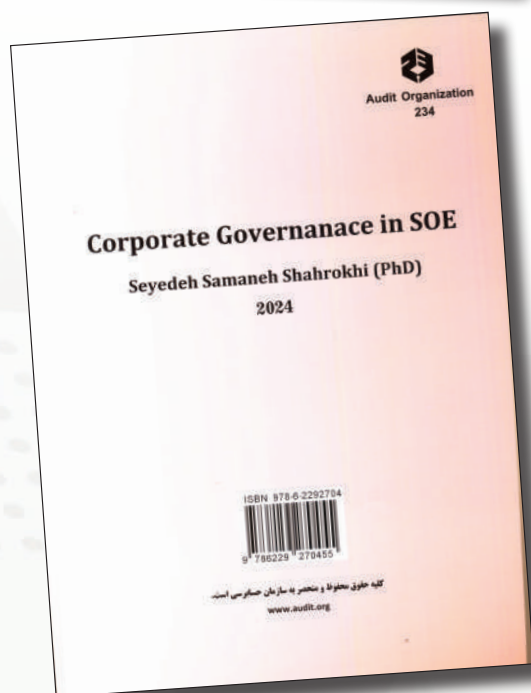






سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، اصول راهبری شرکتی در شرکت‌های دولتی را تدوین کرده است و پیمایش‌های زیادی را در خصوص اجرای این اصول انجام داده است. در این کتاب ابتدا آن رهنمود ارائه می‌شود. سپس سه گزارش از گزارش‌های سازمان همکاری و توسعه اقتصادی آمده است که روش‌های کشورهای مختلف را در اجرای راهبری شرکتی بیان کرده است. در گزارش اول با عنوان «راهبری شرکتی در شرکت‌های دولتی در آسیا»، توصیه‌هایی برای اصلاح روش شرکت‌های دولتی ارائه شده است. گزارش بعدی با عنوان «حرفه‌ای کردن هیئت‌مدیره شرکت‌های دولتی» است. در گزارش آخر این کتاب با عنوان «مالکیت و راهبری شرکت‌های دولتی»، روش ۵۳ کشور در خصوص پنج موضوع، یعنی نهاد مالکیت دولتی، شرکت‌های دولتی در محیط بازار، شفافیت و درستکاری در شرکت‌های دولتی، هیئت‌مدیره شرکت‌های دولتی و خصوصی‌سازی و گسترش مالکیت شرکت‌های دولتی بررسی شده است.

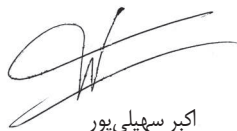


پایداری یکی از مفاهیم بنیادی در اقتصاد است، دراکر می‌گوید ثبات و عدم‌تغییر آگاهی، توجه به محیط را می‌کشد و نابود می‌کند. بهبود پایداری و حرکت به سمت آن هرچند مستلزم صرف مخارج است اما باید از انجام این مخارج استقبال کرد چون انتفاع آن قطعاً افزون‌تر است.

بهبود پایداری باعث ایجاد آثار مثبت در جامعه کاربران از خدمات حرفه است و در نهایت به تاثیر مثبت با صاحبکاران می‌افزاید و همچنین باعث سهولت جذب همکاران مستعدتر می‌شود و در کلیات ارزش حرفه را در جامعه بهبود می‌بخشد. عواملی که پایداری یک حرفه را سبب می‌شوند، پاسخگویی به نیازهای جامعه، روزآمد نمودن آگاهی‌های حرفه‌ای اعم از این‌که در سطح دانشگاه‌ها باشد و یا آموزش ضمن خدمت، تعامل با نهادهای قانونگذار در راستای تصویب قوانین منسجم و دارای ضمانت اجرایی کافی در جهت ارتقای فرهنگ حسابخواهی و حسابدهی (یا حمایت از حسابرسان)، شناخت نیازهای جامعه و پاسخگویی مناسب به آن‌ها بامعرفی خدمات متنوع حرفه و ایجاد اطمینان در جامعه مبنی بر این‌که خدماتی در سطح بالا و مبتنی بر اصول و ضوابط مشخص توسط گروه‌های متخصص دریافت خواهند کرد.

مقابله با رقابتهای ناسالم در راستای ارتقا سطح کیفی خدمات و حفظ نیروهای کارآمد در حرفه نیز بخشی از مأموریت تشکلهای حرفه‌ای مسئول می‌باشد که به‌همراه ایجاد مشوقهای کافی و پیش‌بینی لازم در جهت تشکیل موسسات بزرگ کمک شایانی به پایداری حرفه می‌کند.

