



شاپين: ۷۳۷۸-۳۳۷۸-۵۶۲

سامانه موديان و اداره دفاتر تجاري الكترونيكي



در دنیای امروز که فناوری به سرعت در حال پیشرفت است، تحول دیجیتال به یکی از نیازهای اساسی در تمامی حوزه‌ها، به‌ویژه در حسابداری و حسابرسی، تبدیل شده است. یکی از مهم‌ترین اقدامات در این راستا، راه‌اندازی سامانه مودیان و جایگزینی دفاتر تجاری الکترونیکی است که به‌عنوان یک گام موثر در راستای بهبود شفافیت مالی و کاهش فرار مالیاتی مطرح می‌شود. سامانه مودیان به‌عنوان یک بستر دیجیتال، امکان ثبت و مدیریت اطلاعات مالی را به‌صورت آنلاین فراهم می‌آورد. این سامانه با هدف تسهیل فرایندهای مالیاتی و افزایش دقت در ثبت اطلاعات طراحی شده است. از آنجا که اطلاعات مالی به‌صورت مستقیم و بدون واسطه در این سامانه ثبت می‌شود، امکان خطا و تخلف به حداقل می‌رسد و سازمان امور مالیاتی می‌تواند با اطمینان بیشتری بر فعالیتهای اقتصادی نظارت کند.

از طرفی با تصویب قانون تجارت در ۱۳ اردیبهشت ۱۳۹۱ (تقریباً ۹۳ سال پیش)، نگهداری دفاتر تجاری برای بازرگانان اجباری شد. گذر از شیوه سنتی پلمپ دفاتر و گذار به دفاتر تجاری الکترونیکی نیز امری ضروری می‌نمود. در این راستا در اردیبهشت ۱۴۰۴، سازمان امور مالیاتی کشور با صدور بخشنامه‌ای رسمی، شروع به‌کار سامانه دفاتر تجاری الکترونیکی را اعلام کرد. این اقدام در راهبرد اجرای بند «ج» ماده (۴) قانون برنامه هفتم توسعه و بند «ج» ماده (۶۷) قانون برنامه ششم توسعه، با هدف ارتقا شفافیت و کاهش هزینه‌ها صورت پذیرفته است. این مهم نیز از دیگر مزایای بارز تحول دیجیتال است. با استفاده از این دفاتر، مودیان قادر خواهند بود تمامی معاملات خود را به‌صورت دیجیتال ثبت کنند و از مشکلات مربوط به نگهداری دفاتر کاغذی رهایی یابند. این تغییر نه تنها سرعت و دقت در ثبت اطلاعات را افزایش می‌دهد، بلکه دسترسی آسان‌تر به داده‌ها را نیز فراهم می‌آورد. همچنین، این امر موجب کاهش هزینه‌های مربوط به نگهداری و مدیریت اسناد خواهد شد.

با این حال، موفقیت این سامانه‌ها تنها به طراحی و پیاده‌سازی آن‌ها محدود نمی‌شود. برای بهره‌برداری حداکثری از این امکانات، نیازمند فرهنگ‌سازی و آموزش مودیان هستیم. نهادهای مربوطه باید با برگزاری دوره‌های آموزشی و کارگاه‌های عملی، مودیان را با مزایا و نحوه استفاده از سامانه مودیان و دفاتر تجاری الکترونیکی آشنا کنند. همچنین، ایجاد زیرساخت‌های لازم برای دسترسی آسان و ارتقای فناوریهای مرتبط، از دیگر پیش‌نیازهای موفقیت این طرح‌ها خواهد بود.

برای حسابرسان و رسیدگی‌های آنان نیز تغییری بسیار خوش‌یمن است و می‌توان گفت که سامانه مودیان و گذار به دفاتر تجاری الکترونیکی نه تنها موجب تسهیل فرایندهای حسابداری و مالیاتی می‌شود، بلکه به‌عنوان ابزاری برای ارتقای شفافیت اقتصادی و مبارزه با فساد مالی عمل خواهد کرد. این تحولات نوین می‌تواند افق‌های جدیدی را برای حسابداری، حسابرسی و مدیریت مالی در کشورمان بگشاید و به تحقق اهداف اقتصادی ملی کمک کند.

محمد صیادی

مدیر امور اجرایی: محمود مجدی صفحه‌آرایی: زهره نجفی تایپ و حروف‌چینی: مهناز زریو طراح جلد: آذین رستمی	ویراستار فنی: دکتر رافیک باغومیان دبیر بخش اخبار: معصومه امیری مقدم دستیار سردبیر: دکتر محمد صیادی	شورای مدیریت: دکتر موسی بزرگ‌اصل اکبر سهیلی‌پور محمود پوربهرامی محمدجواد صفار هوشنگ نادریان دکتر رضا نظری لطفعلی لطفعلیان صارمی	صاحب امتیاز: سازمان حسابرسی مدیر مسئول: اکبر سهیلی‌پور سردبیر: دکتر رضا نظری	ساز فصلنامه تحلیلی، اطلاع‌رسانی، پژوهشی سال بیست‌وهفتم شماره ۱۳۱ تابستان ۱۴۰۴ شمارگان: ۱۵۰۰ نسخه
--	--	---	--	---

آدرس: تهران، میدان آرژانتین، بلوار بیهقی، نبش کوچه ۱۲ غربی، پلاک ۱۲ کدپستی: ۱۵۱۴۷۶۴۶۱۷ صندوق پستی: ۱۴۳۳۵/۴۷۹ تلفن: ۸۸۵۰۳۴۴۵ نمابر: ۸۸۵۰۲۶۰۲

www.hesabras.org E-mail: editor@hesabras.org

چاپ و صحافی نوید نواندیش: تهران - خیابان دماوند - بین وحیدیه و سیلان - بعد از خیابان بخت‌آزاد - پلاک ۸۷۵ - تلفن: ۷۷۰۳۴۱۴۰

در این شماره می خوانیم:

بحث آزاد:

سامانه مودیان و گذار به دفاتر تجاری الکترونیکی

مصاحبه ها

گفتگو با: محمدرضا گلچین پور

موفقیت در اجرای قانون با اقدام هوشمندانه مجریان

۸

گفتگو با: محمدرضا بازگیر

دفاتر الکترونیکی فرایند رسیدگی سیستمی مالیاتی را تسریع می بخشد

۱۱

گفتگو با: دکتر فاطمه هادلوند

نماد حرکت نظام مالیاتی ایران به سوی اقتصاد داده محور

۱۶

رویدادها

فراتر از اخبار: رویدادهای ایران و جهان

۴

چاپ مقاله ها الزاماً به معنای همسویی مجله با نظرات نویسندگان نیست.

حسابرس در ویرایش ادبی مقاله ها و یکدست کردن رسم الخط آنها آزاد است، اما در مورد ویرایش اساسی

با نویسندگان مشورت خواهد کرد.

و هو اسرع الحاسبين (انعام ٢٦)
و او سریع ترین حسابرسان است

حسابرس

شماره ١٣١

تابستان

سال ١٤٠٤

همکاران محقق و پژوهشگر

در این شماره به ترتیب حروف الفبا:

معصومه امیری مقدم

فروزان جانمردی

زهرا نوری

آدرس: تهران، میدان آرژانتین، بلوار

بیهقی، نبش کوچه ١٢ غربی، پلاک ١٢

کدپستی: ١٥١٤٧٤٦٤١٧

صندوق پستی: ٤٧٩/ ١٤٣٣٥

تلفن: ٨٨٥٠٣٤٤٥

نمابر: ٨٨٥٠٢٦٠٢

E-mail: editor@hesabras.org

www.hesabras.org

مقاله ها

- ٢٢ داستان یک فرهنگ سازمانی شکست خورده بویینگ
- ٣٣ به یاد دکتر احمد مدرس محمود مجدی اغولیک
- ٣٤ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان: الزامات و موارد مهم ... محمود مجدی اغولیک
- ٣٨ استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ١٥ درآمد عملیاتی دکتر سیده سمانه شاهرخی
- ٤٣ فرق مدیر جزء نگر با راهبر (لیدر)
- ٤٤ اهمیت مالی، اهمیت اثر و اهمیت دوگانه
- ٤٦ حسابرسی شرکتهای ارز دیجیتال
- ٥٦ پرسش و پاسخ فنی IFRS با موضوع فوتبال
- ٥٨ امور مالی چگونه می تواند استفاده از هوش مصنوعی مولد را شروع کند
- ٦٢ حسابداری، کشف یا اختراع؟ دکتر ناصر اقبالی فر
- ٦٤ نوآوری در تاریخ نگاری حسابداری: افقهای پیش رو ... دکتر ناصر اقبالی فر- مسعود تابع بردبار
- ٦٧ در دوران تورم، لایفو یا فایفو؟
- ٧٦ از زونکن تا الگوریتم: ارتقای سرمایه انسانی حسابرسی دکتر سهیل محمد حسن زاده

مقاله های منتشر شده در

مرکز اطلاع رسانی الکترونیکی مجله حسابرس

- برداشتهای نادرست در حسابداری مؤسسات غیرانتفاعی زهرا نوری
- نوآوری در تاریخ نگاری حسابداری: دکتر ناصر اقبالی فر- مسعود تابع بردبار

فراتر از اخبار



استاندارد جدید «افشای پایداری ۲- افشاهای مرتبط با اقلیم»

منتشر شد

استاندارد جدید «افشای پایداری ۲- افشاهای مرتبط با اقلیم» بر اساس الزامات سازمان حسابرسی تدوین و منتشر شده است. هدف این استاندارد، افزایش شفافیت در بیان تأثیر تغییرات اقلیمی بر راهبرد، زنجیره ارزش، وضعیت مالی، عملکرد مالی، جریانهای نقدی و تابآوری واحدهای تجاری است تا استفاده کنندگان گزارش های مالی بتوانند تصمیم هایی آگاهانه تر اتخاذ کنند. این استاندارد برای تمامی واحدهای تجاری که گزارش های مالی با مقاصد عمومی تهیه می کنند کاربرد دارد و واحدهای مزبور را موظف می سازد آثار ریسک ها و فرصت های اقلیمی را بر فعالیت های خود مشخص، ارزیابی و افشا نمایند. ساختار کلیدی آن بر چهار محور اصلی راهبری، راهبرد، مدیریت ریسک، و معیارها و اهداف استوار است.

پیشتازی یکی از بانوان سازمان حسابرسی در استفاده از

حسابرسی داده محور

مهرنوش همتی با اجرای موفق پروژه «حسابرسی داده محور»، گامی مهم در جهت افزایش شفافیت، دقت و کارایی در فرایندهای مالی خود برداشت. این دستاورد که با بهره گیری از فناوریهای نوین و تحلیل داده های کلان صورت گرفته، می تواند به عنوان یک الگوی حرفه ای در فرایندهای حسابرسی مطرح شود.

در این پروژه، با استفاده ترکیبی هوشمندانه از ابزارهای قدرتمند SQL Server برای پردازش حجم زیادی از داده ها و نرم افزار Excel برای تحلیل و بصری سازی، موفق به

رویدادهای **ایران و جهان** روزانه

در مرکز اطلاع رسانی اینترنتی

حسابرس منتشر می شود.

با مراجعه به مرکز اطلاع رسانی

اینترنتی **حسابرس** به آدرس

www.hesabras.org

از مشروح خبرهای حرفه در این

بخش آگاه شوید.

اجرای آزمونهای حسابرسی با دقت بسیار بالا شد.

علاقه‌مندان برای اطلاع از جزئیات این خبر به مرکز اطلاع‌رسانی سازمان حسابرسی مراجعه کنند: <https://audit.org.ir>

● برگزاری نشست افتتاحیه گروه جهانی سرمایه‌گذار در توکیو

فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) نشست افتتاحیه گروه جهانی سرمایه‌گذار (GIG) را در روز ۲۰ اکتبر ۲۰۲۵ در توکیو ژاپن برگزار کرد و رهبران ارشد از جامعه سرمایه‌گذار، حرفه حسابداری جهانی، مراجع انتظام‌بخشی و موسسات بازار سرمایه را گرد هم آورد. نشست اول به میزبانی انجمن حسابداران رسمی عمومی ژاپن (JICPA) و با حمایت مدیریت سرمایه‌گذاری بانک نورگس (NBIM)، گروه بورس ژاپن (JPX)، بورس سهام توکیو و تحت تأیید نهاد خدمات مالی ژاپن (JFSA) به عنوان بخشی از رویداد هفته‌های ژاپن ۲۰۲۵ برگزار شد.

● معرفی اصول «گشودن درها» برای گسترش دسترسی به حرفه حسابداری

فدراسیون بین‌المللی حسابداران، با پشتیبانی کمیته جهانی سیاست عمومی (GPPC)، اقدام به معرفی «گشودن درها: شش اصل رویه برتر برای افزایش دسترسی به شایستگی‌های حسابداری» کرده است.

این اصول، یک چارچوب کاربردی برای اعضای فدراسیون و دیگر سازمانهای حرفه‌ای حسابداری (PAOs) فراهم کرده است تا همزمان با حفظ استانداردهای باکیفیت که زیربنای اعتماد عمومی هستند، پذیرای استعدادهایی با پس‌زمینه متنوع بوده، محدودیتهای غیرضروری را حذف کرده و مسیرهای کسب شایستگی را تعدیل کنند.

شش اصل پیشگفته بر موارد زیر تمرکز دارند:

- تشویق ورودی از زمینه‌های آموزشی متنوع.
- به رسمیت شناختن و ارزش دادن به تجربه کاری قبلی.
- حذف محدودیتهای غیرضروری برای دسترسی.
- ارائه طرحهای منعطف کسب شایستگی.
- توانمندسازی نقاط انحراف از مسیر شغلی.
- پیشبرد تقابل و پویایی جهانی.

● استقبال از توماس میلر - مارکز به عنوان رئیس هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی

فدراسیون بین‌المللی حسابداران به تازگی انتصاب توماس مولر-مارکز (Thomas Müller-Marqués) به عنوان رئیس هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSASB) را اعلام کرده و از یان کروترز (Ian Carruthers) برای خدمات ۱۰ ساله در سمت ریاست این هیئت تقدیر کرد. مولر-مارکز از طریق یک فرایند سختگیرانه انتخاب با هدایت کمیته مستقل جستجو، زیر نظر کمیته منافع عمومی انتخاب شده است. وی دارای بیش از ۳۰ سال تجربه در زمینه حسابداری بخش عمومی و مدیریت مالی است.

● انتشار اصلاحیه‌ها در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۹ برای تکمیل کار جبرانی

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) به تازگی اصلاحیه‌هایی در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۹ (IFRS 19) با عنوان "واحد‌های فرعی بدون پاسخگویی عمومی: موارد افشا" منتشر کرد تا کار جبرانی برنامه‌ریزی شده خود روی این استاندارد را کامل کند.

- اصلاحیه‌های تازه منتشر شده در استاندارد شماره ۱۹، با کاهش الزامهای موارد افشا برای استانداردها و اصلاحیه‌های منتشر شده بین فوریه ۲۰۲۱ و مه ۲۰۲۴، به واحدهای فرعی واجد شرایط کمک می‌کند، این اصلاحیه‌ها به‌طور مشخص موارد زیر را در بر می‌گیرد:
- استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸ با عنوان ارائه و افشا در صورتهای مالی؛
- ترتیبات تامین مالی عرضه‌کننده (اصلاحیه‌ها در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۷ (IAS 7) و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۷ (IFRS 7)؛
- اصلاحیه مالیاتی بین‌المللی - قوانین مدل ستون دوم (اصلاحیه‌ها در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۲)؛
- نبود مبادله‌پذیری (اصلاحیه‌های استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۱)؛
- اصلاحیه‌ها در طبقه‌بندی و اندازه‌گیری ابزار مالی (اصلاحیه‌ها در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۷).

● تعیین سئول به‌عنوان شهر میزبان کنگره جهانی حسابداران در سال ۲۰۲۶

فدراسیون بین‌المللی حسابداران به‌تازگی اعلام کرد که کنگره جهانی حسابداران (WCOA) در روزهای ۱۷ تا ۲۰ نوامبر ۲۰۲۶ در شهر سئول در کره جنوبی برگزار خواهد شد. انجمن حسابداران رسمی کره (KICPA) و فدراسیون بین‌المللی حسابداران به‌عنوان میزبانان مشترک، همکاری نزدیک برای استقبال از حسابداران حرفه‌ای از سراسر جهان در این رویداد خواهند داشت. کنگره جهانی حسابداران در سال ۲۰۲۶، شروع شکل جدید این کنگره به‌صورت دوسالانه خواهد بود، که در این شکل جدید، رویداد هر دو سال یک‌بار برگزار خواهد شد. از همه حسابداران و همچنین عموم افراد علاقه‌مند دعوت می‌شود تا به‌صورت مجازی در این کنگره شرکت کنند و بشنوند که این حرفه چگونه موقعیت خود را برای آینده تثبیت می‌کند. شرکت به‌صورت حضوری تنها از طریق دعوت امکان‌پذیر بوده و تعدادی از باتجربه‌ترینها و رهبران نظریه‌پرداز در این حوزه را گرد هم خواهد آورد.

● انتصاب جولیا رنداشمیت به‌عنوان مدیر اجرایی جدید مجمع بین‌المللی ناظران حسابرسی مستقل

فدراسیون بین‌المللی حسابداران به‌تازگی انتصاب جولیا رنداشمیت (Julia Rendschmidt) به سمت مدیریت اجرایی مجمع بین‌المللی ناظران حسابرسی مستقل (IFIAR) را اعلام کرد. همچنین فدراسیون از دلون آبرامز (Delon Abrams) برای کمک و راهبری در زمان عهده‌داری مدیریت اجرایی طی چندین ماه گذشته، تشکر کرد. رنداشمیت در حال حاضر رئیس بخش اتحادیه اروپا و امور بین‌الملل با نهاد نظارت بر حسابرس آلمان (AOB) است، که نقشی کلیدی به‌عنوان یک ناظر ملی ایفا می‌کند. وی همچنین نماینده آلمان در سطح هیئت در مجمع بین‌المللی ناظران حسابرسی مستقل در سطح عمومی در کمیته نهادهای نظارت بر حسابرسی اروپایی (CEAOB) است.

● تشکیل گروه‌های تخصصی برای پشتیبانی از پیاده‌سازی جهانی استانداردهای پایداری

هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران (IESBA) و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB) به‌تازگی تشکیل دو گروه تخصصی پیاده‌سازی را اعلام کردند، که نقش مهمی در پشتیبانی از پیاده‌سازی و به‌کارگیری موثر استانداردهای بین‌المللی پایداری که به‌تازگی منتشر شده، ایفا خواهند کرد:

- گروه مشورتی نظارت بر پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای اطمینان بخشی پایداری (IIMAG) که زیرمجموعه هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران است، از پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی اخلاق

حرفه‌ای برای اطمینان بخشی پایداری (شامل استانداردهای استقلال) (IESSA) و بازبینی‌های انجام شده در آیین اصول اخلاق حرفه‌ای برای گزارشگری پایداری پشتیبانی می‌کند.

• گروه ارتباطی پیاده‌سازی فنی استاندارد بین‌المللی اطمینان بخشی پایداری ۵۰۰۰ (TICG) که زیرمجموعه هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی است، از پیاده‌سازی استاندارد بین‌المللی اطمینان بخشی پایداری (ISSA 5000) پشتیبانی می‌کند.

● انتشار مطالب آموزشی درباره رهنمود بر پایه صنعت در زمینه استفاده از استانداردهای بین‌المللی

پایداری

بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRSF) به‌تازگی مطالب آموزشی برای کمک به شرکتها در درک نقش رهنمود بر پایه صنعت هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری (ISSB) که به‌طور تجمیعی به استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری پایداری (SASB) و رهنمود بر پایه صنعت در زمینه پیاده‌سازی استاندارد پایداری ۲ از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS S2) استناد می‌کند، هنگام به‌کارگیری استانداردهای افشای پایداری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، کمک کند.

این مطلب آموزشی موارد زیر را توضیح می‌دهد:

- الزامهای موجود در استانداردهای هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری که شرکتها به آن‌ها استناد خواهند کرد یا قابل اعمال بودن رهنمود بر پایه صنعت را در نظر خواهند گرفت؛
 - ملاحظات مربوط به به‌کارگیری رهنمود بر پایه صنعت هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری؛ و
 - الزامهای افشا درباره این‌که شرکت چگونه از رهنمود بر پایه صنعت هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری استفاده کرده است.
- برای مطالعه این مطالب آموزشی، به صفحه اول مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرس، پیوند «منابع جدید» سر بزنید.

● تجدیدنظر در استاندارد تقلب برای ارتقای اعتماد عمومی

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB) به‌تازگی در استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۴۰ (ISA 240) با عنوان «مسئولیت‌های حسابرس در ارتباط با تقلب در حسابرسی صورتهای مالی» تجدیدنظر کرده است. استاندارد روزآمدشده به نگرانی ذینفعان درباره نقش حسابرس در تقلب کشف‌شده پاسخ می‌دهد. این استاندارد مسئولیت‌های حسابرس را روشن کرده، در شناسایی و ارزیابی ریسک و پاسخهای مناسب به ریسکهای ارزیابی‌شده توسط حسابرس، بر درجه تقلب تمرکز می‌کند و شفافیت بیشتری در زمینه گزارشهای حسابرس از شرکت‌های سهامی عام ارائه می‌کند.

استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۴۰ تجدیدنظرشده، اجزای زیر را در بر می‌گیرد:

- مسئولیت‌های روشن‌تر حسابرس
- تردید حرفه‌ای متقاعدکننده‌تر
- ارزیابی سختگیرانه‌تر از ریسک تقلب
- پاسخهای موثرتر به تقلب
- شفافیت و اطلاع‌رسانی بهبودیافته

استاندارد تجدیدنظرشده برای حسابرسی صورتهای مالی دوره‌هایی که از ۱۵ دسامبر ۲۰۲۶ یا بعد از آن شروع می‌شوند،

لازم‌الاجرا خواهد بود.





محمدرضا گلچین پور

حسابدار رسمی

موفقیت در اجرای قانون

با

اقدام هوشمندانه مجریان

ساجس

جناب آقای گلچین پور به این شماره از حسابرس دعوت شده‌اید تا در خصوص هوشمندسازی مالیات‌ستانی با شما گفتگو کنیم. همانگونه که اطلاع دارید قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان و الکترونیکی کردن دفاتر تجاری اجرایی شده است. چالشهای شرکتها در این خصوص از نظر شما چیست؟

گلچین پور

تصویب و اجرای قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامان مؤدیان مالیاتی، اقدامی بزرگ و اساسی در جهت هوشمندسازی نظام مالیاتی و در راستای حذف اعمال نظرهای شخصی و تفسیر متفاوت قانون و در نتیجه تحقق عدالت مالیاتی در کشور است. لیکن همانگونه که می‌دانیم بزرگترین چالش در استقرار هر سیستم و روش جدید مقاومت در مقابل تغییرات است، تغییراتی که در ارتباط با زیر ساختهای نرم‌افزاری در جهت همخوانی سیستمهای موجود با سیستمهای مورد نیاز و در صورت نیاز ارتقا سیستمهای اطلاعاتی ضروری است و تماماً برای مودیان بار مالی خواهد داشت. بنابراین آنچه که می‌تواند موجب موفقیت اجرای قانون و رسیدن به اهداف آن شود، اقدام هوشمندانه مجریان این امر است، به عبارتی مجریان استقرار سیستم بایستی بتوانند به نحو شایسته‌ای با مودیان در قبال چالشهای پیش‌روی ایشان در ارتباط با پشتیبانی فنی مناسب، آموزش منابع انسانی بدون ایجاد ترس و تهدید به مجازات عدم‌رعایت قانون، از طریق افزایش

گلچین پور

با توجه به پلمپ الکترونیکی دفاتر تجاری و اجرای تدریجی قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان، تکالیف شرکتها در رعایت آیین‌نامه اجرایی ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم در خصوص تحریر دفاتر قانونی همچنان بر قرار است، اما با شکل و ابزار جدید، شرکتها موظفاند دفاتر روزنامه و کل را طبق مقررات نگهداری کنند و این دفاتر از طریق درگاه ثبت شرکتها یا سامانه جامع تجارت به‌صورت الکترونیکی پلمپ شوند. دفاتر دستی (کاغذی) کماکان از نظر قانون قابل قبول است، اما در حال جایگزینی کامل با دفاتر الکترونیکی است. در ارتباط با نحوه تحریر در دفاتر الکترونیکی طبق آیین‌نامه اجرایی ماده ۹۵ و دستورالعملهای سازمان امور مالیاتی ثبت عملیات مالی به ترتیب تاریخ وقوع باید انجام شود، اصلاح اشتباه، باید صرفاً با ثبت تعدیلات اصلاحی صورت گیرد، سند حسابداری باید مستند و قابل ردیابی باشد، ثبت رویدادها حداکثر تا ۱۵ روز پس از وقوع باید انجام شود. سیستم نرم‌افزاری مورد استفاده باید قابلیت خروجی استاندارد قابل

آگاهی مودیان به مزایای اجرای قانون و این سامانه و نیز بسته‌های تشویقی و حمایتی انگیزه مودیان را برای استفاده از این سامانه، بدون نگرانی از تفسیر گوناگون قانون به دلیل عدم شفافیت دستورالعملهای مربوط و ترس از جریمه‌های سنگین به دلیل عدم اجرای صحیح یا اشتباه و بار مالی ناشی از آن، افزایش دهند.

مساجد

آیا رعایت قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان بر فرایند رسیدگی و تشخیص مالیات بر عملکرد شرکتها تاثیر داشته است؟ اطلاعات مورد نیاز حسابرسان در خصوص مالیات شرکتها به‌طور شفاف‌تر در اختیار قرار می‌گیرد؟

گلچین پور

در پاسخ به این پرسش باید اذعان نمود علیرغم فراگیر نشدن قانون به دلیل محدودیتهای زیرساختی برخی کسب‌وکارها، بررسی اجمالی میدانی انجام شده، بیانگر کارآمد شدن فرایند رسیدگی مالیاتی و دسترسی حسابرسان به اطلاعات شفاف‌تر و قابل اتکا تر گردیده است. صدور صورتحسابهای الکترونیکی و ثبت معاملات در سامانه مالی شرکتها به‌صورت دقیق و قابل ردیابی این امکان را برای سازمان امور مالیاتی فراهم می‌آورد که بتواند از داده‌های دیجیتال و الگوریتمهای هوشمند سریع‌تر و دقیق‌تر عملکرد شرکتها را بررسی نماید.

همچنین حسابرسان می‌توانند با مراجعه به سامانه مودیان با استفاده از اطلاعات ثبت شده در سامانه مودیان شامل جزییات خرید، فروش، صورتحسابها و اظهارنامه‌ها، بررسیهای خود را با دقت بیشتر و ابهام کمتری انجام دهند. البته بدیهی است در شروع هر سیستمی ایراداتی وجود دارد که همانگونه که قبلاً گفتم پاسخگویی هوشمندانه مجریان استقرار سامانه در رفع این ایرادات، موجب اعتماد مودیان به اجرای صحیح قانون و تحقق عدالت مالیاتی می‌شود.

مساجد

با توجه به پلمپ الکترونیکی دفاتر تجاری، تکالیف شرکتها در رعایت آیین ماده ۹۵ ق.م.م (تحریر دفاتر) چیست؟

همانگونه که می‌دانیم

بزرگترین چالش در

استقرار هر سیستم و

روش جدید مقاومت

در مقابل تغییرات است

ارتباط با دفاتر فیزیکی بوده به نحوی که به دلیل قطعی نبودن ثبتهای انجام شده در نرم افزارهای حسابداری و امکان تغییر در ثبتهای انجام شده در هر تاریخی حسابرسان را با مشکل مواجه می نمود. البته استفاده حسابرسان از این سامانه مستلزم افزایش دانش حسابرسان در ارتباط با فناوری اطلاعات و حسابرسی الکترونیکی و تدوین دستورالعملهایی در این ارتباط خواهد بود.

حسابرس

میزان رضایت مودیان از سامانه مودیان و الکترونیکی شدن دفاتر تجاری را چگونه ارزیابی می کنید؟

گلچین پور

در حال حاضر، بر اساس تحلیل گزارشهای رسمی سازمان امور مالیاتی، اظهارنظر تشکلهای صنفی و بررسیهای میدانی انجام شده میزان رضایت مودیان از سامانه مودیان و الکترونیکی شدن دفاتر تجاری را می توان نسبی و در سطح متوسط رو به بهبود ارزیابی کرد. از دلایل رضایت نسبی را می توان کاهش مراجعات حضوری به ادارات مالیاتی، دسترسی سریع تر به اطلاعات مالی و صورتحسابها، افزایش انضباط مالی و حسابداری به ویژه در بنگاههای بزرگ نام برد. برای افزایش رضایت نیز بایستی اقداماتی را در رفع نقصها و مشکلات کندی عملکرد سامانه، برنامه ریزی جهت آموزش کاربران (با توجه به پیچیدگی فنی سامانه مودیان به ویژه برای مودیان کوچک و متوسط)، تعریف بسته های تشویقی و حمایتی (با توجه به هزینه مالی ناشی از انطباق و تجهیز نرم افزارهای حسابداری با الزامات جدید و نگرانی از مسئولیتهای قانونی در صورت بروز خطاهای سیستمی که لزوماً ناشی از قصور مودی نیست)، انجام داد.

حسابرس

برای حسابرسان مطمئن خوشیمن بوده است. مودیان هم به تدریج امیدواریم از بار مشکلات آنها که قبل از این قوانین با آنها مواجه بوده اند کاسته شود. از همراهی شما سپاسگزاریم.



ارائه به سازمان امور مالیاتی را داشته باشد، همچنین اسناد و مدارک مثبت و اسناد حسابداری بایستی حداقل ده سال نگهداری شود، اطلاعات دفاتر و اطلاعات ارسال شده در سامانه مودیان و صورتحسابهای الکترونیکی باید همخوانی کامل داشته باشد در غیر این صورت و نیز عدم ثبت صحیح و به موقع دفاتر و رد درآمد مشمول، مالیات به صورت علی الراس تعیین می شود و نهایتاً شرکتهایی که از نرم افزار حسابداری مکانیزه استفاده می کنند، باید صورتحساب عملکرد و دفاتر الکترونیکی خود را از همان سیستم اخراج کنند.

حسابرس

آیا پلمپ الکترونیکی دفاتر تجاری و فرایند ثبت و بارگذاری اطلاعات دفاتر به صورت الکترونیکی تغییراتی را در نحوه رسیدگیهای حسابرس و گزارش و بازرسی قانونی ایجاد می کند؟

گلچین پور

اجرای قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان و جایگزینی تدریجی پلمپ الکترونیکی دفاتر تجاری، آثار مهمی بر شیوه ثبت و نگهداری اطلاعات مالی شرکتها ایجاد نموده و به تبع آن ماهیت و روشهای رسیدگی حسابرس مستقل نیز در این ارتباط دچار تحول و دگرگونی شده است. با دسترسی حسابرسان به صورت مستقیم به دفاتر الکترونیکی امکان کاهش زمان بررسی و افزایش دقت در تحلیل داده ها فراهم شده و با حذف فیزیکی و ورود اطلاعات در قالبهای استاندارد دیجیتال، احتمال اشتباهات نوشتاری یا حذف اطلاعات کاهش یافته و حسابرسان می توانند با استفاده از سیستمهای نرم افزاری به تحلیل داده اقدام کنند که این روش موجب افزایش کیفیت رسیدگی می شود.

با دسترسی حسابرس به دفاتر الکترونیکی شواهد حسابرس دیگر صرفاً فیزیکی نیست و شامل استخراج داده های دیجیتال از سامانه نیز خواهد بود که مستلزم افزایش کنترلهای عمومی فناوری اطلاعات به منظور ارزیابی اعتبار، تمامیت و امنیت داده های الکترونیکی است. یکی از مهمترین مزایای استفاده از دفاتر الکترونیکی برای حسابرسان قطعی بودن موارد ثبت شده در سامانه است که از چالشهای حسابرسان در

دفاتر الکترونیکی

فرایند رسیدگی سیستمی

مالیاتی را تسریع می بخشد



محمدرضا بازگیر

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرج

سازمان

در راستای اجرای بند "ج" ماده (۴) قانون برنامه هفتم پیشرفت جمهوری اسلامی ایران و بند "ج" ماده (۶۷) قانون برنامه ششم توسعه، سازمان ثبت اسناد و املاک کشور با همکاری وزارت امور اقتصادی و دارایی (سازمان امور مالیاتی کشور) اقدام به راه اندازی سامانه دفاتر تجاری الکترونیکی کرده است. این اقدام، جایگزین فرایند سنتی پلمپ دفاتر تجاری فیزیکی و ارائه دستی آن به سازمان امور مالیاتی شده است. جناب آقای بازگیر، هدف و مستندات قانونی الکترونیکی کردن دفاتر تجاری را برای خوانندگان سابرس تشریح کنید.

بازگیر

ضمن تشکر باید عرض کنم، مطابق بند ج ماده ۴ قانون برنامه پنجساله هفتم توسعه مصوب جلسه علنی روز سه شنبه ۱۴۰۳/۳/۱: به منظور بهبود محیط کسب و کار تقویت تولید اقدامات زیر انجام می شود:

سازمان ثبت اسناد و املاک کشور مکلف است با همکاری وزارت امور اقتصادی و دارایی از ابتدای سال دوم برنامه، با راه اندازی سامانه دفاتر تجاری به جای مهر و موم (پلمپ) دفاتر تجاری موضوع مواد ۶ تا ۱۴ قانون تجارت مصوب ۱۳۱۱/۱/۲۳ به صورت الکترونیکی اقدام نماید.

مطابق بند ۶ ماده ۶ آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ صادره از سوی وزیر امور اقتصادی و دارایی مورخ ۱۳۹۴/۱۲/۴ «مودیان که رویدادهای مالی خود را به صورت ماشینی (مکانیزه - الکترونیکی) ثبت و نگهداری می نمایند (به استثنای مودیان گروه اول)، نیازی به ارائه دفاتر به صورت دستی ندارند. نگهداری اسناد و مدارک حساب به صورت ماشینی یا دستی الزامی است».

همچنین طبق بند ۶ ماده ۶۷ قانون برنامه پنج ساله ششم توسعه مصوب ۱۳۹۵/۱۲/۱۴ «به منظور توسعه دولت الکترونیک و عرضه خدمات الکترونیکی و نیز توسعه و استقرار خزانه داری الکترونیکی و اصاله بخشیدن به اسناد الکترونیکی از جمله اسناد مالی و حذف اسناد کاغذی در هر موردی که به موجب قانون، تنظیم اوراق یا اسناد، صدور یا اعطای مجوز، اخطار و ابلاغ، مبادله وجه، استعلام و مانند

در سالهای اخیر دفاتر به صورت ماهیانه تحریر می شد و عملاً از لحاظ حسابرسی مالی و مالیاتی مورد استفاده قرار نمی گرفت و در زمان حسابرسی مالیاتی فایل اکسل دفتر روزنامه اخذ می شد.

ساز

ویژگی دفاتر تجاری الکترونیکی چیست؟ آیا نیاز به ثبت دستی دفاتر قانونی نمی باشد؟

بازگیر

دفاتر تجاری الکترونیکی در قالب یک فایل اکسل شامل اقلام اطلاعاتی می باشد که برای ارائه دفاتر تجاری الکترونیکی باید تکمیل شوند این اقلام به ترتیب عبارتند از:

- کد حساب کل
- عنوان حساب کل
- کد حساب معین
- عنوان حساب معین
- کد حساب تفصیلی
- عنوان حساب تفصیلی
- گردش بدهکار (ریال)
- گردش بستانکار (ریال)
- تاریخ گردش حساب
- شرح

فایلهایی که بیش از ۱۰۰۰ رکورد است باید به فرمت CSV بارگذاری شود. پس از جابجایی دفاتر تجاری الکترونیکی، دیگر نیازی به ثبت دستی دفاتر نمی باشد و تنها با مراجعه به وب سایت اداره ثبت شرکتها نسبت به دریافت کد رهگیری دفاتر اقدام شود.

در صفحه اصلی سامانه کاربر جدولی به نام «تاریخچه بارگذاری اطلاعات» حاوی فایل های بارگذاری شده را مشاهده می کند که هر سطر آن شامل اطلاعات زیر است:

- کد رهگیری دفتر پلمپ شده
- تاریخ پایان سال مالی
- بازه زمانی گردش حساب
- تاریخ بارگذاری فایل
- وضعیت فایل بارگذاری شده (عدم بارگذاری، بارگذاری موفق، در حال پردازش)

هم اکنون شرکتها به راحتی

قادر به دانلود فایل اکسل

مربوطه و تکمیل بارگذاری آن

در سامانه مربوطه هستند.

آن ضروری باشد، انجام الکترونیکی آن با رعایت مفاد قانون تجارت الکترونیکی مصوب ۱۳۸۲/۱۰/۱۷ معتبر بوده و کفایت می نماید.»

همچنین براساس ماده ۲۰ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان مصوب ۱۳۹۸/۷/۲۱ "سازمان امور مالیاتی مکلف است در چهارچوب دستورالعملی که ظرف مدت شش ماه از لازم الاجرا شدن این قانون تهیه می شود و به تایید وزیر امور اقتصادی و دارایی می رسد. آن دسته از اشخاص مشمولی که تمامی تکالیف مقرر در این قانون را رعایت کرده و از نرم افزارهای حسابداری مورد تایید کارگروه راهبردی سامانه مودیان استفاده می کنند، از ارائه دفاتر یا اسناد و مدارک موضوع قوانین مالیاتهای مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده مستثنی کند."

ساز

اهداف مورد نظر در خصوص الکترونیکی کردن دفاتر تجاری چه بوده است؟

بازگیر

با در نظر گرفتن این الزامات قانونی، با توجه به حجم بالای درخواستهای پلمپ دفاتر تجاری، اتلاف کاغذ، و ضرورت جلوگیری از هدر رفت منابع کشور، بهبود فضای کسب و کار و در راستای استفاده از ظرفیتهای قانونی فوق الذکر مقرر شد که نرم افزارهای حسابداری تایید شده، جایگزین دفاتر کاغذی گردیده و نیازی به پلمپ دفاتر کاغذی نباشد. هرچند

بازگیر

الف: تاثیر دفاتر الکترونیک به حسابرسی سیستمی

همانطور که می‌دانید سازمان امور مالیاتی، مالیات برخی از مودیان را از طریق سیستمی و بدون مراجعه به محل و دفاتر و اسناد و مدارک آن‌ها تعیین می‌کند. دفاتر الکترونیکی فرایند رسیدگی سیستمی را تسریع می‌بخشد و احتمال خطای آن را به حداقل می‌رساند.

رسیدگی سیستمی در سالهای اخیر با بهره‌گیری از داده‌های موجود در سامانه‌ها و اظهارنامه مودی و بدون داشتن اطلاعات مربوط به دفاتر مودی انجام شده است و به همین دلیل در اندک موارد دارای خطا بوده است. برای مثال هنگامی که واریزی‌های بانکی (سرجمع گردش بستانکار حساب بانک) بیشتر از درآمد شرکت بوده است، در اغلب موارد علت آن افزایش در حساب پیش‌دریافته‌ها یا کاهش در حسابهای دریافتنی یا واریزی توسط شرکا بوده است. به دلیل عدم دسترسی به دفاتر، مازاد سرجمع گردش بستانکاری حساب بانک بر درآمد ابرازی مودی نیز درآمد تلقی گردیده است. که با مراجعه مودی و بررسی دفاتر و اسناد و مدارک در مرحله رئیس امور مالیاتی (موضوع ماده ۲۳۸ ق.م.م) این اندک موارد اختلاف نیز حل و فصل شده است.

- آیکون هشدار (!) برای نمایش خطاهای مربوط به بارگذاری
- آیکون دانلود برای دانلود فایل بارگذاری شده توسط کاربر.

مسافت

جهت اطلاع خوانندگان فایل CSV (به معنی "مقادیر جدا شده با کاما" Comma-Separated Values، فرمت ساده فایل متنی است که برای ذخیره و انتقال داده‌ها استفاده می‌شود. در این فرمت، داده‌ها به صورت متنی و مجزا و با کامای مشخص، از هم جدا می‌شوند. این فرمت از تمامی نرم‌افزارها و زبانهای برنامه‌نویسی قابلیت پشتیبانی دارد و به راحتی می‌توان داده‌های موجود در آن را به سایر فرمتها مانند Excel، SQL، JSON تبدیل نمود. جناب بازگیر با این توصیف، نحوه ثبت و بارگذاری اطلاعات دفاتر به صورت الکترونیک چگونه است؟

بازگیر

در راستای اجرای مفاد بند ج ماده ۴ قانون برنامه هفتم توسعه سازمان امور مالیاتی کشور اقدام به طراحی و پیاده‌سازی سامانه دفاتر تجاری الکترونیکی نموده است که دسترسی و بهره‌برداری از آن برای مشمولین ارائه دفاتر الکترونیکی از تاریخ ۱۴۰۴/۲/۲ فراهم گردیده است.

