید	۸۸۵۲۸۱۹۴
۵۴۰*	پدرام	۲۲۰۱۶۴۹۴
۵۴۱*	اکبر	۸۸۴۵۳۵۰-۱
۵۴۲*	مهدي	۲۲۳۶۶۶۱۱
۵۴۳*	عادل	۴۴۱۵۱۱۳۵
۵۴۴*	پیمان	۶۶۹۳۲۰۲۵
۵۴۵*	علی	۶۶۵۶۵۳۹۰
۵۴۶*	ایرج	۸۸۷۸۲۰۹۶
۵۴۷*	محمد صابر	۸۸۲۰۹۸۱۷
۵۴۸*	عباس	۸۸۴۳۷۰۴
۵۴۹*	هومن	۸۸۳۰۵۳۹۱
۵۵۰*	رضا	۴۴۳۲۱۱۹۹
۵۵۱*	محمد	۸۸۰۰۶۰۶۵
۵۵۲*	پهرام	۶۵۰۱۰۴۹۶
۵۵۳*	کارو	۸۸۱۴۱۳۲۷
۵۵۴*	حسن	۸۸۹۴۴۶۸
۵۵۵*	قاسم	۸۸۵۰۴۱۵۹
۵۵۶*	محمد رضا	۸۸۷۹۹۳۶۵
۵۵۷*	رضا	۲۲۳۴۱۸۸۰
۵۵۸*	مهدي	۸۸۶۴۲۵۹۳

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن
۵۵۹*	مریم	۸۸۹۷۰۵۶۰
۵۶۰*	رسول	۸۸۹۸۰۴۴۸
۵۶۱*	حمید	۸۸۸۴۳۷۰۴
۵۶۲*	غلامحسین	۶۶۹۳۳۶۲۴
۵۶۳*	محمد سلیمان	۶۶۹۳۳۰۲۱
۵۶۴*	هادی	۸۸۵۲۸۱۹۴
۵۶۵*	ابوالفضل	۸۸۵۲۰۵۰۵
۵۶۶*	رضا	۸۸۴۹۳۱۷۲

حسابداران مستقل خیره شاغل در حرفه به صورت انفرادی

۱	هرمز	۳۲۲۰۰۵۹۲
۲	امیر هوشنگ	۷۷۹۱۰۸۰۹
۳	حسین	۰۹۱۲۲۲۸۴۸۲
۴	ابراهیم	۰۹۱۳۱۰۲۷۲۱۴
۵	عباس	۰۹۱۳۳۳۳۵۰۷
۶	مجید	۰۹۱۲۱۱۱۲۷۸۷
۷	امید	۰۹۱۲۱۵۹۸۵۵۷
۸	شیوا	۰۹۱۲۲۰۹۶۳۳۷
۹	پهروز	۸۸۵۴۱۰۲
۱۰	حمیدرضا	۰۹۱۲۵۷۷۹۷۶۶
۱۱	محمد	۰۹۱۲۳۰۹۸۳۲۳
۱۲	محمد	۸۸۷۸۱۷۰۸
۱۳	علی	۰۹۱۲۳۰۲۶۸۳۴
۱۴	فرزانه	۰۹۱۲۶۷۸۱۸۲۲
۱۵	محمدحسین	۲۲۰۲۱۸۸۱
۱۶	عزیز	۰۹۱۲۱۴۴۸۵۶۵
۱۷	رحیم	۰۹۱۲۵۰۴۵۰۸۹
۱۸	سعید	۲۲۵۵۱۹۲۰
۱۹	سید محسن	۲۲۰۴۴۰۰۵
۲۰	مرتضی	۲۲۸۸۵۵۹۹
۲۱	حسین پور فرد	۰۹۱۲۳۸۶۹۶۷۷
۲۲	علی	۰۹۱۸۸۶۶۰۳۴۰
۲۳	سیدحسین	۰۹۱۲۳۸۶۰۵۷
۲۴	ابراهیم	۰۹۱۵۱۱۱۳۳۷۰
۲۵	محمد امین	۰۹۱۴۶۰۸۰۶۶۸
۲۶	مسعود	۴۴۶۰۷۹۱۴
۲۷	فرهاد	۰۹۱۲۲۲۰۲۲۶۶
۲۸	اسکندر	۰۹۱۲۱۰۵۹۲۸۳
۲۹	ایوب	۰۹۱۳۱۴۱۸۶۶
۳۰	قدرت اله	۲۲۰۰۲۶۰۵
۳۱	محمد	۰۹۱۲۲۰۱۱۹۵
۳۲	رامین	۰۹۱۲۷۶۷۲۲۴۲
۳۳	محمد رضا	۰۹۱۲۴۰۵۶۰۴۰
۳۴	رامین	۸۸۶۰۷۰۲۰
۳۵	فرهاد	۰۹۱۲۱۹۷۸۰۳۴
۳۶	علی	۰۹۱۲۵۰۱۵۶۹
۳۷	مهدي	۰۹۱۵۵۱۴۳۰۹۸
۳۸	احسان	۰۹۱۸۸۴۱۶۴۴۳
۳۹	ارسلان	۰۹۱۲۳۵۷۱۹۸۴
۴۰	محمد	۶۶۴۹۹۲۹۹
۴۱	محمد کاظم	۴۴۲۵۲۸۶۰
۴۲	علیرضا	۰۹۱۲۱۲۵۲۸۷۱
۴۳	بختیار	۰۹۱۲۱۳۹۱۶۱۱
۴۴	مهدي	۰۹۱۲۱۴۷۳۵۴۶
۴۵	مرتضی	۰۹۱۴۳۴۳۱۰۰۰
۴۶	جمشید	۲۲۵۵۰۵۶۹
۴۷	علی کامیار	۸۸۲۵۰۸۱۷
۴۸	مصطفی	۰۹۱۲۵۱۶۸۵۸
۴۹	عباسعلی	۰۹۱۴۱۵۱۱۱۲۲
۵۰	رضا	۰۹۱۲۱۵۴۶۶۵۰
۵۱	زهرا	۰۹۱۲۱۱۷۶۱۲۴
۵۲	حسین	۰۹۱۲۶۷۸۸۰۱۵
۵۳	محمد علی	۰۹۱۲۸۴۰۸۶۶۰
۵۴	عباسی	۰۹۱۲۵۷۶۴۱۷۶
۵۵	محمد علی	۰۹۱۲۳۱۷۴۸۶۱
۵۶	امیر	۰۹۱۲۱۰۶۶۸۰۰
۵۷	ارژنگ	۰۹۱۴۱۴۵۰۶۶۳