در راستای دستیابی به اهداف فوق نیاز مبرمی به تلاش دوچندان توسط همه اعضای حرفه در تمامی بخشهای دولتی و غیردولتی وجود دارد تا بتوان گامهای بلندی در راستای ارتقا و پایداری حرفه برداریم. ✓



اکبر سهیلی پور

<p><b>مدیر امور اجرایی:</b> محمود مجدی</p> <p><b>صفحه‌آرایی:</b> زهره نجفی</p> <p><b>تایپ و حروف‌چینی:</b> مهناز زرربو</p> <p><b>طراح جلد:</b> آذین رستمی</p>	<p><b>ویراستار فنی:</b> دکتر رافیک باغومیان</p> <p><b>دبیر بخش اخبار:</b> معصومه امیری مقدم</p> <p><b>دستیار سردبیر:</b> دکتر محمد صبادی</p>	<p><b>شورای مدیریت:</b> قدرت‌اله اسماعیلی دکتر موسی بزرگ‌اصل اکبر سهیلی پور محمود پوربهرامی محمدجواد صفار هوشنگ نادریان دکتر رضا نظری لطفعلی لطفعلیان صارمی دکتر بیدالله مکرمی</p>	<p><b>صاحب امتیاز:</b> سازمان حسابرسی</p> <p><b>مدیر مسئول:</b> اکبر سهیلی پور</p> <p><b>سردبیر:</b> دکتر رضا نظری</p>	<p><b>سحاب</b></p> <p>فصلنامه تحلیلی، اطلاع‌رسانی، پژوهشی</p> <p>سال بیست و پنجم</p> <p>شماره ۱۲۵</p> <p>زمستان ۱۴۰۲</p> <p>شمارگان: ۱۵۰۰ نسخه</p>
---	--	--	--	--

آدرس: تهران، میدان آرژانتین، بلوار بیهقی، نبش کوچه ۱۲ غربی، پلاک ۱۲ کدپستی: ۱۵۱۴۷۴۶۴۱۷ صندوق پستی: ۱۴۳۳۵/۴۷۹ تلفن: ۸۸۵۰۳۴۴۵ نامبر: ۸۸۵۰۲۶۰۲  
www.hesabras.org E-mail: editor@hesabras.org

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

# در این شماره می خوانیم:

## موضوع محوری:

### راهکارهای پایداری حرفه حسابداری و حسابرسی در کشور

#### مصاحبه‌ها

- ۱۲ حساب‌رسان شده‌اند سپر بالای مسببین مفسد اقتصادی ..... گفتگو با: غلامرضا سلامی
- ۱۸ بزرگ شدن یک ضرورت است ..... گفتگو با: محمدرضا گلچین پور
- ۲۲ سرکوب نرخهای حق الزحمه حسابرسی "دلایل" "تبعات" ..... گفتگو با: غلامرضا شجری
- ۲۸ استقلال معیشتی حسابرس ..... گفتگو با: محمدتقی رضائی

#### رویدادها

- ۶ فراتر از اخبار: رویدادهای ایران و جهان

چاپ مقاله‌ها الزاماً به معنای همسویی مجله با نظرهای نویسندگان نیست.

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

با نویسندگان مشورت خواهد کرد.

و هو اسرع الحاسبين (انعام ۲۶)  
و او سریع ترین حسابرسان است

# حسابرس

## شماره ۱۲۵

## زمستان

## سال ۱۴۰۲

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 ۱۲ غربی، پلاک ۱۲

کدپستی: ۱۵۱۴۷۴۶۴۱۷

صندوق پستی: ۴۷۹/ ۱۴۳۳۵

تلفن: ۸۸۵۰۳۴۴۵

نمابر: ۸۸۵۰۲۶۰۲

E-mail: editor@hesabras.org

www.hesabras.org

### مقاله‌ها

- ۵ با دو اصطلاح ESG و Greenwashing بیشتر آشنا شویم
- ۳۳ کاربرد استاندارد حسابداری ۴۳ با عنوان ..... دکتر الهام حمیدی و دکتر مجید رستگار
- ۳۸ حسابرسی مالی: خدمتی اقتصادی ..... امیر صابر و سارا احمدی
- ۴۶ چگونه تیم حسابداری می‌توانند از گزارشگری محیطی، اجتماعی و .... بتول بنائی اصفهانی
- ۵۲ آینده حسابرسی
- ۵۸ بیست و یک سال همکاری، بحث و گفتگو با گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا
- ۶۳ سخنرانی مهم گابریلا فیگویی دو دیاس، رییس هیئت استانداردهای بین‌المللی ...
- ۶۸ ده موسسه حسابرسی برتر جهان در سال ۲۰۲۳
- ۷۳ آینده حسابرسی: چگونه فناوری چشم‌انداز خدمات حسابرسی و اطمینان بخشی را تغییر می‌دهد