ابتدا با ورود به سامانه مزبور از طریق درگاه ملی خدمات مالیاتی به نشانی my.tax.gov.ir قالب اکسل استاندارد دفاتر قانونی را دریافت می‌کنیم. سپس فایل اکسل را بر اساس فرمت اعلام شده تکمیل نموده و آن را در سامانه بارگذاری می‌کنیم. در انتها وضعیت فایل‌های بارگذاری شده از طریق جدول تاریخچه بارگذاری اطلاعات مورد بررسی قرار می‌گیرد.

در هر مرحله کاربر موظف است مواردی مانند فرمت تاریخها، ساختار ستونها، ثبت گردش مالی و استفاده از کد رهگیری دفاتر پلمپ شده الکترونیکی را رعایت کند. سامانه با ارائه ابزارهایی مانند پیش نمایش اولیه فایل، نمایش خطاهای احتمالی، امکان بارگذاری فایل‌های ثبت شده احتمال خطا را به حداقل می‌رساند.

مسافت

تاثیر دفاتر الکترونیکی بر فرایند رسیدگی و تشخیص مالیات شرکتها را چگونه ارزیابی می‌کنید؟

احتمالاً یکی از عرصه‌هایی که برای

آن‌ها باید راهکارهای مناسبی

تعبیه شود شامل

موضوع اصلاح حسابها و

آثار سود وزیانی و

مالیاتی آن‌ها می‌باشد

موضوعیت نخواهد داشت هرچند بعد از سال ۱۳۹۸ و تغییر ماده ۹۷ ق.م.م و بندهای آن موارد شکلی ردی دفاتر تقریباً دیگر موضوعیت نداشته و حسابرسی مالیاتی به سمت واقعیت امر و ماهیت رویدادها حرکت نمود.

نکته حایز اهمیت این است که طبق آیین نامه موضوع ماده ۹۵ ق.م.م مبنای تحریر دفاتر تجاری (الکترونیکی) استانداردهای حسابداری ایران می باشد. که با عنایت به اطلاعیه سازمان امور مالیاتی در خصوص اظهارنظر در مورد اصلاحیه آیین نامه مذکور لغایت حال مصوبه ای مبنی بر تغییر ارائه نگردیده است. سایر موارد شکلی مرتبط با دفاتر در آیین نامه موضوع ماده ۹۵ ق.م.م در مورد دفاتر الکترونیکی موضوعیت نخواهد داشت.

اما مودیانی که برای سال ۱۴۰۳ اقدام به پلمپ دفاتر تجاری کاغذی نموده اند چنانچه مورد حسابرسی مالیاتی واقع شوند طبق رویه های قبلی (صورت مجلس نمودن دفاتر روزنامه و کل) حسابرسی می شوند.

حسابداری

آخرین تغییرات آیین نامه موضوع ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم مربوط به دفاتر تجاری الکترونیکی و الزامات آن را برای خوانندگان حسابرس تشریح کنید

بازگیر

استفاده از دفاتر الکترونیکی طبق آخرین تغییرات آیین نامه شامل:

۱- مودیانی که از دفاتر الکترونیکی استفاده می کنند می بایست برای ثبت اطلاعات در سامانه دفاتر تجاری الکترونیکی،

حال با در اختیار داشتن دفاتر الکترونیک چنین اختلافاتی به حداقل خواهد رسید و حسابرسی های سیستمی دقیق تر انجام خواهد شد. همچنین تعداد مودیان بیشتری مورد حسابرسی سیستمی قرار خواهند گرفت و هزینه های سازمان امور مالیاتی و مودیان در این راستا به شدت کاهش خواهد یافت.

ب: تاثیر دفاتر الکترونیکی به حسابرسی مالیاتی دستی یا حضوری

به دلیل این که مودیان دفاتر روزنامه و کل را به صورت ماهیانه تحریر می نمودند حسابرسان مالیاتی برای انجام حسابرسی از نرم افزار حسابداری شرکت یک خروجی اکسل (دفتر روزنامه) می گرفتند و جهت انجام فرایند حسابرسی از آن استفاده می نمودند. با ورود دفاتر الکترونیک این فایل اکسل در سامانه دفاتر تجاری الکترونیکی توسط مودی بارگذاری می شود و در اختیار حسابرسان مالیاتی قرار می گیرند. ملاحظه می شود که دفاتر الکترونیک بر فرایند حسابرسی مالیاتی غیرسیستمی (سنتی) تاثیر آنچنانی نخواهد داشت.

حسابداری

با در نظر گرفتن پلمپ الکترونیکی دفاتر، تکالیف شرکتهای در رعایت آیین نامه موضوع ماده ۹۵ ق.م.م (تحریر دفاتر) چیست؟

بازگیر

از ابتدای سال ۱۴۰۳ اداره ثبت شرکتهای طبق ماده ۴ قانون برنامه پنج ساله هفتم توسعه دفاتر کاغذی را پلمپ نمی نماید. مودیانی که برای عملکرد ۱۴۰۳ دفاتر الکترونیکی ثبت نموده اند موارد شکلی ردی دفاتر دیگر در مورد آنها

ردیف	سال مالی	دوره زمانی	حداکثر مهلت بارگذاری
۱	برای سال مالی که شروع آن تا ۱۴۰۳/۱۲/۳۰ باشد.	یک ساله	تا پایان آذر ماه سال ۱۴۰۴ و یا چهار ماه پس از انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی موضوع مواد ۱۰۰ و ۱۱۰ قانون مالیاتهای مستقیم هرکدام که موخر باشد.
۲	برای سال مالی که شروع آن در سال ۱۴۰۴ باشد.	شش ماهه	برای شش ماهه اول تا چهار ماه پس از دوره زمانی و برای شش ماهه منتهی به پایان سال مالی تا قبل از انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی موضوع مواد ۱۰۰ و ۱۱۰ قانون.
۳	برای سال مالی که شروع آن در سال ۱۴۰۵ باشد.	سه ماهه	برای دوره سه ماهه منتهی به پایان سال مالی تا قبل از انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی موضوع مواد ۱۰۰ و ۱۱۰ قانون و برای سایر دوره های سه ماهه تا دو ماه پس از دوره زمانی.
۴	برای سال مالی که شروع آن از سال ۱۴۰۶ و به بعد باشد.	یک ماهه	برای ماه منتهی به پایان سال مالی تا قبل از انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی موضوع مواد ۱۰۰ و ۱۱۰ قانون و برای سایر ماه ها تا پایان دو ماه بعد.

قوانین و مقررات مرتبط، توسط سازمان اجرایی می‌گردد. ۸- در مواردی که مودی حسب مقررات اقدام به پلمب و نگهداری دفاتر دستی نموده باشد، نیازی به رعایت مقررات مربوط به دفاتر الکترونیکی ندارد.

سپاس

چالشهای استفاده از سامانه دفاتر تجاری الکترونیکی چیست؟

بازگیر

همانطور که می‌دانید راه‌اندازی هرسامانه‌ای در ابتدا می‌تواند با چالشهای سخت‌افزاری یا نرم‌افزاری مواجه باشد. باید برنامه به منصف ظهور برسد و در عمل چالشهای آن مشخص می‌شود. هم اکنون شرکتها به راحتی قادر به دانلود فایل اکسل مربوطه و تکمیل بارگذاری آن در سامانه مربوطه هستند.

در ماههای پیش‌رو که حسابرسی دفاتر الکترونیکی بارگذاری شده انجام می‌شود چنانچه با چالش یا مشکلی مواجه باشد در فرایند حسابرسی مالیاتی شناسایی و نسبت به رفع آن با ارائه بخشنامه یا چنانچه نیاز باشد با تغییر در سامانه یا افزودن ستونی به فایل اکسل برطرف خواهد شد.

احتمالاً یکی از عرصه‌هایی که برای آن‌ها باید راهکارهای مناسبی تعبیه شود شامل موضوع اصلاح حسابها و آثار سودوزیانی و مالیاتی آن‌ها می‌باشد.

یکی از مزایای دفاتر تجاری الکترونیکی که به موقع بارگذاری می‌گردد این است که در برخی موارد مانند ارسال اطلاعات اشتباه توسط دیگران، ارسال صورتحساب الکترونیکی با ارقام یا اقلام اشتباه یا موارد دیگر، تا امروز جهت رفع اختلاف از اداره امور مالیاتی طرف دوم استعلام می‌گردید اما با در اختیار داشتن دفاتر الکترونیک اولاً دیگر نیازی به قسمت عمده این استعلام‌ها نمی‌باشد ثانیاً اختلاف به وجود آمده با مراجعه به دفاتر الکترونیکی مودی به سرعت حل می‌شود.

سپاس

موضوع دفاتر تجاری الکترونیکی در ابتدای راه و چالشهای آن در حال ظهور است لیکن امیدواریم طرح چنین مباحثی با کارشناسان برای مخاطبان سودمند باشد. از همراهی جنابعالی با مجله حسابرس سپاسگزاریم.



نسبت به دریافت کد رهگیری پلمب دفاتر الکترونیکی از سازمان ثبت اسناد و املاک کشور برای سال مالی موردنظر اقدام نمایند.

۲- مودیان مکلفند برای ثبت اطلاعات سال مالی موردنظر اطلاعات رویدادهای مالی خود را، مطابق نمونه اعلامی توسط سازمان، در دوره زمانی مندرج در جدول صفحه قبل، حداکثر تا مهلت‌های تعیین شده، در «سامانه دفاتر تجاری الکترونیکی» بارگذاری کنند.

۳- ثبت اطلاعات مالی مطابق نمونه اعلامی توسط سازمان در سامانه دفاتر تجاری الکترونیکی سازمان، به منزله تنظیم دفاتر قانونی محسوب می‌شود و داده‌های مزبور با رعایت مقررات مربوطه می‌تواند در فرایند رسیدگی مبنا قرار گیرد. با توجه به دسترسی سازمان به اطلاعات دفاتر الکترونیکی، ماموران مالیاتی می‌توانند در مواردی که مودیان مالیاتی با رعایت قوانین و مقررات مربوطه برای حسابرسی انتخاب شده‌اند، بر اساس نوع حسابرسی مالیاتی نسبت به مطالبه اسناد و مدارک وی برای رسیدگی اقدام نمایند.

۴- عدم بارگذاری بخشی از اطلاعات مربوط به یک سال مالی در سامانه دفاتر تجاری الکترونیکی در حکم عدم ارایه دفاتر محسوب نمی‌شود.

۵- مودیانی که از دفاتر الکترونیکی استفاده می‌نمایند باید نسبت به نگهداری اسناد و مدارک اقدام و در صورت درخواست حسب مقررات مربوطه به اداره امور مالیاتی ارایه نمایند.

۶- مودیانی که اطلاعات خود را به صورت تجمیعی در سامانه دفاتر تجاری الکترونیکی ثبت می‌کنند، مکلفند از نرم‌افزارهای دارای قابلیت ثبت معاملات و رویدادهای مالی مرتبط با فعالیتهای خود استفاده نمایند، در این صورت مودیان باید هنگام رسیدگی ضمن ارائه دستورالعمل نحوه کار با نرم‌افزار مالی و حسابداری مربوط، امکان دسترسی لازم به اطلاعات نرم‌افزار را ارائه نمایند. عدم ارایه دستورالعمل و عدم امکان دسترسی به اطلاعات در حکم عدم تسلیم دفاتر می‌باشد.

۷- نمایه‌های (فیلدهای) اطلاعاتی مندرج در نمونه اعلامی، توسط سازمان مطابق قوانین و مقررات مرتبط تعیین می‌گردد. در صورت تغییر نمایه‌های (فیلدهای) موصوف، تغییرات صورت پذیرفته سه ماه بعد از اطلاع‌رسانی‌های لازم مطابق

نماد حرکت نظام مالیاتی ایران به سوی اقتصاد داده محور

دکتر فاطمه هادلوند

دبیرکل انجمن مدیران مالی حرفه‌ای ایران و مشاور رسمی مالیاتی

سازش

گفتگو با خانم دکتر هادلوند را با پرسش از ویژگیها و نکات اساسی قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان آغاز می‌کنیم. لطفا ویژگیها و نکات اساسی این قانون را به اختصار بیان کنید؟

دکتر هادلوند

قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان مصوب ۱۳ آبان ۱۳۹۸ را می‌توان یکی از کلیدی‌ترین اصلاحات ساختاری نظام مالیاتی ایران در دهه اخیر دانست؛ قانونی که در پاسخ به نیاز روزافزون اقتصاد کشور به شفافیت داده‌های مالی، پیشگیری از فرار مالیاتی و دیجیتالی‌سازی فرایندهای مالیاتی تدوین و به مرحله اجرا درآمد. هدف اصلی قانون، استقرار یک نظام جامع اطلاعاتی مبتنی بر داده‌های واقعی مودیان است تا از طریق آن، فرایند صدور صورتحساب، نگهداری سوابق، و محاسبه مالیات براساس اطلاعات برخط و قابل راستی‌آزمایی انجام شود. در این راستا، برای هر مودی یک کارپوشه اختصاصی در سامانه مودیان تعریف شده است که کلیه تراکنشهای فروش و خرید در آن ثبت و با شناسه یکتای مالیاتی اعتبارسنجی می‌شود. بدین ترتیب، صورتحساب الکترونیکی جایگزین کامل فاکتورهای کاغذی و سنتی گردیده و تمامی اطلاعات فروش و خدمت به صورت مستقیم در اختیار سازمان امور مالیاتی قرار می‌گیرد. فرایند اجرای قانون به صورت مرحله‌ای از سال ۱۴۰۱ آغاز و تا سال ۱۴۰۴ به سایر گروه‌های مودیان تسری یافته است. اشخاص حقیقی به تدریج و باتوجه به میزان فروش مشمول انجام تکالیف در سامانه مودیان شدند. این رویکرد تدریجی،



دکتر هادلوند

یکی از ارکان اجرایی قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان، شرکتهای معتمد ارائه‌دهنده خدمات مالیاتی هستند که در مواد (۲) و (۲۷) قانون مزبور تعریف و وظایف آنها مشخص شده است. بر اساس ماده (۲)، این شرکتهای اشخاص حقوقی هستند که با اخذ مجوز از سازمان امور مالیاتی کشور، وظیفه ارائه خدمات فنی و ارتباطی برای اتصال مودیان به سامانه مودیان را بر عهده دارند. همچنین طبق ماده (۲۷) قانون، سازمان امور مالیاتی مجاز است بخشی از وظایف فنی و اجرایی خود را از طریق این شرکتهای به انجام رساند تا فرایند پیاده‌سازی قانون برای مودیان تسهیل گردد. از منظر تحلیلی، شکل‌گیری شرکتهای معتمد را می‌توان تلاشی برای برون‌سپاری بخشی از خدمات حاکمیتی با حفظ نظارت دولت دانست؛ اقدامی که با هدف افزایش سرعت استقرار سامانه مودیان، کاهش هزینه‌های اجرایی سازمان، و ارتقای کیفیت خدمات مالیاتی صورت گرفته است. این شرکتهای در واقع نقش واسطه و رابط میان مودی و سازمان امور مالیاتی را ایفا می‌کنند و بستر فنی لازم برای صدور و انتقال صورتحساب الکترونیکی، ثبت برخط معاملات و اعتبارسنجی داده‌ها را فراهم می‌سازند. از نظر کارکردی، شرکتهای معتمد مالیاتی موظف‌اند خدماتی از قبیل راه‌اندازی و نگهداری زیرساخت نرم‌افزاری، ثبت و ارسال صورتحسابهای الکترونیکی به نمایندگی از مودی، مدیریت گواهی امضای الکترونیکی، نگهداری امن داده‌ها، و ارائه پشتیبانی فنی و آموزشی را ارائه دهند. فعالیت آنها باید مطابق با الزامات امنیت اطلاعات، محرمانگی داده‌ها، و استانداردهای فنی ابلاغی سازمان امور مالیاتی باشد. در مقابل، این شرکتهای مجازند در چارچوب تعرفه‌های مصوب سازمان از مودیان کارمزد دریافت کنند، اما حق استفاده از اطلاعات مودیان خارج از اهداف مالیاتی را ندارند و در صورت نقض مقررات، با لغو مجوز یا محرومیت مواجه خواهند شد. از منظر سیاست‌گذاری عمومی، شرکتهای معتمد را می‌توان بازوان اجرایی نظام مالیاتی الکترونیکی دانست که مأموریت دارند ارتباط میان بخش خصوصی و دولت را در یک بستر فناورانه، شفاف و قابل اعتماد برقرار کنند. این شرکتهای با ایفای نقش واسطه، ضمن کاهش بار فنی و تراکم

ضمن کاهش فشار اجرایی بر اصناف کوچک‌تر، امکان آزمون، اصلاح و بهبود زیرساختهای فنی سامانه را فراهم آورده است. از منظر تحلیلی، اجرای این قانون را می‌توان نقطه عطفی در گذار از نظام مالیاتی سنتی به نظام مالیاتی مبتنی بر داده دانست. الزام مودیان به صدور صورتحساب الکترونیکی و ثبت برخط معاملات، موجب افزایش شفافیت مالی، تقویت انضباط حسابداری و کاهش اختلافات مالیاتی در فرایند رسیدگی شده است. همچنین داده‌های جمع‌آوری‌شده از سامانه مودیان، بستر مناسبی برای تحلیلهای اقتصادی و تصمیم‌گیری‌های کلان در حوزه سیاست‌گذاری مالی ایجاد کرده است. در عین حال، نباید از چالشهای اجرایی این تحول غافل شد. بسیاری از کسب‌وکارها، به‌ویژه واحدهای کوچک و متوسط، در تطبیق با الزامات فنی و حقوقی قانون با مشکلاتی همچون نیاز به ارتقای نرم‌افزارهای حسابداری، آموزش کاربران، هزینه‌های اتصال به شرکتهای معتمد مالیاتی و گاه اختلالات زیرساختی مواجه شده‌اند. این موانع، اگرچه در کوتاه‌مدت بار اجرایی مضاعفی بر مودیان تحمیل کرده، اما در بلندمدت زمینه‌ساز افزایش بهره‌وری، نظم اطلاعاتی و تسهیل فرایندهای مالیاتی خواهد بود. از دیدگاه سیاست‌گذاری عمومی، قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان، نماد حرکت نظام مالیاتی ایران به سوی اقتصاد داده‌محور است. این قانون با ایجاد اتصال مستقیم میان مودیان و سازمان امور مالیاتی، ضمن کاهش شکاف اطلاعاتی و حذف بخش قابل توجهی از اقتصاد غیررسمی، بستر تحقق عدالت مالیاتی و افزایش اعتماد عمومی به نظام مالیاتی را فراهم می‌کند. در مجموع، می‌توان گفت که قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان، نه صرفاً یک تغییر فنی در نحوه صدور فاکتور، بلکه تحولی نهادی و فرهنگی در رابطه میان دولت و مودیان مالیاتی است؛ تحولی که اجرای کامل و موفق آن، مستلزم تقویت زیرساختهای فناورانه، آموزش مستمر مودیان، و بازنگری در رویه‌های اجرایی سازمان امور مالیاتی کشور خواهد بود.

سازمان

شرکتهای معتمد ارائه خدمات مالیاتی چگونه فعالیت می‌کنند و دارای چه اختیارات و مسئولیتهایی هستند ؟

نمایند. در صورت انجام تکالیف موضوع این بند توسط اشخاص فوق برای صدور صورتحساب الکترونیکی، اشخاص مذکور برای ثبت مجدد اطلاعات یا تسلیم فهرست اطلاعات مطابق ماده (۸۶) قانون مالیاتهای مستقیم تکلیف اضافی ندارند.

این بند یکی از نقاط تحول آفرین در مسیر یکپارچه سازی داده های مالیاتی و پرداختی کشور محسوب می شود و اهداف متعددی را دنبال می کند. نخست، موجب شفاف سازی و مستندسازی تمام پرداختهای مالی و غیرمالی اشخاص تجاری می شود. دامنه شمول این بند بسیار گسترده در نظر گرفته شده و عملاً تمامی پرداختها با ماهیت اقتصادی، از پرداخت حقوق و دستمزد گرفته تا پاداش، مستمری، خسارات و وجوه مستردشده، را شامل می شود. این الزام باعث می شود جریان پرداختها، که پیش تر به صورت ناقص یا خارج از سامانه های رسمی ثبت می شد، در قالب صورتحساب الکترونیکی وارد سامانه مودیان شود و امکان رصد دقیق توسط سازمان امور مالیاتی فراهم گردد.

علاوه بر این، با اشاره به ماده ۸۶ قانون مالیاتهای مستقیم، از ثبت مجدد اطلاعات و ارسال فهرست حقوق و دستمزد معافیت ایجاد می کند. این موضوع ضمن کاهش بار اداری برای شرکتها و موسسات، همگرایی داده ها میان نظام مالیاتی، بیمه ای و پرداختی را افزایش داده و خطاهای ناشی از تکرار داده ها را کاهش می دهد. در واقع، سامانه مودیان به عنوان مرجع نهایی داده های مالیاتی عمل کرده و امکان کنترل و نظارت بر تراکنشهای مالی اشخاص تجاری را فراهم می کند، این الزام به صدور صورتحساب الکترونیکی همچنین نظام حسابداری داده محور در اقتصاد ایران را توسعه می دهد. صدور برخط و الکترونیکی صورتحسابها، سازمان امور مالیاتی را قادر می سازد تا منشأ پرداختها را به صورت لحظه ای ردیابی کرده، صحت و تناسب پرداختها با عملکرد مالی شرکتها را بررسی نماید و مالیات بر درآمد حقوق و سایر پرداختهای مشابه را با دقت بیشتری محاسبه کند. این تحول، حرکت از نظام ممیزی پسینی به نظارت پیش دستانه و هوشمند را تسهیل می کند. از سوی دیگر، این بند نقش مهمی در پیشگیری از فرار مالیاتی دارد. پرداختهای خارج از سیستم رسمی، که پیش تر به صورت نقدی یا دستی انجام می شد، اکنون باید از طریق

مراجعات مودیان به سازمان امور مالیاتی، زمینه را برای گسترش اعتماد مودیان، تسریع در اجرای قانون، و تحقق عدالت مالیاتی فراهم می کنند. با این حال، ماهیت فعالیت این شرکتها به گونه ای است که مسئولیت سنگینی در قبال صحت و امنیت داده های مالی کشور بر عهده آنان قرار دارد. به همین دلیل، سازمان امور مالیاتی کشور نظارتهای چندلایه ای را برای ارزیابی عملکرد، پایداری فنی، میزان رضایت مودیان و رعایت الزامات محرمانگی بر آن ها اعمال می کند. تداوم مجوز فعالیت این شرکتها نیز منوط به احراز این شاخصهاست. در جمع بندی می توان گفت که شرکتها معتمد ارائه دهنده خدمات مالیاتی، از ارکان اصلی تحقق نظام مالیاتی هوشمند در ایران محسوب می شوند. نقش آن ها صرفاً فنی نیست، بلکه در سطحی کلان تر، به ایجاد زیرساخت اعتماد، شفافیت و کارآمدی در اجرای قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان کمک می کند. موفقیت این نهادها در گرو ترکیب سه عامل است: نظارت موثر حاکمیتی، توان فنی بالا، و رعایت اصول اخلاقی و محرمانگی در برخورد با داده های اقتصادی مودیان.

سازش

هدف و منظور از بند «پ» (الحاقی ۱۴۰۴/۰۴/۸) ماده ۱۶ مکرر قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان را توضیح بفرمایید؟

دکتر هادلوند

الحاق ماده ۱۶ مکرر به قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان، در قالب قانون مالیات بر سوداگری و سفته بازی، گامی در جهت گسترش دامنه شفافیت مالی و رهگیری تراکنشهای اقتصادی اشخاص حقیقی و حقوقی است. بند «پ» این ماده به این شرح می باشد:

بند «پ» ماده ۱۶ مکرر: «کلیه اشخاص تجاری که نسبت به پرداختهایی تحت عناوینی از قبیل حقوق، دستمزد، حق شاغل، حق شغل، حقوق بازنشستگی، وظیفه و مستمری، کارانه، یارانه، انواع پرداختها توسط موسسات بیمه گر، خسارت فوت، محکوم به، دیه، رد مال، استرداد وثیقه، وجوه پرداختی بابت ارث و سایر عناوین مشابه اقدام می نمایند، مکلفند در موارد فوق برای کلیه وجوه پرداختی یا معادل ریالی پرداختهای غیرنقدی مبتنی بر اظهار خود، صورتحساب الکترونیکی صادر

استرداد یا تهاتر مالیات بر ارزش افزوده در معاملات نسبه، امکان مدیریت بهینه نقدینگی و برنامه ریزی مالی بلندمدت را فراهم می آورد. همچنین، یکپارچگی سامانه مودیان با سایر سامانه های معاملاتی و عدم احتساب خرید و فروش مضاعف، دقت گزارشگری مالی را افزایش داده و از وقوع اشتباهات محاسباتی جلوگیری می کند.

ارتباط این سازوکار با ماده ۱۹ قانون پایانه های فروشگاه و سامانه مودیان کاملاً روشن است. بر اساس این ماده، سازمان موظف است اظهارنامه مالیات بر عملکرد مودیان را که تمام تکالیف قانون را رعایت کرده و اطلاعات خود را بر مبنای سامانه مودیان ارائه داده اند، بدون رسیدگی پذیرفته و صرفاً با انطباق اطلاعات موجود در پایگاه داده، صحت آن را راستی آزمایی کند. این امر عملاً نشان دهنده اعتماد سازمان به اطلاعات الکترونیکی ثبت شده و کاهش نیاز به حسابرسی سنتی است و از سوی دیگر موجب سرعت بخشی به فرایند تشخیص مالیات و کاهش هزینه های اجرایی برای شرکتها می شود. تبصره های ماده ۱۹ نیز امکان کنترل محدود و تصادفی را فراهم کرده تا ضمن حصول اطمینان از صحت اطلاعات، مودیان موظف به ارائه اطلاعات اضافی در موارد خاص شوند، که این سازوکار همزمان با حفظ شفافیت، امنیت و عدالت مالیاتی را تقویت می کند.

اگرچه در رویه اجرایی مامورین مالیاتی همچنان با رویکرد سابق اقدام به رسیدگی صد در صدی به کلیه اقلام ابزاری

صدور صورتحساب الکترونیکی ثبت شود و این امر مانع از پنهان سازی پرداختها و تخلف در ثبت هزینه ها می شود. علاوه بر این، زمینه را برای توسعه عدالت مالیاتی فراهم می کند، زیرا تمام دریافت کنندگان وجوه در سامانه مودیان قابل شناسایی بوده و امکان محاسبه مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی با دقت و انصاف بیشتری فراهم می شود.

سازش

تاثیر رعایت قانون پایانه های فروشگاه و سامانه مودیان بر فرایند رسیدگی و تشخیص مالیات بر عملکرد شرکتها را چگونه ارزیابی می کنید؟

دکتر هادلوند

اجرای قانون پایانه های فروشگاه و سامانه مودیان و بخشنامه شماره ۶۰۷۵۵/۲۰۰ مورخ ۱۶ آبان ۱۴۰۳ سازمان امور مالیاتی، تاثیر به سزایی بر فرایند رسیدگی و تشخیص مالیات بر ارزش افزوده و عملکرد شرکتها داشته است. الزام مودیان به ثبت تمامی تراکنشهای فروش و خرید به صورت الکترونیکی در سامانه مودیان، شفافیت مالی و صحت اطلاعات مالی را به طرز قابل توجهی افزایش می دهد. بخشنامه یادشده همچنین ماده ۴ قانون پایانه های فروشگاه و سامانه مودیان تصریح دارد که اصل بر صحت اطلاعات درج شده در سامانه مودیان است و ماموران مالیاتی موظف به رسیدگی مستقیم به دفاتر و اسناد فیزیکی نیستند مگر در موارد استثنایی، که این امر موجب کاهش اختلاف و خطای تشخیص مالیات و ارتقای دقت در حسابرسی می شود، این رویکرد به معنای سیستمی شدن فرایند حسابرسی است؛ به نحوی که حسابرسی مودیان منتخباً بر اساس صورتحسابهای الکترونیکی ثبت شده در سامانه انجام می شود و رسیدگی به اسناد خارج از سامانه تنها با مستندات معتبر مجاز است. این امر باعث کاهش هزینه ها، افزایش سرعت فرایند حسابرسی و تمرکز ماموران مالیاتی بر موارد پرریسک شده و شرکتها را به سمت استانداردسازی و نظم سیستمی هدایت می کند. همچنین اصلاح اطلاعات مغایر در سامانه مودیان، موجب کاهش ریسک مالیاتی و معافیت از حسابرسی کامل یا ارجاع به هیئت حل اختلاف مالیاتی می شود، از منظر مدیریت جریان نقدینگی، ثبت تراکنشها در سامانه و امکان

سامانه مودیان به عنوان

مرجع نهایی داده های مالیاتی

عمل کرده و امکان کنترل و

نظارت بر تراکنشهای مالی اشخاص

تجاری را فراهم می کند

مؤدی می‌نماید.

در مجموع، رعایت قانون پایانه‌های فروشگاهی و ثبت دقیق اطلاعات در سامانه مودیان، ضمن کاهش ریسک مالیاتی و افزایش انضباط مالی، فرایند تشخیص مالیات را تسهیل کرده، شفافیت و دقت گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد و با ماده ۱۹ قانون پایانه‌ها همسو است، زیرا اطلاعات الکترونیکی مودیان را به پایه‌ای قابل اعتماد برای پذیرش اظهارنامه مالیاتی بدون رسیدگی تبدیل می‌کند و شرکتها را به سمت فرایندهای مالی سیستماتیک و مدرن هدایت می‌نماید.

سامان

چالشهای اجرای قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان چیست؟

دکتر هادلوند

اجرای قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان با هدف شفافیت، کاهش فرار مالیاتی و تسهیل حسابرسی طراحی شده است، اما مودیان با چالشهای متعددی مواجه هستند. مهم‌ترین مشکل، اختلالات فنی و زیرساختی سامانه است که باعث بروز خطاهای مکرر، تاخیر در ثبت صورتحسابها و مغایرت داده‌ها می‌شود و هزینه و زمان اضافی برای کسب‌وکارها ایجاد می‌کند. علاوه بر این، بار مدیریتی و پیچیدگی فرایند صدور صورتحساب الکترونیکی و تطبیق با شناسه کالا و خدمات، احتمال خطا و جریمه را افزایش داده است. چالش دیگر، اعتبار داده‌ها و رسیدگی سیستمی مبتنی بر سامانه است؛ هرگونه تاخیر یا اشتباه در ثبت اطلاعات می‌تواند به کسری مالیاتی یا جریمه منجر شود. همچنین ناهماهنگی میان سامانه‌های متعدد و اطلاعات بانکی روند تطبیق و رسیدگی را پیچیده می‌کند. جمع‌بندی این است که برای تحقق اهداف قانون، علاوه بر الزام قانونی، به تقویت زیرساختهای فنی، آموزش مودیان و پشتیبانی مستمر نیاز است تا حسابرسی سیستمی به‌صورت دقیق و موثر اجرا شود. این موضوع با ماده ۱۹ قانون پایانه‌های فروشگاهی مرتبط است که تصریح می‌کند اظهارنامه‌های مالیات بر عملکرد مودیان که اطلاعات خود را مطابق سامانه مودیان ارائه کرده‌اند، در صورت انطباق با پایگاه داده سازمان بدون رسیدگی پذیرفته

شود و تنها مودیان منتخب به‌صورت تصادفی برای کنترل صحت اطلاعات بررسی می‌شوند، امری که اهمیت دقت و صحت ثبت اطلاعات در سامانه را دوچندان می‌کند.

سامان

ویژگی دفاتر قانونی الکترونیکی چیست؟ آیا نیاز به ثبت دستی دفاتر قانونی می‌باشد؟

دکتر هادلوند

مطابق با آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۹۵ ق.م.و مواد مرتبط، دفاتر الکترونیکی تجاری عبارتند از دفاتر، اسناد و مدارکی که به‌صورت ماشینی یا مکانیزه (ازجمله ثبت کامپیوتری یا الکترونیکی) نگهداری می‌شوند و دارای قابلیت جست‌وجو، ذخیره‌سازی، بازیابی و گزارش‌دهی هستند. این نوع دفاتر به مودیان امکان می‌دهد تا وقایع مالی (خرید، فروش، هزینه، دارایی و بدهی) را از طریق سیستمهای حسابداری الکترونیکی ثبت نموده و با روشهای الکترونیکی نگهداری و ارائه کنند. در این چارچوب، «دفاتر الکترونیکی تجاری» می‌تواند به سیستم حسابداری الکترونیکی متصل به سامانه‌های مالیاتی یا نرم‌افزارهای حسابداری اطلاق شود که تراکنشها در آنها ثبت، گزارش و در صورت لزوم ارائه به سازمان امور مالیاتی می‌شود. همچنین، در قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان، الزامات صدور صورتحساب الکترونیکی، ثبت معاملات در سامانه مودیان و صدور شناسه یکتا برای صورتحسابها، بخشی از نظام اطلاعاتی الکترونیکی مالیاتی کشور را تشکیل می‌دهد که دفاتر الکترونیکی تجاری نیز با آن همراستا است. سوالی که طرح می‌شود این است که آیا پس از استفاده از دفاتر الکترونیکی تجاری، نیاز به ثبت دستی دفاتر هست؟ پاسخ کوتاه این است: خیر، به شرط این که دفاتر الکترونیکی تجاری مطابق مقررات آیین‌نامه ماده ۹۵ ق.م.و تنظیم و نگهداری شده باشند، نیاز به ثبت موازی دستی نیست. براساس آیین‌نامه اجرایی ماده ۹۵، نگهداری دفاتر، اسناد و مدارک به‌صورت ماشینی یا مکانیزه بلامانع است و «دستی بودن» صرف لازم نیست. علاوه بر این، در ماده ۲۰ قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان آمده است که سازمان موظف است در چارچوب دستورالعملی ابلاغ کند که آن دسته از اشخاص مشمول که تمامی تکالیف مقرر در این

اعلامی سازمان امور مالیاتی منوط به تصویب اصلاحیه آیین نامه اجرایی موصوف است.

سپاس

پیشنهاد شما برای تسهیل به کارگیری سامانه دفاتر تجاری الکترونیکی توسط شرکتها چیست؟

دکتر هادلوند

برای تسهیل به کارگیری سامانه دفاتر تجاری الکترونیکی توسط شرکتها، نخستین راهکار پیشنهادی، یکپارچه سازی نرم افزارهای داخلی حسابداری با سامانه سازمان امور مالیاتی است تا ثبت لحظه ای و دقیق اطلاعات مالی امکان پذیر شود و نیاز به ورود مجدد داده ها کاهش یابد. آموزش تخصصی کارکنان مالی و حسابداری و ارائه راهنمای عملیاتی ساده، می تواند از بروز خطاها و مقاومت مودیان جلوگیری کند و اعتماد آنان به سیستم را افزایش دهد. همچنین ایجاد سیستم های داخلی اعتبارسنجی داده ها پیش از ارسال دفاتر الکترونیکی به سازمان، موجب شناسایی مغایرتها و اصلاح سریع آنها خواهد شد. ارائه بازخورد مستمر سازمان امور مالیاتی در قالب گزارشها و هشدارهای منظم، مودیان را در تطبیق سریع تر با الزامات قانونی یاری می کند و از بروز اختلافات و اعتراضات بعدی جلوگیری می نماید. کاهش پیچیدگیهای نرم افزاری و مقرراتی، طراحی رابط کاربری ساده و ارائه جدول زمان بندی شفاف برای ارسال، اصلاح و پلمب دفاتر الکترونیکی، پذیرش سامانه را افزایش داده و فرایند حسابرسی سیستمی را تسهیل می کند. تمامی این راهکارها باید در چارچوب مواعید ارسال دفاتر، که منوط به تصویب اصلاحیه آیین نامه اجرایی ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم است، به صورت مرحله ای و با اطلاع رسانی کامل به مودیان اجرا شود تا انتقال به دفاتر الکترونیکی با کمترین مقاومت و بیشترین کارایی همراه گردد.

سپاس

از حضور شما در این گفتگو سپاسگزاریم، معمولاً تغییر، ابهامات نخستین خود را دارد اما رفع ابهامات و اشکالات میتواند موجبات شکل گیری یک نظام مالیاتی شود که برای مودیان و سازمان امور مالیاتی به نمایندگی از دولت منافع به همراه داشته باشد.



قانون را رعایت نموده اند و از نرم افزارهای حسابداری مورد تایید استفاده می کنند، "از ارائه دفاتر یا اسناد و مدارک موضوع قوانین مالیاتهای مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده مستثنی شوند". بنابراین، اگر مودی نسبت به ثبت رویدادهای مالی خود در سامانه مودیان و سامانه دفاتر تجاری الکترونیک اقدام کند، از ارائه دفاتر دستی یا اسناد تکمیلی معاف خواهد بود. این یعنی ثبت دستی موازی دفاتر لازم نیست، البته به شرط رعایت کامل الزامات قانونی و فنی.

سپاس

با در نظر گرفتن لزوم پلمب الکترونیکی دفاتر تجاری، تکلیف شرکتها در رعایت آیین نامه ماده ۹۵ ق.م.م چیست؟

دکتر هادلوند

دفاتر الکترونیکی تجاری، بر اساس آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم، به معنای دفاتر، اسناد و مدارکی هستند که به صورت ماشینی یا مکانیزه در سامانه های مورد تایید سازمان امور مالیاتی کشور ثبت، پلمب، نگهداری و قابل بازیابی باشند. این دفاتر باید در نرم افزارهای تایید شده توسط سازمان، ثبت اطلاعات مالی از جمله خرید، فروش، هزینه ها و سایر رویدادهای مالی را به ترتیب و به لحاظ زمانی نشان دهند، قابلیت جست و جو، بازیابی و ارائه در زمان رسیدگی مالیاتی داشته باشند و تغییر یا دست کاری پس از پلمب نباید ممکن باشد. مودیان موظفند از روشهای نگهداری ماشینی یا الکترونیکی استفاده کنند، نرم افزار حسابداری شان با الزامات سازمان هماهنگ باشد و در صورت درخواست مأمور مالیاتی، رمز یا دسترسی لازم را برای بررسی سیستم در اختیار قرار دهند. علاوه بر آن، آیین نامه تصریح می کند که در صورت استخدام دفاتر الکترونیکی مطابق مقررات، اشخاص حقیقی یا حقوقی نیازی به نگهداری موازی دفاتر دستی نخواهند داشت. با توجه به این که پیش نویس اصلاحیه آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم نیز منتشر شده است، ولی هنوز به طور نهایی تصویب نشده، بنابراین مواعید ارسال دفاتر الکترونیکی تجاری بر اساس آن پیش نویس نیز منوط به تصویب نهایی آن محسوب می شود؛ به عبارت دیگر، برای شفاف تر شدن موارد اطلاعات و فیلدهای مورد نیاز جهت تکمیل و ارسال رویدادهای مالی در قالب فرمتهای

داستان یک فرهنگ سازمانی شکست خورده

بوئینگ



چکیده

پرونده بوئینگ (Boeing) یک داستان عبرت آموز از اشتباهی است که ممکن است باز هم اتفاق بیفتد؛ آن هم زمانی که یک شرکت در زمینه توسعه و اجرای صحیح کنترل‌های داخلی کیفیت که موجب محافظت از فرایندهای عملیاتی و تشویق به فرهنگ ایمنی است، کوتاهی کند. در بوئینگ، افشاگران مشکلاتی را در فرایندهای عملیاتی گزارش کردند که توسط مدیریت نادیده گرفته شده و به طور مستمر به هیئت مدیره گزارش نشده بود. این شرکت از حسابرسان داخلی برای شناسایی و اصلاح مشکلات عملیاتی استفاده نکرد و در عوض به بازرسیهای اداره هوانوردی فدرال (FAA) برای اشاره به مسایل ایمنی در هواپیمای بوئینگ ۷۳۷ مکس (MAX737) خود اتکا کرد. هشدارهای افشاگران نادیده گرفته شد. در نهایت، بوئینگ هدف دعاوی سهامداران و دولت قرار گرفت، که هر دو، شرکت را به عدم انجام اقدامهای لازم هنگام شناسایی نقصهای تولید متهم کردند. شرکت بوئینگ در ۸ ژوئیه ۲۰۲۴ پذیرفت که به جرم خود اعتراف کند و نزدیک به ۴۸۷ میلیون دلار برای حل و فصل اتهامهای مربوط به کلاهبرداری از ایالات متحد به دلیل نقش خود در دو سقوط مرگبار بپردازد. در ۵ دسامبر ۲۰۲۴، قاضی فدرال به دلیل نحوه انتخاب ناظر مستقلی که بر ایمنی و بهبود کیفیت در بوئینگ نظارت کند، این درخواست را رد کرد.