حسابداران مستقل خیره شاغل در سازمان حسابرسی

۱	مجید	۰۹۱۲۳۰۲۶۳۴۰
۲	جعفر	۲۲۴۱۷۹۵
۳	حسین	۸۲۱۸۲۷۳۴
۴	اصغر	۷۷۶۸۹۱۴۴
۵	پهزاد	۸۲۱۸۲۱۰۰
۶	فرید	۸۸۹۰۲۰۴۸
۷	هادی	۲۲۹۱۲۴۱۸
۸	نوبین	۸۲۱۸۲۵۲۰
۹	محمد	۸۲۱۸۲۷۳۰
۱۰	حیدر	۰۹۱۲۳۳۳۳۱۱۸
۱۱	علیرضا	۰۹۱۲۳۰۶۱۵۹۲
۱۲	غلامرضا	۸۸۷۱۳۷۹۰

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن
۱۳*	حمید	۸۲۱۸۲۵۲۰
۱۴*	فهیمة	۸۲۱۸۳۳۱۳
۱۵*	غلامعباس	۸۲۱۸۲۵۵۵
۱۶*	قاسم	۰۹۱۲۶۱۷۶۳۰۳
۱۷*	مهرداد	۸۲۱۸۲۷۳۳
۱۸*	سیدصد	۰۹۱۲۳۰۱۱۳۶۱
۱۹*	حسین	۰۹۱۲۶۰۸۰۲۴۷
۲۰*	فرزانه	۸۸۷۲۶۱۰۶
۲۱*	میرمجید	۸۸۷۲۶۳۰۸
۲۲*	حمید	۰۹۱۲۶۳۰۱۶۴۷
۲۳*	مرتضی	۸۸۷۱۷۹۱۱