بوئینگ به دنبال مجموعه‌ای از گزارشها از حوادث و سوانح مربوط به هواپیماهای تولیدی خود، تحت بازرسی روزافزون رسانه‌های عمومی قرار گرفت. پیامی که نویسندگان از این پرونده درک کردند این بود که بوئینگ درآمد را بر ایمنی مقدم داشته بود. نتیجه آن، مجموعه‌ای از تصادفها و مشکلات فنی شد که منجر به تحقیقات هیئت ملی ایمنی حمل و نقل (NTSB) بازرسیهای اداره هوانوردی فدرال و طرح

دعا توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار

(SEC) شد. این مقاله موارد زیر را پوشش

می‌دهد:

• فرهنگی که باعث ایجاد میانبرهایی در فرایند

تولید شد،

• شکست کنترل‌های کیفیت در شناسایی و گزارش

مشکلات،

• اختلال در سامانه‌های راهبری شرکتی،

• عدم موفقیت در توجه به هشدارهای افشاگران،

• بازرسیهای اداره هوانوردی فدرال با تمرکز بر

کنترل‌های کیفیت ناموفق و نقص در سامانه‌های



راهبری شرکتی،

• اقدامهای نظارتی انجام شده توسط کنگره و کمیسیون بورس و اوراق بهادار، و

• طرح دعوی علیه بوئینگ از سوی دولت ایالات متحد.

مقاله‌ای در مجله **بیزینس ویک** (Business Week) به مشکلات فرهنگ سازمانی بوئینگ پرداخت که محیطی را ایجاد کرده بود که در آن بیشینه‌سازی درآمد بر ایمنی هواپیماهای مکس شرکت تقدم داشت.

در این مقاله، **دیوید کالهن** (David Calhoun) مدیر عامل سابق بوئینگ، مقصر معرفی شد. کالهن پس از ۱۰ سال حضور در هیئت مدیره بوئینگ، در ژانویه ۲۰۲۰ به عنوان مدیر عامل، جایگزین **دنيس مولنبرگ** (Dennis Muilenburg) شد، پس از آن که دنيس مولنبرگ نقصهای طراحی در دو هواپیما را کم اهمیت جلوه داد. در ۲۹ اکتبر ۲۰۱۸، پرواز شماره ۶۱۰ شرکت هواپیمایی **لاین ایر** (Lion Air) اندکی پس از برخاستن از جاکارتا، اندونزی، در دریای جاوه سقوط کرد و تمام ۱۸۹ مسافر و خدمه آن کشته شدند. این هواپیما یک بوئینگ ۷۳۷ مکس جدید بود. اندکی پس از آن، در ۱۰ مارس ۲۰۱۹، یک هواپیمای بوئینگ ۷۳۷ مکس، پرواز ۳۰۲ هواپیمایی اتیوپی، پس از برخاستن از فرودگاه بین‌المللی آدیس آبابا سقوط کرد و تمام ۱۵۷ سرنشین آن کشته شدند. بازرسان اداره هوانوردی نقصهایی را در حسگرها و نرم‌افزار جدید کنترل پرواز شناسایی کردند که برای خلبانان توضیح داده نشده بود. کالهن بیشتر به این موضوع اشاره می‌کرد که چگونه پس از موارد سقوط، ایمنی را در اولویت اصلی خود قرار داده است. با این حال، اقدامهای او با گفته‌هایش مطابقت نداشت.

براساس اعلام **وزارت دادگستری ایالات متحد** (DOJ)، در ۸ ژوئیه ۲۰۲۴، بوئینگ به جرم تقلب جنایی ناشی از دو سقوط هواپیمای ۷۳۷ مکس که منجر به کشته شدن ۳۴۶ نفر شد، اعتراف کرد. این وزارتخانه تشخیص داد که این شرکت توافقنامه‌ای (که بعدها مورد بحث قرار خواهد گرفت) را که بیش از سه سال از پیگرد قانونی محافظت می‌کرد، نقض کرده است. در این توافقنامه، بوئینگ ملزم به پرداخت ۲۴۳/۶ میلیون دلار جریمه اضافی شد. این مبلغ طبق همان توافقنامه ۲۰۲۱ پرداخت شد، که وزارت دادگستری اعلام کرد این شرکت

آن را نقض کرده است. براساس توافقنامه، یک ناظر مستقل برای نظارت بر رویه‌های ایمنی و کیفیت بوئینگ به مدت سه سال تعیین شد. این توافقنامه همچنین بوئینگ را ملزم به سرمایه‌گذاری دستکم ۴۵۵ میلیون دلار در برنامه‌های رعایت و ایمنی خود کرد. در ۵ دسامبر ۲۰۲۴، قاضی آمریکایی توافق بوئینگ برای اعتراف به جرم به دلیل این رویه که وزارت دادگستری ممکن است توانایی قضات برای انتخاب یک ناظر مستقل برای حسابرسی شیوه‌های رعایت ضوابط بوئینگ را "به حاشیه" برسد، رد کرد. وزارت دادگستری و شرکت بوئینگ در تاریخ ۳ ژانویه ۲۰۲۵ به دادگاه گفتند که در مورد توافق تجدیدنظر شده در مورد اقرار به جرم به توافق نرسیدند.

به نظر نویسندگان، بوئینگ فقط ادعا کرد اما وقتی زمان ایجاد فرهنگی که در آن ایمنی مقدم بر درآمدجویی باشد فرا رسید، به آن عمل نکرد. این شرکت حتی زمانی که افشاگران هشدارهایی مبنی بر وجود مشکلاتی در سامانه‌های کنترل کیفیت داده بودند، محصولات خود را در اسرع وقت برای برآوردن تقاضای آن عرضه کرد. انتقاد در وهله اول متوجه مدیریت شرکت است، اما حسابرسان داخلی نیز مقصرند که به نظر می‌رسد حسابرسیهای عملیاتی کافی انجام ندادند و به جای آن به بازرسیهای اداره هوانوردی اتکا کردند.

تسريع در توليد به بهای ایمنی

شاید آشکارترین نقص در تولید در اکتبر ۲۰۲۲ اتفاق افتاد، زمانی که بوئینگ یک هواپیمای مکس را برای خطوط هوایی آلاسکا تهیه کرد. در ظاهر کارگران بوئینگ فراموش کرده بودند که چهار پیچ را که قطعه‌ای به نام درپوش را در هواپیمای ۷۳۷ مکس نگه می‌دارند، دوباره نصب کنند. این قطعه برداشته شده بود تا سه پیمانکار از یک شرکت تامین نیروی کار موقت که توسط **اسپیریت آئروسپیسستمز** (Spirit AeroSystems) شریک تولید و تامین‌کننده این شرکت، استخدام شده بودند، بتوانند پرچهای معیوب را دوباره تعمیر کنند.

بعدها، توسط محققان هیئت ملی ایمنی حمل و نقل مشخص شد که این پیچها در زمان انفجار در هواپیمای ۷۳۷ مکس در پرواز خطوط هوایی آلاسکا در ۵ ژانویه ۲۰۲۴، که منجر به زمین‌گیر شدن اضطراری ۱۹ روزه همه هواپیماهای مکس ۹

کافی قطعات و سایر کنترل‌های کیفی سهل‌انگارانه بود. افزون بر این، بوئینگ نتوانست هواپیماهای ۷۳۷ قدیمی را با هواپیماهای جدید جایگزین کند.

هفته‌نامه بیزنس ویک گزارش داد که این شرکت به‌طور روزافزون به اثر جادوی مالی بر تولید تاکید دارد و از سال ۲۰۱۳ تا ۲۰۱۸، ۴۱/۵ میلیارد دلار برای بازخرید سهام هزینه کرده، که این رقم موجب ثروت اندوزی سرمایه‌گذاران و مدیریت آن شده است.

مویلنبرگ به‌تنهایی از سال ۲۰۱۱ تا ۲۰۱۸، دستکم ۱۰۶ میلیون دلار، به‌طور عمده از محل اعطای سهام، درآمد داشته است. هزینه‌های سرمایه‌ای بوئینگ تا سال ۲۰۱۸ به کمتر از ۲ درصد از فروش کاهش یافت، یعنی نصف مبلغی که رقیب اروپایی یعنی ایرباس (Airbus SE) به‌طور معمول هزینه می‌کرد، به‌دنبال آن که این هزینه‌ها در سال ۱۹۹۲ به ۷/۲ درصد رسیده بود. کالهن به‌عنوان عضو هیئت‌مدیره و مدیرعامل، در این تصمیم‌ها شرکت داشت و از سال ۲۰۲۰ تا ۲۰۲۲ بیش از ۶۴ میلیون دلار درآمد کسب کرد.

کالهن پس از حوادث اندونزی و اتیوپی فرصت داشت تا فرهنگ بوئینگ را از نو تنظیم کند. در عوض، او در عمل بر همان راهبرد تاکید داشت و در سال ۲۰۲۲ طرحی را برای تهیه ۱۰ میلیارد دلار جریان نقدی آزاد سالانه تا سال ۲۰۲۶ و شروع به بازگرداندن بخشی از آن به سهامداران ارائه داد.

پس از این حادثه، بازرسان اداره هوانوردی فدرال موارد متعددی را یافتند که در آن‌ها رویه‌های کنترل کیفیت رعایت نشده بود. ارزیابی یک هیئت متخصص از اداره هوانوردی فدرال که از سوی کنگره مامور شده بود، "قطع ارتباط" بین مدیریت ارشد بوئینگ و کارگران مونتاژ آن را بیان کرد، که برخی از آن‌ها از انتقام‌جویی به‌دلیل گزارش مسایل ایمنی می‌ترسیدند. به گفته مایکل ویتاکر (Michael Whitaker)، مدیر اداره هوانوردی فدرال، بوئینگ باید فرهنگ ایمنی شرکت را به سمت رسیدگی جامع به مسایل تضمین کیفیت فراگیر و تولید خود تغییر دهد.

نادیده گرفتن کنترل‌های کیفیت

کنترل‌های داخلی بوئینگ باید منجر به افشای کامل نقص‌های تولید می‌شد. در عوض، گزارش‌های مربوط به مسایل کنترل

انتقاد در وهله اول

متوجه مدیریت شرکت است

اما حساب‌رسان داخلی نیز

مقصرند که به‌نظر می‌رسد

حساب‌رسی‌های عملیاتی کافی

انجام ندادند و به‌جای

آن به بازرسی‌های

اداره هوانوردی اتکا کردند



شد، وجود نداشتند و پس از سقوط مرگبار هواپیماهای مکس ۸ اندونزی و اتیوپی در سال‌های ۲۰۱۸ و ۲۰۱۹ (که در بالا ذکر شد)، بررسی مجدد بوئینگ آغاز شد. بوئینگ در بیانیه‌ای که پس از گزارش هیئت ملی ایمنی حمل‌ونقل منتشر شد، مسئولیت خود را در قبال این انفجار پذیرفت و اعلام کرد که در تلاش است تا از تکرار چنین حوادثی جلوگیری کند. دیوید کالهن، مدیرعامل بوئینگ، در بیانیه‌ای گفت: "صرف‌نظر از نتیجه‌گیری نهایی، بوئینگ مسئول این اتفاق است. چنین اتفاقی نباید برای هواپیمایی که از کارخانه ما خارج می‌شود، روی دهد. ما فقط باید برای مشتریان و مسافران آن‌ها به‌دنبال عملکرد بهتر باشیم." بوئینگ اعلام کرد که اقدام‌های جدیدی برای بهبود نحوه ساخت هواپیماهای ۷۳۷ مکس از جمله بازرسی‌های بیشتر، دادن زمان بیشتر به گروه‌های ۷۳۷ برای "تمرکز و اجرای بهبود کیفیت" و جذب کارشناسان ایمنی مستقل برای ارزیابی عملیات آن انجام خواهد داد.

مشکلات بوئینگ به‌دلیل تداوم تولید بدون انجام آزمایش

کیفیت نادیده گرفته شدند.

خلاصه‌ای از برخی از کاستیها در ادامه آمده است:

• عدم اجرای نظارت اولویت‌دار بر ایمنی. هیچ یک از کمیته‌های هیئت‌مدیره بوئینگ به‌طور خاص مسئولیت نظارت بر ایمنی هواپیما را بر عهده نداشتند.

• عدم آموزش صحیح خلبانان در مورد سامانه کنترل هواپیما، سامانه افزایش قدرت مانور (MCAS).

• عدم نظارت رسمی یا گفتگوی منظم در زمینه ایمنی.

• گزارشهای دوره‌ای مدیریت به هیئت‌مدیره، شامل اطلاعات ایمنی در رابطه با مسایل کلی ایمنی محصول نبود.

• هیئت‌مدیره سازوکاری برای دریافت شکایتهای داخلی در مورد ایمنی هواپیما نداشت و هرگز از شکایتهای مربوط به مسئله ایمنی از سوی کارمندان یا افشاگران مطلع نشد.

• هیئت‌مدیره با توجه به نبود کنترل بر ایمنی هواپیما، در رعایت مهلت‌های تعیین‌شده برای تولید و حفظ رقابت با رقیب اصلی خود، ایرباس، تلاش می‌کرد.

• بوئینگ در پاسخ به رقابت ایرباس، برنامه‌ای تهاجمی برای توسعه مکس ۷۳۷ اتخاذ کرد و در نتیجه، مسایل مهم مربوط به مهندسی مجدد را نادیده گرفت.

اد پیرسون (Ed Pierson) که در سال ۲۰۱۸ مدیر ارشد خط تولید بود، ایمیلی به رئیس برنامه ۷۳۷ ارسال کرد تا هشدار دهد که عجله برای تولید هواپیمای جدید باعث مشکلات جدی می‌شود. او گفت: «می‌دانم که حتی کوچکترین نقصها چقدر می‌تواند برای ایمنی یک هواپیما خطرناک باشد. صادقانه بگویم، همین الان تمام زنگهای هشدار داخلی برای من به صدا درآمده است. و برای اولین بار در زندگی‌ام، متأسفم که بگویم در مورد سوارکردن خانواده‌ام در هواپیمای بوئینگ مردد هستم.» این ایمیل در ۹ ژوئن ۲۰۱۸ نزدیک به پنج ماه قبل از سقوط پرواز ۶۱۰ لاین ایر در دریای جاوه ارسال شده است. حساب‌برسان داخلی باید از مشکلات آگاه بوده و به هیئت‌مدیره اطلاع می‌دادند.

فرهنگ ایمنی بوئینگ

هیئت تعیین مجوز صلاحیت سازمانی (ODA) اداره هوانوردی فدرال، فرایندهای مدیریت ایمنی بوئینگ را

بررسی کرد و کاستیهای متعددی را در فرهنگ ایمنی آن یافت. این گزارش که در ۲۶ فوریه ۲۰۲۴ منتشر شد، فرهنگ ایمنی بوئینگ را در تعدادی از زمینه‌ها مورد انتقاد قرار داد.

این گزارش ناآگاهی از معیارهای مرتبط با ایمنی در تمام سطوح سازمان را نشان داد. در این گزارش همچنین اشاره شده است که این شرکت نتوانسته اطمینان پیدا کند که همه کارکنان نقش خود را در جهت حفظ ایمنی درک کرده باشند.

همچنین به اجرای ناکافی و گیج‌کننده اجزای یک فرهنگ ایمنی مثبت اشاره کرده است. این هیئت به شکافهایی در نقشه راه ایمنی بوئینگ اشاره کرد و به مشکلات جدی کیفی بوئینگ که از سال ۲۰۲۳ عمومیت پیدا کرده بود اشاره کرد.

گزارش اداره هوانوردی فدرال همچنین کاستیهای زیر را در فرهنگ ایمنی شناسایی کرد:

• ناآگاهی از معیارهای مرتبط با ایمنی در تمام سطوح سازمان.

• توجه ناکافی به عوامل انسانی متناسب با اهمیت آن در ایمنی هوانوردی.

• عدم مشارکت خلبان در طراحی و بهره‌برداری هواپیما.

• عدم نظارت مداوم بر عملکرد مهندسی.

• زمان ناکافی برای راهنمایی و آموزش مهندسان کم‌تجربه که منجر به کیفیت پایین‌تر در طرحهای صدور گواهینامه، گزارشها و رعایت قوانین می‌شود.

• کارکنان به‌رغم وجود سیاست «کنکاش، ابراز و شنیدن» در بوئینگ، در ارائه نظر راحت نیستند.

• سامانه گزارشگری نگرانیهای مربوط به محصول، امکان تلافی‌جویی را فراهم می‌کند.

چرا هیئت‌مدیره بوئینگ برای افشای مشکلات مربوط به طراحی و فرایند تولید اقدامی انجام نداد؟ ممکن است که از آنچه در حال وقوع است، بی‌اطلاع باشند؟ شاید، اما حساب‌برسان داخلی باید از مشکلات آگاه بوده و هیئت‌مدیره را مطلع می‌کردند.

با وجود آن‌که کمیته حسابرسی بوئینگ مسئول نظارت بر ریسک به‌عنوان یک موضوع کلی بود، اما کمیته حسابرسی هرگز وضعیت ایمنی هواپیما را بررسی یا حتی در نظر نگرفت.

به‌عنوان نمونه، هنگامی که هیئت‌مدیره در سالهای ۲۰۱۴ و ۲۰۱۷ در مورد برنامه‌های حسابرسی بحث می‌کرد، به ایمنی

بازگرداندن مکس به محور خدمت، شرکت و نهادهای نظارتی تمام جنبه‌های این جت را بررسی و نقصهای طراحی احتمالی جدیدی را کشف کردند. از جمله مشکلاتی که توسط این حسابرسی شناسایی شد، مشکلات احتمالی سیم‌کشی بود که احتمال می‌رفت دسته‌های سیم بسیار به هم نزدیک بودند و باعث اتصال کوتاه خطرناک در طی پروازها شده باشد.

در گزارش هیئت بررسی کارشناسان اداره هوانوردی فدرال، به بسیاری از کاستیهای هیئت‌مدیره اشاره شده بود که در بخش کنترل کیفیت بالا مورد بحث قرار گرفت. همچنین، کاستیهای مدیریتی پس از سقوط نیز وجود داشت. هیئت‌مدیره به مدت ۱۰ روز، از سقوط هواپیمای لاین ایر مطلع نشد. با وجود آن که اداره هوانوردی فدرال و مهندسان داخلی بوئینگ به سرعت سامانه افزایش قدرت مانور را مسئول سقوط معرفی کردند، مدیرعامل به هیئت‌مدیره گزارش داد که ۷۳۷ ایمن است. مدیرعامل حتی به هیئت‌مدیره گفت که گزارشهای مربوط به خرابی سامانه و نگرانیهای در رابطه با ایمنی هواپیما اشتباه بوده و ۷۳۷ مکس ایمن است. نشست رسمی هیئت‌مدیره تا حدود دو ماه پس از سقوط لاین ایر برگزار نشد.

هیچ صورتجلسه‌ای از نشست وجود نداشت و نکات گفتگوی مدیریت، حاوی توضیحات گمراه‌کننده و انکارهای دروغین از مسئولیت آن‌ها بود. ارائه اصول اخلاقی و رعایت ضوابط به کمیته حسابرسی، سقوط هواپیمای لاین ایر را به عنوان "موضوع داغ" ذکر کرد، اما هیچ اشاره خاصی به مسایل ایمنی خطوط هوایی نکرد.

در ژانویه ۲۰۱۹، وزارت دادگستری تحقیقات جنایی در مورد هواپیماهای بوئینگ ۷۳۷ مکس را آغاز کرد. هیئت‌مدیره در نشست در فوریه ۲۰۱۹، به طور خاص تصمیم گرفت تحقیقات داخلی احتمالی را به تعویق بیندازد و آن را به نتیجه‌گیری تحقیقات نظارتی یا به زمانی که هیئت‌مدیره تشخیص دهد چنین تحقیقاتی مناسب است، موکول کند. چندین عضو هیئت‌مدیره از پیام‌های کتبی اتهام برانگیز بین خلبانان فنی پرواز بوئینگ در مورد نقصهای سامانه افزایش قدرت مانور و پنهان کردن اطلاعات حیاتی از اداره هوانوردی فدرال آگاه بودند. این پیامها تا اکتبر ۲۰۱۹ به اداره هوانوردی فدرال داده نشده بودند.

با وجود آن که کمیته حسابرسی

بوئینگ مسئول نظارت بر ریسک

به عنوان یک موضوع کلی بود

اما کمیته حسابرسی هرگز

وضعیت ایمنی هواپیما را

بررسی یا حتی در نظر نگرفت



هواپیما اشاره‌ای نکرد و به آن نپرداخت. در عوض، کمیته حسابرسی تمرکز ویژه‌ای بر ریسکهای مالی و درآمد داشت. حتی پس از سقوط هواپیمای ۷۳۷ مکس لاین ایر، مدیر ارشد رعایت ضوابط بوئینگ نتوانست کمیته حسابرسی را به روز کند و از "ایمنی محصول" به عنوان "ریسک رعایت ضوابط" نام نبرد. پس حسابرسان کجا بودند؟ این جمله بیشتر اوقات پس از شکست حسابرسی مستقل در شناسایی گزارشگری مالی متقلبانه، مطرح می‌شود. با این حال، این موضوع باید در حسابرسیهای داخلی نیز اعمال شود و پرونده بوئینگ یکی از این نمونه‌هاست. جالب است که به ۶ ژانویه ۲۰۲۰ برگردیم، زمانی که نشریه برخط حسابرسی داخلی ۳۶۰ درجه (Internal Audit 360°) گزارش داد که یک حسابرسی داخلی که توسط بوئینگ در دسامبر ۲۰۱۹ و به درخواست نهادهای نظارتی انجام شد، مشکلات ایمنی جدیدی را در هواپیماهای ۷۳۷ مکس مشکل‌دار بوئینگ شناسایی کرد.

در گزارشی از نیویورک تایمز آمده است که این حسابرسی تمام جنبه‌های هواپیما را بررسی کرده است. بوئینگ تولید این هواپیما را متوقف کرد؛ زیرا همچنان به کار برای رفع نقصهای این مدل ادامه داد. به عنوان بخشی از کار برای

وسعت این کوتاهی‌ها تنها پس از سقوط غم‌انگیز دو پرواز ۷۳۷ مکس آشکار شد. اعضای هیئت‌مدیره به جای اولویت‌دادن به ایمنی، بر دستور کار نظارتی متمرکز شدند که بر تولید سریع و بیشینه‌سازی درآمد تاکید داشت. در نتیجه این کوتاهی غم‌انگیز در توجه به ایمنی، بوئینگ متحمل خسارت درخور توجهی شد، میلیون‌ها دلار درآمد از دست داد و جریمه پرداخت کرد. بوئینگ با چرخشی دور از انتظار که بر شکستهای اساسی راهبری شرکتی تاکید داشت، به چندین نفر از اعضای هیئت‌مدیره که مسئول عدم‌توجه به نگرانیهای ایمنی بودند، پادشاهای سنگین و بسته‌های بازنشستگی هدیه داد.

حسابرسیهای عملیاتی

به نظر می‌رسد که بوئینگ برای ارزیابی فعالیتهای عملیاتی شرکت، به‌طور عمده به حسابرسیهای اداره هوانوردی فدرال متکی بوده است. از نظر نویسندگان، این شرکت باید سامانه‌های حسابرسی داخلی لازم را برای ارزیابی فرایندها و رویه‌هایی که عملیات آنها را تشکیل می‌دهند، از جمله هرگونه نقص محصول، مشکلات زنجیره تامین و نگهداری و تعمیرات، توسعه می‌داد.

هدف باید افزایش اثربخشی کلی عملیاتی باشد. اگر این اتفاق در بوئینگ رخ می‌داد، ممکن بود که نقصهای تولید و محصول قبل از این‌که آسیب واقعی ایجاد کنند، شناسایی و برطرف می‌شدند. محیط کنترل داخلی در کسب‌وکار، ترکیبی از ساختار، رویه‌ها، استانداردها و فرایندهای یک کسب‌وکار است که با هم کار می‌کنند تا اطمینان پیدا شود که افراد کارهای درست را به روش درست انجام می‌دهند، تا به اهداف خود برسند یا مأموریت خود را انجام دهند. وقتی به پرونده بوئینگ در زمینه کنترل‌های داخلی و حسابرسیهای عملیاتی فکر می‌کنیم، واضح است که این شرکت محیط کنترل داخلی را به‌گونه‌ای ارزیابی نکرده است که در فرایند تولید ایمن، یا ارزیابی کافی از این‌که سامانه‌های کنترل به‌طور موثر عمل می‌کنند یا خیر، یا فرهنگ ایمنی، و رهبری اخلاقی، تفاوتی ایجاد شده باشد.

بوئینگ در ۳۷ درصد از آزمایشها که به‌طور عمده مربوط به نقص در کنترل‌های تولید بود، شکست خورد.

در ۱۰ مارس ۲۰۱۹، کمتر از یک ماه پس از آن‌که هیئت‌مدیره بوئینگ از آغاز تحقیقات داخلی خودداری کرد، پرواز ۳۰۲ هواپیمایی اتیوپی سقوط کرد.

چند روز بعد، هواپیمای ۷۳۷ مکس توسط اداره هوانوردی فدرال زمین‌گیر شد. بین نوامبر ۲۰۱۸ و مارس ۲۰۱۹، زمانی که اداره هوانوردی فدرال دستور زمین‌گیری این هواپیما را داد، هیئت‌مدیره بوئینگ هرگز آن را در نظر نگرفت یا حتی در مورد آن بحث نکرد. هواپیما را به‌دلیل نگرانیهای ایمنی توقیف کردند.

همانطور که انتظار می‌رفت، سهامداران بوئینگ به‌دلیل شکستهای راهبری شرکتی این شرکت، علیه آن اقامه دعوا کردند. دادگاه چنسری (Chancery) در شهر دلاویر (Delaware) نقصهای ادعایی برای راهبری شرکتی مطرح‌شده در دعاوی سهامداران را بررسی کرد. مولفه‌های وظیفه نظارت هیئت‌مدیره در سال ۱۹۹۶ از طریق دکترین کرمارک (Caremark) تعیین شد. مسئولیت شخصی مدیران در رابطه با عملکرد نظارتی آنها ممکن است "ناشی از عدم‌توجه هیئت‌مدیره به شرایطی باشد که در آن، توجه کافی به یقین می‌توانست از ضرر جلوگیری کند." بر این اساس، مدیران باید برای تعهد به انجام وظیفه خود، با حسن نیت تلاش کنند تا یک سامانه نظارتی را پیاده‌سازی و سپس بر آن نظارت کنند.

دادگاه چنسری در دلاویر اجازه داد تا ادعای انجام وظیفه نظارت کرمارک از سوی مدیران بوئینگ بررسی شود. شاکیان سهامدار از هیئت‌مدیره بوئینگ شکایت کردند و به‌دنبال جبران هزینه‌ها و زیانهای اقتصادی مرتبط با سقوط دو هواپیمای جت ۷۳۷ مکس بودند. شکایت شاکیان بر این ادعا مطرح شد که مدیران قبل از سقوط، ایمنی هواپیما را رصد نکرده و سپس پس از اولین سقوط، در پاسخ به خطرهای ایمنی شناخته‌شده، کوتاهی کردند. این دادخواست در پی آن بود که مدیران را در قبال از دست رفتن "میلیاردها دلار ارزش" ناشی از این حادثه مسئول شناخته شوند.

استدلال اصلی این پرونده به‌شرح زیر بود: اعضای هیئت‌مدیره متهم، که بسیاری از آنها اعضای واجد شرایط و باسابقه‌ای بودند، در انجام وظایف مربوط خود برای نظارت بر ایمنی و صلاحیت پرواز هواپیماهای بوئینگ کوتاهی کردند و

بازرسیهای اداره هوانوردی فدرال

در مارس ۲۰۲۴، اداره هوانوردی فدرال پس از انفجار صفحه یک درب، یک بازرسی شش هفته‌ای از فرایندهای تولید بوئینگ ۷۳۷ مکس انجام داد. بازرسان اداره هوانوردی فدرال دریافتند که از ۸۹ بازرسی محصول انجام شده، بوئینگ ۵۶ آزمایش را با موفقیت پشت سر گذاشته و ۳۳ مورد از آن‌ها شکست خورده است، که به‌طور عمده مربوط به نقص در کنترل‌های تولید بوده است. این اداره همچنین ۱۳ بازرسی محصول را با تمرکز بر تامین‌کننده بدنه بوئینگ، یعنی اسپیریت آئروسپیسستمز (Spirit AeroSystems) انجام داد و در هفت مورد از بازرسی‌ها، نقصهایی را مشاهده کرد. این آژانس در گزارش خود اعلام کرد که موارد متعددی را یافته است که هر دو شرکت نتوانستند الزامهای مربوط به کنترل کیفیت تولید را رعایت کنند. بوئینگ در واکنش به گم‌شدن درپوش درب یک هواپیمای ۷۳۷ مکس ۹ خطوط هوایی آلاسکا، موافقت کرد که بازرسیهای کیفی را افزایش داده و کار تامین‌کنندگان را به‌عنوان بخشی از بررسی فرایندهای تولید هواپیمای ۷۳۷ مکس خود بررسی کند. با وجود ادعاهای مکرر این شرکت مبنی بر تعهدش به رویه‌های ایمنی، این گزارش اعلام کرد که شواهد عینی از تعهد اساسی برای حفظ ایمنی که با توصیف‌های بوئینگ از آن هدف مطابقت داشته باشد، پیدا نکرده است.

ادعاهای افشاگران

براساس گزارش اداره ایمنی و بهداشت شغلی (OSHA) از سال ۲۰۲۰، بوئینگ با ۳۲ شکایت افشاگران مواجه شده است. این ارقام، میزان انتقام‌جویی ادعا شده از سوی شرکت بوئینگ علیه افشاگران را روشن می‌کند. اداره ایمنی به شکایتهای مربوط به انتقام‌جویی علیه کارگرانی که کارفرما را رسوا می‌کنند، تحت قانون ساربنز-اکسلی (SOX) رسیدگی می‌کند. این شکایتها تحت قوانین مختلف ثبت شده‌اند که بیشتر آن‌ها زیر عنوان ایمنی هوانوردی هستند. دو مورد زیر عنوان کلاهبرداری ثبت شدند (Power, 2024).

این اسناد نشان می‌دهد که اداره ایمنی پس از این که جان بارتنت (John Barnett)، مهندس سابق کنترل کیفیت که به

یک افشاگر تبدیل شده بود، در مارس ۲۰۲۴ بر اثر اصابت گلوله مشکوک به خود، درگذشت، بررسی پرونده وی را آغاز کرد. مرگ بارتنت خودکشی اعلام شد. قرار بود بارتنت به‌عنوان بخشی از شهادت‌نامه‌ای که ناشی از اختلاف حقوقی با بوئینگ، کارفرمای سابقش بود، به تعدادی پرسش پاسخ دهد. قرار بود برای مراحل قانونی مربوط به یک دعوی افترا علیه بوئینگ که به ادعای او از روی عمد به حرفه و اعتبارش آسیب رسانده بود، شواهدی ارائه دهد. او ادعا کرد که این دعوا به دلیل ادعاهایی مبنی بر نقض شدید ایمنی در خط تولید این شرکت هواپیماسازی، از روی عمد به حرفه و اعتبارش آسیب رسانده است.

بارنت در سال ۲۰۱۹ به نیویورک تایمز گفت که یک بار به دلیل مستندسازی "تقص فرایند"، به جای احضار او از طریق ایمیل توبیخ شده است، و این برداشت را دارد که شرکت نمی‌خواسته او مشکلات را به‌صورت کتبی مطرح کند. در یک بررسی عملکرد در سال ۲۰۱۴ که توسط تایمز مشاهده شد، مدیر بارتنت به او گفت که باید در "کار در حوزه‌های مهم و کمک به یافتن راهکار برای آن‌ها هم‌زمان با رعایت ضوابط" پیشرفت کند.

در نشست استماع سنای ایالات متحد در ۱۷ آوریل ۲۰۲۴، **سام صالح‌پور** (Sam Salehpour)، مهندس بوئینگ، گواهی داد که به دلیل ابراز نگرانی در مورد شکاف بین بخشهای کلیدی ۷۸۷ دریم‌لاینر (787 Dreamliner)، تهدید شده است. او گفت: "آن‌ها هواپیماهای معیوب تولید می‌کنند. من نگرانیهای جدی در مورد ایمنی هواپیماهای ۷۸۷ و ۷۷۷ دارم و حاضرم ریسک حرفه‌ای را بپذیرم و در مورد آن‌ها صحبت کنم." صالح‌پور ادعا کرد که بوئینگ طی تولید هواپیمای بوئینگ ۷۸۷ دریم‌لاینر خود، زمانی که شروع به چسباندن قطعات به یکدیگر با "نیروی بیش از حد" برای بستن شکافها کرد، مشکلات آن را پنهان کرد. به دنبال آن، صالح‌پور گفت که در ۸۰ درصد مواقع، قطعات در شکافها قرار می‌گرفتند. او در نشست دادرسی گفت: "در واقع، آن‌ها هواپیماهای معیوب تولید می‌کنند." صالح‌پور همچنین فاش کرد که پس از ابراز نگرانی در مورد مشکلاتی که شاهد آن‌ها در تولید هواپیما بوده است، از برنامه بوئینگ ۷۸۷ دریم‌لاینر

جاشوا دین (Joshua Dean) بازرس کیفیت سابق در اسپیریت آئروسیستمز، تامین کننده بوئینگ، تامین کننده را به نادیده گرفتن موارد نقص در تولید هواپیماهای ۷۳۷ مکس متهم کرد. دین به عنوان بخشی از یک دادخواست سهامداران، اظهاراتی ارائه کرد. او در آوریل ۲۰۲۳ اخراج شد و در **رادیوی ملی (NPR)** گفت که این اخراج در پاسخ به گزارش سوراخهای نامناسب در بدنه هواپیما توسط او بوده است. او در سال ۲۰۲۴ بر اثر یک بیماری ناگهانی درگذشت. دین ادعا کرد: به نظر من آن ها پیامی را با این محتوا به سایر افراد می فرستادند که اگر خیلی بلند صحبت کنید، ساکتان می کنیم. از نظر نویسندگان، لحن بوئینگ در سطوح بالای مدیریتی، به عدم افشای کامل نقصهای محصول و نقص در کنترل های عملیاتی منجر شده است. فرهنگ حاکم بر بوئینگ، صداقت، درستکاری و شفافیت در گزارش مشکلات تولید را تقویت نمی کرد. در عوض، محیطی با رویکرد «درآمد به هر قیمتی» را رواج می داد که منجر به نادیده گرفتن نقصها و کاستیهای جدی محصول در فرایند تولید می شد.

قوانین کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا

کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا (SEC) در سپتامبر ۲۰۲۲ در پی دو سانحه مرگبار هواپیماهای ۷۳۷ مکس، شرکت بوئینگ و مدیرعامل سابق آن را به دلیل رعایت نکردن احتیاط معقول در برقراری ارتباط با عموم مردم، متهم ساخت. اظهارات آنها در نوامبر ۲۰۱۸ و آوریل ۲۰۱۹ برای سرمایه گذاران گمراه کننده تشخیص داده شد. براساس اظهارات کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا، پس از اولین سقوط، بوئینگ و مویلنبرگ می دانستند که سامانه افزایش قدرت مانور یک مشکل مداوم ایمنی هواپیما ایجاد می کند، اما با این وجود به مردم اطمینان دادند که هواپیمای ۷۳۷ مکس "به اندازه هر هواپیمایی که تا به حال در آسمان پرواز کرده، ایمن است". بعدها، پس از سقوط دوم، بوئینگ و مویلنبرگ به عموم اطمینان دادند که هیچ گونه لغزش یا خللی در فرایند صدور گواهینامه در رابطه با سامانه افزایش قدرت مانور وجود نداشته است؛ به رغم این که از اطلاعات خلاف آن آگاه بودند. دستورات کمیسیون بورس و اوراق بهادار علیه بوئینگ و

این مطالعه

خطرهای نادیده گرفتن

افشاگران را نشان می دهد و

دلیل محکمی برای

حسابرسیهای عملیاتی

ارائه می دهد که

فرایندهای داخلی را

بررسی و گزارش می کنند



کنار گذاشته شد. صالح پور گفت: "من این مسایل را بیش از ۳ سال است که مطرح کردم، به همین دلیل کنار گذاشته شدم، به من گفته شد که در کار دخالت نکنم، رک و پوست کنده به من گفته شد که خفه شوم."

هنگامی که صالح پور به بخش برنامه های که هواپیماهای ۷۷۷ را مونتاژ می کرد، منتقل شد، گفت که هنگام مونتاژ هواپیماها شاهد "ناهم تنرازی شدید" بوده است. او گفت: "بخش تولید بوئینگ از نیرویی بی اندازه و نامحدود برای اصلاح ناهم تنرازی استفاده می کند و این امر در درازمدت هواپیما را ضعیف می کند. من به معنای واقعی کلمه، افرادی را دیدم که روی قطعات هواپیما می پریدند تا آن ها را تراز کنند. در میان سایر روشهای نامناسب، من به این کار آن ها اثر تارزان می گویم"، صالح پور گفت که بار دیگر نگرانیهای خود را در داخل شرکت مطرح کرده است. او گفت: "من را ساکت کردند؛ به من گفتند ساکت شوم و با تهدیدهای فیزیکی روبرو شدم."

مویلنبرگ نشان داد که آن‌ها از روی سهل انگاری، مفاد مقابله با تخلف قوانین اوراق بهادار فدرال را نقض کردند.

بوئینگ و مویلنبرگ بدون پذیرش یا انکار یافته‌های کمیسیون بورس و اوراق بهادار، به دستور قرار منع و توقف که شامل جریمه‌های ۲۰۰ میلیون دلاری و ۱ میلیون دلاری بود، رضایت دادند. مقرر شد یک صندوق با ارزش منصفانه به نفع سرمایه‌گذاران آسیب‌دیده طبق بخش ۳۰۸ الف قانون ساربنز-اکسلی ۲۰۰۲ تأسیس شود.

گری گنسلر (Gary Gensler) رئیس کمیسیون بورس و اوراق بهادار گفت: «هیچ کلمه‌ای برای توصیف تلفات غم‌انگیز جان انسانها که توسط این دو سقوط هواپیما ایجاد شده است، وجود ندارد. در مواقع بحرانی و غم‌انگیز، اهمیت بسیاری وجود دارد که شرکت‌های دولتی و مدیران، اطلاعات کامل، منصفانه و صادقانه ارائه دهند. شرکت بوئینگ و مدیرعامل آن مویلنبرگ، در خصوص افشای اطلاعات به بازارها که اساسی‌ترین تعهد آن‌ها است، کوتاهی کردند. آن‌ها با ارائه تضمین‌هایی در مورد ایمنی ۷۳۷ مکس، سرمایه‌گذاران را گمراه کردند؛ با وجود آن‌که از نگرانی‌های جدی در رابطه با ایمنی بوئینگ آگاه بودند.»

گوربیر اس. گروال (Gurbir S. Grewal) مدیر بخش اجرای احکام کمیسیون گفت که «بوئینگ و مویلنبرگ با گمراه کردن سرمایه‌گذاران در مورد ایمنی ۷۳۷ مکس، درآمد خود را بر جان مردم ترجیح دادند، همه اینها در تلاش برای بازسازی تصویر بوئینگ پس از دو حادثه غم‌انگیز که به گرفتن جان ۶۴۳ نفر و غم و اندوه بی‌حد و حصر برای بسیاری از خانواده‌ها منجر شد، بود.» او به اهمیت شرکت‌های سهامی عام و مدیران آن‌ها در ارائه اطلاعات دقیق و کامل به هنگام افشای اطلاعات به سرمایه‌گذاران، صرف نظر از شرایط، اشاره کرد.

تحقیقات کنگره

در مارس ۲۰۲۴، کمیته فرعی دائمی سنای ایالات متحد در امور تحقیقات (PSI) نشست برگزار کرد که در آن افشاگریهایی در مورد ایمنی و کیفیت تولید هواپیماهای بوئینگ دریافت کرد. پس از این افشاگریها، کمیته یک تحقیق دوحزبی را آغاز کرد و از شرکت بوئینگ و اداره هوانوردی فدرال

اطلاعات درخواست کرد. در ۱۸ ژوئن ۲۰۲۴، کمیته نشستی با دیوید کالهن، مدیرعامل بوئینگ، برگزار کرد. کمیته شواهد جدیدی را که توسط افشاگران در مورد خطرهای ایمنی ناشی از فرایندهای تولید بوئینگ ارائه شده بود، منتشر کرد؛ از جمله دو افشاگری که برای اولین بار اعلام عمومی کرده بودند. **ریچارد بلومنتال** (Richard Blumenthal) (دموکرات از ایالت کنتیکت)، بیانیه‌ای صادر کرد:

این فرهنگی است که همچنان درآمد را در اولویت قرار می‌دهد، محدودیتها را کنار می‌گذارد و کارگران خود را نادیده می‌گیرد. فرهنگی که در آن افرادی که افشاگری می‌کنند ساکت و به حاشیه رانده می‌شوند با وجود آن‌که انتقاد فرد را به کف کارخانه می‌کشاند. فرهنگی که امکان انتقام‌گیری از کسانی که تسلیم منافع نمی‌شوند را فراهم می‌کند. فرهنگی که به شدت نیاز به اصلاح دارد.

در ۱۸ ژوئن ۲۰۲۴، **سام موهاک** (Sam Mohawk) بازرس گواهی کیفیت در بوئینگ، جزییات چگونگی از دست رفتن ردیابی «صدها» قطعه نامنطبق یا آسیب‌دیده توسط برنامه ۷۳۷ را با وجود الزامهایی که تولیدکنندگان هواپیما را ملزم به نگهداری سوابق دقیق می‌کند، شرح داد. این قطعات را نمی‌توان بدون اجازه ویژه در هواپیما استفاده کرد. موهاک شکایتی را به اداره ایمنی و بهداشت شغلی ارائه داد و ادعا کرد که شرکت اقدام او را تلافی کرده است که این امر به عنوان بخشی از گزارش کمیته فرعی به طور عمومی منتشر شد. او در این گزارش گفت که بسیاری از قطعات گم‌شده به طور غیرقانونی در هواپیما نصب شده‌اند. او همچنین ادعا کرد که از سوی مافوقه‌ایش دستور گرفته بود تا سوابق قطعاتی که به عنوان نامنطبق تعیین شده‌اند را از بین ببرد.

بوئینگ یک مطالعه موردی است که نشان می‌دهد وقتی کنترل‌هایی که برای جلوگیری از حوادث وضع شده‌اند نادیده گرفته می‌شوند، چه اتفاقی می‌تواند بیفتد.

بوئینگ در ماه ژوئیه موافقت کرد که به جرم خود اعتراف کند. در ۸ جولای ۲۰۲۴، به اتهام توطئه برای کلاهبرداری از ایالات متحد به دلیل نقشش در دو سقوط مرگبار، محکوم شد. در صورت پذیرش توافق، این وزارتخانه تا ۴۸۷ میلیون دلار پرداخت می‌کرد که کسری از ۲۴/۸ میلیارد دلاری است

که خانواده‌های قربانیان سقوط هواپیما درخواست کرده بودند. در این توافق‌نامه تصریح شده بود که بوئینگ باید به مدت سه سال تحت نظارت یک ناظر مستقل فعالیت کند. جریمه‌های تعیین شده خانواده‌ها را راضی نکرد، اما وزارت دادگستری استدلال کرد که مجازات‌های اعمال شده بر بوئینگ قوی‌ترین مجازات موجود است. همچنین استدلال کرد که پیشرفت‌های دیگری نیز وجود دارد؛ از جمله نظارت بر یک ناظر و درخواست این که بوئینگ هنگام ساخت هواپیما هزینه بیشتری را صرف ایمنی و رعایت قوانین کند.

وزارت دادگستری ادعا کرد که این محکومیت کیفری، تعهد این وزارتخانه را به پاسخگو نگه داشتن بوئینگ در قبال سوء رفتارشان نشان می‌دهد. همچنین، این موضوع احتمال بروز مشکلات حقوقی بیشتر برای این شرکت و مدیران اجرایی آن را افزایش می‌دهد.

تعویق در پیگرد قانونی

بوئینگ در ژانویه ۲۰۲۱، با بخش کلاهبرداری و دفتر دادستانی ایالات متحد برای ناحیه شمالی تگزاس، توافق‌نامه تعویق در پیگرد قانونی (DPA) را برای حل و فصل یک اتهام کیفری که همزمان علیه بوئینگ مطرح شده بود، منعقد کرد. به طور خاص، توطئه‌ای برای فریب گروه ارزیابی هواپیمای اداره هوانوردی فدرال (FAA AEG) در رابطه با ارزیابی اداره هوانوردی فدرال از هواپیمای بوئینگ ۷۳۷ صورت گرفته بود. همانطور که شرکت بوئینگ براساس اسناد ارائه شده به دادگاه اعتراف کرد، بوئینگ از طریق دو نفر از خلبانان فنی پرواز ۷۳۷ خود، گروه ارزیابی را که الزامهای آموزش خلبانی را برای خطوط هوایی مستقر در ایالات متحد که با این هواپیما پرواز می‌کنند، ارزیابی و اجباری کرده بود را در محدوده سرعتی که بخشی از کنترل‌های پرواز ۷۳۷ توسط گروه ارزیابی می‌توانست در آن عمل کند، فریب داده است. به عنوان بخشی از توافق‌نامه تعویق در پیگرد قانونی، بوئینگ موافقت کرد که در مجموع بیش از ۲/۵ میلیارد دلار بپردازد که شامل جریمه نقدی کیفری ۲۴۳/۶ میلیون دلاری، پرداخت غرامت به مشتریان هواپیمایی بوئینگ ۷۳۷ به مبلغ ۱/۷۷ میلیارد دلار و یک صندوق ۵۰۰ میلیون دلاری برای جبران خسارت وراثت، بستگان و ذینفعان

قانونی ۳۴۶ نفری که در دو سقوط بوئینگ ۷۳۷ جان باختند، می‌شود. تعویق در پیگرد قانونی بوئینگ را ملزم به ایجاد یک سامانه مدیریت ادعاها برای توزیع این صندوق و تحمل تمام هزینه‌های مرتبط با آن فرایند کرد.

در ۱۴ مه ۲۰۲۴، وزارت دادگستری به دادگاه اطلاع داد که تشخیص داده است بوئینگ با عدم طراحی، اجرا و اعمال یک برنامه رعایت ضوابط و اصول اخلاقی برای جلوگیری و تشخیص نقض قوانین تخلف ایالات متحد طی عملیات خود، تعهدهای خود را براساس تعویق در پیگرد قانونی نقض کرده است. بوئینگ به دلیل عدم اجرای کامل مفاد و تعهدهای تحت تعویق در پیگرد قانونی، اکنون توسط وزارت دادگستری به دلیل هرگونه تخلف کیفری فدرال که از آن مطلع است، تحت پیگرد قانونی قرار دارد.

وزارت دادگستری در ۷ ژوئیه ۲۰۲۴ گزارش وضعیت را ارائه کرد و به دادگاه اطلاع داد که با بوئینگ در مورد شرایط توافق پیشنهادی برای اقرار به جرم به توافق اصولی رسیده است. سپس، در ۲۴ ژوئیه ۲۰۲۴، وزارت دادگستری توافق‌نامه پیشنهادی برای اقرار به جرم را به دادگاه منطقه‌ای ایالات متحد برای ناحیه شمالی تگزاس ارائه کرد و درخواست تایید دادگاه را طبق قانون فدرال آیین دادرسی کیفری ۱۱ درخواست کرد.

خانواده‌های ۳۴۶ قربانی این سانحه در ۳۱ ژوئیه ۲۰۲۴ دادخواستی ۴۸ صفحه‌ای را در ناحیه شمالی تگزاس ثبت کردند و از قاضی خواستند که توافق‌نامه وزارت دادگستری با بوئینگ را به ۹ دلیل رد کند، از جمله این که این توافق‌نامه با توجه به دستورالعمل‌های صدور حکم کیفری، برای شرکت بسیار آسان‌گیرانه است و به طور مخفیانه رهبری ارشد وقت بوئینگ را تبرئه می‌کند. قاضی فدرال در ۵ دسامبر ۲۰۲۴ توافق‌نامه اقرار به جرم را رد کرد و گفت که در روند انتخاب یک ناظر مستقل که در توافق‌نامه اقرار به جرم برای نظارت بر ایمنی و بهبود کیفیت در بوئینگ مورد نیاز است، مشکلاتی وجود دارد. رید اوکانر (Reed O'Connor) قاضی دادگاه منطقه‌ای ایالات متحد، گفت که با این ایده که وزارت دادگستری، نه دادگاه، بر انتخاب ناظر و نحوه عملکرد بوئینگ تحت توافق‌نامه قبلی با وزارت دادگستری در ژانویه ۲۰۲۱ بر سر همین اتهامات، تایید داشته

افشاگران نقش اساسی در اطمینان به عملکرد صحیح سامانه‌های عملیاتی دارند. سامانه‌های راهبری شرکتی باید برای حمایت از افشاگران توسعه داده شوند. در مورد بوئینگ، هر حسابرسی داخلی که انجام شد، تاثیر مورد انتظار برای حمایت از سامانه‌های عملیاتی اخلاق مدار را نداشت. مورد بوئینگ یک داستان هشدار دهنده است برای آنچه می‌تواند اتفاق بیفتد در زمانی که درآمد بر توسعه سامانه‌های کنترل کیفیت موثر و ایجاد فرهنگ ایمنی مقدم باشد.

همانطور که نویسندگان روی مورد حادثه بوئینگ تامل می‌کنند، بر این باور هستیم که دستکم پنج پرسش برای حسابداران رسمی وجود دارد که باید در نظر بگیرند.

• حسابداران رسمی چگونه می‌توانند علائم هشداردهنده‌ای را که نشان می‌دهد یک شرکت مشکلات تولید را نادیده می‌گیرد و کاهش هزینه را بر ایمنی و رعایت قوانین اولویت می‌دهد، ارزیابی و شناسایی کنند؟

• حسابداران رسمی چه نقشی در ارزیابی و اطمینان از اثربخشی کنترل‌های داخلی (از جمله افشاگری) مربوط به مدیریت ریسک و رعایت قوانین دارند؟

• حسابداران رسمی چگونه باید با معضله‌های اخلاقی برخورد کنند، در زمانی که گمان می‌کنند راهبری شرکتی از بین رفته و تصمیم‌های مالی به قیمت امنیت عمومی یا رعایت قوانین گرفته می‌شود؟

• حسابداران رسمی چه درسهایی می‌توانند از شکست‌های بوئینگ ناشی از اطمینان به اصلاح نقص‌های ذکر شده توسط نهادهای نظارتی و پاسخگو بودن افراد مسئول در سازمان‌های خود بگیرند؟

• با توجه به تمام آنچه که اکنون در مورد بوئینگ اتفاق افتاده است، می‌دانیم، حسابداران رسمی چگونه می‌توانند از شفافیت مالی و پاسخگویی قوی‌تر حمایت کنند تا از به خطر افتادن اعتماد عمومی در بلندمدت در برابر انگیزه‌های کسب درآمد در کوتاه‌مدت، جلوگیری شود. 

منبع:

- Mintz, S. Miller, F.W (2025), *The Story of Boeing's Failed Corporate Culture* – The CPA Journal, www.cpajournal.com/

حسابرسان داخلی باید

از مشکلات آگاه بوده و

به هیئت‌مدیره

اطلاع می‌دادند



باشد، مشکل دارد. اوکانر در اظهار نظر خود نوشت: "منصفانه است که بگوییم تلاش دولت برای اطمینان از رعایت قوانین شکست خورده است. در این مرحله، منافع عمومی/ایجاب می‌کند که دادگاه وارد عمل شود. به حاشیه راندن دادگاه در انتخاب و نظارت بر ناظر مستقل به عنوان توافقنامه اقرار به جرم، اعتماد عمومی به آزادی مشروط بوئینگ را تضعیف می‌کند." اوکانر به یکی از مفاد توافقنامه اقرار به جرم اعتراض کرد، که بیان می‌کرد ناظر "مطابق با تعهد وزارت دادگستری به تنوع و شمول" انتخاب خواهد شد.

اهمیت سامانه‌های عملیاتی اخلاق مدار

بوئینگ یک مطالعه موردی است که نشان می‌دهد وقتی همان کنترل‌هایی که برای جلوگیری از حوادث ناگوار وضع شده‌اند، نادیده گرفته شوند، چه اتفاقی می‌تواند بیفتد. این نمونه‌ای است از این که فرهنگ ایمنی که باید در صنعت هواپیماسازی وجود داشته باشد، چگونه می‌تواند به خاطر تولید سریع محصول کنار گذاشته شود. این مطالعه خطرهای نادیده گرفتن افشاگران را نشان می‌دهد و دلیل محکمی برای حسابرسی‌های عملیاتی ارائه می‌دهد که فرایندهای داخلی را بررسی و گزارش می‌کنند، موردی که در ظاهر از سوی بوئینگ نادیده گرفته شده و در عوض به بازرسی‌های اداره هوانوردی فدرال برای شناسایی مشکلات عملیاتی اتکا شده است.

به یاد

دکتر احمد مدرسی

✍ محمود مجدی اغولبیک



**واژه‌هایم چرا سپید شدند؟ غم استاد پیرشان کرده‌ست
کوچ آن وسعت همیشه سبز، بی شکوه و حقیرشان کرده‌ست**

دکتر احمد مدرس به علت بیماری سالها دور از ما و مدتی خارج از کشور و حتی دور از حرفه شده بود! خبر کوتاه بود، اما سنگین و بهت‌آور؛ خبر درگذشت او همه را بهت‌زده کرد؛

زنه‌یاد دکتر احمد مدرس عضو هیئت‌علمی دانشگاه تهران و دانشگاه شهید بهشتی در رشته حسابداری و مدیریت مالی بود، اما بعد از بازنشستگی به موسسه آموزش عالی خاتم رفت تا به‌عنوان مدیر گروه حسابرسی همچنان شمع رشته حسابداری و مدیریت مالی را روشن نگاه دارد تا این‌که بیماری به کلی او را از علاقه‌مندی خود یعنی معلمی در این رشته دور کرد. دکتر مدرس محقق و معلمی آرام، باوقار، منظم و مهربان بود. او مدرسی خوش برخورد بود که همه را مجذوب خود می‌کرد!

او چندسالی هم به‌عنوان هیئت‌مدیره جامعه حسابداران رسمی دین خود را به این رشته بیش از پیش اداء کرد. سازمان حسابرسی و مجله حسابرسی نیز در دوره‌هایی میزبان دکتر مدرس بود.

روحش شاد و نامش جاودان باد!

گوشه‌ای از فعالیت‌های علمی دکتر احمد مدرس در آرشیو کتابخانه سازمان حسابرسی:

- هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، نشریه ۱۴۰ سازمان حسابرسی
- راهنمای به‌کارگیری استاندارد شماره ۴ و ۵ ذخایر، نشریه ۱۸۰ سازمان حسابرسی
- راهنمای به‌کارگیری استاندارد شماره ۳ درآمد عملیاتی، نشریه ۱۹۱ سازمان حسابرسی
- راهنمای به‌کارگیری استاندارد شماره ۲۱ حسابداری اجاره‌ها، نشریه ۱۹۰ سازمان حسابرسی

○ مدیریت مالی جلد اول، شرکت چاپ و نشر بازرگانی
مقالات زیادی نیز از ایشان در مجلات حرفه‌ای مالی و حسابداری به یادگار مانده است.



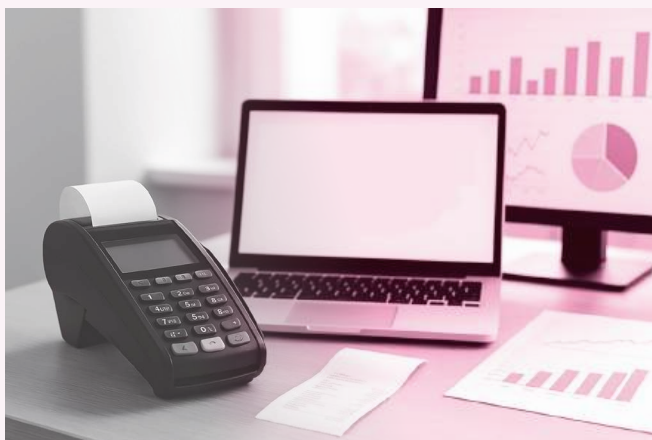
قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان

الزامات و موارد مهم

✍️ محمود مجدی اغولیک

مقدمه

با پیشرفت تکنولوژی و گسترش تجارت الکترونیک، نیاز به سیستم‌های مدرن برای نظارت و کنترل تراکنش‌های مالی بیشتر احساس شد. در چارچوب نظام مالیاتی هوشمند، تمام فعالیتهای اقتصادی و معاملات کشور اعم از واردات و صادرات، شهرداریها، سیستم‌های بانکی و شبکه‌های بیمه، نیروی انتظامی و تمامی دستگاه‌های اجرایی ذیربط به سامانه‌های نظام مالیاتی کشور متصل می‌باشند. این شبکه به هم پیوسته هوشمندسازی را می‌توان به‌عنوان بهترین راهکار برای مبارزه با فرار مالیاتی



در کشور یاد کرد به‌طوری‌که نظام مالیاتی هوشمند، فاصله مودی و ممیز مالیاتی را به کمترین میزان کاهش داده و همچنین اشراف سازمان امور مالیاتی به عملکرد و فعالیت واقعی مودیان را تقویت می‌نماید. یکی از مهم‌ترین ابزارهای نظارتی در این زمینه که به سامان‌دهی سیستم‌های مالیاتی و ارتقای شفافیت اقتصادی کمک می‌کند، **پایانه‌های فروشگاهی** است که در راستای هوشمندسازی نظام مالیاتی در ایران و به‌منظور ایجاد شفافیت مالی و جلوگیری از فرار مالیاتی، **قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان** به تصویب رسید. این قانون که ابتدا در سال ۱۳۹۸ به تصویب رسید شامل ۲۹ ماده است. برای حل چالش‌های اجرا و نیز برای هرچه بهتر اجرا شدن **قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان**، در سال ۱۴۰۲ قانونی ۱۰ ماده‌ای با عنوان **«قانون تسهیل تکالیف مودیان جهت اجرای «قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان»** به تصویب رسید. آخرین اصلاحیه قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان نیز تحت تاثیر **«قانون مالیات بر سوداگری و سفته بازی»** (مصوب سال ۱۴۰۴) در مرداد ماه سال ۱۴۰۴ برای اجرا ابلاغ گردیده است.

هدفهای قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه

مودیان

این قانون اهداف مختلفی دارد که به‌طور عمده شامل موارد زیر می‌شود:

۵ شفاف‌سازی اقتصادی: با استفاده از پایانه‌های فروشگاهی و اتصال به سامانه مودیان مالیاتی، معاملات مالی شفاف‌تر شده و دولت قادر به نظارت دقیق‌تری بر فعالیتهای اقتصادی خواهد بود.

۵ جلوگیری از فرار مالیاتی: یکی از اهداف اصلی این قانون، کاهش فرار مالیاتی از طریق ثبت دقیق تراکنشهای مالی و پیگیریهای بعدی است.

۵ ایجاد عدالت مالیاتی: از آنجا که کسب‌وکارها موظف به ارسال اطلاعات فروش خود به سیستم مالیاتی هستند، امکان تساوی شرایط برای تمامی افراد فراهم می‌شود.

مفاهیم و الزامات قانون پایانه‌های فروشگاهی و

سامانه مودیان

پایانه فروشگاهی: رایانه، دستگاه کارتخوان بانکی (pos)، درگاه پرداخت الکترونیکی یا هر وسیله دیگری که امکان اتصال به شبکه‌های الکترونیکی پرداخت رسمی کشور و سامانه مودیان را داشته و از قابلیت صدور صورتحساب الکترونیکی برخوردار باشد.

سامانه مودیان: سامانه‌ای است تحت مدیریت سازمان امور مالیاتی که در آن به هر شخص حقیقی و حقوقی حسب مورد مطابق مقررات این قانون، کارپوشه‌های تجاری یا غیرتجاری یا هر دو اختصاص یافته و تبادل اطلاعات میان اشخاص مذکور و سازمان، صرفاً از طریق آن انجام می‌شود. اشخاص مذکور می‌توانند با استفاده از هرگونه سخت‌افزار یا نرم‌افزار اعم از رایانه شخصی، پایانه فروشگاهی، سامانه‌های ابری یا هر وسیله دیگری که حافظه مالیاتی به آن متصل شده باشد به سامانه مودیان متصل شوند. مرجع نهائی ثبت، صدور و استعلام صورتحساب الکترونیکی سامانه مودیان می‌باشد.

صورتحساب الکترونیکی: صورتحساب یا کاربرگ (فرم) الکترونیکی دارای شماره منحصر به فرد مالیاتی که

اطلاعات مندرج در آن، در حافظه مالیاتی ذخیره می‌شود. مشخصات و اقلام اطلاعاتی صورتحساب الکترونیکی توسط سازمان تعیین و اعلام می‌شود در مواردی که از دستگاه کارتخوان بانکی یا درگاه پرداخت الکترونیکی به‌عنوان پایانه فروشگاهی استفاده می‌شود، رسید یا گزارش الکترونیکی پرداخت خرید صادره در حکم صورتحساب الکترونیکی است.

اشخاص مشمول:

اشخاص تجاری: کلیه اشخاص حقیقی موضوع فصل دوم از باب سوم قانون مالیاتهای مستقیم (درآمد شخص حقیقی در خدمت شخص دیگر) و کلیه اشخاص حقیقی که از طریق اشتغال به مشاغل موضوع «فصل چهارم از باب سوم قانون مالیاتهای مستقیم» درآمد تحصیل می‌کنند و کلیه اشخاص حقیقی مشمول «ماده (۷۷) قانون مالیاتهای مستقیم» و همچنین کلیه اشخاص حقوقی ایرانی دارای فعالیتهای انتفاعی یا غیرانتفاعی و کلیه اشخاص حقوقی غیرایرانی که در ایران دارای شعبه، نماینده یا کارگزار یا امثال آنها هستند. اشخاص غیرتجاری: کلیه اشخاص حقیقی در کلیه مناطق کشور از جمله مناطق آزاد تجاری - صنعتی و ویژه اقتصادی که دارای «شماره ملی» یا «شماره اختصاصی (فراگیر) اتباع خارجی» هستند.

شرکتهای معتمد ارائه‌کننده خدمات مالیاتی: اشخاص حقوقی دارای پروانه هستند که حسب ضوابط و دستورالعملهای ابلاغی سازمان، نسبت به ارائه مشاوره و آموزشهای لازم به مودیان، نصب و پشتیبانی تجهیزات موردنیاز برای ارائه خدمات مالیاتی از قبیل خدمات مربوط به صدور صورتحساب الکترونیکی و سایر امور غیرحاکمیتی (به تشخیص سازمان) با سازمان همکاری می‌کنند.

کارپوشه تجاری: کارپوشه‌ای که در سامانه مودیان صرفاً به «اشخاص تجاری» اختصاص می‌یابد.

کارپوشه غیر تجاری: کارپوشه‌ای که در سامانه مودیان به «اشخاص غیر تجاری» اختصاص می‌یابد.

حساب تجاری: هرگونه حساب اعم از ارزی و ریالی متعلق به اشخاص تجاری

حساب غیرتجاری: هرگونه حساب اعم از ارزی و ریالی



استفاده از پایانه فروشگاهی برای

مودیان که مستقیماً با

مصرف‌کننده نهائی ارتباط ندارند

الزامی نیست

مودیان منتقل می‌شود و به‌عنوان اعتبار مالیاتی برای او منظور می‌شود.

مودیان مالیاتی مکلفند ظرف مدت سی روز از تاریخ درج صورتحساب الکترونیکی در کارپوشه مودیان نسبت به اعلام پذیرش یا عدم‌پذیرش این صورتحسابها اقدام کنند. عدم‌اظهاری ظرف مدت مذکور به منزله تایید صورتحساب مربوط می‌باشد.

در پایان هر دوره سه‌ماهه، بدهی مالیات بر ارزش‌افزوده مودی که عبارت است از مابه‌التفاوت مالیات فروش و مالیات خرید (اعتبار مالیاتی) وی در طول دوره، طبق مقررات توسط سامانه محاسبه می‌شود. در صورتی که مالیات فروش مودی بیشتر از مالیات خرید (اعتبار مالیاتی) وی باشد، مودی موظف است مابه‌التفاوت را به ترتیبی که سازمان مقرر می‌کند، به حساب سازمان واریز کند. متقابلاً در صورتی که مالیات فروش مودی کمتر از مالیات خرید (اعتبار مالیاتی) وی باشد، سازمان موظف است با رعایت ترتیبات قانونی مربوطه مابه‌التفاوت را به مودی مسترد کند.

پس از اتمام مواعید مقرر در ماده (۳) این قانون، ماموران مالیاتی جز در مواردی که در این قانون اجازه داده شده، نباید در تشخیص بدهی مالیات بر ارزش‌افزوده مودیان دخالت کنند.

متعلق به اشخاص غیرتجاری

خرده فروشیهها و واحدهای صنفی که مستقیماً با مصرف‌کننده نهایی ارتباط دارند علاوه بر عضویت در سامانه مودیان، موظف به استفاده از پایانه فروشگاهی می‌باشند. استفاده از پایانه فروشگاهی برای مودیان که مستقیماً با مصرف‌کننده نهائی ارتباط ندارند، الزامی نیست اما مودیان مزبور موظفند کلیه صورتحسابهای خود را به ترتیبی که سازمان مقرر می‌کند، از طریق سامانه مودیان صادر کنند. سازمان با همکاری اتاق اصناف ایران مکلف است نسبت به آموزش، توانمندسازی و مشاوره به مودیان اقدام کند کارگروهی مرکب از نمایندگان سازمان، اتاق اصناف ایران و وزارت ارتباطات و فناوری اطلاعات در هر استان تشکیل می‌شود.

فرایند ثبت معاملات و محاسبه مالیات بر ارزش‌افزوده

در سامانه مودیان

الف - صورتحساب الکترونیکی، توسط فروشنده از طریق سامانه مودیان صادر می‌شود. در مورد مودیان که مستقیماً با مصرف‌کننده نهایی ارتباط دارند، عملیات ثبت فروش و صدور صورتحساب الکترونیکی، توسط پایانه فروشگاهی انجام می‌شود.

ب - در صورتی که خریدار، مصرف‌کننده نهایی نبوده و خود عضو سامانه مودیان باشد، صورتحساب الکترونیکی صادرشده توسط فروشنده، به‌صورت خودکار به کارپوشه وی در سامانه

موارد مهم

□ جمع صورتحسابهای الکترونیکی صادره توسط هر مودی در هر دوره مالیاتی نمی‌تواند بیشتر از پنج برابر فروش اظهار شده وی در دوره مشابه سال قبل، که مالیات آن به سازمان پرداخت شده یا ترتیب پرداخت آن داده شده است، باشد.

□ صورتحسابهای الکترونیکی ثبت شده در سامانه مودیان به منزله ثبت آن‌ها در سامانه فهرست معاملات موضوع ماده (۱۶۹) قانون مالیاتهای مستقیم است و فروشنده و خریدار تکلیف اضافی در این مورد نخواهند داشت.

□ مودیانی که از ثبت نام در سامانه مودیان خودداری کنند در صورتی که از پایانه فروشگاهی استفاده نکنند، مشمول امتیاز مذکور در ماده (۴) این قانون نمی‌باشند. سازمان موظف است معادل مالیات متعلق به فروش مودیان موضوع این ماده را به هر طریق ممکن از جمله مراجعه به محلهای فعالیت و رسیدگی به دفاتر، اسناد و مدارک آنان، (اعم از فیزیکی و الکترونیکی) یا هرگونه مدارک و قراینی که به دست می‌آورد، تعیین و مطالبه کند. در تعیین مالیات متعلق به این مودیان، هیچ‌گونه اعتبار مالیاتی برای خریدهای آنان منظور نخواهد شد. مودیان مزبور، در صورت اعتراض به میزان فروش اعلام شده توسط سازمان، می‌توانند با ارائه اسناد و مدارک مثبت به مراجع دادرسی مالیاتی مراجعه کنند.

□ در صورتی که مودی، برخی از فعالیتها و یا معاملات خود را اکتان کند، یا از صدور صورتحسابهای خود از طریق سامانه مودیان خودداری کرده یا در ثبت قیمت یا مقدار فروش مرتکب کم اظهاری یا بیش اظهاری شده باشد، سازمان موظف است موارد تخلف مودی را از طریق سامانه مودیان به اطلاع وی برساند.

□ اشخاص تجاری مکلفند شماره حساب یا حسابهای خود را به عنوان حساب تجاری و شناسه یکتای دستگاههای کارتخوان بانکی (pos) یا درگاههای پرداخت الکترونیکی مورد استفاده برای فعالیت شغلی خود را به سازمان امور مالیاتی اعلام کنند.

□ کلیه وجوه واریزی به حسابهای تجاری، به عنوان وجوه

مرتبط با فعالیتهای صاحب حساب محسوب می‌شود. همچنین وجوه واریزی به حسابهای تجاری متصل به درگاه پرداخت الکترونیکی یا دستگاه کارتخوان بانکی متعلق به اشخاص تجاری عرضه‌کننده کالا و خدمت، فروش محسوب می‌شوند.

□ پس از انقضای مواعد (مهلتها) مذکور در ماده (۳) این قانون، صورتحسابهایی که در سامانه مودیان ثبت نشده باشد معتبر نبوده و قابل استناد در مراجع دادرسی مالیاتی نخواهد بود. ذیحسابان و مدیران مالی دستگاههای اجرائی موضوع ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶/۷/۸ و اصلاحات و الحاقات بعدی آن مکلفند در پذیرش اسناد هزینه‌ای، مفاد این ماده را رعایت کنند. سازمان امور مالیاتی مکلف است امکان راستی‌آزمایی صورتحسابهای موضوع این ماده را برای خزانه‌داری کل، دیوان محاسبات کشور و سایر دستگاههای نظارتی حسب مورد فراهم کند.

نتیجه‌گیری

قانون پایانه‌های فروشگاهی یکی از اقدامات موثر در راستای شفاف‌سازی اقتصادی و بهبود نظارت مالیاتی در کشور است. اجرای این قانون به دولت کمک می‌کند تا فعالیتهای اقتصادی را بهتر کنترل کرده و از فرار مالیاتی جلوگیری کند. همچنین، این قانون از طریق تسهیل فرایند صدور فاکتورهای الکترونیکی و اتصال کسب‌وکارها به سامانه مودیان، به ارتقا استانداردهای مالی و مالیاتی کمک می‌کند. برای کسب‌وکارها و فروشندگان، آگاهی از الزامات این قانون و رعایت مهلتها و تاریخهای تعیین شده اهمیت زیادی دارد تا از جریمه‌ها و مشکلات قانونی جلوگیری شود.

منابع:

- قانون تسهیل تکلیف مودیان جهت اجرای «قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان» مصوب ۱۴۰۲
- قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان مصوب ۱۳۹۸ و اصلاحیه ۱۴۰۴
- قانون مالیات بر سوداگری و سفته‌بازی مصوب ۱۴۰۴

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵

درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

در صنعت خدمات حرفه‌ای

✍ مترجم: دکتر سیده سمانه شاه‌رخ

برای واحدهای تجاری در بخش خدمات حرفه‌ای، تجزیه و تحلیل اولیه بی‌دی‌اُ (BDO) از استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ نشان می‌دهد که حوزه‌های زیر از اهمیت ویژه‌ای برخوردار هستند:

- ☐ آیا درآمد عملیاتی در نقطه‌ای از زمان شناسایی می‌شود یا در طول زمان؟
- ☐ اگر درآمد عملیاتی در طول زمان شناسایی شود، چطور باید میزان تکمیل پیشرفت را اندازه‌گیری و شناسایی کرد؟
- ☐ آیا قرارداد باید به دو یا چند جزء تفکیک شود؟ از طرف دیگر، آیا دو یا چند قرارداد باید در یک تعهد کلی واحد به صورت یک بسته در نظر گرفته شوند؟
- ☐ با قراردادهایی که شامل مابه‌ازای متغیر است، چگونه باید برخورد کرد؟
- ☐ با تعدیل قرارداد چگونه باید برخورد کرد؟
- ☐ آیا مخارج دستیابی به قرارداد باید سرمایه‌ای شود یا بلادرنگ هزینه شود؟
- ☐ چه تعدیلهایی برای اثر ارزش زمانی پول لازم است (جزء تامین مالی با اهمیت)؟

همچنین، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵، افشای بیشتری را برای شناسایی درآمد عملیاتی تعیین می‌کند. در نتیجه احتمال دارد لازم باشد فرایندهای داخلی جدیدی ایجاد شود یا فرایندهای داخلی تغییر کند تا بتوان اطلاعات لازم را به دست آورد.

آیا درآمد عملیاتی در نقطه‌ای از زمان شناسایی می‌شود یا در طول زمان؟

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ شامل رهنمودی خاص و دقیق در تعیین این موضوع است که آیا درآمد عملیاتی در طول زمان شناسایی شود (که اغلب طبق استانداردهای موجود به عنوان «درصد تکمیل» نامیده می‌شود) یا در نقطه‌ای از زمان. سه معیار وجود دارد که هر کدام منجر به شناسایی درآمد عملیاتی در طول زمان می‌شود. این معیارها عبارت هستند از: الف- مشتری، در طول زمان ایفای تعهد عملکردی توسط واحد تجاری، منافع ایجادشده از عملکرد واحد تجاری را همزمان دریافت و مصرف کند؛

ب- عملکرد واحد تجاری، دارایی (برای مثال، کار در جریان پیشرفت) را ایجاد کند یا توسعه دهد که مشتری در طول زمان ایجاد یا توسعه دارایی، آن را کنترل کند؛ یا

پ- عملکرد واحد تجاری، دارایی با کاربرد جایگزین برای واحد تجاری ایجاد نکند و واحد تجاری نسبت به پرداخت مشتری بابت عملکرد تکمیل‌شده تا آن تاریخ، حق الزام‌آور داشته باشد.

طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵، ارائه خدمات به‌منزله ارائه دارایی است که اغلب به مشتری منتقل می‌شود و بلافاصله مصرف می‌شود (مثل خدمات نظافت). با این حال، برخی خدمات ممکن است منجر به دارایی شود که تا نقطه‌ای در آینده منتقل نشود. این معیار سوم مرتبط با موضوع است. بسیاری از قراردادهای خدمات حرفه‌ای منجر به ارائه خدماتی می‌شود که مختص مشتری است. اغلب، دارایی ایجادشده در طول ارائه خدمات به تاریخی در آینده (مانند ارائه گزارش یا مشاوره) منتقل می‌شود. هنگامی که خدمات، مختص مشتری است (که اغلب چنین است)، واحد تجاری به‌طور معمول کاربرد جایگزینی برای دارایی ندارد؛ زیرا پروژه نیمه‌تکمیل را نمی‌توان به راحتی به مشتری دیگر فروخت (به دلیل محدودیتهای قراردادی یا به دلیل این که واحد تجاری متحمل مخارج عمده‌ای برای کار مجدد روی دارایی می‌شود تا آن را برای فروش به مشتری دیگر مناسب کند).

در نتیجه، ممکن است تمرکز قابل توجهی روی این موضوع وجود داشته باشد که آیا واحد تجاری در تمام مراحل قرارداد

نسبت به پرداخت مشتری بابت عملکرد تکمیل‌شده تا آن تاریخ، حق الزام‌آور دارد یا خیر. این امر مستلزم تجزیه و تحلیل دقیق شرایط هر قرارداد، از جمله تاثیر هر گونه شرایطی است که به مشتری اجازه می‌دهد قرارداد موجود را لغو، محدود یا به‌طور قابل توجهی تعدیل کند. این تحلیل همچنین ممکن است مستلزم در نظر گرفتن قوانین عمومی (یا رایج) در هر کشور باشد. تمرکز بر این موضوع است که آیا در همه شرایط، به غیر از ناتوانی واحد تجاری در ایفای تعهدهای مندرج در قرارداد، مشتری ملزم به پرداخت بابت عملکرد تکمیل‌شده تا آن تاریخ است یا خیر. مبلغی که عملکرد تکمیل‌شده توسط واحد تجاری تا آن تاریخ را جبران می‌کند، تقریبی از قیمت فروش کالاها یا خدمات انتقال یافته تا آن تاریخ است. مبلغی که فقط کاهش بالقوه در سود را در صورت خاتمه قرارداد جبران کند، این شرط را برآورده نمی‌کند. از طرف دیگر، واحد تجاری ممکن است این حق قانونی و توانایی عملی را داشته باشد که تکمیل قرارداد و پرداخت توسط مشتری خود را ملزم کند.

اگر درآمد عملیاتی در طول زمان شناسایی شود، چطور باید میزان تکمیل پیشرفت را اندازه‌گیری و شناسایی کرد؟

اگر درآمد عملیاتی در طول زمان شناسایی شود، اصل کلی این است که درآمد عملیاتی تا میزانی شناسایی می‌شود که هر یک از تعهدات عملکردی واحد تجاری ایفا شده باشد. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ اجازه می‌دهد که از روشهای مبتنی بر خروجی یا مبتنی بر ورودی برای محاسبه میزان درآمد عملیاتی شناسایی شده استفاده شود. طبق روشهای مبتنی بر خروجی، درآمد عملیاتی بر مبنای اندازه‌گیریهایی مستقیم ارزش کالاها یا خدمات انتقال یافته به مشتری تا آن تاریخ شناسایی می‌شود در حالی که روشهای مبتنی بر ورودی منجر به شناسایی درآمد عملیاتی براساس معیارهایی مانند منابع مصرف‌شده، مخارج تحمل‌شده یا زمان سپری‌شده است.

در استاندارد به‌صراحت اشاره شده است که در روشهای مبتنی بر ورودی بین ورودیهای مورد استفاده و انتقال کنترل کالاها یا خدمات به مشتری، ممکن است رابطه مستقیمی وجود نداشته باشد. در نتیجه، هر ورودی که به‌طور مستقیم به عملکرد

اگر درآمد عملیاتی در طول زمان شناسایی شود

اصل کلی این است که درآمد عملیاتی تا میزانی شناسایی می‌شود که

هر یک از تعهدات عملکردی واحد تجاری ایفا شده باشد



احراز یک یا چند معیار از معیارهای زیر، باید دو یا چند قرارداد با هم ترکیب شوند و به عنوان قراردادی واحد در نظر گرفته شوند:

الف- قراردادها به صورت یک بسته با یک هدف تجاری واحد، مذاکره شده باشند؛

ب- مبلغ مابه‌ازای قابل پرداخت در یک قرارداد به قیمت یا عملکرد قرارداد دیگر بستگی داشته باشد؛ یا

پ- کالاها یا خدمات تعهدشده در قراردادها (یا برخی کالاها یا خدمات تعهدشده در هر یک از قراردادها)، تعهد عملکردی واحدی باشند.

هدف از این رهنمود، اطمینان از این موضوع است که برای یک کالا یا خدمت خاص، صرف نظر از شکل قانونی قرارداد (یا قراردادها) با مشتری، حسابداری یکسان خواهد بود. در نتیجه، باید به اهداف تجاری یک یا چند قرارداد با یک مشتری و مفاد قرارداد توجه کرد.

با قراردادهایی که شامل مابه‌ازای متغیر است، چگونه باید برخورد کرد؟

قراردادهای ارائه خدمات حرفه‌ای اغلب حاوی بندهایی هستند که می‌تواند باعث ایجاد تغییرهایی در مبلغ مابه‌ازای دریافتی توسط واحد تجاری شود. برای نمونه، اگر گزارشی قبل از تاریخی مشخص تکمیل شده باشد، ممکن است پاداشی قابل دریافت باشد و در صورت تاخیر در تکمیل، جریمه‌ها از قیمت فروش کسر می‌شود. این بندها منجر به همان مفهومی

واحد تجاری در انتقال آن کالاها و خدمات مربوط نمی‌شود، هنگام اندازه‌گیری پیشرفت تا آن زمان حذف می‌شود.