حسابداران مستقل خیره غیر شاغل در حرفه

۱*	محمد	۰۹۱۲۳۲۸۳۸۱۴
۲*	پهروز	۸۸۶۷۴۴۱
۳*	علی	۰۹۱۲۳۳۹۶۲۶۰
۴*	محمدحسن	۰۹۱۲۱۱۸۵۷۸۹
۵*	چهاربخش	۰۹۱۲۱۹۷۶۶۸۹
۶*	حمیدرضا	۰۹۱۲۴۴۳۸۰۷
۷*	سید محمد	۰۹۱۲۵۵۰۴۲۶۳
۸*	حمیدرضا	۰۹۱۲۶۴۴۵۴۷۱
۹*	ذبیح الله	۰۹۱۲۱۷۶۱۴۸۴
۱۰*	بابک	۰۹۱۲۲۱۰۵۱۰۰
۱۱*	ایرج	۸۸۹۰۳۱۹۰
۱۲*	خسرو	۸۸۸۰۳۰۶۴۴
۱۳*	سعید	۰۹۱۲۳۶۸۳۱۵
۱۴*	هوشنگ	۰۹۱۲۱۵۹۱۸۴۱
۱۵*	احمد	۰۹۱۲۳۷۰۱۵۰۴
۱۶*	پرویز	۸۸۷۹۸۰۱۳
۱۷*	عباس	۰۹۱۲۲۹۹۱۹۸۴
۱۸*	یحیی	۰۹۱۲۳۸۱۸۵۰
۱۹*	مصطفی	۸۸۷۶۰۹۳۳
۲۰*	جلال	۸۸۸۹۷۰۲۹
۲۱*	پهروز	۸۸۸۲۹۲۴۳
۲۲*	امیرعلی	۸۸۷۹۸۰۳۳
۲۳*	فریده	۶۶۴۳۷۵۳۷
۲۴*	جمال	۰۹۰۹۹۲۰۱۵
۲۵*	اسیک	۰۹۱۲۱۸۸۴۰۹۴
۲۶*	سیروس	۸۸۷۸۳۳۳۳
۲۷*	مهرداد	۰۹۱۲۲۹۰۰۵۴۳
۲۸*	محمد علی	۰۹۱۲۱۰۱۹۳۳۳
۲۹*	سروش	۰۹۱۲۱۷۷۷۴۴
۳۰*	حسین	۰۹۱۲۳۴۳۸۰۸
۳۱*	محمدباقر	۸۸۰۰۳۶۶۰
۳۲*	رسول	۲۲۵۴۵۸۴۹
۳۳*	سیامک	۸۸۳۷۹۰۰۰
۳۴*	غلامرضا	۸۸۸۱۲۲۴۳
۳۵*	ناصر	۸۸۹۰۴۳۲۶
۳۶*	فرامرز	۶۶۴۳۶۳۹۱
۳۷*	سیامک	۸۸۷۵۱۹۰۹
۳۸*	عباس	۰۹۱۲۳۱۱۳۵۱۱
۳۹*	غلامرضا	۲۲۹۰۶۷۵۱
۴۰*	هوشنگ	۰۹۱۲۱۲۱۴۴۲۲
۴۱*	علیرضا	۰۹۱۲۶۰۴۱۵۰۴
۴۲*	احمد	۲۲۰۷۵۲۱۸
۴۳*	محمد علی	۰۹۱۲۵۲۳۳۵۱۷
۴۴*	خسرو	۶۶۳۲۰۲۳۶
۴۵*	مرتضی	۶۶۸۰۱۰۶۲
۴۶*	محمد	۸۸۶۶۳۳۷۲
۴۷*	صلاح الدین	۰۸۴۳۳۷۷۵
۴۸*	محمد ابراهیم	۴۸۰۳۳۷۷۵
۴۹*	سهراب	۴۹۷۷۲-(۱۰۳)
۵۰*	ادریس	۰۹۱۲۲۷۶۳۴۵۴
۵۱*	پهرام	۲۲۰۵۵۰۳۳
۵۲*	جواد	۰۹۱۲۱۰۲۶۹۴۱
۵۳*	محمد	۲۲۹۴۳۳۶۰
۵۴*	پرویز	۸۸۷۹۰۱۸۲
۵۵*	رضا	۸۸۴۵۴۶۶۶
۵۶*	ایرج	۰۹۱۲۲۵۸۱۶۷۸
۵۷*	محمد رضا	۰۹۱۲۳۰۸۹۸۶۶
۵۸*	امین	۰۶۴۶۷۶-۷۶۷۷
۵۹*	سیدحسین	۸۸۸۴۴۶۷۰
۶۰*	محمد	۷۷۶۳۷۰۵۷
۶۱*	محمد	۸۸۷۹۱۴۹۹
۶۲*	مجید	۰۲۸۲۲۲۳۳۹۳۷
۶۳*	غلامعلی	۷۷۹۲۸۲۳۰
۶۴*	زانت	۶۶۴۱۴۸۶۱
۶۵*	ایرج	۶۶۴۶۳۳۹۵
۶۶*	فریدون	۸۸۳۳۸۸۵۵
۶۷*	پهروز	۲۲۶۷۲۳۳۳
۶۸*	ناصر علی	۰۹۱۲۱۷۱۱۶۸۳