برخی از قراردادها مستلزم انجام فعالیت‌های اداری یا سایر فعالیت‌های تنظیم قرارداد است تا واحد تجاری در موقعیتی باشد که بتواند خدمات مشخص شده در یک قرارداد را انجام دهد. طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵، این فعالیت‌ها باعث ایجاد درآمد عملیاتی نمی‌شوند. در عوض، به این موضوع توجه می‌شود که آیا مخارج انجام شده در تنظیم یک قرارداد، معیارهای سرمایه‌ای کردن به عنوان دارایی حاصل از قرارداد را برآورده می‌کند یا خیر.

آیا قرارداد باید به دو یا چند جزء تفکیک شود؟ از طرف دیگر، آیا دو یا چند قرارداد باید در یک تعهد کلی واحد به صورت یک بسته در نظر گرفت؟

استانداردهای حسابداری قبلی رهنمود خاص کمی برای «تفکیک» قراردادها به چند جزء داشتند؛ اما استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ رهنمودی دقیق در این خصوص دارد و این احتمال وجود دارد که بسیاری از واحدها نیاز به اصلاح رویه‌ها و رویکردهای حسابداری فعلی خود داشته باشند. برای مثال، قراردادی ممکن است برای ارائه خدمات حسابداری و مالیاتی به دو بخش تفکیک شود. این موضوع ممکن است تاثیر زیادی بر ویژگیهای درآمد عملیاتی و شناسایی سود بگذارد.

طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵، در صورت

آیا مخارج دستیابی به قرارداد باید سرمایه‌ای شود یا بالادرنگ هزینه شود؟

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ علاوه بر رهنمودهای بسیار دقیق برای شناسایی درآمد عملیاتی، معیارهای تجویزی را که باید هنگام تعیین این‌که آیا مخارج مرتبط باید به‌عنوان دارایی شناسایی شود یا به‌محض تحمل هزینه انجام شود، ارائه می‌کند. این موضوع تمام مخارج دستیابی به قرارداد، مانند مخارج پیشنهاد قبل از اعطای قرارداد و کمیسیونهای فروش را دربر می‌گیرد.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ سخت‌گیرانه است؛ از این نظر که فقط اجازه می‌دهد مخارج مختص دستیابی به قرارداد در نظر گرفته شود. در نتیجه، فقط آن دسته از مخارجی که اگر قرارداد به‌دست نمی‌آمد، این مخارج تحمل نمی‌شد واجد این شرایط هستند. مثال آن کمیسیون فروش است که فقط در صورت انعقاد قرارداد قابل پرداخت است. در مقابل، مخارج جاری اداره کسب‌وکار واجد شرایط نیستند؛ زیرا این مخارج صرف‌نظر از این‌که قرارداد خاصی منعقد شده است یا خیر، متحمل می‌شوند. اگرچه ممکن است استدلال شود که اگر واحد تجاری در دستیابی به قراردادهای فروش شرکت نداشته باشد، ممکن است برخی مخارج کمتر شود، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ اجازه نمی‌دهد قراردادهای به‌صورت مجموعه تجزیه و تحلیل شوند. در عوض، تمرکز بر این است که بررسی شود آیا مخارج قابل انتساب به هر قرارداد، مخارج مختص دستیابی به قرارداد هستند یا خیر. در صورتی مخارج مختص دستیابی به قرارداد به‌عنوان دارایی شناسایی می‌شوند که انتظار باز یافت آن‌ها، به‌طور معمول از طریق سود حاصل از قرارداد مربوط، وجود داشته باشد. سپس این دارایی بر مبنای الگویی مستهلک می‌شود که با انتقال کالاها یا خدمات مشخص شده در قرارداد سازگار باشد. اعمال قضاوت در تعیین دوره و ویژگیهای استهلاک ضروری است.

چه تعدیلهایی برای اثر ارزش زمانی پول لازم است (جزء تامین مالی بااهمیت)

قراردادهای خدمات حرفه‌ای ممکن است شامل دریافت‌های نقدی از مشتریان باشد که با زمان شناسایی درآمد مطابقت

می‌شود که طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵، «مابه‌ازای متغیر» نامیده می‌شود. این موضوع مهم است؛ زیرا زمانی که مابه‌ازا متغیر است، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ برای مبلغی که می‌توان شناسایی کرد، حدی قابل می‌شود. این حد به این معنی است که درآمد عملیاتی فقط زمانی شناسایی می‌شود که بسیار محتمل است برگشت عمده‌ای در مبلغ درآمد عملیاتی انباشته شناسایی شده، رخ ندهد (برای مثال، زیرا معیارهایی که انتظار می‌رفت برای پرداخت پاداش رعایت شود، در واقع برآورده نمی‌شوند). این موضوع ممکن است منجر به شناسایی دیرتر درآمد عملیاتی و سود در مقایسه با حسابداری فعلی شود.

در ارزیابی مبلغ مابه‌ازای متغیری که باید شناسایی شود، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ دو رویکرد را مجاز می‌داند. اولی تعیین ارزش مورد انتظار مجموع مبالغ موزون شده براساس احتمالات است و در شرایطی اعمال می‌شود که تعداد زیادی قرارداد مشابه وجود دارد. دیگری محتمل‌ترین نتیجه است و به‌طور معمول زمانی اعمال می‌شود که تنها دو نتیجه ممکن وجود دارد (برای نمونه، پاداشی دریافت می‌شود یا نمی‌شود)؛ البته با لحاظ محدود کردن برآوردهای مابه‌ازای متغیر.

با تعدیل قرارداد چگونه باید برخورد کرد؟

به‌طور رایج تغییر دامنه یا قیمت قرارداد یا تغییر هردو اتفاق می‌افتد. استانداردهای حسابداری موجود، رهنمود محدودی برای پیامدهای حسابداری این تغییرها دارد. در مقابل، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵، رهنمودی دقیق برای تعیین این موضوع دارد که آیا از منظر حسابداری، تعدیل قرارداد منجر به تغییر در قرارداد موجود یا صدور یک قرارداد جدید می‌شود. این امر به این موضوع بستگی دارد که تعدیل در میزان درآمد عملیاتی شناسایی شده تا آن زمان (که منجر به انعکاس «تصویر واقعی» در صورت سود و زیان می‌شود) وجود دارد یا تعدیل مربوط به درآمدی است که باید در آینده شناسایی شود. این الزامهای جدید ممکن است منجر به تغییرهای قابل توجهی در الگوی شناسایی درآمد عملیاتی و سود شود.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ اجازه نمی‌دهد

قراردادها به صورت مجموعه تجزیه و تحلیل شوند



الزامهای افشا در استانداردهای حسابداری فعلی را به دلیل ناکافی بودن و نبود انسجام با سایر افشاهای ارائه شده در صورتهای مالی نقد کردند. این امر درک درآمدهای عملیاتی واحد تجاری و همچنین قضاوتها و برآوردهایی در تعیین شناخت و اندازه‌گیری درآمدهای عملیاتی را دشوار کرده است. در نتیجه، الزامهای افشای جامع در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ گنجانده شده است. این موضوع بدان معنی است که حتی اگر واحد تجاری به این نتیجه برسد که اثر استاندارد جدید بر شناسایی درآمد قابل توجه نیست، ممکن است تغییرهایی در سیستمها و فرایندهای داخلی لازم باشد تا امکان جمع‌آوری اطلاعات لازم برای افشا فراهم شود.

علاوه بر رهنمود دقیق، هدف کلی افشا با بیان صریح این موضوع است که اطلاعات بی‌اهمیت نیازی به افشا ندارد و الزامهای افشا نباید به صورت چک‌لیست استفاده شود؛ زیرا برخی الزامهای افشا ممکن است برای برخی واحدهای تجاری یا صنایع بسیار مرتبط باشد، اما برای سایر واحدهای تجاری یا صنایع نامربوط باشد. همچنین باید واحدهای تجاری را ترغیب کرد تا اطلاعاتی را که در صورتهای مالی خود لحاظ می‌کنند به منظور دستیابی به هدف افشا مورد توجه قرار دهند. با این حال، این موضوع نیز نیاز به برنامه‌ریزی دقیق پیش از پذیرش الزامهای جدید دارد.



منبع:

- BDO (2017), IFRS Industry Issues Professional Services IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers.

ندارد. اگر یک جزء تامین مالی با اهمیت وجود داشته باشد، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ تعدیل برای اثر تامین مالی ضمنی را ملزم می‌کند.

به عنوان یک اقتضای عملی، اگر دوره زمانی بین انتقال کالا یا خدمت تعهدشده توسط واحد تجاری به مشتری و پرداخت توسط مشتری بابت کالا یا خدمت مذکور، یکسال یا کمتر باشد، ضرورتی ندارد واحد تجاری مبلغ مابه‌ازای تعهدشده را بابت آثار جزء تامین مالی با اهمیت تعدیل کند.

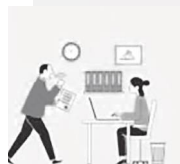
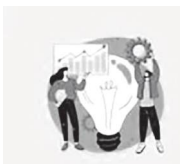
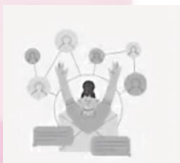
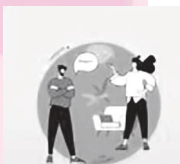
تغییر عمده نسبت به رویه موجود، برای شرایطی که مشتریان پیش پرداخت می‌کنند و همچنین در معوقها، تعدیل برای جزء تامین مالی لازم است. پرداختهای معوق منجر به درآمد مالی و کاهش درآمد عملیاتی می‌شود (زیرا واحد تجاری در حال تامین مالی به مشتری خود است)، در حالی که پیش پرداختها منجر به هزینه مالی و افزایش درآمد عملیاتی (به تعویق افتاده) می‌شود (زیرا واحد تجاری در واقع از مشتری خود استقراض می‌کند).

هدف این رویکرد، انعکاس «قیمت فروش نقدی» کالا یا خدمت اساسی در نقطه‌ای است که به مشتری منتقل می‌شود. همچنین معاملاتی که شامل یک جزء تامین مالی با اهمیت است به دو بخش تقسیم می‌شود: فروش کالا یا خدمت و توافق تامین مالی. با این حال، پیامدهای آن برای فرایندها و سیستمهای داخلی زمانی که جزء تامین مالی باید شناسایی شود و به حساب منظور کردن آن، ممکن است درخور توجه باشد.

الزامهای افشا

استفاده‌کنندگان صورتهای مالی و تنظیم‌کنندگان مقررات،

فرق مدیر جزء نگر با راهبر (لیدر)

راهبر (لیدر)	مدیر جزء نگر
ارتباطات	
 ارتباطات آزاد را تشویق کرده و به روشنی جهت می‌دهد که همیشه راه برای ارائه بازخورد باز است.	 دستورالعملها و نقدهای فوری می‌دهد و جایی برای اظهار نظر یا بازخورد باقی نمی‌گذارد.
تصمیم‌گیری	
 کارها را به شیوه‌ای اثربخش تفویض کرده و در دست گرفتن و انجام کارها به شیوه‌های فردی را تشویق می‌کند	 کنترل تصمیمها را در دست دارد و مشکل درست می‌کند و مانع ابتکار عمل می‌شود
حل مسئله	
 برای حل مسئله‌ها، راهنمایی و تقویت می‌کند، مهارت‌های تفکر انتقادی را تشویق می‌کند.	 برای هر مسئله‌ای راه حل ارائه می‌دهد، نظرها و ایده‌های اعضای گروه را نادیده می‌گیرد، مانع رشد و یادگیری می‌شود.
پاسخگویی	
 با ارائه نمونه راهبری می‌کند، مسئولیت موفقیتها و ناکامیها را به یک میزان به عهده می‌گیرد.	 جزئیات کارها به شدت کنترل می‌شود، اما در موارد شکست و ناکامی، از پذیرش مسئولیت پرهیز می‌کند.
شناسایی	
 از پیروزیهای بزرگ و کوچک تجلیل می‌کند و همیشه به اعضای گروه احساس تحقق دستاورد می‌دهد.	 تنها بر اشتباهات تمرکز می‌کند و هرگز از همکاری و کمکهای گروه خود قدردانی نمی‌کند.

منبع:

• Sondra. B. (2025) Micromanager vs. Leader, How Are They Different?;
www.Linkedin.com

اهمیت مالی و اهمیت اثر

اهمیت دوگانه



با تحول در افشای اطلاعات پایداری، درک اهمیت به امری محوری در تهیه گزارشهای اتکاپذیر و سودمند برای تصمیم‌گیری تبدیل شده است. اهمیت مشخص می‌کند که کدام یک از مباحث زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری (ESG) با راهبرد و ارتباطات شرکتی مرتبط هستند. چارچوبها و مقررات مختلف، اهمیت را به روشهای تاحدودی متفاوت تعریف می‌کنند، اما اکنون دو رویکرد اهمیت مالی و اهمیت اثر به‌طور گسترده شناخته شده است:

اهمیت مالی (Financial Materiality)، بر نحوه اثرگذاری مباحث پایداری بر وضعیت مالی، عملکرد یا ارزش یک شرکت تمرکز دارد. این موضوع ریسکها و فرصتهایی را در بر می‌گیرد که می‌توانند بر تصمیمهای سرمایه‌گذاری یا بر ارزش شرکت در کوتاه‌مدت، میان‌مدت یا بلندمدت اثرگذار باشند. استانداردهایی مانند استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری پایداری (SASB)، کارگروه افشای اطلاعات مالی مرتبط با اقلیم (TCFD) و هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری (ISSB) با این دیدگاه همسو هستند و بیشتر مخاطبانی مانند سرمایه‌گذاران، تحلیلگران و نهادهای نظارتی را هدف قرار می‌دهند.

از سوی دیگر، **اهمیت اثر (Impact Materiality)**، نحوه اثرگذاری عملیات و زنجیره ارزش یک شرکت بر محیط زیست، افراد و جامعه را در نظر می‌گیرد. این موضوع اهمیت اثرگذاری بر آب‌وهوا، تنوع زیستی، حقوق کار یا جوامع محلی را شامل می‌شود. **ابتکار گزارشگری جهانی (GRI)** استاندارد مهمی است که این دیدگاه را به‌کار می‌گیرد و بیشتر به پایگاه گسترده‌تری از ذینفعان، از جمله جامعه مدنی، کارمندان و مشتریان می‌پردازد.

مفهوم اهمیت دوگانه (Double Materiality)، هر دو دیدگاه را با هم ادغام می‌کند. این مفهوم بازتاب دهنده این ایده است که شرکتها نه تنها باید درک کنند که مسایل پایداری چگونه بر کسب‌وکار آنها تاثیر می‌گذارد، بلکه باید درک کنند که کسب‌وکار آنها چگونه بر جهان اطرافشان تاثیر می‌گذارد. این رویکرد دوگانه، محور استانداردهای گزارشگری پایداری اروپا (ESRS) است که بخشی از **دستورالعمل گزارشگری پایداری شرکتی (CSRD)** اتحادیه اروپا را تشکیل می‌دهد.

از دیدگاه راهبردی، اهمیت دوگانه برای کسب‌وکارها این امکان را فراهم می‌آورد تا ریسک و مسئولیت را مدیریت کنند. اهمیت مالی به شناسایی ریسکهای مرتبط با عوامل زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری کمک می‌کند، در حالی که اهمیت اثر از پاسخگویی

منظم بررسی شود تا بازتاب دهنده تغییرات محتوا، مقررات و انتظارات باشد.

تصویر پایین با استفاده از اطلاعات راهنمای «فراتر از ترازنامه» شرکت مالی بین‌المللی تهیه شده است که راهنمایی‌های عملی برای ادغام اهمیت و پایداری در تصمیم‌گیریهای تجاری ارائه می‌دهد.



منبع:

• Vizcaya Abdo A. (2025), **Impact, Financial and Double Materiality**, [www.Linkedin.com](https://www.linkedin.com), June 2025

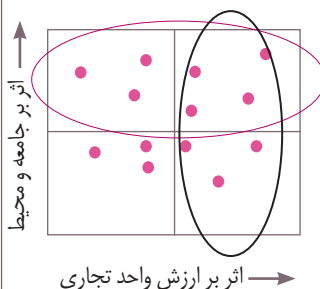
و شفافیت در مورد اثرگذاری خارجی پشتیبانی می‌کند.

مسایل مختلف ممکن است دارای ابعاد مختلفی باشند. برخی از موضوعها شاید از دیدگاه مالی، برخی دیگر از دیدگاه اثرگذاری و برخی از هر دو جنبه، مهم باشند. به عنوان نمونه، تغییرات اقلیمی به طور معمول از منظر هر دو دیدگاه اهمیت دارد، در حالی که مشارکت جامعه محلی ممکن است در درجه اول با دیدگاه اثرگذاری مرتبط باشد.

تعیین موضوعهای مهم به مشارکت ذینفعان، تحلیل داده‌ها و همسویی با راهبرد کسب‌وکار نیاز دارد. این موضوع یک تمرین ایستا نیست، بلکه تمرینی است که باید به طور

روشهایی برای ارزیابی اهمیت

• تمرکز بر اثرگذاری شرکت بر عوامل زیست محیطی، اجتماعی و راهبری از جمله حقوق انسانی متمرکز است.
• بر اساس ابتکار گزارشگری جهانی: "مباحثی که مهمترین اثرگذاری سازمان بر عوامل اجتماعی، اقتصادی و افراد را دارد."
• افشاشده در گزارشگری پایداری
• مخاطب: مصرف‌کنندگان، جامعه انسانی، کارکنان و سرمایه‌گذاران



• بر نحوه اثرگذاری عوامل خارجی اثرگذار بر وضعیت مالی، عملکرد و ارزش شرکت متمرکز است
• به گفته هیئت استانداردهای حسابداری پایداری: "انتظار می‌رود مباحث از طریق ارزیابی عملکرد مالی در کوتاه‌مدت، میان‌مدت و بلندمدت، بر تصمیمهای سرمایه‌گذاری یا وام‌دهی اثر بگذارد."
• افشا در گزارش مالی سالانه
• مخاطب: سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و تحلیلگران

اهمیت مالی

این اهمیت تا حدودی برای درک پیشرفت، عملکرد و موقعیت مالی شرکت ضروری است



تغییرات آب و هوایی موثر بر شرکت اهمیت مالی نامیده می‌شوند.



موضوعات ممکن است برای هر دو دیدگاه مربوط تلقی شوند.



سهم شرکت در تغییرات آب و هوایی اهمیت اثر نام دارد.



مخاطبان: سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان، تحلیلگران



اهمیت اثر

این اهمیت به اثرگذاری ایجاد شده از طریق فعالیتهای شرکت مربوط است.



سهم شرکت در تغییرات آب و هوایی اهمیت اثر نام دارد.



مخاطبان: مشتریان، جامعه انسانی، کارمندان، سرمایه‌گذاران



همراستا با گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا EFRAG

اهمیت دوگانه

• اهمیت مالی: آثار بر شرکت
• اهمیت اثر: آثار ایجاد شده توسط شرکت
• هر دو اهمیت برای درک کامل از عملکرد پایداری و ریسک، ضروری هستند.

حسابرسی شرکتهای ارز دیجیتال

Lawrence P. Kalbers 

رویدادهای اخیر در صنعت ارزهای دیجیتال، ریسکهای مربوط به سرمایه‌گذاران و مشتریان و همچنین حسابسان را پررنگ کرده است. این مقاله خلاصه‌ای از استانداردها و رویه‌های حسابرسی بین‌المللی و اصول پذیرفته‌شده حسابداری ایالات متحد (GAAP) و هیئت

نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکا

(PCAOB) در رابطه با حسابرسی شرکتهای ارز دیجیتال را ارائه می‌دهد. برای درک بهتر محیط حسابرسی و میزان ریسک‌پذیری شرکتهای ارز دیجیتال، گزارش حسابرسی و صورتهای مالی ۵۵ شرکت ارز دیجیتال که سهام آنها به‌طور عمومی در بازارهای ایالات متحد برای سالهای ۲۰۲۳ و ۲۰۲۲ معامله شده است، بررسی و آورده شده‌اند. در این مقاله، به‌طور کلی نگرانیها در مورد کاهش کیفیت حسابرسی در حال حاضر و حسابرسی شرکتهای ارز دیجیتال به‌طور خاص، مطرح شده است. حسابرسی شرکتهای خصوصی ارز دیجیتال، از جمله صرافی اف‌تی‌ایکس (FTX) که اکنون بدنام شده نیز مورد بررسی قرار گرفته است. با وجود آن‌که پیشرفتهایی در استانداردهای حسابداری و حسابرسی حاصل شده است، همچنان باید کارهای بیشتری انجام شود و اقدامهای قانونی و نظارتی بیشتری در راستای محافظت از دارایی سرمایه‌گذاران، مشتریان و سایر ذینفعان الزامی است.

هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکا معتقد است: "فعالیت‌های مرتبط با داراییهای ارز دیجیتال ممکن است ریسکهای بیشتری را برای سرمایه‌گذاران، شرکتهای سهامی عام و کارگزاران به‌همراه داشته باشد؛ از جمله این موارد (اما نه محدود به این موارد)



در بیت‌کوین و سایر ارزهای دیجیتال به‌عنوان راهبرد اصلی کسب‌وکار خود انجام می‌دهند.

نااطمینانی در نظارت و قانون‌گذاری

نااطمینانی در نظارت و قانون‌گذاری پیرامون داراییهای ارز دیجیتال، به ریسکهای تجاری و حسابداری مستمر برای شرکتهای ارز دیجیتال تبدیل شده است. **کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا (SEC)**، بورسهای اوراق بهادار را انتظام‌بخشی کرده و **کمیسیون معاملات آتی کالا (CFTC)** کالاها را انتظام‌بخشی می‌کند. با این حال، به‌غیر از بیت‌کوین که به نظر می‌آید همه بر کالا بودن آن توافق دارند، در مورد ماهیت (اوراق بهادار یا کالا) بیشتر ارزهای دیجیتال دیگر توافقی وجود ندارد.

صنعت ارز دیجیتال برای ایجاد نظام‌های نظارتی مختلف برای ارزهای دیجیتال فشار آورده‌اند، اما کمیسیون با استناد به کافی بودن مقررات و رویه‌های موجود برای تعاریف ارز دیجیتال و مرجعیت قانونی خود بر اوراق بهادار، در مقابل این فشارها مقاومت می‌کند.

کنگره در حال بررسی لوایح قانونی مختلفی است که "رهنمود قانونی صریح" در مورد چگونگی و این‌که ارزهای دیجیتال توسط کدام نمایندگیها تنظیم می‌شوند ارائه داد. با این حال، تا زمانی که توافق فرا حزبی حاصل نشده و قانون جامعی تصویب نشود، شرکتهای ارز دیجیتال همچنان با ریسکهای تجاری مرتبط و نااطمینانی احتمالی در هنگام حسابداری انواع خاصی از داراییهای دیجیتال روبرو خواهند بود.

استانداردهای حرفه‌ای مورد عمل

استانداردهای جهانی گزارشگری مالی بیشتر از سوی هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا (FASB) که اصول پذیرفته‌شده حسابداری را برای شرکتهای دولتی و خصوصی در ایالات متحد تعیین می‌کند و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) که با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) خود، استانداردهای حسابداری را برای بیشتر نقاط جهان ارائه می‌دهد، منتشر شده‌اند. براساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

می‌توان به سطوح بالای نوسانها، عدم شفافیت طرفهای درگیر در معاملات و هدف از انجام معاملات، دستکاری بازار، کلاهبرداری، سرقت، تقلب و نااطمینانیهای قانونی درخور توجه اشاره کرد.

همانطور که در نقل قول هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام در بالا توضیح داده شد، صنعت ارزهای دیجیتال به خودی خود صنعتی پرریسک است. با توجه به این موضوع، این مقاله به بررسی نقش و مسئولیتهای حرفه حسابداری برای محافظت از منافع عمومی و پایداری به استانداردهای حرفه‌ای در انجام حسابرسی در صنعت ارزهای دیجیتال می‌پردازد.

صنعت ارزهای دیجیتال با وجود ورشکستگیها، دعاوی حقوقی و توافقهایی اخیر، صنعتی بسیار بی‌ثبات است. دو صرافی ارز دیجیتال و رهبران آنها مورد انتقاد عموم قرار گرفتند. اف‌تی‌ایکس، صرافی بزرگ خصوصی ارز دیجیتال، در نوامبر ۲۰۲۲ ورشکست شد و مدیرعامل آن، سم بنکمن فراید (Bankman-Fried)، بعدها به جرم هفت فقره کلاهبرداری متهم و مجرم شناخته شد و بنکمن-فراید به ۲۵ سال زندان محکوم شد. **بایننس (Binance)** یکی دیگر از صرافیهای خصوصی بزرگ ارز دیجیتال و مدیرعامل آن، **چانگ پنگ ژائو (Changpeng Zhao)** به جرم پولشویی و سایر اتهامها اعتراف کردند. بایننس پذیرفت کرد که بیش از ۴ میلیارد دلار به دولت بپردازد و ژائو پذیرفت که از سمت مدیرعاملی استعفا دهد.

ژائو به چهار ماه زندان محکوم شد. در حال حاضر هزاران ارز دیجیتال وجود دارد که شناخته‌شده‌ترین آنها **بیت‌کوین (Bitcoin)** و **اتریوم (Ethereum)** هستند. ارزهای دیجیتال ممکن است به‌عنوان روشی برای پرداخت استفاده شوند و در صرافیهای ارز دیجیتال معامله شوند که ممکن است به‌صورت خصوصی (مانند بایننس و اف‌تی‌ایکس) یا عمومی (مانند **کوبین بیس گلوبال (Coinbase Global)**) نگهداری شوند. همچنین، فعالیتهای کسب‌وکارهای متعدد دیگری در محیط ارزهای دیجیتال وجود دارد؛ از جمله شرکتهای استخراج بیت‌کوین، شرکتهای فناوری مالی و شرکتهای مالی غیرمتمرکز و آنهایی که سرمایه‌گذاریهایی درخور توجهی

۲۰۲۳، استاندارد حسابداری باکد موضوع ۰۸-۲۰۲۳ با عنوان «حسابداری و افشای داراییهای ارزشهای دیجیتال» را منتشر کرد. این استاندارد، گزارش ارزش منصفانه داراییهای ارزشهای دیجیتال، گزارش سودوزیان و سایر موارد افشا را برای داراییهایی که با مجموعه‌ای از معیارهای دقیق هیئت مطابقت دارند، فراهم آورده است. استاندارد حسابداری باکد موضوع ۰۸-۲۰۲۳ برای سالهای مالی پس از ۱۵ دسامبر ۲۰۲۴ لازم‌الاجرا و اجرای پیش از موعد آن اختیاری است. این امر گامی مهم در جهت شفافیت ارزش داراییهای ارزش دیجیتال برای تهیه‌کنندگان، حساب‌رسان و سرمایه‌گذاران شرکتهای ارزشهای دیجیتال است.

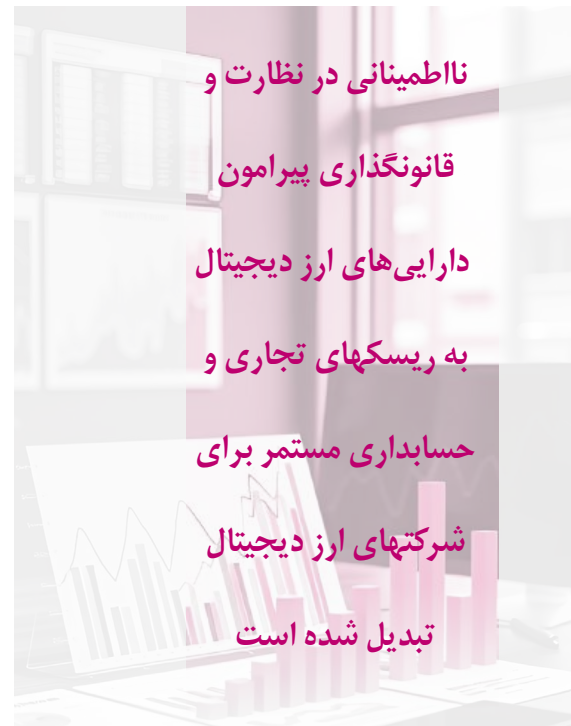
از سوی حرفه حسابرسی مقاومت شدیدی در برابر پیشنهاد هیئت وجود دارد اما بازخورد مثبتی از سوی سرمایه‌گذاران دریافت شده است. هیئت به دنبال مقاومت و نتایج انتخابات اخیر، این پیشنهاد را به حالت تعلیق درآورده است.

استانداردهای جهانی

حسابداران ممکن است مشمول استانداردهایی باشند که توسط یک یا چند نهاد تدوین‌کننده استاندارد برای استانداردهای حسابرسی، استانداردهای کنترل کیفیت و استانداردهای اخلاقی منتشر می‌شود.

فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) یک نهاد تدوین‌کننده استاندارد جهانی است که اعضای آن شامل ۱۸۰ "سازمان حسابداری حرفه‌ای" هستند. فدراسیون، استانداردهای جهانی حسابرسی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت کیفیت را برای حسابداران و اعضای خود که **انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA)** و **حسابداران حرفه‌ای خبره کانادا (CPA)** می‌شوند، تعیین می‌کند. اعضای فدراسیون متعهد به "پذیرش و اجرای استانداردهای بین‌المللی و سایر بیانیه‌های صادر شده" هستند.

چارچوب فدراسیون متشکل از همنشینی شرکتها یعنی انجمن مستقلی از شبکه‌های بین‌المللی شرکتهایی که حسابرسیهای فراملی انجام می‌دهند، می‌باشد. در حال حاضر، ۳۴ شبکه از این دست وجود دارد که شامل چهار انجمن بزرگ می‌شود. انجمن شرکتها متعهد به حفظ و پیروی



نااطمینانی در نظارت و

قانونگذاری پیرامون

دارایی‌های ارزش دیجیتال

به ریسکهای تجاری و

حسابداری مستمر برای

شرکتهای ارزش دیجیتال

تبدیل شده است

موجود، حسابداری داراییهای ارزش دیجیتال در چارچوب **استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲ (IAS 2)** با موضوع موجودیها (اگر ارزشهای دیجیتال به عنوان بخشی از عملیات تجاری برای فروش نگهداری شوند) یا **استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸ (IAS 38)** با موضوع داراییهای نامشهود قرار می‌گیرد. براساس راهنمای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، کاهش و افزایش ارزش منصفانه داراییهای ارزش دیجیتال با استفاده از رویکرد ارزش منصفانه شناسایی می‌شود. براساس اصول پذیرفته‌شده حسابداری ایالات متحد، داراییهای ارزش دیجیتال به عنوان داراییهای نامشهود با عمر مفید نامحدود در نظر گرفته می‌شوند و مطابق با **کدگذاری استاندارد حسابداری ۳۵۰ (ASC 350)**، با موضوع داراییهای نامشهود، به بهای تمام‌شده منهای کاهش ارزش ارزیابی می‌شوند و افزایشهای بعدی در ارزش آنها شناسایی نمی‌شود.

هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا در مارس ۲۰۲۳، پیش‌نویس پیشنهادی با عنوان «حسابداری و افشای داراییهای ارزش دیجیتال» را منتشر کرد. سپس در دسامبر

مسئولیت حسابرسان در قبال رعایت‌نشدن قوانین و مقررات (NOCLAR) است که ممکن است تاثیر مستقیم یا غیرمستقیمی بر مبالغ و موارد افشا در صورتهای مالی صاحبکار یا سایر موارد مهم رعایت قوانین داشته باشد.

استانداردهای «رعایت‌نشدن قوانین و مقررات» برای اولین بار به‌صورت بین‌المللی توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران (IESBA) تصویب شد که اکنون در آیین اصول اخلاق حرفه‌ای و استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۵۰ (ISA 250) ادغام شده است. استانداردهای حسابرسی کانادا رعایت‌نشدن قوانین و مقررات را به‌عنوان بخشی از اصلاحات استاندارد حسابداری ۲۵۰ (CAS 250) در پاسخ به استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۵۰ که از ۱۵ دسامبر ۲۰۱۸ لازم‌الاجرا شد، پذیرفت.

کمیته اجرایی اخلاق حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) به‌عنوان عضوی از فدراسیون، الزامهای مربوط به رعایت‌نشدن قوانین و مقررات مشابهی را به‌عنوان بخشی از آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای انجمن که از ۳۰ ژوئن ۲۰۲۳ لازم‌الاجرا است، منتشر کرد. به همین ترتیب، هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام آمریکا، استانداردهای رعایت‌نشدن قوانین و مقررات را برای حسابرسان شرکتهای سهامی عام پیشنهاد کرد. به‌دلیل احتمال افزایش مسئولیت و هزینه‌های حسابرسی، در برابر این پیشنهاد انجمن مقاومت شدیدی از سوی حرفه حسابرسی ایجاد شد، اما این پیشنهاد بازخورد مثبتی از سوی سرمایه‌گذاران دریافت کرد. هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام آمریکا به‌دنبال این مقاومت و نتایج انتخابات اخیر، این پیشنهاد را به حالت تعلیق درآورد. در عوض، آن‌ها یک «نکته مهم» منتشر کردند تا به حسابرسان در مورد مسئولیت‌هایشان در قبال اعمال غیرقانونی تذکر دهند.

رعایت‌نشدن قوانین و مقررات، فرصتها و مسئولیتهای بیشتری را برای حسابرسان فراهم آورد تا به اقدامهای غیرقانونی که در هنگام انجام حسابرسی پیدا می‌کنند، رسیدگی کنند.

نمونه‌هایی از استانداردهای موجود هیئت استانداردهای

از استانداردهای فدراسیون در کار خود، «تا حد/مکان» هستند. موسسات حسابرسی همچنین ممکن است توسط سایر واحدها در حوزه گزارشگری خود یا حوزه‌هایی که صاحبکارانشان صورتهای مالی را در آن‌ها ارائه می‌دهند، تنظیم شوند و هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام آمریکا یک نمونه برای شرکتهایی است که در ایالات متحد به صورت عمومی معامله می‌شوند.

استانداردهای زیر به‌دلیل ریسک و پیچیدگی مرتبط با این صنعت، به‌ویژه برای حسابرسی مشتریان ارزهای دیجیتال مرتبط هستند.

پذیرش و تداوم روابط با صاحبکار و قراردادهای خاص

پذیرش و تداوم روابط مشتریان و قراردادهای خاص با آن‌ها، ابزار حیاتی برای مدیریت ریسک، به‌ویژه برای صاحبکاران ریسک‌پذیر مانند شرکتهای ارز دیجیتال هستند. مدیریت کیفیت برای موسسات حسابرسی تحت پوشش چندین استاندارد حرفه‌ای، ازجمله بیانیه شماره ۱ هیئت استانداردهای حسابرسی در مورد استانداردهای مدیریت کیفیت (SQMS) و استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت شماره ۱ هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB) است. شرکتهای باید روابط با صاحبکار و قراردادهای خاص را تنها پس از ارزیابی «درستکاری و ارزشهای اخلاقی مشتری (ازجمله مدیریت و در صورت لزوم، ارکان راهبری)» و «توانایی شرکت در انجام قرارداد مطابق با استانداردهای حرفه‌ای و الزامهای قانونی و مقررات مورد عمل» بپذیرند یا ادامه دهند. هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام و کمیسیون بورس و اوراق بهادار، یک استاندارد جدید کنترل کیفیت «یکپارچه و مبتنی بر ریسک» را برای تمامی موسسات حسابرسی مورد تایید بورس، تصویب کردند. استاندارد جدید از ۱۵ دسامبر ۲۰۲۵ لازم‌الاجرا است و شامل پذیرش و تداوم قراردادها می‌شود.

رعایت‌نشدن قوانین و مقررات

یکی از تحولات اخیر در استانداردهای اخلاق حرفه‌ای،

عام با داراییهای دیجیتال منتشر و مسئولیتهای حساببران را به آنها یادآوری کرد. نمونههای خاصی برای حسابرسی داراییهای دیجیتال در سند هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام گنجانده شده است.

حسابرسیهای شرکتهای ارز دیجیتال سهامی عام

برای درک نقش حساببران و حسابرسی در صنعت ارز دیجیتال، ۵۵ شرکت ارز دیجیتال که در ایالات متحد در بورس نیویورک، نزدک یا بازارهای فرابورس معامله می‌شوند، برای تحلیل انتخاب شدند. این شرکتها از طریق تهیه فهرستی بالقوه از شرکتهای ارز دیجیتال سهامی عام با موارد زیر انتخاب شدند: (۱) جستجوی شرکتهایی که در پروندههای سالانه کمیسیون بورس و اوراق بهادار شامل کلمه «ارز دیجیتال» بودند (با استفاده از مجموعه تحلیلی کمیسیون بورس اوراق بهادار، خدمات دادههای پژوهشی وارتون) و (۲) انجام جستجوی گوگل برای «شرکتهای ارز دیجیتال سهامی عام». این فهرست با حذف کیفی شرکتهایی که بخش درخور توجهی از کسب و کارشان با صنعت ارز دیجیتال مرتبط نبود، کاهش یافت. نمونه نهایی، تعداد ۵۵ واحد شد که قرار نیست فهرستی جامع یا کامل از شرکتهای ارز دیجیتال باشد، اما باید نمونه‌ای کافی، هرچند ناقص، برای بررسی ویژگیهای شرکتهای ارز دیجیتال سهامی عام ارائه دهد. صورتهای مالی حسابرسی شده و گزارشهای حسابرسی برای دو سال مالی اخیر، ۲۰۲۳ و ۲۰۲۲ بررسی شدند (۴۱ شرکت پایان سال تقویمی ۳۱ دسامبر دارند).

در راستای اهداف این نظرسنجی، تمام استنادها به اندازه شرکتها، براساس سرمایه‌های بازار در ۲۹ دسامبر ۲۰۲۳ انجام شده است. موسسه مارکوم (Marcum) در سال ۲۰۲۳ (۲۰۲۲) بیشترین صاحبکار را با تعداد ۶ (۷) و پس از آن موسسه کی‌پی‌ام‌جی (KPMG) با تعداد ۵ (۵) صاحبکار داشتند که از این تعداد، تنها یکی توسط دفتر موسسه کی‌پی‌ام‌جی در امریکا انجام شد. در سال ۲۰۲۳ (۲۰۲۲)، چهار موسسه بزرگ حسابرسی صورتهای ۱۰ (۹) شرکت از همه شرکتهای نمونه در نظرسنجی، اما تنها ۵ (۴) شرکت از ۱۰ شرکت بزرگ را حسابرسی کردند. هیچ یک از ۲۰ شرکت کوچک در هیچ کدام

بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران و انجمن حسابداران رسمی امریکا که در پیش‌نویس هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام مورد بحث قرار گرفتند و مربوط به ارزهای دیجیتال هستند، شامل کلاهبرداری، پولشویی و قوانین زیست‌محیطی می‌شوند. باید دید که الزامهای رعایت‌نشدن قوانین و مقررات در نهایت برای حسابرسی شرکتهای سهامی عام ایالات متحد الزامی خواهد شد یا خیر.

ریسک تحریف بااهمیت

مدل ریسک حسابرسی (که شامل ریسک ذاتی، ریسک کنترل و ریسک عدم کشف می‌شود) چارچوبی برای رسیدگی به انواع مسایل حسابرسی فراهم می‌کند. حساببران ریسک ذاتی و ریسک کنترل را برای ارزیابی ریسک تحریف بااهمیت در صورتهای مالی یک صاحبکار حسابرسی در نظر می‌گیرند. رهنمود ریسک، به‌ویژه برای ریسک ذاتی، به‌تازگی در بیانیه ۱۴۵ استانداردهای حسابرسی (SAS 145) به‌روزرسانی شده است که برای حسابرسی صورتهای مالی منتهی به ۱۵ دسامبر ۲۰۲۳ یا پس از آن لازم‌الاجرا است. (با استناد به خود بیانیه ۱۴۵، این استاندارد با استفاده از استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۱۵ (ISA 315) با عنوان «آن‌طور که در نقطه شروع مبناست» تهیه شده است.)