*** ردیف‌های ستاره دار، عضو جامعه حسابداران رسمی ایران نیز هستند.**

ردیف نام نام خانوادگی تلفن

حسابداران مدیریت خیره		
۱	مهرا	آقایی
۲	امیر	ابراهیم زاده
۳	ناصرالدین	ابراهیمی
۴	اردشیر	احمدیان
۵	اصغر	اطمینان
۶	پیمان	افشاری
۷	سعید	اکبری ارزانی
۸	فریدون	امجدیان
۹	محمد	امیرآشتانی
۱۰	هادی	امیر آشتانی
۱۱	بهمن	امیری
۱۲	حامد	امینیان
۱۳	هادی	اولاد
۱۴	سپهلا	الهیاری
۱۵	حجت اله	بابایی
۱۶	اجواد	باغبان
۱۷	ستوده	باقری
۱۸	اسید محمد	باقرآبادی
۱۹	هاجر	باطنی
۲۰	داود	بهادر
۲۱	علی	بیات
۲۲	احمد	بیابانی
۲۳	امهدی	بیرانوند
۲۴	اسید امیر	بهادر علوی
۲۵	فاطمه	پوریعقوبی
۲۶	جمشید	پیک فک
۲۷	داود	پناهی
۲۸	محمود رضا	توحیدنژاد
۲۹	رضا اصغر	ثامن
۳۰	ساسان	چلانی ترکمانی
۳۱	محمد	حدادی
۳۲	محمد	حسین پور
۳۳	حمید	حق نویس
۳۴	اسداله	حمیدی
۳۵	داریوش علی	حیدری
۳۶	محمدتقی	خادمی جلی
۳۷	سعید	خان محمدی
۳۸	رحمان	خانی گنبد
۳۹	حسین	خلیل زاده
۴۰	مهناز	خشنودنیا
۴۱	مسعود	خجانی
۴۲	نوژان	خوروبن
۴۳	روح اله	خوشبخت فستمی
۴۴	محمد	خلج
۴۵	فاطمه	جعفر ناسوتی
۴۶	فریدون	دادبه
۴۷	محمد	داوودندی
۴۸	محمد	زائر آشتانی
۴۹	غلامحسین	دوانی
۵۰	زهرا	دشتی
۵۱	هادی	رستگار
۵۲	هاجده	رحیمی علی آبادی
۵۳	عبدالرضا	رضانی
۵۴	مهدي	زینایی
۵۵	رحمت اله	صادقیان
۵۶	نظر علی	صلاحی نژاد
۵۷	حسین	ژاله آزاد زنجانی
۵۸	لیلا	ستاره
۵۹	مهدي	سلیمی
۶۰	محمدعلی	سلیمانان
۶۱	عباس	سختاوت
۶۲	آزاده	سوری
۶۳	محمد مهدی	شاطر زاده
۶۴	احسان	شریفی
۶۵	ارسلان	شریفی
۶۶	منصور	شمس احمدی
۶۷	محمد	شه بخش
۶۸	غلامعباس	عالیشوندی
۶۹	عبدللاح	عباشی
۷۰	محمسن	عالیخانی
۷۱	محرملی	علیخانی
۷۲	مرتضی	علیزاده
۷۳	احمد	غفاری
۷۴	محمدحسین	فامیلی
۷۵	آزاد	فرح افزون
۷۶	محمد	فلاحی
۷۷	امیر	فلکی طراز کوهی
۷۸	علیرضا	فلکی طراز کوهی
۷۹	محمد	قبول
۸۰	شهریار	قهرمانی زهرایی

ردیف نام نام خانوادگی تلفن

۸۱	سیدمحمد	طباطبایی
۸۲	جواد	طهماسبی
۸۳	مزدک	کاظم زاده
۸۴	حیدر	کریمی
۸۵	عطاء الله	کریمی
۸۶	ادریس	کریمی قره عمر
۸۷	اسفندیار	گرشاسبی
۸۸	سودابه	گودرزی
۸۹	محمدرضا	گیتی نژاد
۹۰	کوروش	مروتی
۹۱	روح اله	مردان واجاری
۹۲	بهزاد	محمدی
۹۳	مهدي	محمدی ملاحلویی
۹۴	محمد	محمودی
۹۵	جعفر	مددی قراکک
۹۶	حسین	مرجوی
۹۷	علی	مصدر
۹۸	هنگامه	مقدس پور
۹۹	سید احمد	موسوی
۱۰۰	اسید حسین	موسوی
۱۰۱	محمد مهدی	مقامی
۱۰۲	مهدي	معین پور
۱۰۳	پویا	مهديو فر
۱۰۴	حسین	مهديان
۱۰۵	امجد	میراسکندری
۱۰۶	محمدجعفر	ناسوتی
۱۰۷	آرمان	نقشبندی
۱۰۸	اشکاندخت	نمسه چی
۱۰۹	ایازر	نیکخواه
۱۱۰	مهدي	نیرومند
۱۱۱	کاظم	وادی زاده
۱۱۲	ایمان	ویسه
۱۱۳	سمانه	هاشم زاده
۱۱۴	امیر	هداوند
۱۱۶	فرشید	یزدانی

حسابداران مالی خیره

۱	امیر	ابراهیم زاده
۲	اسید حسین	ابوترابی
۳	علی	ابوطالی کزرجی
۴	حسین	ارغوان
۵	سمانه	آدینه
۶	احمدرضا	اسدیان
۷	حسین	اسماعیل پور
۸	حسین	اسمعیلی کمارعلیا
۹	محمسن	اضرفهانی زاده
۱۰	پیمان	افشاری
۱۱	اصغر	اطمینان
۱۲	محمد	آل حبیب
۱۳	محمد جواد	امیر آبادیان
۱۴	بهمن	امین پور
۱۵	محمد	امیری
۱۶	فریدین	امیرآشتانی
۱۷	جلیل	انصاری جابری
۱۸	بهار	ایوانی
۱۹	سید محمد	باطنی
۲۰	محمد	باقرآبادی
۲۱	مجید	باغبان
۲۲	مهدي	باقیات
۲۳	سعید	بیرانوند
۲۴	فاطمه	پرتو
۲۵	علی	پور یعقوبی
۲۶	جمشید	پیک فک
۲۷	امین	پولادین
۲۸	متین	پولادین
۲۹	عبدالرضا	تالانه
۳۰	محمد	تیرگان
۳۱	علی اصغر	ثامن
۳۲	حسین	توابی جدیدی
۳۳	اسحاق	جانابز
۳۴	محمد	جان نثاری لادانی
۳۵	میلا	جیبب الی
۳۶	رویا	جوادی
۳۷	اسجاد	چهره نما
۳۸	خسرو	چهاردولی
۳۹	میثم	حاتمی
۴۰	احمد	حاتمی
۴۱	خدیجه	حکیمان
۴۲	امیر حسین	حیدری
۴۳	محمدتقی	خادمی جلی
۴۴	مهدي	خاکشور

ردیف نام نام خانوادگی تلفن

۴۵	سعید	خان محمدی
۴۶	امیر حسین	خسرویان
۴۷	امید	خسروی جاوید
۴۸	همایون	خوبان عنبران
۴۹	فاطمه	دادبه
۵۰	حمید	داراب
۵۱	محمد حسین	دهقانی تفتی
۵۲	سیدامیر رضا	ذاکر
۵۳	حسین	رحیمی
۵۴	حمید	رزهی
۵۵	سیدجعفر	رضوی
۵۶	علیرضا	رضوی بالادهی
۵۷	مریم	روسنازاده شیخ بوسی
۵۸	بهرام	رستمی
۵۹	احمد	زمانی
۶۰	حسین	ژاله آزاد زنجانی
۶۱	سامان	ساعدی
۶۲	علی	سلامتی فر
۶۳	سپهیل	سلطانی
۶۴	احمد	سلطان آبادی
۶۵	محمدعلی	سلیمانان
۶۶	مهدي	سلیمی
۶۷	میثم	سوری
۶۸	مجید	شاهرخی چمن آبادی
۶۹	رامین	شجاعی بروجنی
۷۰	احسان	شریفی
۷۱	ارسلان	شریفی
۷۲	مهدي	شغاعت تکلدان
۷۳	بهنام	شیری
۷۴	رحمت اله	صادقیان
۷۵	سعید	صادقو
۷۶	ندا	صادقی پور
۷۷	حمیدرضا	صالحی
۷۸	زهرا	قاسمی گندمانی
۷۹	علی	فتوحی
۸۰	محمد	قبول
۸۱	ناصر	قربانی
۸۲	شهریار	قهرمانی زهرایی
۸۳	الهه	علانی ابوذر
۸۴	عبدللاح	عباشی
۸۵	غلامعباس	عزتی شالقونی
۸۶	نرگس	علیمی آشتانی
۸۷	مریم	علیشیری
۸۸	داریوش	علی حیدری
۸۹	مرتضی	علیزاده
۹۰	روزف	غسویی
۹۱	محمسن	غلامرضایی
۹۲	حسام	قدمی
۹۳	مزدک	کاظم زاده
۹۴	توحید	کاظمی
۹۵	ملیکا	کریم نژاد
۹۶	ادریس	کریمی
۹۷	حیدر	کریمی
۹۸	زانیار	کریمی
۹۹	عطاءالله	کریمی
۱۰۰	محبوبه	کریمی
۱۰۱	احمد	کشتکار
۱۰۲	جاوید	لشگری
۱۰۳	حسین	صابر ماهانی
۱۰۴	عباس	میاشری
۱۰۵	علی	محمدی فر
۱۰۶	مهدي	میرزاده فرد
۱۰۷	روح اله	مردان واجاری
۱۰۸	اصغر	مقدمی
۱۰۹	فریبرز	موسی رضائی
۱۱۰	ضیاءالدین	مصومی
۱۱۱	مهدي	معین پور
۱۱۲	رضا	نباتی
۱۱۳	محمد تقی	تختی
۱۱۴	محمدجعفر	ناسوتی
۱۱۵	مسعود	ناصر زعیب
۱۱۶	ابراهیم	نوروزبیگی
۱۱۷	فریا	نوروزی
۱۱۸	مهيار	نیازیان
۱۱۹	ارژنگ	واحد
۱۲۰	کاظم	وادی زاده
۱۲۱	سید نیما	ولی نیا
۱۲۲	محمد مهدي	وقاجو
۱۲۳	بابک	وهایی
۱۲۴	فاطمه	هادلوند
۱۲۵	امیر	هداوند
۱۲۶	مهدي	یزدان دوست
۱۲۷	فرشید	یزدانی
۱۲۸	علی	یساولی شرایی