استاندارد حسابداری مالی ۱۴۵ و استاندارد حسابرسی ۳۱۵ رهنمودی برای ارزیابی «چارچوب گزارشگری مالی کاربردپذیر» برای صاحبکار حسابرسی، با در نظر گرفتن «حسابداری تراکنشهای غیرمعمول یا پیچیده، از جمله تراکنشهای مربوط به حوزه‌های بحث‌برانگیز یا نوظهور (به‌عنوان نمونه، حسابداری ارزهای دیجیتال)» ارائه می‌دهند. افزون بر رهنمود حرفه‌ای، محققان دانشگاهی به چالشهای حسابرسی ارزهای دیجیتال، مانند ارزیابی ریسک ذاتی و ریسک تجاری حسابرسی شرکتهای ارزهای دیجیتال و همچنین چالشها و توصیه‌های مرتبط توسط کارشناسان پرداختند. هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام در ماه مه ۲۰۲۰، اطلاعاتی را برای حساببران و کمیته‌های حسابرسی در رابطه با بازرسیهای حسابرسی شرکتهای سهامی



(ASU 2023-08) انجام دادند که سودهای تحقق‌یافته خوبی برای بیت کوین به ارمغان آورده و ضرر را به سود تبدیل کرد. با توجه به تعداد شرکت‌هایی که گزارش زیان ثبت کرده‌اند، عجیب نیست که حساب‌رسان یک بند تداوم فعالیت به گزارش حساب‌رسی خود در سال ۲۰۲۳ (۲۰۲۲) برای ۲۳ (۲۵) شرکت از ۵۵ شرکت اضافه کردند. در گزارش‌های حساب‌رسی هر ده شرکت کوچک به بند تداوم فعالیت اشاره شده بود، در حالی که در گزارش حساب‌رسی هیچ یک از ده شرکت بزرگ، بند تداوم فعالیت وجود نداشت.

براساس بخش ۴۰۴ قانون ساربنز-اکسلی مصوب سال ۲۰۰۲، شرکت‌های سهامی عام ایالات متحد ملزم به ارزیابی و گزارش درباره کنترل داخلی گزارش‌گری مالی (ICFR) هستند. این امر در همه موارد برای مدیریت الزامی است. حساب‌رسان شرکت‌های سهامی عام بزرگ‌تر که به عنوان

از این دو سال توسط چهار موسسه بزرگ حساب‌رسی نشده‌اند. در هر دو سال، کمتر از ۲۰ درصد از شرکت‌های انتخابی توسط چهار موسسه بزرگ حساب‌رسی شدند. این نتایج با انتخاب دقیق‌تری توسط چهار موسسه بزرگ حساب‌رسی سازگاری دارد. از ۱۰ شرکت بزرگ در سال ۲۰۲۳، تنها سه شرکت گزارش‌دهنده خارجی بودند (هلدینگ نو (Nu Holdings)، هات ۸ ماینینگ (Hot 8 Mining) و بیت‌دیر تکنولوژیز (Bitdeer Technologies). از ۱۰ شرکت کوچک‌تر، ۶ شرکت خارجی بودند و هر شش شرکت از طریق سدار پلاس (SEDAR+) (سامانه تحلیل داده‌های الکترونیکی و بازیابی) (سامانه ملی سرپرست اوراق بهادار کانادایی که همه شرکت‌کنندگان در بازار برای ثبت گزارش‌ها، موارد افشا، پرداخت‌ها و جستجوی اطلاعات در بازارهای سرمایه کانادا از آن استفاده می‌کنند) گزارش ثبت می‌کنند. بیشتر شرکت‌های خارجی از استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی به جای اصول پذیرفته‌شده حسابداری ایالات متحد استفاده می‌کنند. گزارش حساب‌رسان در مورد صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای مربوط به حساب‌رسی و گزارش‌گری مالی است.

نتایج کلی نظرسنجی با این پیش‌فرض رایج سازگار است که ارزش دیجیتال، یک صنعت در حال ظهور و پرخطر است. این شرکت‌ها بسیار کوچک و ۳۵ تا از آن‌ها در رده میکرو یا نانو گزارش ثبت کرده‌اند. از شرکت‌های آمریکایی، ۱۴ شرکت به عنوان "شرکت‌های نوظهور در حال رشد" معرفی شدند. در سال ۲۰۲۳ (۲۰۲۲)، ۴۷ (۵۱) شرکت زیان گزارش دادند و هیچ یک از آن‌ها در آن دو سال سودی گزارش نکردند، که چالش‌های سودآوری در صنعت ارزش دیجیتال را نشان می‌دهد. نتایج ۲۰۲۳ خیلی بهتر از سال ۲۰۲۲ نبود، حتی با وجود این که بازار ارزش‌های دیجیتال پس از رسیدن به کف نمودار در نوامبر ۲۰۲۲، تغییر رویه داده بود. ارزش بازار همه ارزش‌های دیجیتال (بیت کوین) در نوامبر ۲۰۲۲ به حدود ۹۳۶ میلیارد دلار (۳۰۲ میلیارد دلار) رسیده بود اما تا پایان ۲۰۲۳ تا حدود ۱/۷ تریلیون دلار رسید. در واقع، سه شرکت از هشت شرکتی که در سال ۲۰۲۳ گزارش سود دادند، این کار را از طریق پذیرش زود هنگام به‌روزرسانی استاندارد حسابداری ۲۰۲۳-۰۸

نقاط ضعف اساسی در کنترل داخلی گزارشگری مالی را افشا کرده‌اند.

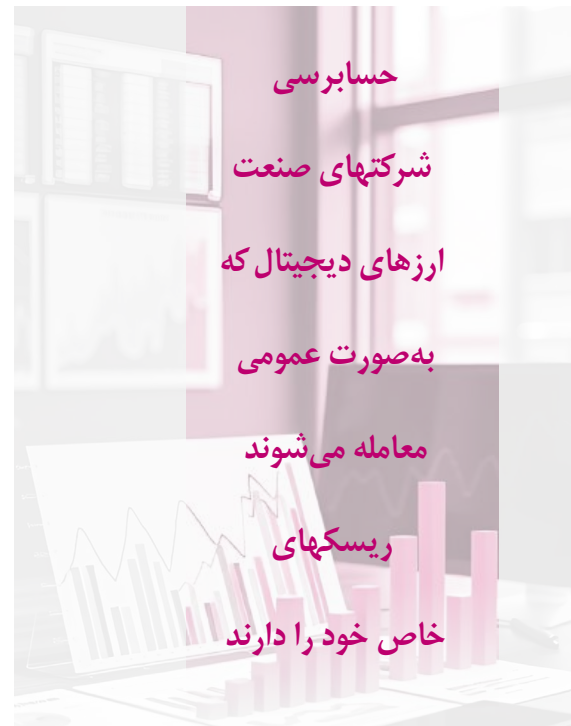
هیچ اطلاعاتی در مورد کیفیت حسابرسی برای حسابرسیهای خاص ۵۵ شرکت نمونه در دسترس نیست. با این حال، شواهدی از افزایش کلی حسابرسیهای "ناقص" وجود دارد.

گزارشهای حسابرسی برای این شرکتها نیز برای گنجاندن موارد مهم حسابرسی (CAM) یا موارد بااهمیت حسابرسی (KAM) بررسی شدند.

هیئت نظارت بر حسابداری شرکتها سهامی عام آمریکا، موارد مهم حسابرسی را برای حسابسان شرکتها سهامی عام برای سالهای مالی ۱۵ دسامبر ۲۰۲۰ یا بعد از آن وضع کرد. این موارد برای شرکتهای پرشتاب بزرگ یک سال قبل تر وضع شده بود. موارد مهم حسابرسی برای «شرکتها گزارشگری کوچکتر» اعمال می‌شود اما برای «شرکتها نوظهور» اعمال نمی‌شود. استاندارد مشابهی برای موارد مهم حسابرسی توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی اطمینان بخشی در سال ۲۰۱۴ با عنوان استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ (ISA 701) و توسط هیئت استانداردهای حسابداری آمریکا (ASB) به‌عنوان کد موضوع AU-C 701 تصویب شد. این استاندارد برای «واحدهای پذیرفته‌شده در بورس» اعمال می‌شود که شامل شرکتها مورد بحث در اینجا نیز می‌شود.

این کد موضوع برای حسابرسی شرکتها خصوصی در ایالات متحد اعمال می‌شود. در میان موارد دیگر، "موضوع حسابرسی حیاتی، هر موضوعی را دربر می‌گیرد که از حسابرسی صورتهای مالی ناشی می‌شود و به کمیته حسابرسی ابلاغ شده یا لازم است ابلاغ شود" و "به‌ویژه مستلزم قضاوت چالش‌برانگیز، ذهنی یا پیچیده حسابرس است".

در سال ۲۰۲۳ (۲۰۲۲)، موارد مهم یا کلیدی حسابرسی در گزارشهای حسابرسی ۳۶ (۳۰) شرکت نمونه گنجانده شدند. اظهارنظرهای اضافی حسابرس تنها برای شرکتها کوچک‌تر نبود و ۹ شرکت از ۱۰ شرکت بزرگ، موارد مهم حسابرسی را در گزارش حسابرسی سال ۲۰۲۳ خود گنجانده بودند. هرچند که برای این امر دلایل متفاوتی وجود داشت، اما بسیاری از



گزارش‌دهندگان پرشتاب یا پرشتاب بزرگ شناخته می‌شوند نیز باید در مورد اثربخشی کنترل داخلی گزارشگری مالی صاحبکار ارزیابی و اظهار نظر کنند. حسابسان شرکتها کوچکتر که به‌عنوان شرکتها غیرپرشتاب شناخته می‌شوند، یا شرکتها گزارشگری کوچک، یا شرکتها در حال رشد نوظهور، ملزم به ارائه اظهار نظر در مورد کنترل داخلی گزارشگری مالی نیستند. در سال ۲۰۲۳ (۲۰۲۲)، ۴۷ (۴۸) شرکت وجود داشتند که حسابرس را ملزم به ارائه اظهار نظر در مورد اثربخشی کنترل داخلی گزارشگری مالی نکردند. از هشت شرکتی که حسابسان آنها در سال ۲۰۲۳ ملزم به گزارشگری در مورد کنترل داخلی گزارشگری مالی بودند، شش شرکت اظهار نظر بدون بند شرط (مقبول) و دو شرکت اظهار نظر مردود داشتند. از ۴۷ (۴۸) شرکت باقیمانده، مدیران ۱۱ (۱۵) شرکت، یک یا چند ضعف اساسی را گزارش کردند. به‌تازگی، از طریق هوش مصنوعی بدراک (Bedrock AI)، ۱۹ شرکت سهامی عام استخراج ارز دیجیتال شناسایی و مشخص شد که ۱۶ مورد از ۱۹ شرکت (۸۴ درصد) در مقطعی از چهار سال گذشته،

با هدف خاص (SPAC) را حل و فصل کند و این مشکلات "محدود به صاحبکاران از شرکتهای تملیکی با هدف خاص این شرکتها نبود، بلکه شکستهای ساختارمند کنترل کیفیت را در سراسر شرکت بازتاب می‌داد". موسسه با مسئولیت محدود مالون بیلی (MaloneBailey)، حسابرس پنج شرکت نمونه در سال ۲۰۲۳ و چهار شرکت در سال ۲۰۲۲، ۴۰۰٫۰۰۰ دلار توسط هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام جریمه شد. هیئت نظارت دریافت که موسسه حسابدار رسمی بی اف بورگرز (BF Borgers) که دو شرکت نمونه را برای سال ۲۰۲۲ و یک شرکت را برای سال ۲۰۲۳ حسابرسی کرده است، در هر ۱۱ حسابرسی بررسی شده در سال ۲۰۲۲ دارای نواقص در خور توجهی بوده است. در یک اقدام جداگانه، کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا، این موسسه را به "رعایت نکردن عمدی و نظام‌مند استانداردهای هیئت نظارت در بیش از ۵۰۰ پرونده ثبت گزارش شرکت سهامی عام" متهم کرد. مدیران موسسه و مالک با توافق بر سر پرداخت ۱۲ میلیون دلار توسط شرکت و ۲ میلیون دلار توسط بنجامین بورگرز، اتهامات را حل و فصل کردند و هر دو به‌طور دائم از "حضور و فعالیت در کمیسیون به عنوان حسابدار" تعلیق شدند. ۱۹ شرکت از شرکتهای نمونه، نتایج مالی سالانه خود را از طریق سامانه سدار پلاس کانادا ارائه کردند. ۱۵ مورد از ۱۹ گزارش حسابرسی توسط ۱۱ شرکت که از استانداردهای حسابرسی پذیرفته‌شده عمومی کانادا پیروی می‌کردند، منتشر شد. هیئت پاسخگویی عمومی کانادا (CPAB) مشابه هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام آمریکا، موسسات حسابداری که برای ناشران کانادایی حسابرسی انجام می‌دهند را بازرسی می‌کند. در سال ۲۰۲۳، هیئت پاسخگویی عمومی کانادا اقدامهای اجرایی را بر سه شرکت که حسابرسیهای شرکتهای نمونه را انجام می‌دادند از جمله بی اف بورگرز، پی کی اف آنتیرز (PKF Antares) و موسسه مسئولیت محدود مارکوم اعمال کرد، از جمله ابطال گواهی بروگرز در ماه مه ۲۰۲۴. هیئت پاسخگویی عمومی کانادا دیدگاه‌ها و نمونه‌های توضیحی را برای حسابرسی شرکتهای ارز دیجیتال ارائه داد و خاطرنشان کرد که آن‌ها در ۲۳ مورد از ۳۳ پرونده حسابرسی که از سال ۲۰۲۰ تا ۲۰۲۳ برای گزارش

موارد مهم و کلیدی حسابرسی به‌طور خاص مربوط به مسایل ارزهای دیجیتال بودند. به عنوان نمونه، موارد مهم و کلیدی حسابرسی شامل شرح رویه‌های حسابرسی برای ارزیابی حسابداری و افشای درآمد استخراج بیت‌کوین شناسایی شده، داراییهای ارز دیجیتالی مشتری، داراییهای ارز دیجیتالی نگهداری شده و داراییهای ارز دیجیتالی نگهداری شده در کیف پول آفلاین بودند.

این نمونه از شرکتهای ارز دیجیتال که به صورت عمومی معامله می‌شوند، دیدگاه‌هایی در مورد ویژگیهای صنعت ارز دیجیتال ارائه می‌دهند. این شرکتها به‌طور معمول شرکتهای کوچک تری بودند که توسط شرکتهای غیر از چهار موسسه بزرگ حسابرسی می‌شدند. به‌طور کلی، این شرکتها از نظر مالی در تنگنا بودند و چالشهای حسابداری و حسابرسی متعددی داشتند.

نگرانیهای مستمر در مورد کیفیت حسابرسی در حسابرسی شرکتهای سهامی عام

کیفیت حسابرسی همچنان مورد نگرانی برای مراجع انتظام‌بخشی، سرمایه‌گذاران و سایر طرفهای ذینفع است. هیچ اطلاعاتی در مورد کیفیت حسابرسی برای حسابرسیهای خاص ۵۵ شرکت در نمونه در دسترس نیست. با این حال، شواهدی از افزایش کلی حسابرسیهای "ناقص" وجود دارد. براساس جدیدترین گزارشهای بازرسی هیئت نظارت که در دسترس عموم هم قرار دارد نقصهای جدی حسابرسی "برای نزدیک به هر دسته از ۱۵۷ شرکت حسابرسی که هیئت در سال ۲۰۲۲ بازرسی کرده بود" افزایش یافته است، که اریکا ویلیامز (Erica Williams) رئیس هیئت در این باره اظهار داشت: "نرخ نقص ۴۰ درصد در بخش ۱. الف کاملاً غیرقابل قبول است". اقدامهای اخیر علیه برخی از حساب‌رسان خاص در ۵۵ شرکت نمونه نیز نگران کننده است. موسسه مارکوم، حسابرس شش شرکت منتخب در سال ۲۰۲۳ و هفت شرکت در سال ۲۰۲۲ موافقت کرد که ۱۰ میلیون دلار جریمه بپردازد تا اتهامات کمیسیون را مبنی بر "شکستهای ساختارمند کنترل کیفیت و نقض استانداردهای حسابرسی در ارتباط با کار حسابرسی برای صدها صاحبکار از شرکتهای تملیکی

ناشران «با فعالیتهای داراییهای ارزش دیجیتال» بررسی شده بود، یافته‌های درخور توجهی را شناسایی کرده‌اند. این اطلاعات نشان می‌دهد که هیئت پاسخگویی عمومی کانادا از نگرانیهای کیفی خاصی برای حساب‌رسان مشخص آگاه هستند و این که حساب‌ررسی شرکت‌های ارزش دیجیتال، پریسک‌تر است و نیاز به توجه حساب‌ررسی بیشتری دارد. همچنان نگرانیهای زیادی در مورد صنعت نوپای ارزش دیجیتال وجود دارد. با این حال، برخی تحولات مثبت نیز وجود دارد که از جمله آن‌ها می‌توان به رهنمود اجرایی تازه منتشرشده هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا در مورد حسابداری و افشای داراییهای ارزش دیجیتال با کد موضوع ۲۰۲۳-۰۸ اشاره کرد.

حساب‌ررسی شرکت‌های خصوصی ارزش دیجیتال و مورد اف‌تی‌ایکس

حساب‌ررسی شرکت‌های صنعت ارزش‌های دیجیتال که به صورت عمومی معامله می‌شوند، ریسک‌های خاص خود را دارند، اما حساب‌ررسی شرکت‌های خصوصی ارزش‌های دیجیتال، شفافیت و رسیدگی کمتری دارد. با این وجود، تاثیر آن بر سرمایه‌گذاران، مشتریان و عموم مردم می‌تواند درخور توجه باشد. نظرسنجی **بلومبرگ نیوز** (Bloomberg News) در سال ۲۰۲۳ از ۶۰ شرکت «بزرگ» ارزش دیجیتال نشان داد که تنها تعداد انگشت‌شماری از ۶۰ شرکت، به صورت عمومی معامله انجام می‌دهند و تابع استانداردهای نظارتی خاصی هستند. نتایج این نظرسنجی نشان داد که حدود نیمی از موسسات، حساب‌ررسی مالی سالانه دارند و ۶۳ درصد آن‌ها دارای هیئت‌مدیره مستقل با دستکم یک عضو غیراجرایی هستند. ۱۰ شرکت بدون عضو هیئت‌مدیره مستقل و ۷ شرکت بدون حساب‌ررسی مستقل بودند. ۲۲ موسسه از ۶۰ پاسخ‌دهنده اطلاعاتی در مورد حساب‌ررسیهای مستقل ارائه نکردند.

اف‌تی‌ایکس، شرکتی خصوصی فعال در حوزه ارزش‌های دیجیتال است که تا ۹ نوامبر ۲۰۲۲ از نظر حجم معاملات در رتبه پنجم بزرگترین صرافیهای ارزش‌های دیجیتال قرار داشت. این شرکت در ۱۱ نوامبر ۲۰۲۲ و ۱۳۰ شرکت وابسته به آن اعلام ورشکستگی کردند. آشکارشدن ورشکستگیها و کلاهبرداریهای بزرگ در صنعت ارزش‌های دیجیتال و مسایل

مربوط به حساب‌ررسی، منجر به بررسی دقیق حرفه حساب‌ررسی توسط کنگره شد. برای نمونه، در نامه‌ای خطاب به رئیس هیئت، دو سناتور ایالات متحد «نقشی که حساب‌رسان ممکن است در گمراه کردن مردم در مورد سلامت مالی شرکت‌های ارزش‌های دیجیتال ایفا کرده باشند» را زیر سوال بردند. در این نامه، آن‌ها کیفیت حساب‌ررسیهای **آرمانینو** (Armanino) و **پراگر متیس** (Prager Metis) به ترتیب از اف‌تی‌ایکس آمریکا و اف‌تی‌ایکس (بین‌المللی) و همچنین استانداردهایی که حساب‌رسان باید رعایت می‌کردند را زیر سوال بردند.

هنگامی که اف‌تی‌ایکس اعلام ورشکستگی کرد، بنکمن - فرید از سمت مدیرعاملی خود برکنار و **جان جی. ری** (John J. Ray) جایگزین او شد. ری در دادخواستی به دادگاه ورشکستگی اظهار داشت که «هرگز در دوران حرفه‌ای خود چنین شکست کاملی نسبت به کنترل‌های شرکتی و چنین فقدان کامل اطلاعات مالی قابل اعتمادی را که در اینجا رخ داده است، ندیده‌ام». یکی از اتهامها علیه بنکمن - فرید این بود که او و سایر کارمندان، حساب‌رسان را گمراه و اطلاعات مربوط به وجوه دریافتی از مشتریان را پنهان کردند. سپس بنکمن - فرید از صورتهای مالی حساب‌ررسی شده برای اطمینان بخشی دروغین به مشتریان و سرمایه‌گذاران مبنی بر این که اف‌تی‌ایکس کنترل‌ها و سامانه‌های مدیریت ریسک مناسبی برای ذخیره‌سازی حساب‌های مشتری دارد، استفاده کرد.

افشای ورشکستگی، پرسشهایی را در مورد چگونگی توانایی حساب‌رسان در ارائه اظهارنظرهای غیرمعتبر برای شرکتی که کنترل‌های کمی داشته یا در اصل کنترلی نداشته است، مطرح می‌کند. در حساب‌ررسی یک شرکت سهامی عام یا شرکت خصوصی، حساب‌رسان همچنان باید صاحبکار و محیط کنترلی آن، از جمله کنترول داخلی صاحبکار مرتبط با حساب‌ررسی را درک کند.

حساب‌رسان باید ریسک تحریف‌های بااهمیت و آثار آن بر ارزیابی محیط کنترلی صاحبکار و گزارش کنترول داخلی بر مدل ریسک حساب‌ررسی و برای «طراحی ماهیت، زمان‌بندی و میزان آزمون‌های محتوا» ارزیابی و مستند کنند. همچنین در کد موضوع (AU-C 315) و هم استاندارد بین‌المللی ۳۱۵ یادآوری شده است که حساب‌رسان ممکن است تشخیص دهد که

به حسابرسی برای مشتریان ارز دیجیتال است. همچنین راهنماییهای حرفه‌ای اصلاح‌شده و به‌روزرسانی رویه‌های ارز دیجیتال از سوی هیئت نظارت و سایرین وجود دارد. اعتبار موسسات حسابرسی و حرفه حسابداری ایجاب می‌کند که هر حسابرس قبل از صدور اظهارنظر، به استانداردهای حسابرسی و گواهی مربوط توجه دقیقی داشته باشد. هر واحد تجاری شاید قادر به مورد حسابرسی قرار گرفتن نباشد.

قانونگذاری کنگره ایالات متحد که به‌طور خاص به چشم‌انداز نظارتی ارزهای دیجیتال می‌پردازد، برای محافظت از سرمایه‌گذاران، مشتریان و سایر ذینفعان در صنعت ارزهای دیجیتال بسیار حائز اهمیت است. قانونگذاری جامع همچنین ریسک تجاری و موارد ناطمینانی حسابداری را کاهش می‌دهد که به دنبال آن برخی از ریسکهای حسابرسی نیز کاهش می‌یابد. براساس عوامل ریسک پیرامون محیط نظارتی ارزهای دیجیتال که در بسیاری از شرکتها نمونه ذکر شد، مهمترین مسایلی که باید حل شوند از جمله وضعیت داراییهای دیجیتال به عنوان "اوراق بهادار" یا "کالا" و نگرانیهای مربوط به این که کدام آژانس نظارتی مسئول تصمیم‌گیری و نظارت بر این صنعت است، می‌باشد.

برای شرکتها استخراج ارزهای دیجیتال، به‌ویژه استخراج‌کنندگان بیت‌کوین، ناطمینانی در مورد مقررات زیست‌محیطی راجع به الزامهای درخور توجه انرژی برای استخراج وجود دارد. همانطور که در بالا ذکر شد، پیشنهادها و قوانین متعددی ارائه شده است. همچنین تحلیل‌های مستقلی در مورد الزامها صورت گرفته است. مجلس نمایندگان لایحه‌ای در مورد ارزهای دیجیتال تصویب کرد، اما با اظهارنظرهای متفاوتی روبه‌رو شد و از سوی مجلس سنا به تصویب نرسید. با این حال، انتخابات نوامبر منجر به روی کار آمدن رئیس‌جمهور منتخب «طرفدار ارزهای دیجیتال» و ورود کنگره به سال ۲۰۲۵ شد که این انتخاب شاید منجر به وضع قوانین متفاوتی شود.



منبع:

• Kalbers, L. (2025) *Auditing Cryptocurrency Companies* - The CPA Journal. www.cpajournal.com

"آزمونهای محتوا به‌تنهایی شواهد حسابرسی کافی و مناسبی را ارائه نمی‌دهند". یک دادخواست دسته‌جمعی علیه متهمان متعدد شامل موارد نقض استانداردهای حرفه‌ای توسط آرمینو و پراگر متیس در حسابرسیهایشان موجود است. در توافق اخیر با کمیسیون بورس اوراق بهادار، پراگر متیس موافقت کرد که ۱/۹۵ میلیون دلار مربوط به اتهامهای شکایت کمیسیون برای "کلاهبرداری مبتنی بر سهل‌انگاری" برای حسابرسیهای اف‌تی‌ایکس و نقض استقلال حسابرسان قبلی خود بپردازد و این شرکت حسابداری موافقت کرد که "اقدامهای اصلاحی" انجام دهد. اگرچه اسناد ورشکستگی و دادخواست، پرسشهایی را در مورد حسابرسیهای آرمینو نیز مطرح می‌کند، اما هیچ نتیجه‌گیری قطعی در مورد هرگونه اشتباه یا تخلف از سوی دادگاه یا مراجع انتظام‌بخشی ارائه نشده است.



آینده صنعت

همچنان نگرانیهای زیادی در مورد صنعت نوپای ارزهای دیجیتال وجود دارد. با این حال، برخی پیشرفتهای مثبت وجود دارد که از جمله آنها می‌توان به رهنمود معتبر تازه منتشرشده هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا در مورد حسابداری و افشای داراییهای ارز دیجیتال با کد موضوع به‌روزرسانی ۲۰۲۳-۰۸ در استانداردهای حسابداری اشاره کرد. موسسات حسابرسی، به‌ویژه چهار موسسه بزرگ، در حال توسعه ابزار حسابرسی برای رسیدگی به داراییهای ارز دیجیتال هستند و سازمانهای حرفه‌ای، رهنمودهای اختیاری را برای اعضای خود ارائه می‌دهند. همانطور که در بالا ذکر شد، استانداردهای حرفه‌ای متعددی وجود دارد که مربوط

پرسشی و پاسخ فنی IFRS

با موضوع فوتبال

مبلغ انتقال بازیکن: داراییهای نامشهود (IAS 38)
 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی^۱ تقاضایی مبنی بر شناسایی مبلغ دریافتی انتقال بازیکن دریافت کرد. در واقع الگوی تشریح‌شده در این تقاضا به شرح زیر است:

الف- یک باشگاه فوتبال (واحد تجاری) بازیکنی را به باشگاه دیگری (باشگاه گیرنده) منتقل می‌کند. هنگامی که این بازیکن جذب باشگاه گیرنده شد، نام بازیکن در سامانه انتقال الکترونیکی ثبت می‌شود. ثبت نام او به این معنی است که بازیکن از بازی برای باشگاه دیگر منع شده است و باشگاه ثبت‌کننده هم ملزم می‌شود که یک قرارداد استخدام با بازیکن داشته باشد که مانع از ترک باشگاه توسط بازیکن بدون توافق



متقابل شود. قرارداد استخدام و ثبت در سامانه انتقال الکترونیکی با هم به عنوان "حق ثبت" شناخته می‌شوند.
 ب- واحد تجاری، هزینه‌های متحمل شده برای به دست آوردن حق ثبت را به عنوان یک دارایی نامشهود با به کارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸ (IAS 38) با موضوع داراییهای نامشهود شناسایی می‌کند. این واحد تجاری به عنوان بخشی از فعالیتهای عادی خود، از طریق شرکت در مسابقات از بازیکن استفاده و او را پرورش می‌دهد و سپس به احتمال بازیکن را به باشگاه دیگری منتقل می‌کند.

ج- واحد تجاری و باشگاه گیرنده قراردادی برای این انتقال منعقد می‌کنند که براساس آن، واحد تجاری از باشگاه گیرنده بابت انتقال بازیکن وجه نقد دریافت می‌کند. این پرداخت، خسارتی که واحد تجاری بابت آزادی بازیکن از قرارداد استخدام قبل از پایان قرارداد متحمل شود را جبران می‌کند. ثبت در سامانه انتقال الکترونیکی به باشگاه گیرنده واگذار

واحد تجاری موظف است برای لغو این حق، اقدامهایی را انجام دهد. بر این اساس، مبلغ دریافتی بابت انتقال، اقدام واحد تجاری در واگذاری حق ثبت را جبران می‌کند و بنابراین، بخشی از درآمد خالص واگذاری است که در بند ۱۱۳ استاندارد حسابداری بین‌المللی شماره ۳۸ شرح داده شده است.

کمیته به این نتیجه رسید که براساس الگوی واقعی تشریحی در پرسش، واحد مبلغ دریافتی بابت انتقال بازیکن را به عنوان بخشی از سود یا زیان ناشی از عدم شناسایی حق ثبت با اعمال بند ۱۱۳ استاندارد حسابداری بین‌المللی شماره ۳۸ شناسایی می‌کند. بر اساس الگو (که در آن واحد تجاری حق ثبت را به عنوان یک دارایی نامشهود شناسایی می‌کند) واحد مبلغ دریافتی یا هرگونه سود ناشی از آن را به عنوان درآمد با اعمال استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۵ با موضوع درآمد حاصل از قرارداد با مشتریان شناسایی نمی‌کند.

صورت جریان وجوه نقد

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۷ (IAS 7) با موضوع صورت جریان وجوه نقد، دریافت‌های نقدی حاصل از فروش داراییهای نامشهود را به عنوان بخشی از جریان نقدی ناشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری درج می‌کند. بر این اساس، در الگوی واقعی تشریحی در پرسش، واحد تجاری دریافت‌های نقدی حاصل از مبالغ انتقال را به عنوان بخشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری ارائه می‌دهد.

کمیته به این نتیجه رسید که اصول و الزامات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)، مبنای کافی برای تعیین نحوه شناسایی مبالغ دریافتی ناشی از نقل و انتقال بازیکنان توسط واحد تجاری را فراهم می‌کند. بنابراین، کمیته تصمیم گرفت این موضوع را به دستور کار تدوین استاندارد خود اضافه نکند.

پانویس:

1- IFRS Interpretations Committee

منبع:

• IFRS (2020), Player Transfer Payments (IAS 38 Intangible Assets), June 2020

نمی‌شود، بلکه از نظر قانونی، آن وقت که باشگاه گیرنده، نام بازیکن را در سامانه ثبت کرد و حق جدید را به دست آورد، انتقال صورت می‌یابد.

۵- واحد تجاری دارایی نامشهود خود را پس از ثبت بازیکن توسط باشگاه گیرنده در سامانه انتقال الکترونیکی از موارد شناسایی در داراییها خارج می‌کند.

پرسش مطرح شده این بود که واحد تجاری مبلغ دریافتی بابت انتقال را به عنوان درآمد با به کارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۵ (IFRS 15) با موضوع درآمد حاصل از قرارداد با مشتریان شناسایی کند یا به جای آن، سود یا زیان ناشی از عدم شناسایی دارایی نامشهود را در صورت سود و زیان و با به کارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸ (IAS 38) با موضوع داراییهای نامشهود شناسایی کند.

شناسایی مبلغ دریافتی انتقال بازیکن

در الگوی تشریحی واقعی در پرسش مطرح شده، واحد تجاری حق ثبت را به عنوان یک دارایی نامشهود و با استفاده از استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۳۸ شناسایی می‌کند. بر این اساس، واحد تجاری موارد الزامی مربوط به عدم شناسایی در استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۳۸ را برای عدم شناسایی آن حق اعمال می‌کند. بند ۱۱۳ از استاندارد حسابداری بین‌المللی شماره ۳۸ بیان می‌کند که "سود یا زیان ناشی از حذف یک دارایی نامشهود، به عنوان تفاوت بین خالص عواید حاصل از واگذاری، در صورت وجود و مبلغ دفتری دارایی تعیین می‌شود. این سود یا زیان هنگام حذف دارایی، در صورت سود و زیان شناسایی می‌شود. . . سود نباید به عنوان درآمد طبقه بندی شود." با اعمال این بند، واحد تجاری تفاوت بین خالص عواید حاصل از واگذاری و مبلغ دفتری حق ثبت را در صورت سود و زیان شناسایی و ثبت می‌کند؛ اما نه به عنوان درآمد.

آیا مبلغ انتقال، نشان دهنده درآمد حاصل از واگذاری است؟

مبلغ انتقال از قرارداد انتقال ناشی می‌شود که واحد تجاری را ملزم به آزادسازی بازیکن از قرارداد استخدام می‌کند. بنابراین،

امور مالی چگونه می‌تواند استفاده از هوش مصنوعی مولد را شروع کند

با دنبال کردن این گامها، اطمینان پیدا کنید که در جریان این فناوری تحول‌آفرین قرار دارید.

هوش مصنوعی مولد^۱ اگر همراه با کارکنان بااستعداد مورد استفاده قرار بگیرد، می‌تواند کارایی را در کسب‌وکار افزایش داده و فرصتهای جدیدی به سمت رشد کسب‌وکار ایجاد کند.

اما به‌کار گرفتن هوش مصنوعی مولد به‌گونه‌ای که با کنترل‌ها و راهبری همسو شود، می‌تواند طاقت‌فرسا باشد، به‌ویژه در کسب‌وکارهای کوچک و متوسط که تجربه کمی در زمینه فناوری دارند.

پل پارکس (Paul Parks) حسابدار رسمی، حسابدار خبره مدیریت و مدیر حسابداری مدیریت در انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) و انجمن حسابداران خبره مدیریت بریتانیا (CIMA) می‌گوید: "بیشتر مدیران مالی ارشد و مسئولین امور مالی درک می‌کنند که هوش مصنوعی مولد چیزی است که باید آن را بپذیرند."



از هوش مصنوعی مولد برای تهیه ارائه‌ها و قراردادهای کارکنان استفاده کرده و همچنین برای کارهای پیچیده‌تر، مانند تحلیل سالیانه صورتحسابها و خریدها برای ارائه پیشنهادها را هبردی، از آن بهره ببرند.

هوش مصنوعی سنتی بر قوانین و الگوریتمهای خودکار شده برای تحلیل و شناسایی الگوها در داده‌ها متکی است و با دنبال کردن فرایندهای از پیش تعیین شده، مانند بررسی تاریخچه فروشنده، نتایج را تولید می‌کند.

اما به گفته اورخف، هوش مصنوعی مولد "متفاوت است با هر آنچه که افراد پیش از این استفاده می‌کرده‌اند". در حالی که همه انواع هوش مصنوعی، داده‌ها را تحلیل می‌کنند تا الگوها را کشف کنند، هوش مصنوعی مولد به جای این که مانند برنامه‌های رایانه‌ای سنتی، برنامه بگیرد که وظایف مشخص شده‌ای انجام دهد، می‌تواند با تلفیق الگوهای آموخته شده از مجموعه‌های بزرگ داده‌ها، مطالب جدیدی تولید کند.

آنچه برای کسب و کارها در پیش است، فرصتهای بزرگ همراه با ریسکها و چالشهایی است که باید فهمیده شوند.

گام دوم: به کارگیری هوش مصنوعی را از کارهای

کوچک شروع کنید

بسیاری از بخشهای مالی ممکن است به دلیل تمرکز غیرارادی بر ریسک، نسبت به درک طیف کامل هوش مصنوعی مولد بی‌میل باشند.

به گفته کارستن پلسن (Carsten Poulsen) راهبر فناوری مالی جهانی در شرکت خدمات حرفه‌ای اکسنچر (Accenture)، آن‌ها که در حال استفاده از آن هستند، از نظر توان درونی، تنها در حال انجام سطحی این کار هستند و همه قابلیت‌های فناوری را نکاویده‌اند.

پلسن گفت: "امور مالی در حال استفاده از هوش مصنوعی سنتی مانند یادگیری ماشین، برای توانمندیهای پیش‌بینانه و کارهای کمی عمیق هستند. آن‌ها هنوز تا باز طراحی بنیادین شیوه انجام کار افراد و استفاده از همه توان درونی هوش مصنوعی به طور کلی و هوش مصنوعی مولد به طور خاص، فاصله دارند."

پارکس پیشنهاد کرد تا با شناسایی حوزه‌هایی که هوش

اگرچه، آن‌ها اهمیت به کارگیری فناوری به شیوه‌ای نظام‌مند را تصدیق می‌کنند. ریسک‌هایی در ارتباط با استفاده از هوش مصنوعی مولد وجود دارد؛ در زمینه حریم شخصی و امنیت داده‌ها که در صدر فهرست ریسکها قرار دارند.

چگونه در امور مالی استفاده از هوش مصنوعی را شروع کنیم

براساس گزارش گروه مشورتی آینده راهبری مالی^۲ (FFLAG) که توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا و انجمن حسابداران خبره مدیریت بریتانیا اداره می‌شود و از حدود ۷۰ راهبر مالی ارشد از شرکتهای بزرگ تشکیل شده است، مدیران مالی ارشد و گروه‌های مالی باید برای به کارگیری مسئولانه هوش مصنوعی مولد در امور مالی و دستیابی به ارزش ابزار هوش مصنوعی مولد، به نگرانیهای زیادی رسیدگی کنند.

اعضای این گروه اشاره کردند که راهبری قدرتمند، کنترلرها و فرایندها باید به کیفیت داده‌ها رسیدگی کرده، ریسکها را مدیریت و جانمایی اخلاقی ابزار هوش مصنوعی را تضمین کنند. آزمون کنترل شده می‌تواند به توسعه حفاظتهای ضروری کمک کند.

سازمانها می‌توانند با برداشتن گامهای زیر شروع کنند:

گام اول: با هوش مصنوعی مولد آشنا شوید

وال اورخف (Val Orekhov)، مدیر ارشد فناوری و شریک موسسه حسابداری و مشاوره ویتام (Withum)، با صاحبان کسب و کارهای از همه نوع اندازه کار می‌کند تا هوش مصنوعی مولد بیشتری در فرایندهایش بگنجانند.

فناوریهای هوش مصنوعی مانند یادگیری ماشین و تحلیل پیش‌بینانه، چندین دهه است که در دسترس هستند. به احتمال سازمانها در حال حاضر از چنین سامانه‌های هوش مصنوعی سنتی برای کمک به ورود داده‌ها و تطابق حساب استفاده می‌کنند. اما معرفی هوش مصنوعی مولد، اکنون به افراد در بالا و پایین چارت سازمانی اجازه می‌دهد از ابزاری که کارایی روزانه آن‌ها را افزایش می‌دهد، استفاده کرده و به طور همزمان، از بینش و تحلیل‌های جدید برای آگاهی بخشی به تصمیمهای راهبردی بهره ببرند. حسابداران رسمی می‌توانند



هوش مصنوعی مولد وقتی خوب کار می‌کند که

حجم زیادی از داده‌ها برای

تحلیل و یادگیری داشته باشد

مولد را پوشش دهد. براساس گزارش گروه مشورتی آینده راهبری مالی، به‌کارگیری هوش مصنوعی مولد همراه با تبدیل شدن امور مالی به یک مشاور راهبردی، راوی داده‌ها و محرک ارزش خواهد بود. این دگرگونی نیازمند است که اعضای گروه راهبری و مالی دارای علم داده‌ها و تخصص برای پذیرش فناوری جدید باشند. مهم است که گروه‌های مالی، فناوری اطلاعات و منابع انسانی دارای همسویی نزدیک باشند؛ زیرا آن‌ها با راهبران در کسب‌وکار همکاری می‌کنند تا موارد استفاده را تعریف کرده و فناوری را به‌کار بگیرند.

گام چهارم: طرز فکر همکاری مشترک را ترویج کنید

به گفته اورخف، اهمیت دارد که مدیران مالی هنگام شروع اقدامهای راهبردی در زمینه هوش مصنوعی، همکاری نزدیکی با همتایان خود در فناوری و عملیات داشته باشند. همکاری مقدماتی باعث ایجاد پذیرش بین کارکردهای کسب‌وکار شده و می‌تواند بینش از طرف ذینفعان مختلف تولید کند تا کاراییهایی که هوش مصنوعی از جمله هوش مصنوعی مولد می‌تواند ارائه کند به بیشترین اندازه رسانده و به‌طور همزمان، تضمین کند که سرمایه‌گذاری همسو با نیازهای اصیل کسب‌وکار است.