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



۱۴۹۵۱- هادی داداشی



۱۴۹۵۰- مهدی مهربان



۱۴۹۴۹- حسین محسنی



۱۴۹۴۸- عدیله رنجبر



۱۴۹۴۷: هاجر قوامی



۱۴۹۵۶- مهدی عباس فام



۱۴۹۵۵- علی نصیرپورزنجاب



۱۴۹۵۴- رسول نصیری



۱۴۹۵۳- نیایش عبدالمهی



۱۴۹۵۲- نصیبه حیدری



۱۴۹۶۱- امیر نورفر



۱۴۹۶۰- زهرا اسمعیلی



۱۴۹۵۹- خدا کریم سلطونی



۱۴۹۵۸- حمزه معظمی گودرزی



۱۴۹۵۷- مسعود علوی



۱۴۹۶۶- علیرضا علمی



۱۴۹۶۵- غلامرضا خرم



۱۴۹۶۴- محمد رضا کلانتر محمد آباد



۱۴۹۶۳- هاشم کوچکی



۱۴۹۶۲- نیما نظیری بوکانی



۱۴۹۷۱- صادق کتابی



۱۴۹۷۰- روح اله دامیان



۱۴۹۶۹- رامین حیدری



۱۴۹۶۸- مهدی رزاقی



۱۴۹۶۷- مریم یحیی



۱۴۹۷۶- حسینیعلی آهنی



۱۴۹۷۵- یحیی کمال غربی



۱۴۹۷۴- حمید زارعی



۱۴۹۷۳- مجید گل محمدی



۱۴۹۷۲- علیرضا آسمند



۱۴۹۸۱- سعید موحد



۱۴۹۸۰- سحرناز حیدری



۱۴۹۷۹- افسانه علی محمدی



۱۴۹۷۸- ابراهیم مهرآرا



۱۴۹۷۷- رضا قاسمی



۱۴۹۸۶- رضا بی‌باک



۱۴۹۸۵- فخرالدین غلامیان



۱۴۹۸۴- حامد مقصودی



۱۴۹۸۳- زینب علی محمدی



۱۴۹۸۲- سارا جوان جاویدان



۱۴۹۹۱- مجتبی سلطانی



۱۴۹۹۰- خیراله آذرمی



۱۴۹۸۹- محمد فراهانی



۱۴۹۸۸- سیدمحمدرضا سرافرازی



۱۴۹۸۷- علی محرابی



۱۴۹۶- فاطمه محمدی



۱۴۹۵- اسماعیل کشیشی



۱۴۹۴- حسن خوشی



۱۴۹۳- روح اله غلامی



۱۴۹۲- حسین دهقانی



۱۵۰۱- داود مجاور



۱۵۰۰- فرزاد محسن زاده



۱۴۹۹- کامران ارگوتن



۱۴۹۸- حسن حسین زاده



۱۴۹۷- زهرا قفائی



۱۵۰۶- اکبر فرمانی



۱۵۰۵- کاظم خانی



۱۵۰۴- فرخ لقا رنجی



۱۵۰۳- رضا حسینی



۱۵۰۲- رحیم پناه زاده



۱۵۰۱۱- سمانه براری



۱۵۰۱۰- محمد موگویی



۱۵۰۰۹- بیتا حبیبی



۱۵۰۰۸- لیلا کورانی



۱۵۰۰۷- محمدجواد وطنی



۱۵۰۱۶- آزاده کارگری



۱۵۰۱۵- مهناز محمدپور



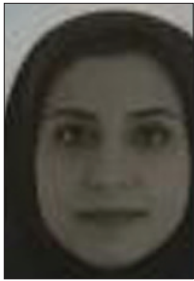
۱۵۰۱۴- امیرحسین اسلامی مقدم



۱۵۰۱۳- زهرا قوس قانی



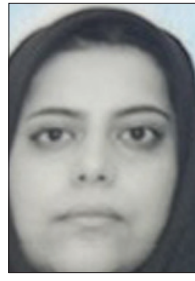
۱۵۰۱۲- میلاد حیدری



۱۵۰۲۱- مینا عسگری



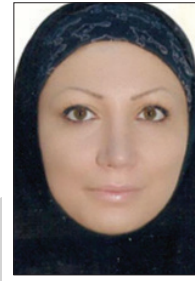
۱۵۰۲۰- سکینه حاصلی



۱۵۰۱۹- محبوبه عظمتی



۱۵۰۱۸- مهرداد امیری



۱۵۰۱۷- ناری هارطونیان



۱۵۰۲۶- میلاد ملک محمدی



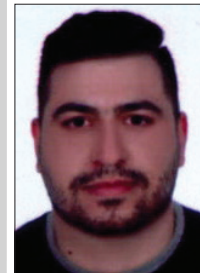
۱۵۰۲۵- زینت کرامتی معز



۱۵۰۲۴- سروش جمالی بجهستانی



۱۵۰۲۳- مریم ثقفی



۱۵۰۲۲- شروان حاجی باقری



۱۵۰۳۱- پروین اخوندی



۱۵۰۳۰- فاطمه احمدی



۱۵۰۲۹- امین صادقی جوجیلی



۱۵۰۲۸- سجاد رزمجوئی



۱۵۰۲۷- هادی اسعد



۱۵۰۳۶- ماریه محمودی



۱۵۰۳۵- سحر زارع



۱۵۰۳۴- مرجان شیخ



۱۵۰۳۳- میلاد ساکتی



۱۵۰۳۲- حمیدرضا آبادی زاده



۱۵۰۴۱- لیلاد دیده ورشربانی



۱۵۰۴۰- حسین سلیمی



۱۵۰۳۹- مهدی ساکی



۱۵۰۳۸- بشیر کاظمی هفدانی



۱۵۰۳۷- محسن کیقبادی



۱۵۰۴۶- سعید سرخان بیگی پور



۱۵۰۴۵- میکائیل حیدرپور



۱۵۰۴۴- اکرم باغبانی



۱۵۰۴۳- سیده ندا حسینی



۱۵۰۴۲- امین کیانیان



۱۵۰۵۱- داریوش حاجتی



۱۵۰۵۰- داود آرامش



۱۵۰۴۹- مرتضی حیدری



۱۵۰۴۸- علی قويدل مزار



۱۵۰۴۷- حمیدرضا ایران دوست



۱۵۰۵۶- معین خستو



۱۵۰۵۵- عظیم رهبرنژاد



۱۵۰۵۴- خسرو عرفانیان



۱۵۰۵۳- سیداکبر حسینی



۱۵۰۵۲- امیرنظام پور



۱۵۰۶۱- مجتبی صفائی



۱۵۰۶۰- نسرين عربی



۱۵۰۵۹- حسین برجسته زائری



۱۵۰۵۸- محمد صبیحی



۱۵۰۵۷- لیلا خسروی



۱۵۰۶۶- مجتبی رامه



۱۵۰۶۵- ابوالقاسم عوض زاده



۱۵۰۶۴- رضا رجبی رسول



۱۵۰۶۳- مرتضی زارعی



۱۵۰۶۲- حمید علاقه بندها



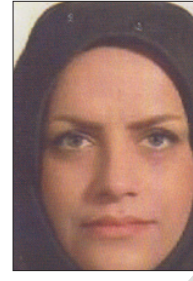
۱۵۰۷۱- الناز پناهنده



۱۵۰۷۰- محسن صفاجو



۱۵۰۶۹- محسن حیدری



۱۵۰۶۸- رقيه کوهی



۱۵۰۶۷- زاهرا شریفی



۱۵۰۷۶- لیلا عرب زاده



۱۵۰۷۵- داریوش چگنی



۱۵۰۷۴- علی پرومند



۱۵۰۷۳- سحر بهداروندی



۱۵۰۷۲- زهرا دهقانی



۱۵۰۸۱- فرشید نقویان



۱۵۰۸۰- محمد جارچلونی



۱۵۰۷۹- هادی رئیسی مجد



۱۵۰۷۸- احمد امانی پرسکوه



۱۵۰۷۷- محمود مسقطی



۱۵۰۸۶- بهنام سحری



۱۵۰۸۵- مجید منصورى مقدم



۱۵۰۸۴- محمدامین کاوتیان



۱۵۰۸۳- ملیکا پودینه



۱۵۰۸۲- علی ابراهیمی



۱۵۰۹۱- علی محب الدینی



۱۵۰۹۰- علیرضا امیری



۱۵۰۸۹- علی گل آرزاء



۱۵۰۸۸- حسن علمداری



۱۵۰۸۷- محمدرضا کلاتر محمدآباد



۱۵۰۹۶- وحید کیانی فر



۱۵۰۹۵- عباسعلی کلانتری



۱۵۰۹۴- مقداد نادری



۱۵۰۹۳- باقر مقصودی



۱۵۰۹۲- اسماعیل فتوحی



۱۵۱۰۱- تورج عباسی



۱۵۱۰۰- امیرمحمد علم بیگی



۱۵۰۹۹- عبدالمجید میزبانی



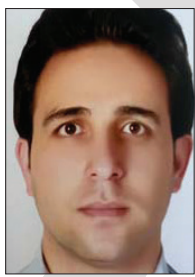
۱۵۰۹۸- عبدالرسول زارع



۱۵۰۹۷- محرمعلی مجیدی شایق



۱۵۱۰۶- اصغر کریمی



۱۵۱۰۵- مرتضی دنیا مالی



۱۵۱۰۴- محمد آرزومند



۱۵۱۰۳- هادی شریفی اسدی ملفه



۱۵۱۰۲- امیرعلی مجاور



۱۵۱۱۱- میثم آقا کوچکی فروشانی



۱۵۱۱۰- محمدرضا بناء



۱۵۱۰۹- جلیل پیروزمند



۱۵۱۰۸- مجید سجادیان



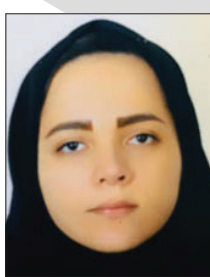
۱۵۱۰۷- ام کلثوم عباس دوست



۱۵۱۱۶- صابر سالاری



۱۵۱۱۵- زهرا گلشن



۱۵۱۱۴- شبنم عبدالاهی



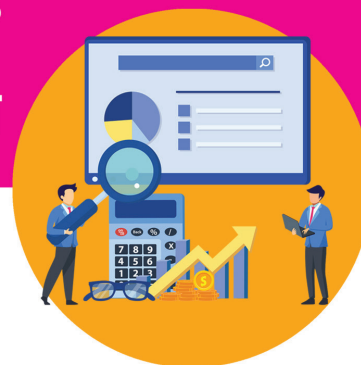
۱۵۱۱۳- جاوید عشقی



۱۵۱۱۲- عبدالله جعفرزاده

دوره حضوری-آنلاین

آمادگی آزمون حسابدار رسمی (کل دوره)