بسیاری از شرکتهای بزرگ، توانمندیهای کسب‌وکار، مالی و فناوری را به‌صورت درون‌سازمانی دارند تا کاربردهای احتمالی هوش مصنوعی را بررسی و رعایت مقررات داده‌ها و دستیابی

مصنوعی مولد می‌تواند در آن ارزش بیشتری بیفزاید، از جمله تعریف اهداف و شروع به‌کار، آغاز کنیم.

پارکس گفت: "از کارهای کوچک و با پروژه‌های آزمایشی شروع کنید. پروژه‌های کوچکتر، بینشهایی درباره هزینه‌ها و مزایا فراهم و طرح‌ریزی بازدهی سرمایه‌گذاری در پروژه‌های تمام‌عیار را آسان‌تر می‌کند. دانش کسب‌شده از طریق استفاده از فناوری، منجر به ایده‌های بیشتر و نوآوری در پروژه‌های آینده می‌شود."

نمونه‌هایی از جاهایی که می‌توان شروع کرد، از جمله استفاده از هوش مصنوعی مولد برای تهیه اسلایدهای ارائه به سرمایه‌گذاران یا راهبری شرکتی، از تحلیل داده‌ها تا تولید واقعی اسلایدها هستند.

سپس وقتی شما و گروه شما احساس راحتی بیشتری کردید، می‌توانید ابزار هوش مصنوعی مولد را برای کمک در حوزه‌های دیگر، به‌کار بگیرید.

گام سوم: چشم‌انداز و نقشه راه برای هوش مصنوعی

مولد تدوین کنید

نقشه راه باید گام‌های منتهی به به‌کارگیری و استفاده از هوش مصنوعی مولد را مشخص کند و باید شامل یک راهبرد همسو با اهداف کسب‌وکار باشد و تدوین راهبری پروژه، به‌روزرسانی سیاستهای راهبری داده‌ها، ارائه برنامه‌های آموزش کارکنان، ایجاد یا به‌روزرسانی سیاستهای استفاده قابل قبول، انتخاب ابزار و بسترها و تهیه یک سیاست به‌کارگیری هوش مصنوعی

شکل دادن به موارد استفاده‌ای که محرک ارزش در مقیاس باشند، دارای چالش هستند؛ به دلیل مسایل ادامه‌دار در مورد داده‌ها.

هوش مصنوعی مولد وقتی خوب کار می‌کند که حجم زیادی از داده‌ها برای تحلیل و یادگیری داشته باشد. اما از آنجا که بسیاری از شرکتها دسترسی آسان به داده‌هایشان ندارند- ممکن است داده‌ها بین منابع متعدد در مکانهای جداگانه‌ای پخش شده باشند یا دارای کیفیت پایین و فاقد جزئیات باشند- هوش مصنوعی مولد نمی‌تواند تحلیل بی‌عیب انجام دهد؛ به‌ویژه وقتی هوش مصنوعی مولد روی یک سامانه بسته کار می‌کند که فقط اطلاعات ارائه‌شده توسط شرکت را می‌گیرد. حجم کمتر داده‌ها ممکن است منجر به خروجیهای جهت‌دار یا غیردقیق شود؛ برای مثال عدم‌موفقیت در ثبت حساب برای روندهای درآمد گذشته هنگام تهیه مدل‌های پیش‌بینی.

پلسن پیشنهاد می‌کند که اطمینان از دردسترس بودن و قابل‌استفاده بودن داده‌های مالی، تبدیل به یک اولویت راهبردی شود، تا بتوان آن را برای آموزش محصولات هوش مصنوعی مولد و ایجاد کاراییهای بیشتر در آینده، گسترش داد. پارکس، پلسن و اروخف بر این باورند که به‌کارگیری هوش مصنوعی مولد ممکن است یک وظیفه طاقت‌فرسا به‌نظر بیاید، اما برداشتن گام‌هایی برای تدوین رویه‌ها و پروتکل‌هایی برای استفاده از این فناوری پیچیده، در تضمین موفقیت و همچنین آماده‌کردن سازمان شما برای آینده دور و نزدیک، بسیار موثر خواهد بود.

اورخف می‌گوید: "کنار ننشینید، تغییر هم‌اکنون در حال وقوع است."



پانویس:

- 1- Generative AI
- 2- Future of Finance Leadership Advisory Group (FFLAG)

منبع:

- Ovaska. S. (2025), **How Finance Can Get Started with Gen AI**, JournalofAccountancy.com, Feb 2025

به اهداف راهبردی را تضمین کنند. شرکتهای کوچکتر، اگر آن افراد و کارکنان را نداشته باشند، می‌توانند از مشاوران کمک بگیرند تا اطمینان پیدا کنند که می‌توانند از کاراییهایی که هوش مصنوعی مولد می‌تواند ارائه کند، بهره ببرند، در حالی که مقررات و پروتکل‌های موجود را رعایت می‌کنند.

پلسن می‌گوید: "از زیست‌بوم فروشندگان و مشاوران خود استفاده کرده و یک گروه اختصاصی در سازمان خود بسازید. برای حفظ کارایی هوش مصنوعی مولد، به یک هسته دیجیتال درست، تمایل به تغییر فرایندها و شیوه‌های انجام کار، آموزش دوباره و ارتقای مهارت کارکنان و ایجاد توانمندیهای جدید در حوزه هوش مصنوعی مسئول نیاز دارید."

گام پنجم: انتظارهای واقع‌بینانه‌ای از هوش مصنوعی

مولد داشته باشید

اورخف هشدار می‌دهد از هوش مصنوعی مولد انتظار نداشته باشید که بی‌عیب و نقص کار کند. چنین انتظاری باعث می‌شود هوش مصنوعی مولد را به‌طور عجولانه، به‌عنوان ابزاری ناکافی کنار بگذاریم یا در انجام بازیهای و حسابرسیها برای اطمینان از این‌که تحلیل همسو با اهداف کسب‌وکار است، شکست بخوریم.

او به‌شدت توصیه می‌کند که نتایج بازبینی شود و احتمال وجود خطا یا انحراف در خروجیها بررسی شود؛ درست مثل وقتی که کار توسط انسانها انجام شده باشد. هوش مصنوعی با توجه به ذات خود، از یافتن و میانگین‌گیری الگوها از میان نمونه‌های متعدد، یاد می‌گیرد. این یعنی هر کدام از خروجیها ممکن است همیشه دقیق یا سازگار نباشند.

اورخف می‌گوید: "شما باید فرایندها و بازرسی‌هایی داشته باشید که به نتیجه نگاه کنند و قضاوت حرفه‌ای به‌کار بگیرند؛ فارغ از این‌که توسط انسان به‌دست آمده باشد یا ماشین."

گام ششم: به کیفیت و کمیت داده‌ها رسیدگی کنید

پلسن می‌گوید یکی از بزرگترین موانع بر سر راه به‌کارگیری هوش مصنوعی مولد در امور مالی، کسب اطمینان از این است که داده‌های درست به برنامه کاربردی داده شده است، تا ارزش در تنظیمهای کسب‌وکار محقق شود.

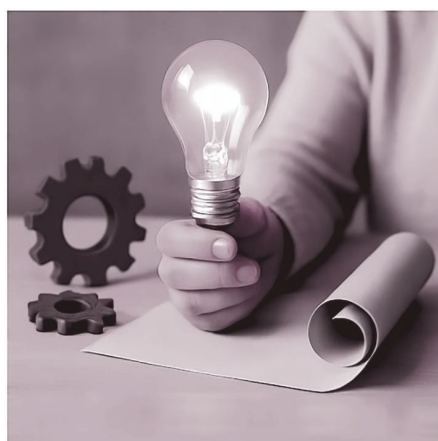
او می‌گوید: "بسیاری (از مدیران مالی) برای پیدا کردن و

حسابداری، کشف یا اختراع؟

دکتر ناصر اقبالی فر



با توجه به وابستگی زیاد علم حسابداری به علم ریاضیات در ابتدا باید مختصری از تاریخچه کشف علم ریاضیات را بیان نموده و سپس راجع به کشف یا اختراع بودن علم حسابداری نظر بدهیم. اولین دانشمند معروف که او را می‌توان موجد علم فیزیک، نجوم و هندسه دانست، دانشمند یونانی طالس ملطلی است. بعد از او فیثاغورث که او نیز یونانی بود، اساس ریاضیات را تعیین کرد.



بعد از فیثاغورث، زنون، فیلسوف و ریاضیدان یونانی که اهل ایلیا بود را می‌توان نام برد. در قرن پنجم، بقراط با جمع‌آوری قضایای متفرق توانست پایه‌ای برای ریاضیات تعیین کند که اکنون همان قضایا، مبانی هندسه جدید ما را تشکیل می‌دهند. افلاطون یکی دیگر از دانشمندان موثر در تکامل ریاضیات است که برای تکمیل موضوع منطق که از ارکان اصلی ریاضیات است، تلاش می‌کرد و در آتن یک مکتب بنا کرد که بعد از ۹ قرن همچنان پا برجا مانده بود. وی ادوکس منجم و ریاضیدان عصر معاصر توانست حفره‌ای که در ریاضیات برای کمیت‌های اندازه‌نگرفتنی ایجاد شده بود را با تئوری نسبتها پر کند و نشان داد که برای این کمیتها نیز می‌توان همانند سایر اعداد، قواعد حساب را به کار برد. هیپارک یا ابرخس در قرن دوم تنها ریاضیدانی بود که با اختراع مثلثات، گام‌های بسیار بزرگی در علم نجوم و ریاضیات برداشت. بطلمیوس نیز یکی دیگر از ریاضیدانان بود که راه هیپارک را ادامه داد و در تعقیب افکار او، تلاشهای بسیاری کرد. اگر بخواهیم به بررسی تاریخچه ریاضیات بپردازیم، می‌توان گفت تمامی اختراعات و کارهای

لوکا پاچیولی

ابتدا

مفاهیم اولیه‌ای

مثل

دارایی و بدهی و

سرمایه را

تعریف و فرض کرد

سپس رابطه

بین آن‌ها که همان

معادله اصلی

حسابداری

هست را اثبات نمود

مهم ریاضیات در قرن چهارم و توسط شاگردان افلاطون انجام شده‌اند. ریاضیات همان‌طور که گفتیم زیربنای تمام اختراعات بشر است و در همه جای جهان، حتی در زندگی روزمره ما انسانها نیز کاربرد دارد و کشف آن یکی از بزرگ‌ترین اکتشافهای بشر به حساب می‌آید.

و اما حسابداری همان‌طور که از عنوانش پیداست، در اصطلاح با حساب و کتاب سروکار دارد؛ یعنی از اعداد و ارقام برای رسیدن به جواب مسئله بهره می‌برد. وقتی پای اعداد و ارقام در میان باشد، قطعاً ردی از ریاضی هم در آن وجود دارد و از آنجایی که لوکا پاچیولی بنیانگذار علم حسابداری ریاضیدان بوده است، می‌توان گفت که علم حسابداری به‌طور دقیق با استفاده از تئوری نسبتها در ریاضیات بنا شده است. به‌عنوان نمونه، ما در مثلثات ابتدا مفاهیم اولیه و فرضی مثل $\sin$ و $\cos$ و $\tan$ و $\cot$ را در نظر گرفته و از طریق دایره مثلثاتی تعریف می‌کنیم؛ سپس با توجه به قضیه فیثاغورث، اثبات می‌کنیم که $\sin^2 + \cos^2 = 1$.

اثبات این قضیه مبتنی بر یک واقعیت بیرونی و خارج از ذهن هست که در واقع مطابق قوانین طبیعت وجود دارد ولی با پیش فرض قائم‌الزاویه بودن مثلث دایره مثلثاتی، توسط فیثاغورث کشف شده است.

حالا اگر این قضیه را در حسابداری به‌عنوان مراعات نظیر در نظر بگیریم، لوکا پاچیولی ابتدا مفاهیم اولیه‌ای مثل دارایی و بدهی و سرمایه را تعریف و فرض کرد، سپس رابطه بین آن‌ها که همان معادله اصلی حسابداری هست را اثبات نمود.

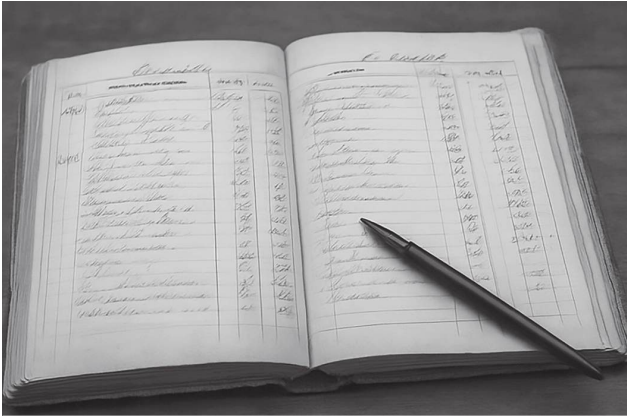
حالا سوال اینجاست آیا این مفاهیم اولیه در واقع در محیط بیرون مستقل از ذهن انسانی وجود دارند و یا مخلوق ذهن انسان هستند؟

آن چیزی که واقعیت دارد، این هست که مفهومی مثل دارایی در واقع مستقل از ذهن وجود دارد؛ برای مثال، املاک و یا... و تعریف دو جز دیگر یعنی بدهی و سرمایه هم به‌طور کامل وابسته به تعریف دارایی است ولی در طول زمان و با توجه به روابط قراردادهای اجتماعی انسانی، تغییر و تکامل پیدا کرده است. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که علم حسابداری ترکیبی از کشف و اختراع بشر بوده است؛ بخشی منطبق بر واقعیتهای موجود در جهان هستی و بیرون از ذهن، و بخشی هم ساخته ذهن بشری بوده است.

منبع:

- مصلحیان، محمد صالح، (۱۳۸۴) فلسفه ریاضی (کلاسیک، مدرن، پست مدرن)، انتشارات واژگان خرد چاپ اول.

- هندریکسون و ون بردا (۱۹۹۲)، تئوری حسابداری، تهران، انتشارات ترمه



نوآوری در تاریخ‌نگاری حسابداری: افق‌های پیش‌رو

ترجمه: دکتر ناصر اقبالی‌فر
مسعود تابع بردبار

چکیده

جهان معاصر با شرایطی دشوار، نامطمئن و چالش‌برانگیز مواجه است که پیامدهای عمیقی بر حرفه حسابداری، نظام آموزشی و پژوهش‌های این حوزه برجای نهاده است. این محیط نوظهور ممکن است این پرسش را برانگیزد که آیا پژوهش‌های حسابداری باید فقط بر حل مسایل جاری تمرکز کند و مطالعات تاریخ حسابداری به حاشیه رود؟ با استدلالی مستدل نشان داده می‌شود که تاریخ حسابداری کماکان از اهمیت راهبردی برخوردار بوده و پژوهشگران این عرصه از اوایل دهه ۱۹۹۰ تاکنون، چارچوب‌های نظری، روش‌شناختی و چشم‌اندازهای پژوهشی خود را در زمینه موضوع‌های پژوهشی متنوع به‌شکلی کیفی، متحول ساخته‌اند. این مقاله با هدف واکاوی سازوکارهای توسعه پژوهش‌های تاریخ حسابداری از رهگذر نوآوری در نظریه‌پردازی، منابع پژوهشی، روش‌شناسی و شیوه‌های نگارش تنظیم گردیده است. یافته‌ها گویای آن است که این حوزه دانشی پویا بوده و مطالعه خلاقانه گذشته می‌تواند الگوهای نوینی برای مدیریت و حکمرانی اثربخش در جهان امروز ارائه دهد.

مقدمه

تاریخ‌نگاری حسابداری در دهه‌های اخیر از یک حوزه فقط توصیفی و گذشته‌نگر به عرصه‌ای تحلیلی و تفسیری تبدیل شده است که می‌کوشد نقش حسابداری را در ساختارهای اجتماعی، نهادی و سیاسی جوامع بازخوانی کند. در این میان، مفهوم «نوآوری در تاریخ‌نگاری حسابداری» به عنوان ضرورتی نظری و روشی مطرح شده است. این نوآوری نه تنها در به‌کارگیری منابع و ابزار جدید معنا می‌یابد، بلکه در بازاندیشی فلسفی نسبت به هدف و کارکرد تاریخ در حسابداری نیز جلوه‌گر می‌شود. در جهانی که تحولات فناوری، دیجیتالی‌شدن داده‌ها و پویایی نهادهای اقتصادی به سرعت در حال تغییر است، تاریخ‌نگاری سنتی دیگر پاسخگوی نیازهای شناختی و علمی نیست و باید به سوی رویکردهای نو حرکت کند؛ رویکردهایی که گذشته را نه به عنوان مجموعه‌ای از رویدادهای منجمد، بلکه به مثابه بستر فهم حال و آینده تحلیل می‌کنند. نوآوری در تاریخ‌نگاری حسابداری، قبل از هر چیز، به معنای تحول در نگاه نظری به ماهیت تاریخ و نقش آن در توسعه دانش حسابداری است. در این نگرش تازه، تاریخ فقط ابزار ثبت وقایع یا تحلیل تکاملی رویه‌های حسابداری نیست، بلکه زمینه‌ای برای نظریه‌پردازی و بازاندیشی در منطق عمل حسابداری محسوب می‌شود. پژوهشگران این حوزه بر این باورند که نوآوری زمانی تحقق می‌یابد که تاریخ بتواند به خلق مفهوم، ساخت نظریه و ارائه دیدگاه‌های انتقادی نسبت به ساختارهای موجود کمک کند. بدین ترتیب، تاریخ‌نگاری نوین به جای اتکا بر روایت‌های خطی و تک‌بعدی، به بررسی شرایط اجتماعی و نهادی می‌پردازد که در آن حسابداری معنا یافته و عمل کرده است. این تغییر رویکرد موجب شده است تا تاریخ‌نگاری حسابداری از حوزه‌ای توصیفی به حوزه‌ای تحلیلی و نظری تبدیل شود؛ حوزه‌ای که می‌تواند در تعامل با علوم اجتماعی، اقتصاد و سیاست، افق‌های جدیدی از فهم حسابداری را بگشاید. در بُعد منابع پژوهشی، نوآوری به معنای گسترش دامنه شواهد و مدارک مورد استفاده در پژوهش‌های تاریخی است. در گذشته، منابع اصلی تاریخ‌نگاری حسابداری بیشتر به دفاتر مالی، گزارش‌ها و اسناد رسمی محدود می‌شد، اما امروزه این منابع شکل متنوع‌تری به خود گرفته‌اند. آرشیوهای دیجیتال،

داده‌های چندرسانه‌ای، فیلم‌ها، مصاحبه‌های صوتی، مکاتبات الکترونیکی و حتی محتوای شبکه‌های اجتماعی می‌توانند به عنوان داده‌های تاریخی در تحلیل حسابداری به کار روند. این تحول موجب شده تا تاریخ‌نگار بتواند به لایه‌های پنهان‌تری از واقعیت دست یابد؛ لایه‌هایی که در متون رسمی و گزارش‌های مالی انعکاس نیافته‌اند. گسترش منابع پژوهشی همچنین امکان انجام مطالعات تطبیقی و بین‌المللی را فراهم کرده و پژوهشگر را قادر ساخته است تا تحولات حسابداری را در زمینه‌های فرهنگی و جغرافیایی گوناگون تحلیل کند. از سوی دیگر، استفاده از منابع دیجیتال چالش‌هایی نیز به همراه دارد؛ از جمله اعتبارسنجی داده‌ها، سوگیری آرشیوها و مسئله حفظ اصالت منابع، که خود نیازمند توسعه رویکردهای روش‌شناختی جدید است.

در حوزه روش‌شناسی، نوآوری به معنای عبور از روش‌های فقط آرشیوی و ورود به قلمرو ترکیبی از روش‌های کیفی، کمی و تفسیری است. روش‌های کمی جدید، مانند تحلیل داده‌های متنی و مدل‌سازی مفهومی، می‌توانند به کشف الگوهای نهفته در اسناد تاریخی کمک کنند. در کنار آن، روش‌های کیفی همچون تحلیل روایت، تحلیل گفتمان و قوم‌نگاری دیجیتال ابزاری هستند که امکان فهم عمیق‌تر از بسترهای فرهنگی و اجتماعی حسابداری را فراهم می‌آورند. پژوهش‌های نوین در تاریخ‌نگاری حسابداری از ترکیب این روش‌ها بهره می‌برند تا میان داده‌های آماری و روایی ارتباط برقرار کنند و تصویری چندبعدی از گذشته ارائه دهند. در واقع، ارزش نوآوری روش‌شناختی در این است که پژوهشگر نه تنها به «چه بودن» رویدادها، بلکه به «چگونه بودن» و «چرا بودن» آن‌ها نیز می‌پردازد و از خلال این تحلیل، رابطه‌ای پویا میان گذشته و حال برقرار می‌سازد.

در زمینه نگارش و ارائه یافته‌ها نیز نوآوری در تاریخ‌نگاری حسابداری اهمیت ویژه‌ای یافته است. نگارش علمی امروز باید بتواند با زبان و رسانه‌های نوین هم‌خوانی پیدا کند تا پیام پژوهش به مخاطبان بیشتری منتقل شود. استفاده از روایت‌های چندرسانه‌ای، تلفیق داده‌های دیداری و شنیداری، و بهره‌گیری از مستندسازیهای دیجیتال از جمله ابزاری هستند که در این حوزه به کار گرفته می‌شوند. همچنین، رویکردهای نو در نگارش، مانند تاریخ‌نگاری خرد یا زندگینامه‌نویسی، به بازنمایی انسانی‌تر و ملموس‌تر از حرفه و نهاد حسابداری

نوآوری در تاریخ‌نگاری حسابداری

بازتاب نیاز انسان معاصر

به فهم گذشته در پرتو

تغییرهای امروز است.

کمک می‌کنند. این نوع روایتها به جای تمرکز صرف بر نهادها و سازمانها، به تجربه‌های فردی، اجتماعی و فرهنگی حسابداران می‌پردازند و به درک عمیق‌تری از نقش حسابداری در جامعه می‌انجامند.

نوآوری در تاریخ‌نگاری حسابداری تنها به حوزه نظری و روش‌شناختی محدود نمی‌شود، بلکه پیوندی نزدیک با رویکرد میان‌رشته‌ای دارد. تاریخ حسابداری هنگامی معنا می‌یابد که در ارتباط با سایر رشته‌ها از جمله جامعه‌شناسی، مدیریت، اقتصاد و علوم داده مورد بررسی قرار گیرد. این پیوند میان‌رشته‌ای سبب می‌شود تا تاریخ‌نگاری حسابداری از چارچوب محدود فنی خارج شود و به بستری برای تحلیل فرایندهای پاسخگویی، مشروعیت، قدرت و حکمرانی تبدیل گردد. در واقع، با استفاده از مفاهیم میان‌رشته‌ای می‌توان نشان داد که حسابداری نه تنها ابزار اندازه‌گیری مالی، بلکه بخشی از نظام فرهنگی و سیاسی جوامع است که در بازتولید ساختارهای قدرت نقش دارد. چنین رویکردی باعث می‌شود تاریخ‌نگار حسابداری بتواند به درکی انتقادی‌تر از گذشته دست یابد و از تاریخ برای تبیین پویایی‌های امروز استفاده کند.

در این میان، توجه به اخلاق پژوهش تاریخی نیز بخش مهمی از نوآوری در تاریخ‌نگاری است. پژوهشگر باید نسبت به سوگیریهای شخصی، محدودیتهای آرشیوی و قدرت روایت خود آگاه باشد تا بتواند توازن میان واقعیت تاریخی و بازنمایی تحلیلی را حفظ کند. به همین دلیل، تاریخ‌نگاری نوین بر شفافیت روش‌شناسی، دقت در تفسیر داده‌ها و پرهیز از تقلیل‌گرایی تأکید دارد. تاریخ نه باید به روایت رسمی نهادها محدود شود و نه به داستان‌پردازی صرف تبدیل گردد؛ بلکه

باید میان سند، تحلیل و تفسیر تعادل برقرار کند. در نهایت، نوآوری در تاریخ‌نگاری حسابداری بیش از آن که به دنبال خلق ابزاری تازه باشد، در پی بازسازی نگاه پژوهشگر نسبت به گذشته است. گذشته در این چارچوب به مثابه منبعی پویا برای الهام و بازاندیشی تلقی می‌شود، نه فقط عرصه‌ای برای مستندسازی وقایع. چنین نگرشی به تاریخ، پژوهشگر را قادر می‌سازد تا از دل داده‌های تاریخی، بینشی برای فهم تحولات معاصر و پیش‌بینی آینده به‌دست آورد. اهمیت این دیدگاه در آن است که تاریخ‌نگاری را از بازگویی وقایع به ابزاری برای تفکر انتقادی و طراحی مسیرهای آینده ارتقا می‌دهد. از این منظر، تاریخ‌نگاری نوین می‌تواند به غنای نظری و روش‌شناختی رشته حسابداری بیفزاید، به بازتعریف مفاهیم پاسخگویی، شفافیت و مشروعیت یاری رساند و در نهایت، به بهبود نظامهای تصمیم‌گیری و حکمرانی اقتصادی کمک کند. نوآوری در تاریخ‌نگاری حسابداری، بازتاب نیاز انسان معاصر به فهم گذشته در پرتو تغییرهای امروز است. این نوآوری نه از سر تجمل فکری، بلکه از ضرورت پاسخ به بحرانهای علمی و اجتماعی زمانه برمی‌خیزد. هرچه پژوهشگر بتواند میان داده‌های تاریخی و پرسشهای امروزی پیوندی عمیق‌تر برقرار کند، تاریخ‌نگاری نیز نقش فعال‌تری در توسعه دانش حسابداری ایفا خواهد کرد. در نتیجه، آینده این حوزه در گرو پژوهشهای خلاق، بین‌رشته‌ای و فناورانه‌ای است که ضمن وفاداری به اصول روش‌شناختی، جرات عبور از مرزهای سنتی را داشته باشند. تاریخ‌نگاری حسابداری زمانی به بلوغ واقعی می‌رسد که بتواند گذشته را نه تنها بازگو، بلکه بازآفرینی کند؛ گذشته‌ای که چراغی برای روشن‌سازی مسیر آینده علم و حرفه حسابداری خواهد بود.

متن کامل این مقاله در سایت مجله حسابرس در دسترس است.

منبع:

- Cordery, C. (2023), **Innovation in accounting historiography: Where to from here?** Accounting History 2023, Vol. 28(3) 368–389 © The Author(s) 2023 Article reuse guidelines: sagepub.com/journals-permissions DOI: 10.1177/10323732231168457 journals.sagepub.com/home/ach

در دوران تورم، لایفو یا فایفو؟



✍ دکتر ابراهام ان. فرید
دکتر آلیزا روتنشتاین
دکتر هانا روزن



خلاصه:

افزایش اخیر تورم، مدیران را بر آن داشته است تا بهترین روشهای ارزیابی موجودی کالا -اولین صادره از اولین وارده^۱ (FIFO) یا اولین صادره از آخرین وارده^۲ (LIFO) را دوباره ارزیابی کنند. در زمان افزایش قیمتها، استفاده از روش اولین صادره از اولین وارده به طور معمول منجر به درآمد بالاتر می شود، در حالی که اولین صادره از آخرین وارده می تواند بدهیهای مالیاتی را کاهش دهد. این مقاله مزایا و معایب هر روش را بررسی می کند و آگاهی های لازم برای توصیه به مدیران در مورد تغییر روشها در شرایط اقتصادی امروز را در اختیار حسابداران قرار می دهد. همچنین، یک مثال مفصل ارائه می دهد که نشان می دهد چگونه اولین صادره از آخرین وارده منجر به صورت سودوزیان دقیقتری می شود که شرایط اقتصادی فعلی را بهتر منعکس می کند و از همه ذینفعان در برابر تاثیر تورم محافظت می کند؛ در حالی که اولین صادره از اولین وارده این کار را نمی کند.

استانداردهای پذیرفته شده حسابداری ایران که بیشترین مطابقت را با استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی (IFRS) دارد در مورد روشهای اندازه گیری بهای موجودیها اما تفاوت اساسی با اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا (GAAP) دارد. طبق استانداردهای حسابداری ایران و نیز استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی (IFRS) استفاده از روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO) برای اندازه گیری بهای موجودی کالا مجاز نیست در حالی که اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا (GAAP) این روش را مجاز می شمارد.

مقاله حاضر که قصد مقایسه روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO) با روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO) را در شرایط تورمی دارد بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا نگارش یافته است.



سالهای اخیر شاهد بالاترین سطح تورم در ایالات متحد^۳ (US) از اوایل دهه ۱۹۸۰ بوده ایم. این امر به دلیل همه گیری کووید-۱۹ (COVID-19) بوده که بسیاری از مشاغل و زنجیره های تامین را تحت تاثیر قرار داده است (برنانکی و بلانچارد^۴، ۲۰۲۳). این همه گیری منجر به بسته های محرک و سیاستهای بیکاری با هدف کمک به کارگران و مشاغل آمریکایی شد. در نوامبر ۲۰۲۱، تورم کالاهای بادوام به ۱۴/۹ درصد افزایش یافت. قیمت سوخت از ژانویه ۲۰۲۲ تا ژوئن ۲۰۲۲، ۴۹ درصد افزایش یافت، در حالی که هزینه های بالاتر انرژی باعث افزایش بیشتر تورم در سال ۲۰۲۲ شد و به ۹/۱ درصد رسید، رقمی که از سال ۱۹۸۱ تاکنون مشاهده نشده بود. در سال ۲۰۲۳، بانک مرکزی امریکا در تلاش برای مبارزه با تورم، نرخ بهره خود را چهار بار متوالی افزایش داد، با این حال تورم همچنان بالا ماند و از رشد دستمزدها و هزینه ها پیشی گرفت. کسبوکارهایی که موفق به عبور از این همه گیری شدند، برای حفظ ارقام مثبت درآمد و تقویت زنجیره های تامین خود تلاش کردند. طبق گزارش دفتر ملی تحقیقات اقتصادی^۵ (NBER)، پیش بینیهای سود هر سهم برای سال ۲۰۲۰، ۱۶ درصد کاهش یافت (لندیر و تسمار^۶، ۲۰۲۰).

موسسه های حسابرسی و مشاوره تلاش کردند تا در این محیط اقتصادی جدید، واحدهای تجاری را در مورد گزینه های مناسب حسابداری راهنمایی کنند. یکی از حوزه های مورد بحث، به دلیل کاهش سطح موجودی و درآمد، انتخاب روش ارزیابی موجودی بود. بسیاری از افراد از ارتباط اندازه گیری موجودی با سودآوری آگاه هستند. هر چه حساب سرمایه (موجودی) کمتر باشد، هزینه های عملیاتی (بهای تمام شده کالای فروش رفته) بیشتر است. این رابطه معکوس بر سودآوری تاثیر می گذارد و می تواند برای هدفهای مالی و مالیاتی دستکاری شود. دستکاری ارزش موجودی در تقلبهای حسابداری شناخته شده نقش داشته است. این موارد شامل تقلبهای موجودی انجام شده از سوی مک کسون (McKesson) در دهه ۱۹۳۰، شرکت نفتی الاید (Allied Oil) در دهه ۶۰، کریزی ادی (Crazy Eddie) در دهه ۸۰ و فار-مور (Phar-Mor)

در دهه ۱۹۹۰ می شود (جاستین ماک^۷، ۲۰۰۴). به تازگی، پژوهش نشان داده است که ۱۹ درصد از موارد تقلب در پایگاه داده تحلیل حسابرسی^۸ از سال ۲۰۰۰ تا ۲۰۱۴ مربوط به تعیین نامناسب بهای تمام شده موجودی کالا، بهای تمام شده فروش و مانده موجودی در پایان سال بوده است (فاطیما آلالی و سوفیا ای-لینگ وانگ^۹، ۲۰۱۷).

شرکتها هنگام ارزش گذاری موجودی کالا، به طور سنتی از بین گستره وسیعی از روشهای حسابداری مورد قبول، از جمله فایفو و لایفو و سایر رویکردهای معقول، یکی را انتخاب کرده اند. هر روش، فرض متفاوتی را در مورد جریان موجودی کالا منعکس می کند و می تواند به طور درخور توجهی بر نتایج گزارشگری مالی تاثیر بگذارد. مزیت اصلی فایفو همیشه سود بالاتر بوده است. در دوره های افزایش قیمتها، موجودی قدیمی تر (اولین ورودی) ابتدا هزینه می شود، بنابراین به بهای تمام شده کالای فروش رفته^{۱۰} (COGS) پایین تر و به نوبه خود، درآمد قبل از مالیات بالاتر کمک می کند. از سوی دیگر، لایفو به دلیل محاسبه موجودی کالا با بالاترین قیمت به بهای تمام شده کالای فروش رفته، درآمد قبل از مالیات و بدهی مالیاتی را کاهش می دهد. و این مزیت با افزایش قیمت موجودی کالا به دلیل تورم یا سایر عوامل و با افزایش نرخ مالیات، بالا می رود. بنابراین، در شرایط برابر، مدیریت گاهی اوقات باید بین گزارش سود بالاتر - و پرداخت مالیات بر آنها - یا گزارش اعداد سود کمتر جذاب در عین دستیابی به سود مالیاتی، یکی را انتخاب کند.

موسسه پرایس واتر هاوس کوپرز^{۱۱} (PwC) در کنار سایر موسسه های مشاوره کسبوکار (گروه کریشر میلر^{۱۲}، ۲۰۲۲) به موسسه ها توصیه کرد که برای کمک به کاهش اثرهای تورم با کاهش بار مالیاتی شرکت و افزایش جریانهای نقدی موجود برای سرمایه گذاری مجدد، تغییر به روش موجودی لایفو را در نظر بگیرند. اما آیا این توصیه موقت برای اتخاذ یک رویکرد فرصت طلبانه است، یا راه حلی برای یک مشکل مداوم؟ بنیاد مالیات، در مقاله ای در اکتبر ۲۰۲۲، پیش بینی کرد که به دلیل نرخ بالای تورم، لایفو ممکن است به انتخاب ارجح برای کسبوکارهای بیشتری تبدیل شود (مورسیانو و دورانت^{۱۳}، ۲۰۲۲). با این حال، به طرز شگفت آوری،

از سوی برخی به عنوان **دستکاری**^{۱۸} تلقی شود. به گفته مایو، "افزایش شرکتهایی که به حسابداری فایفو روی می آورند، ممکن است نشان دهد که فشار برای ارائه ارقام درآمد رقابتی از مزایای مالیاتی ارائه شده از طریق لایفو بیشتر است" (ویس، ۲۰۲۳). **کریس بناتی** (Kris Bennati)، مدیر عامل **بدراک ای آی** (Bedrock AI's)، این بیانیه را با گفتن این جمله تأیید کرد: "در یک محیط بسیار تورمی، حسابداری فایفو تأثیر افزایش قیمت‌ها بر درآمد خالص را به تأخیر می‌اندازد، در حالی که حسابداری لایفو تأثیر بسیار شدیدتری بر درآمد دارد." **مایکل بارکلی** (Michael Barkley)، کنترل کننده شرکت **پاکار** (Paccar)، این احساسات سرمایه‌گذار را در اظهاراتی به **وال استریت ژورنال** (Wall Street Journal) تکرار کرد: "وقتی تورم بالا گرفت، گفتیم که به حاشیه سودمان ضربه‌هایی وارد می‌شود که ما را مقایسه‌ناپذیر می‌کند. و برای چه؟" (مورر، ۲۰۲۳).

به نفع لایفو

یک مرجع مالیاتی می‌تواند از منظر نظری به این سوال پاسخ دهد: آیا شرکتها باید استفاده از لایفو را متوقف کنند؟ بدون لایفو، وزارت خزانه‌داری ایالات متحده انتظار دارد که شرکتها مالیات بیشتری تا میلیاردها دلار پرداخت کنند. در واقع، لغو لایفو دو اثر درآمدی جداگانه دارد. لغو لایفو سالانه حدود ۱ میلیارد دلار با کاهش کسر بهای تمام شده کالای فروش رفته به تنهایی جمع‌آوری می‌کند. علاوه بر این، هنگامی که یک شرکت تصمیم می‌گیرد موجودی کالا را با استفاده از لایفو ارزیابی کند، باید ذخایر لایفو را نیز گزارش کند که نشان دهنده تفاوت بین موجودی کالا با روشهای لایفو و فایفو است. شرکتهایی که از لایفو به فایفو تغییر می‌کنند، باید ارزش ذخایر لایفو را در درآمد طی پنج سال لحاظ کنند که به طور درخور توجهی درآمد سالانه آن‌ها و در نتیجه صورتحسابهای مالیاتی آن‌ها را افزایش می‌دهد. **دفتر بودجه کنگره** (The Congressional Budget Office)، در سال ۲۰۲۰، تخمین زد که مالیاتهای وصول شده از ذخایر لایفو طی چهار سال به طور تقریبی ۵۰ میلیارد دلار خواهد بود. با افزایش تورم و افزایش قیمت نفت که بر هزینه‌های موجودی جدید تأثیر می‌گذارد،

کسب و کارها به جای توجه به توصیه حسابداران و مشاوران برای تغییر به لایفو، در واقع تصمیم گرفتند از لایفو به فایفو یا روشهای دیگر تغییر روش دهند.

طبق گزارش موسسه پژوهش سرمایه‌گذاری **بدراک ای آی** (Bedrock AI)، در سالهای ۲۰۲۱ و ۲۰۲۲، حدود ۳۰ شرکت آمریکایی روش حسابداری موجودی کالای خود را از لایفو به فایفو تغییر دادند که نسبت به ۱۳ شرکت در سالهای ۲۰۱۹ و ۲۰۲۰، افزایش یافته است (مارک مورر^{۱۴}، ۲۰۲۳). به طور کلی، طبق گزارش **گروه کردیت سوییس ای جی** (Credit Suisse Group AG)، تخمین زده می‌شود که ۵۵ درصد از شرکتهای شاخص **اس اند پی ۵۰۰** (S&P 500) از فایفو به عنوان روش اصلی موجودی خود و ۱۵ درصد از لایفو استفاده می‌کنند. اظهارات **پروفسور جورج پلسکو** (George Plesko) از **دانشگاه کانکتیکات** (University of Connecticut) در برابر **کمیته مالی سنا** (Committee on Finance Senate) تأیید کرد که استفاده از لایفو از اوایل دهه ۱۹۸۰ به طور پیوسته از حدود ۷۰ درصد شرکتهای بزرگ به حدود ۴۰ درصد در سال ۲۰۰۴ کاهش یافته است (کاستولانسکی^{۱۵}، ۲۰۰۹). با این حال، امروزه تنها حدود ۷ درصد از شرکتهای سهامی عام ایالات متحده که موجودی کالا دارند، از لایفو استفاده می‌کنند و این استفاده به سمت شرکتهای بزرگتر متمایل است. **بیل مایو** (Bill Mayew)، **استاد دانشگاه دوک** (Duke University)، خاطرنشان کرد: "وقتی تورم شروع شد، بسیاری از موسسه‌های حسابرسی پیشنهاد کردند که شرکتها می‌توانند با روی آوردن به لایفو در مالیات صرفه‌جویی کنند؛ اما این موضوع در داده‌ها تأیید نشده است" (ویس^{۱۶}، ۲۰۲۳).

چرا همچنان از فایفو (یا تغییر به آن) استفاده کنیم؟

برای نهادهایی که از قبل براساس فایفو در داخل اداره می‌شوند، تغییر از لایفو به فایفو هیچ هزینه‌ای ندارد. با این حال، دلیل اصلی تغییر شرکتها این است که بتوانند به نمایش اعداد بالای درآمد به سرمایه‌گذاران ادامه دهند. در اصل، لایفو کلید چیزی است که ممکن است به عنوان «**سرمایه‌گذاری بیش از حد**^{۱۷}» یک هزینه عملیاتی تلقی شود، که می‌تواند

خرده‌فروشان کالاهای بادوام، جریمه می‌کند (مورسیانو و دورانت ۲۰۲۲). شرکت‌هایی که با کالاهای فاسدشدنی مانند مواد نفتی، فلزی، و شیمیایی نیز در صورت مجازبودن از حسابداری لایفو استفاده می‌کنند، اما بیشتر به‌عنوان نمونه‌هایی از شرکت‌های بزرگ به‌جای کسب‌وکارهای محلی به تصویر کشیده می‌شوند- که تبلیغ ادعای صاحبان نفوذ حفظ لایفو را دشوارتر می‌کند.