درس دوره

- مروری بر حسابداری مالی و استانداردهای حسابداری
- مروری جامع بر حسابداری صنعتی
- مروری بر حسابرسی و استانداردهای حسابرسی و گزارش نویسی
- قوانین و مقررات مالیاتی و مالیات بر ارزش افزوده
- قانون تجارت، دیوان محاسبات و سایر قوانین
- مروری بر نکات و تست‌های درس استانداردهای حسابداری
- مروری بر نکات و تست‌های قانون مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده
- مروری بر نکات و تست‌های حسابداری صنعتی
- مروری بر نکات و تست‌های قانون تجارت و قانون مبارزه با پولشویی
- مروری بر نکات و تست‌های استانداردهای حسابرسی
- مروری بر نکات و تست‌های حسابداری صنعتی



شنبه تا جمعه

اطلاعات بیشتر و ثبت‌نام:

www.pact.ir

مدت دوره: ۲۶۹ ساعت



دانشگاه صنعت نفت

انجمن حسابداران خبره ایران

مرکز آموزش حسابداران خبره

**دوره بلندمدت حضوری - آنلاین****دوره عالی پرورش مشاور مالی****ارائه گواهینامه معتبر****مخاطبان:**

علاقه مندان به کار در زمینه مشاوره مالی با داشتن مدرک کارشناسی حسابداری یا رشته های مرتبط به همراه حداقل پنج سال سابقه کار در سطح سرپرستی امور مالی

هدف دوره:

توسعه دانش مخاطبان در حوزه مشاوره، بخصوص مشاوره مالی
افزایش مهارت حرفه ای مخاطبان به منظور ایجاد ارزش برای سازمانها و حل مسائل و مشکلات آنها

محتوای دوره:

- | | |
|---------------------------------|---|
| ۱. آشنایی با حرفه مشاوره | ۷. مطالعه امکان سنجی و تدوین برنامه های کسب و کار |
| ۲. قانون مالیات | ۸. مدیریت پروژه |
| ۳. قانون تجارت | ۹. مدیریت استراتژیک |
| ۴. قانون کار و تأمین اجتماعی | ۱۰. عارضه یابی و بهبود روشها |
| ۵. حسابداری مدیریت | ۱۱. تهیه صورت های مالی تلفیقی |
| ۶. تجزیه و تحلیل مالی کسب و کار | |

مدت دوره: ۱۸۰ ساعت

روزهای زوج و فرد

اطلاعات بیشتر و ثبت نام: www.pact.ir

مدت دوره: ۱۸۰ ساعت



با ما در تماس باشید

چهارشنبه ۵ اردیبهشت ماه ۱۴۰۳
ساعت ۱۴ الی ۱۹



انجمن حسابداران خبره ایران

دانشگاه صنعت نفت

مرکز آموزش حسابداران خبره

MOSHIR MOHASEB
MANAGEMENT CONSULTANCY

هشتاد و سومین همایش

راهبری شرکتی و گزارشگری پایداری

(الزام آخرین دستورالعمل بورس مصوب ۱۴۰۱/۰۷/۱۸)

لینک ثبت نام

www.pact.ir/events



با حضور اساتید برجسته حرفه



دکتر محسن غلامرضایی

مدیر اجرایی مرکز آموزش
حسابداران خبره



دکتر سعید همایون

دانشیار حسابداری دانشگاه یوله سوئد



دکتر علی رحمانی

عضو هیات علمی دانشگاه الزهرا و
رئیس انجمن حسابرسی فناوری اطلاعات



استاد غلامحسین دوانی

عضو کمیته پایداری حسابداری و گزارشگری
آمریکا - ایالت نیویورک



دکتر حمید مرادی

مدیر پروژه و پژوهشگر حوزه مدیریت ریسک



دکتر حمیدرضا گنجی

عضو هیات علمی دانشگاه الزهرا



دکتر سید مصطفی علوی

مدیر اسبق نظارت بر حسابرسان و گزارشگری
مالی بورس

محورهای مورد بحث:

۱. روندهای جهانی گزارشگری پایداری

۲. اطمینان بخشی و حسابرسی گزارش پایداری

۳. گزارشگری پایداری: ضرورتها، منافع و چالشها

۴. راهبری شرکتی و گزارشگری پایداری در الزامات سازمان بورس و اوراق بهادار

۵. ابعاد زیست محیطی گزارش پایداری

۶. مدیریت ریسک با تمرکز بر پایداری

۷. ابعاد اجتماعی و اقتصادی گزارش پایداری

شهریه:

۵,۸۰۰,۰۰۰ ریال



۰۲۱-۴۲۲۹۴



www.pact.ir



@pact_ir



@pact.ir