لازم به‌ذکر است که یکی از عوامل موثر در روند دوری از لایفو این است که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی^{۲۳} (IFRS) استفاده از آن را در سال ۲۰۰۳ ممنوع اعلام کرد. شرکت‌هایی که ممکن است ترجیح دهند از لایفو استفاده کنند اما صورتهای مالی بین‌المللی نیز تهیه کنند، مجبور بوده‌اند دو مجموعه صورتهای مالی تهیه کنند. در حالی که چندین شرکت، مانند **المارت** (Walmart)، تصمیم گرفته‌اند صورتهای لایفو را برای بخشهای آمریکایی خود و فایفو را برای بقیه عملیات خود در خارج از کشور تهیه کنند، اکثر شرکتها، مانند **لووز** (Lowe's) و **کوکاکولا** (Coca-Cola)، استفاده از روشهای دوگانه موجودی کالا را بسیار چالش‌برانگیز می‌دانند و فایفو را انتخاب می‌کنند.

تا اواخر دهه ۱۹۸۰، زمانی که به‌نظر می‌رسید لایفو از محبوبیت افتاده است، بسیاری آن را دقیق‌ترین معیار درآمد در دوره‌های تورمی می‌دانستند (لسارد^{۲۴}، ۲۰۰۶). لسارد به نقل از **فردریک هیچمن** (Frederic Hichman)، **دستیار وزیر خزانه‌داری در امور سیاستهای مالیاتی**^{۲۵}، می‌گوید که عدم‌استفاده از روش لایفو برای ارزیابی موجودی می‌تواند درآمد را نادرست نشان دهد. حتی در دوره‌های غیرتورمی، لایفو تا حد زیادی به‌عنوان راهی برای هموارسازی درآمد و مالیات درنظر گرفته می‌شد. با این حال، هنوز «معمای لایفو»^{۲۶} وجود داشت که برای توصیف این ابهامها^{۲۷} ابداع شده بود که چرا بسیاری از شرکتها با ماندن در فایفو میلیونها دلار مالیات اضافی پرداخت می‌کنند (پیدل^{۲۸}، ۱۹۸۰). پژوهشها نشان داده است که این سرمایه‌گذاران نیستند، بلکه مدیران هستند که استفاده از فایفو را برای دریافت غرامت بالاتر ترجیح می‌دهند، که ممکن است مبتنی بر معیارهای درآمد باشد (گال^{۲۹}، ۲۰۰۱). در واقع، جنسن^{۳۰} و مالونی

یکی از عوامل

موثر در روند

دوری از لایفو این است که

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

استفاده از آن را در

سال ۲۰۰۳ ممنوع اعلام کرد

ذخیره لایفو به‌ویژه از سوی شرکت‌های بزرگ در بخش انرژی، بیشتر خواهد شد و لغو آن می‌تواند درآمد مالیاتی درخور توجهی را افزایش دهد (ماتیسون و بروسی^{۳۱}، ۲۰۲۲).

شرکت‌های بزرگ متعددی که از لایفو استفاده می‌کنند، در برابر حذف آن- و جریمه‌های مالیاتی درخور توجه- که از تغییر به یک روش متفاوت ارزیابی موجودی کالا ناشی می‌شود، مقاومت کرده‌اند (لینگ و تینکلن^{۳۲}، ۲۰۲۰). شرکت‌هایی مانند **کاترپیلار** (Caterpillar)، **شروین-ویلیامز** (Sherwin-Williams)، **آمازون** (Amazon)، **میسزیز** (Macy's)، **کروگر** (Kroger) و **هوم دپات** (Home Depot) دهه‌هاست که از لایفو برای عملیات خود در ایالات‌متحد استفاده می‌کنند و عجله‌ای برای تغییر رویه ندارند.

ائتلاف **حفظ لایفو**^{۳۳} که در سال ۲۰۰۶ تشکیل شد، پیوسته برای حفظ لایفو در قانون مالیات مبارزه کرده است. آنها استدلال می‌کنند که لغو لایفو باعث کاهش انگیزه سرمایه‌گذاری در موجودی کالا می‌شود و تلاشها برای مقاوم‌تر کردن زنجیره‌های تامین ایالات‌متحد را مختل می‌کند. همچنین رشد اقتصادی را کاهش می‌دهد و صنایعی را که به‌طور معمول موجودی بیشتری در دسترس دارند، مانند

موجودی باقی مانده از دوره قبل، به عنوان بهای تمام شده کالای آماده برای فروش^{۳۳} (COGAS) شناخته می شود. این بهای تمام شده در نهایت در صورتهای مالی شرکت (شکل ۱) بین موارد زیر تقسیم می شود:

- بهای تمام شده موجودی کالایی که فروش رفته، بهای تمام شده کالای فروش رفته، که یک هزینه در صورت سود و زیان شرکت است؛ و
- بهای تمام شده کالایی که فروش نرفته، که به عنوان موجودی کالا^{۳۴} (INV) در بخش داراییهای جاری ترازنامه گزارش می شود.

کل بهای تمام شده کالای آماده برای فروش بین موجودی کالای پایان دوره در ترازنامه و بهای تمام شده کالای فروش رفته در صورت سود و زیان تقسیم می شود.

از آنجا که مجموع این دو مقدار، بهای تمام شده کالای فروش رفته و موجودی کالا، برابر با بهای تمام شده کالای آماده برای فروش است، هرچه هزینههای اختصاص داده شده به بهای تمام شده کالای فروش رفته بیشتر باشد، هزینههای باقی مانده در موجودی کالا کمتر است و برعکس. پیامدهای این مشاهده به ظاهر ساده، به اصل مسئله لایفو می رسد و با مثال زیر نشان داده شده است.

مثال

یک واحد تجاری، دو واحد کالا برای فروش دارد. واحد

و همکاران^{۳۵} دریافته اند که در سطوح بالاتر بدهی، زمانی که مدیران ممکن است تحت نظارت بیشتری باشند، انگیزه بیشتری برای تصمیم گیری مطابق با منافع سهامداران دارند و احتمال بیشتری دارد که لایفو - یعنی به حداقل رساندن مالیات و افزایش ثروت سهامداران را انتخاب کنند.

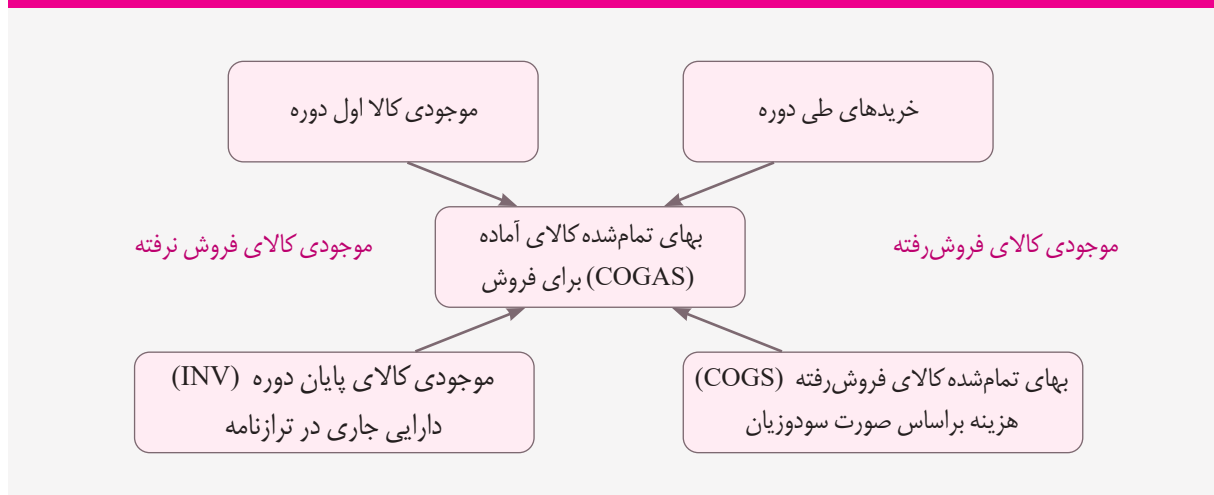
این مقاله مثالی را ارائه می دهد که خرید، فروش و تخصیص بعدی وجوه موجودی کالا را برجسته می کند تا نشان دهد که چگونه لایفو در دوره های افزایش قیمت، که از اواسط دهه ۱۹۷۰ فرض بر این بوده است، مالیات را به حداقل و ثروت سهامداران را به حداکثر می رساند (دیویس^{۳۶}، ۱۹۸۲). این مقاله نشان می دهد که چگونه استفاده از لایفو نه تنها منجر به منصفانه ترین نتیجه برای همه ذینفعان می شود، بلکه به پایداری مداوم کسب و کار نیز کمک می کند. علاوه بر این، نشان می دهد که چگونه، در حالی که شرکتهایی که از فایفو استفاده می کنند، پس از تعدیل بهای تمام شده جایگزینی موجودی کالا، که سود اقتصادی پایین تری نسبت به لایفو دارند، ممکن است اعداد سود بالاتری را ارائه دهند.

مدل نمایشی لایفو- فایفو

فرضیه های گردش بهای تمام شده موجودی کالا

کل بهای تمام شده کالاهای خریداری شده از سوی یک شرکت در یک دوره معین برای موجودی به علاوه هزینه هرگونه

شکل ۱- بهای تمام شده کالای آماده برای فروش



فایفو	لایفو	
۱۳۲ دلار	۱۳۲ دلار	درآمد حاصل از فروش
۱۰۰	۱۱۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۳۲	۲۲	سود قبل از مالیات

لازم به ذکر است که روش لایفو، نسبت به فایفو با اصل محافظه کاری حسابداری سازگارتر است. همانطور که در این مثال نشان داده شده است، روش لایفو منجر به سود گزارش شده کمتری نسبت به فایفو می شود که با محافظه کاری سازگار است. علاوه بر این، لایفو منجر به مانده موجودی گزارش شده کمتر و داراییهای خالص گزارش شده کمتر در ترازنامه پایان سال می شود که باز هم با محافظه کاری سازگار است. در محیطی با افزایش بهای تمام شده، استفاده از فایفو منجر به ارزش بالاتر داراییهای (خالص) نسبت به لایفو می شود.

سیاست مالیاتی

نکته اصلی این تحلیل، پیامدهای انتخاب سیاست مالیاتی لایفو در برابر فایفو است. با بازگشت به مثال و با فرض نرخ مالیات ۳۰ درصد، روشهای مربوطه منجر به مالیاتهای درخور پرداخت زیر می شوند:

سود قبل از مالیات	مالیات @ ۳۰ درصد	
۲۲ دلار	۶/۶۰ دلار	لایفو
۳۲ دلار	۹/۶۰ دلار	فایفو

بار مالیاتی افزایش یافته براساس فایفو، ۳ دلار (۳۰ درصد × ۱۰ دلار) یا ۴۵ درصد افزایش نسبت به مالیات براساس لایفو (۶/۶۰ دلار ÷ ۳ دلار) خواهد بود.

پیامدهای فایفو

در نظر بگیرید که چگونه روش گردش بهای تمام شده موجودی کالای فایفو می تواند بر کسب و کارها تاثیر بگذارد. با بازگشت به این مثال، ابتدا فرض کنید که هیچ تغییری در بهای

کالای اول از قبل به قیمت ۱۰۰ دلار خریداری شده است؛ واحد کالای دوم به تازگی با قیمت فعلی ۱۱۰ دلار خریداری شده است. اگر هر دو واحد فروخته نشده باقی بمانند، مانده گزارش شده در موجودی کالا ۲۱۰ دلار (۱۰۰ + ۱۱۰) خواهد بود. حال فرض کنید که یک واحد با قیمت ۱۳۲ دلار فروخته شود، که با اضافه شدن ۲۰ درصد از بهای تمام شده فعلی ۱۱۰ دلار مطابقت دارد. طبق روش لایفو، واحد تجاری بهای تمام شده کالای فروش رفته را ۱۱۰ دلار (آخرین بهای تمام شده) و مانده موجودی کالا را ۱۰۰ دلار گزارش می کند. بهای تمام شده کالای فروش رفته ۱۱۰ دلار منجر به ۲۲ دلار درآمد قبل از مالیات می شود. از سوی دیگر، طبق روش فایفو، واحد تجاری بهای تمام شده کالای فروش رفته را ۱۰۰ دلار (بهای تمام شده قبلی) و مانده موجودی کالا را ۱۱۰ دلار گزارش می کند. بهای تمام شده کالای فروش رفته پایین تر با ۱۰۰ دلار منجر به درآمد قبل از مالیات بالاتر یعنی ۳۲ دلار می شود.

دیدگاه اقتصادی

نکته کلیدی از دیدگاه اقتصاد نظری این است که بهای تمام شده یک کالا، بهای تمام شده جایگزینی آن است. قیمتی را که یک نفر از دوستی که یکی از واحدهای موجود را می خواست، با فرض عدم سود یا زیان، دریافت می کرد، در نظر بگیرید. بهای تمام شده ای که برای جایگزینی واحد متحمل می شد، از یک دوست دریافت می شد. بنابراین، بهای تمام شده «اقتصادی»^{۳۴} هر دو واحد در این مثال ۱۱۰ دلار است. طبق مدل بهای تمام شده تاریخی^{۳۵}، فقط ترازنامه یا صورت سود و زیان می توانند این ۱۱۰ دلار را منعکس کنند، اما نه هر دو. همانطور که در شکل ۲ نشان داده شده است، یک حسابدار با یک بده بستان در مورد محل قراردادن بهای تمام شده جاری جدیدتر (بالاتر) روبه رو است. براساس فایفو، ترازنامه موجودی کالا را با بهای تمام شده جاری ۱۱۰ دلار نشان می دهد. براساس لایفو، صورت سود و زیان این کار را انجام می دهد. برعکس، فایفو از بهای تمام شده قدیمی تر در درآمد استفاده می کند و لایفو این کار را برای ترازنامه انجام می دهد.

حال در نظر بگیرید که چه اتفاقی می افتد وقتی بهای تمام شده به ۱۱۰ دلار برای هر واحد افزایش یابد. براساس لایفو، بهای تمام شده کالای فروش رفته برابر با ۱۱۰ دلار خواهد بود که منجر به سود قبل از مالیات ۲۲ دلار می شود. با نرخ مالیات ۳۰ درصد شرکت ۶/۶۰ دلار مالیات پرداخت می کند و ۱۵/۴۰ دلار سود برای آن باقی می ماند. ۱۳۲ دلار درآمد فروش به شرح زیر تخصیص می یابد: ۶/۶ دلار به مالیات، ۱۵/۴۰ دلار به سود انباشته و ۱۱۰ دلار باقیمانده را می توان برای خرید واحد بعدی موجودی کالا استفاده کرد.

توجه داشته باشید که تمام اعداد در این سناریو برابر با ۱۱۰ درصد از آنچه قبل از تغییر ۱۰ درصدی قیمت بودند، هستند. روش موجودی لایفو منجر به این می شود که سهم همه ذینفعان به همان میزان - تغییر قیمت - تعدیل شود. با این حال، اگر یک واحد تجاری مجبور به استفاده از لایفو شود، بهای تمام شده کالای فروش رفته برابر با ۱۰۰ دلار و سود قبل از مالیات ۳۲ دلار خواهد بود. با نرخ مالیات ۳۰ درصد، صورتحساب مالیات ۹/۶۰ دلار و سود پس از مالیات ۲۲/۴۰

تمام شده ایجاد نشده و واحد دوم نیز ۱۰۰ دلار قیمت داشته است. هیچ تفاوتی بین روشهای لایفو و فایفو وجود نخواهد داشت، زیرا هر دو بهای تمام شده کالای فروش رفته را ۱۰۰ دلار (و موجودی کالا را ۱۰۰ دلار) گزارش می کنند. در این حالت، سیاست تعیین قیمت فروش با ۲۰ درصد اضافه بهای تمام شده فعلی منجر به قیمت فروش ۱۲۰ دلار می شود. بنابراین، براساس هر دو روش فایفو و لایفو، درآمد قبل از مالیات ۲۰ دلار خواهد بود و با نرخ مالیات ۳۰ درصد، شرکت ۶ دلار مالیات پرداخت می کند. شرکت سود پس از مالیات ۱۴ دلار را حفظ خواهد کرد.

در این سناریو، ۱۲۰ دلار حاصل از فروش به شرح زیر تخصیص داده می شود: ۶ دلار به مالیات، ۱۴ دلار به سود انباشته (که ممکن است به عنوان سود سهام به سرمایه گذاران پرداخت شود) و ۱۰۰ دلار باقیمانده می تواند برای خرید واحد بعدی موجودی کالا برای جایگزینی واحد فروخته شده استفاده شود (به شکل ۳ مراجعه کنید). به این ترتیب، شرکت می تواند به عنوان یک واحد فعال به فعالیت خود ادامه دهد.

شکل ۲- افزایش بهای تمام شده مبادله

افزایش ۱۰ درصدی بهای تمام شده
تخصیص یافته بهای تمام شده کالای
آماده برای فروش به روش لایفو



افزایش ۱۰ درصدی بهای تمام شده تخصیص
یافته بهای تمام شده کالای آماده برای فروش به
روش فایفو



بهای تمام شده قدیمی تر ۱۰۰ دلار	بهای تمام شده جاری ۱۱۰ دلار	
لایفو	ترازنامه	صورتحساب سودوزیان
فایفو	صورتحساب سودوزیان	ترازنامه

دلار خواهد بود. اما شرکت همچنان نیاز به جایگزینی واحد موجودی کالای فروخته شده دارد.

شکل ۳ این مسئله را نشان می‌دهد. پس از تخصیص ۹/۶۰ دلار از ۱۳۲,۰۰ دلار درآمد فروش به مالیات، ۱۲۲/۴۰ دلار باقی می‌ماند. باقی گذاشتن سود پس از کسر مالیات گزارش شده ۲۲/۴۰ دلاری در سود انباشته (که به عنوان سود سهام پرداخت می‌شود) به یک کسب‌وکار اجازه نمی‌دهد موجودی کالا را با ۱۰۰ دلار باقیمانده جایگزین کند. از سوی دیگر، استفاده از ۱۱۰ دلار برای واحد جایگزین، شرکت را تنها با ۱۲/۴۰ دلار سود روبه‌رو می‌کند که نشان‌دهنده کاهش ۱۱ درصدی سود (۱۴ دلار) نسبت به قبل از تغییر قیمت است. به طور مشابه، اگر یک کسب‌وکار اصرار داشته باشد که سطح سود تعدیل شده خود را برای تغییر قیمت (به ۱۵/۴۰ دلار) حفظ کند، نمی‌تواند به فعالیت خود ادامه دهد، زیرا بودجه کافی برای جایگزینی موجودی کالا نخواهد داشت. ۳ دلار کم خواهد داشت زیرا فقط ۱۰۷ دلار (۹/۶۰ - ۱۵/۴۰ - ۱۳۲) به جای ۱۱۰ دلار مورد نیاز خواهد داشت. (البته این ۳ دلار، مالیات اضافی پرداخت شده براساس فایفو است.) وقتی از این منظر بررسی شود، به نظر می‌رسد که روش موجودی فایفو بیشتر مالکان کسب‌وکار را با انتخاب دشواری روبه‌رو می‌کند. آن‌ها یا باید بر حفظ سودآوری / بازده سرمایه‌گذاری خود اصرار ورزند و احتمال می‌رود مجبور شوند در نهایت کسب‌وکار خود را تعطیل کنند (زیرا در جایگزینی موجودی خود با مشکل روبه‌رو خواهند شد)، یا به فعالیت خود ادامه دهند اما بازده

کمتری را بپذیرند. به طور خلاصه، براساس فایفو، یک شرکت در برابر افزایش بهای تمام شده محافظت نمی‌شود. به نظر می‌رسد تنها یک نهاد وجود دارد که به وسیله فایفو محافظت می‌شود - مرجع مالیاتی^{۳۶}. درآمدهای مالیاتی ۹/۶۰ دلاری، ۱۶۰ درصد از ۶ دلاری است که قبل از افزایش ۱۰ درصدی قیمت دریافت می‌شد.

از آنجا که جدیدترین بهای تمام شده، شرایط اقتصادی فعلی را بیشتر منعکس می‌کند، روش لایفو منجر به صورت سودزایی می‌شود که نسبت به فایفو، شرایط اقتصادی فعلی را بیشتر منعکس می‌کند. مالیات شرکتها بر سود اعمال می‌شود و می‌توان استدلال کرد که مالیاتها باید براساس سودی باشد که بیشتر منعکس‌کننده واقعیت اقتصادی فعلی یک نهاد تجاری باشد. به همین منظور، محاسبه مالیات با استفاده از روش لایفو صورت سودزایی ممکن است سود را با دقت بیشتری منعکس کند. علاوه بر این، انجام این کار، تخصیص بازده ناشی از افزایش بهای تمام شده ورودی به نفع مراجع مالیاتی و به ضرر مالکان کسب‌وکار نمی‌شود که ممکن است مجبور به انتخاب بین پذیرش بازده کمتر یا محدود کردن عملیات شوند.

محدودیتها

بحث بالا توضیح می‌دهد که چگونه در دوره‌های افزایش قیمتها، لایفو عادلانه‌ترین تقسیم ثروت را ارائه می‌دهد و برای سودآوری بلندمدت یک شرکت بیشترین منافع را دارد. اما دلایل متعددی نیز وجود دارد که چرا تغییر به لایفو به اندازه

شکل ۳- تاثیر ۱۰ درصد افزایش بهای تمام شده

تغییر ۱۰ درصد قیمت		فاقد تغییر قیمت	
فایفو (درصد Δ)	لایفو (درصد Δ)		
۱۳۲ دلار (۱۰ درصد)	۱۳۲ دلار (۱۰ درصد)	۱۲۰ دلار	درآمد فروش
	۱۰۰ (۰ درصد)	۱۱۰ (۱۰ درصد)	بهای تمام شده کالای فروش رفته ۱۰۰,۰۰۰
۳۲ (۶۰ درصد)	۲۲ (۱۰ درصد)	۲۰	سود قبل از مالیات
۹۰,۶۰ (۶۰ درصد)	۶۰,۶۰ (۱۰ درصد)	۶	مالیاتها
۱۱۰ (۱۰ درصد)	۱۱۰ (۱۰ درصد)	۱۰۰	جایگزینی موجودی
۱۲۰,۴۰ دلار (۱۱ درصد)	۱۵۰,۴۰ دلار (۱۰ درصد)	۱۴ دلار	مالکان کسب‌وکار

- 2- Last-In-First-Out (LIFO)
- 3- United States (US)
- 4- Bernanke and Blanchard
- 5- National Bureau of Economic Research (NBER)
- 6- Landier and Thesmar
- 7- Justin Mock
- 8- Audit Analytics
- 9- Fatima Alali and Sophia I-Ling Wang
- 10- Cost Of Goods Sold (COGS)
- 11- Price waterhouse Coopers
- 12- Kreischer Miller Team
- 13- Muresianu and Durante
- 14- Mark Maurer
- 15- Kostolansky
- 16- Weiss
- 17- Over Capitalization
- 18- Manipulative
- 19- Matheson and Brosy
- 20- Ling and Tinkelman
- 21- Save LIFO
- 22- International Financial Reporting Standards (IFRS)
- 23- Lessard
- 24- Assistant Secretary of the Treasury For Tax Policy
- 25- LIFO Puzzle
- 26- Mystery
- 27- Biddle
- 28- Gul
- 29- Jensen
- 30- Malone et al.
- 31- Davis
- 32- Cost of Goods Available for Sale (COGAS)
- 33- Inventory (INV)
- 34- Economic
- 35- Historical Cost
- 36- Taxing Authority
- 37- Just-In-Time
- 38- Tinkelman and Ling
- 39- Management Compensation

منبع:

- Fried N. Abraham, Rotenstein, A. and Rozen H. (2025), **LIFO or FIFO During Inflationary Times?**, CPAJournal.com,

سالهای گذشته جذاب نیست. اول، از زمانی که قانون کاهش مالیات و مشاغل سال ۲۰۱۷ نرخ مالیات شرکتها را از ۳۵ درصد به ۲۱ درصد کاهش داد، منفعت مالیاتی تغییر به لایفو به طور درخور توجهی کاهش یافته است. دوم، شرکتها در مدیریت موجودی ماهرتر شده اند و موجودی کالای به موقع^{۳۷} به کاهش زمان بین خرید و فروش کمک کرده است؛ بنابراین ارزیابی موجودی لایفو و فایفو به اندازه گذشته متفاوت نیست. سوم، در حالی که تورم از سال ۲۰۲۱ بالا بوده است، بسیاری معتقدند که این یک پدیده موقتی است (تینکل من و. لینگ^{۳۸}، ۲۰۲۲). چهارم، همانطور که از قبل ذکر شد، عدم پذیرش لایفو از سوی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی باعث شده است که بسیاری از شرکتهای بزرگ آن را نادیده بگیرند. در نهایت، با توجه به این که حقوق و مزایای مدیریت^{۳۹} به طور منظم براساس معیارهای سود تعیین می شود، سود بالا همچنان برای مدیران در اولویت خواهد بود.

مانند هر مدلی، سناریوی ارائه شده در بالا بر چندین فرض متکی است که ممکن است همیشه وجود نداشته باشند. با این حال، ما معتقدیم که فرضیه های زیربنایی این مدل، سناریویی محتمل در بسیاری از صنایع را نشان می دهد. اول، این مدل فرض می کند که قیمت های فروش با درصد مشخصی بالاتر از بهای تمام شده افزایش می یابند، که ممکن است همیشه این طور نباشد. دوم، این مدل در درجه اول با یک دوره تورمی سروکار دارد که در آن انتظار می رود قیمت ها و بهای تمام شده افزایش یابند. اگرچه این یک سناریوی بسیار معمول در بسیاری از صنایع است، اما به طور معمول انتظار نمی رود در هر صنعت و در هر دوره زمانی رخ دهد. در نهایت، این مدل یک فرض ضمنی را مطرح می کند که موجودی کالا همیشه با نرخ ثابتی دوباره تکمیل می شود. از منظر نظری، اگر یک شرکت سطح موجودی کالای خود را کاهش دهد و قبل از خریدهای جدید به فروش موجودی قدیمی تر ادامه دهد، تاثیر روش بهایابی موجودی کالای انتخاب شده بر صورت سود و زیان شرکت ممکن است متفاوت باشد.

پانوشته ها:

1. First-In-First-Out (FIFO)

از زونکن تا الگوریتم:

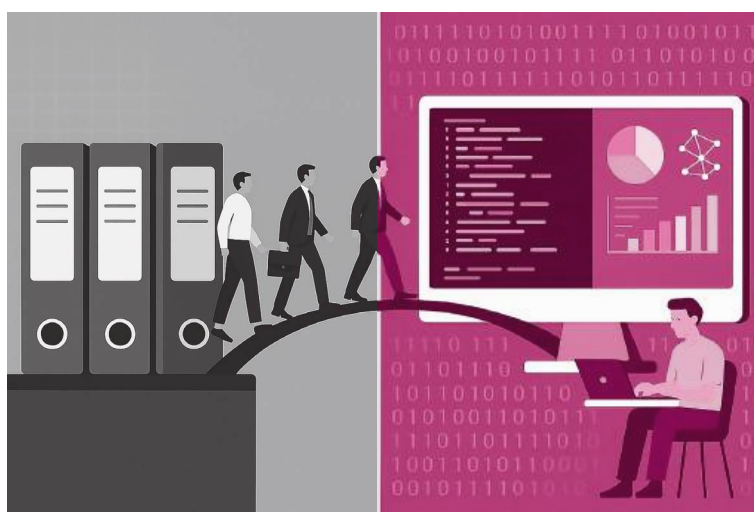
ارتقای سرمایه انسانی حسابرسی ایران از مسیر آموزش فناوری اطلاعات

دکتر سهیل محمدحسن زاده

تصویر بزرگ جهان: استاندارد، آموزش و فناوری

استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۳۰ و استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۱۵ بستر مستندسازی الکترونیک و ارزیابی ریسک متناسب با فناوری را پشتیبانی می‌کنند. هم‌زمان، هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام^۲ در سال ۲۰۲۴ الزامهای کار با «تحلیلهای کمک‌گرفته از فناوری» را شفاف کرده است. آموزش حرفه‌ای فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۴ در بیانیه‌های خود بر مهارتهای دیجیتال تاکید دارد و انجمن حسابداران رسمی آمریکا^۵ راهنمای تحلیل داده‌های حسابرسی را عرضه کرده است.

از نظر فناوریهای کاری، پلتفرمهایی مانند کیس ویر و رکینگ پیپرز کلاد^۶ و تیم میت پلاس^۷، اکنون بدنه اجرای حسابرسی در جهان اند.



چرا سرمایه انسانی ما به سمت استفاده از فناوری دیجیتال نمی‌رود؟

کدام یک از حرفه‌ای‌های حوزه حسابرسی در ایران، با نرم‌افزارهای حسابرسی روز دنیا آشنایی دارند؟ آیا هنوز کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی براساس مرتب‌بودن زونکن‌ها و کامل‌بودن چک‌لیستهای کاغذی است؟ فرایند حسابرسی در کشور عزیزمان، با استانداردهای روز دنیا هماهنگ است، اما در چگونگی اجرا هنوز شکافهای جدی دارد. در عمل، بخش قابل‌توجهی از مستندسازیها بر کاربرگهای سنتی چایی تکیه دارد و خروجیها زونکن‌بندی می‌شوند؛ درحالی‌که استاندارد بین‌المللی حسابرسی^۱ ۲۳۰ صراحت دارد که مستندات می‌تواند کاغذی یا الکترونیک باشد و روند جهانی به سمت پرونده‌های دیجیتال و پلتفرمهای ابری رفته است (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی^۲، ۲۰۰۷). هم‌زمان استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۱۵ (بازنگری‌شده در سال ۲۰۱۹ میلادی)، فهم محیط فناوری اطلاعات و کنترل‌های عمومی فناوری اطلاعات را پررنگ‌تر کرده است (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، ۲۰۱۹). پرسش اصلی این مقاله این است: چگونه با آموزش هدفمند فناوری اطلاعات، سرمایه انسانی حسابرسی ایران را از «زونکن» به «الگوریتم» مهاجرت دهیم؟



دیجیتال؛ خطمشی نگهداری/حفاظت داده‌ها؛

لایه ۲- تحلیل‌های پیشرفته و اتوماسیون: طراحی کتابخانه آزمونه‌های تحلیلی قابل تکرار: نمونه‌برداری آماری پیشرفته و تحلیل‌های تمام پوشش؛ مصورسازی شواهد؛ ربانیک ساده گردش کار.

لایه ۳- یکپارچه‌سازی با مدیریت ریسک و کنترل: پیوند پرونده حسابرسی با تیم میت پلاس؛ طراحی «ردّ شواهد دیجیتال» (زنجیره عطف دیجیتال) همسو با هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام.

چالش‌های بومی که باید از قبل برایشان نسخه

داشته باشیم

✓ زیرساخت و هزینه‌کرد: بسیاری از موسسات کوچک‌اند؛ راه‌حل، کنسرسیوم نرم‌افزاری/آموزشی برای خرید لایسنس و دوره مشترک.

✓ کمبود مربی عمل‌گرا: شبکه مدرسانی که هم استاندارد بین‌المللی حسابرسی بدانند و هم پروژه واقعی مبتنی بر نرم‌افزارهای فوق انجام داده باشند.

✓ حاکمیت داده‌ها و محرمانگی: خطمشی‌های نگهداری/اشتراک‌گذاری، استفاده از داده‌های مصنوعی برای تمرین، و سازوکارهای کنترل دسترسی.

✓ مقاومت فرهنگی: شاخص‌های عملکردی که به جای «تعداد صفحات زونکن»، کیفیت شواهد دیجیتال را مدنظر قرار دهد.

آنچه در ایران می‌بینیم. فرایند اجرا: خوب است؛

ابزار و مهارت: نه به اندازه کافی!

فرایندهای حسابرسی (برنامه‌ریزی، شناخت واحد و کنترل‌ها، آزمونها، مستندسازی، گزارشگری) شناخته‌شده هستند؛ اما در عمل، کمتر از کاربرگ‌ها به صورت فایل‌های ورد یا اکسل چاپی استفاده و زونکن‌بندی می‌شود. این شکاف بیشتر ناشی از کوچک‌مقیاس بودن بسیاری از موسسات، کمبود مربی عمل‌گرا در حسابرسی سیستم‌های اطلاعاتی و نبود مشوق‌های کافی در نظام کنترل کیفیت برای گذار دیجیتال است.

چرا «آموزش فناوری اطلاعات» خود سرمایه‌گذاری

سرمایه انسانی است؟

پژوهش‌های روز نشان می‌دهد آموزش ساختاریافته دیجیتال، سه پیامد دارد: بهبود کیفیت حسابرسی، افزایش بهره‌وری گروه‌ها و جذابیت حرفه برای نسل جدید (تایلر و همکاران، ۲۰۲۳، دیکاو، ۲۰۲۴، عبدالواحد، ۲۰۲۵). در سطح موسسات بین‌المللی نیز شواهدی از بازطراحی آموزش‌ها در بدو ورود حسابرسان دیده می‌شود؛ برای نمونه، برنامه‌های جدید پی‌دبلیوسی^۸ و زیرساخت آموزشی لیک هوس^۹ در موسسه کی‌پی‌ام‌جی^{۱۰} برای ارتقای مهارت‌های تحلیلی و نظارت بر سامانه‌های هوشمند.

نرم‌افزارهایی که بلد بودنشان «سرمایه» است؟!؛

نمونه‌های بین‌المللی که باید در سرفصل‌های آموزشی درنظر گرفته شود، شامل موارد زیر است:

✓ کیس ویر ورکینگ پیپرز کلاد برای مدیریت پرونده و تحلیل داده‌ها؛

✓ تیم میت پلاس برای مدیریت چرخه کامل حسابرسی داخلی؛

✓ توماس رویترز کلاد ادیت سویییت^{۱۱} برای مدیریت کاربرگ/

گردش کار ابری؛

✓ آدیت بورد^{۱۲} برای مدیریت ریسک

نکته مهم این است که «آشنا بودن» کافی نیست؛ توانایی کارکنان برای طراحی آزمون، تفسیر خروجی و کنترل کیفیت لازم است.

نقشه آموزشی سه لایه برای ایران (پیشنهاد اجرایی)

لایه ۱- سواد دیجیتال حسابرسان: مستندسازی الکترونیک مطابق استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۳۰ و امضای

آموزش ساختاریافته دیجیتال

سه پیامد دارد:

بهبود کیفیت حسابرسی

افزایش بهره‌وری گروه‌ها و

جذابیت حرفه برای نسل جدید

و الزامی است. به شرط اجرای مرحله‌بندی شده و همراه با تغییرهای انگیزشی/حاکمیتی. از زونکن تا الگوریتم، سه چیز می‌خواهیم: استاندارد، ابزار و مهارت ... سومی همان جایی است که باید امروز سرمایه‌گذاری کنیم.



پانوشتها:

- 1- ISA
- 2- IAASB
- 3- PCAOB
- 4- IFAC
- 5- AICPA
- 6- Caseware Working Papers/Cloud
- 7- Team Mate+
- 8- PwC
- 9- Lakehouse
- 10- KPMG
- 11- Thomson Reuters Cloud Audit Suite
- 12- Audit Board

منابع:

1. American Institute of CPAs. (2017-2024). Guide to audit data analytics. <https://www.aicpa.org/cpe-learning/publication/guide-to-audit-data-analytics>.
2. AUASB. (2023). Technology update: Enhancing audit quality using technology. <https://www.auasb.gov.au/media/crtjgepg/technology-update-february-2023.pdf>
3. Caseware. (2023). Caseware Cloud. <https://www.caseware.com/us/products/cloud/>
4. Ditkaew, K. (2023). The impact of audit data analytics on audit quality and audit review continuity. Asian Journal of Accounting Research, 8 (3), 269-284. <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10-11808/AJAR-06-2022-0132/full/html>
5. IFAC.(2024). International Education Standards (overview). <https://www.ifac.org/education>
6. Public Company Accounting Oversight Board. (2024). Adopting release: Amendments related to technology-assisted analysis (Release No. 2024-007).
7. Business Insider. (2025a, August 8). PwC is training junior accountants to be like managers, because AI is going to be doing the entry-level work. <https://www.businessinsider.com/pwc-ai-training-changing-the-job-accountants-jenn-kosar-2025-8>



از زونکن تا الگوریتم،

سه چیز می‌خواهیم:

استاندارد، ابزار و مهارت ...

سومی همان جایی است که

باید امروز

سرمایه‌گذاری کنیم

✓ تراز مقررات با فناوری: همسوسازی دستورالعمل‌های کنترل کیفیت با شواهد دیجیتال؛ رصد به‌روزرسانی‌های هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام.

پرسشهایی برای طرح در جامعه حرفه‌ای حسابرسی ایران

- بدون الزام شواهد دیجیتال در کنترل کیفیت، آیا انتقال واقعی برای دیجیتالی‌شدن حساب‌رسان رخ می‌دهد؟
- آیا می‌توان خرید/آموزش پلتفرم‌های منتخب را کنسرسیومی پیش برد؟
- چه شاخصهایی برای سنجش بازده سرمایه‌گذاری آموزشی مناسب‌اند (کیفیت، زمان، حفظ نیرو، جذب مشتری)؟

جمع‌بندی

مسئله «دیجیتالی‌نشدن سرمایه انسانی» نسخه حاضر و آماده ندارد؛ اما آموزش هدفمند فناوری اطلاعات نسخه‌ای محتمل

HESABRAS

List of Contents:

Interview

- 8 Success in Law Enforcement with Intelligent Action..... Talk to:M. Gholchin poor
- 11 Electronic Ledgers and Journals Speed Up the Tax.....Talk to: M. Bazgeer
- 16 Symbol of Iran's Tax System's Move towards a Data-Driven EconomyTalk to: F. Hadelvand .Ph.D

Articles

- 22 The Story of Boeing's Failed Corporate Culture
- 33 In Memory of Dr. Ahmad Modarres M. Majdi Ogholbeik
- 34 Law on Store Terminals and Taxpayer System: Requirements and Important Issues M.Majdi Ogholbeik
- 38 IFRS 15 Revenue from Contracts with Clients in the Professional Services Industry.... S.S. Shahrokhi. Ph.D
- 43 Leadership vs. Management: What's the Difference?
- 44 Financial, Impact and Double Materiality
- 46 Auditing Cryptocurrency Companies
- 56 Player Transfer Payments (IAS 38 Intangible Assets)
- 58 How Finance Can Start Using Generative AI
- 62 Accounting, Discovery or Invention?N. Eghbali far. Ph.D
- 64 Innovation in Accounting Historiography: Horizons AheadN. Eghbali far. Ph.D and M. Tabe Bordbar
- 67 LIFO or FIFO During Inflationary Times?
- 76 From Ring Binder to Algorithm: Improving Iran's Auditing Human ... S. Mohammad Hasanzadeh Ph. D

HESABRAS

HESABRAS
(AUDITOR)

Quarterly Publication

No. 131

Sep. 2025

Licence Holder
Audit Organization

Director
Akbar Soheily Pour

Editor
Reza Nazari, Ph.D



No. 12, Beihaghi St., Argentina Sq., Tehran, IRAN

Postal Code: 15147-46417

Tel: 021-88503445

Fax: 021-88502602

Email: editor@hesabras.org

www.hesabras.org

https://audit.org.ir/

کلیک کنید

پذیرفته شدگان آزمون استخدامی حسابرسی

پنجشنبه ۱۳۹۴

fa

صفحه اصلی درباره سازمان خدمات سازمان میز خدمت ارتباطات و اطلاع رسانی

وزارت امور اقتصادی و دارایی
سازمان حسابرسی



تازه های خبری

نموب و انتشار استاندارد افشای پایداری ۲۰۲۰
۱۳۹۴ تیر ۱۳
اجرای کشور سال ۱۳۹۴ (مابین سازمان حسابرسی)
۱۳۹۴ مهر ۱۳
اطلاعیه پذیرفته شدگان آزمون استخدامی دستگاه های
اجرای کشور سال ۱۳۹۴ (مابین سازمان حسابرسی)
۱۳۹۴ مهر ۱۳



سامانه های سازمان حسابرسی



میز خدمت الکترونیکی



پایگاه اطلاع رسانی حراست سازمان حسابرسی

شنیدن نظرات ارزشمند شما، باعث خوشنودی ماست...

به منظور تسهیل در امر ارتباط و انعکاس گزارش به حراست سازمان حسابرسی، از طریق سایت سازمان یا ما همراه باشید.

ارسال گزارش

پیگیری پیام