### مقاله‌های منتشر شده در

### مرکز اطلاع‌رسانی الکترونیکی مجله حسابرس

- از سری مطالب تمرکز بر آینده: رهنمود هوش مصنوعی زیرو برای حسابداران
- چگونه به چهار موسسه بزرگ حسابرسی وارد شویم؟
- ایجاد اعتماد در گزارش پایداری: نیاز فوری به کنترل داخلی یکپارچه
- هفت روشی که حسابداران می‌توانند به پایداری بیشتر شرکتها کمک کنند
- حسابرسی در سطح بین‌الملل - پایداری حرفه حسابرسی در مالزی
- روی ریل تحول: راهبری تاثیرگذار حسابداران
- حسابرسی زیست محیطی و آب‌وهوا روبه افزایش
- چشم‌انداز حسابرسی در حال تحول و حسابداران رسمی آینده
- همنشینی دانشکده حقوق هاروارد درباره راهبری شرکتی - مرور بیست ساله ...
- چه کسی مسئول کیفیت حسابرسی است؟
- مزایا و معایب موسسات حسابداری ادغام شده

# با بهاریه در بهار

✍ محمود مجدی

«بهاریه در آستانه فرارسیدن فصل بهار، در وصف زیباییها و شکوه آن و مناظر دلکش طبیعت در این فصل سروده می شود. بهاریه به غنیمت شمردن دم و بهره بردن از روزگار جوانی است.»

بهار آمده است؛ با سبدهای شکوفه و کاسه های لبخند، آمده است تا روح خمودمان را در دشتهای معرفت و آگاهی جاری کند تا در آیه بلند *أَحْسِنِ الْحَالِ* گسترده شویم.

یا *مُقَلَّبَ الْقُلُوبِ*، خاک، می شکفتد و در تار و پودش، سمفونی رویش و زندگی است؛ صدایی که شکوه خداوندی ات را به تکرار نشسته است.

خاک، می شکفتد و این همه، اشارتی است به ضرورت رستاخیز جانها. بهار می آید، تا تاکید کند آیین آسمانی رفتن را.

«یا *مُحَوَّلِ الْحَوْلِ وَالْأَحْوَالِ*! نیکوترین حالها را برایمان رقم بزن و چشم دلمان را با خورشید شناخت و پویایی، هم خانه گردان و قلبمان را روشن کن؛ آن چنان که پنجره این روزها را به دشتهای خورشیدی بهار، گشوده ای.

چه تلاقی و تقارنی از این زیباتر که بهار در بهار را باهم تجربه کنی همانطور که طبیعت در بهار منقلب می شود در فرصت ماه مبارک رمضان و بهار قران زنگار از دل بزداایم و در مسیر بندگی خدای متعال منقلب شویم.

بهاری که در آن شکوفایی و بهار دلها رقم می خورد و در کنار نو شدن طبیعت، رستاخیزی نو در دل و جانها با ماه میهمانی خدا بر پا می شود تا انسان خود را مانند طبیعت سرسبز به پاکی برساند.

دست اندرکاران **مجله حسابرس** در طلوع بهار طبیعت و بهار قران و بندگی و آغاز سال ۱۴۰۳، این ایام خجسته را به حضور تمامی فرهیختگان و دست اندرکاران عرصه دانش و حرفه حسابداری و حسابرسی تبریک می گویند، و از ایزد منان برای همگان سالی پر بار همراه با موفقیت و بهروزی، مسئلت دارند.

امید آن که احوال خوش و سرسبزتان در این اوقات روحانی با شکوفایی و دل انگیزی بهار هم داستان باشد و در تحقق برترین آرمانهای زندگی، با وفاق و همدلی برای پیشرفت سرزمین عزیزمان کوشا باشیم.

نوروزتان پیروز!



## با دو اصطلاح ESG و Greenwashing

### بیشتر آشنا شویم

#### ESG چیست؟

سرمایه‌گذاری در محیطی پایدار ذهن سرمایه‌گذار را به خود مشغول کرده است. **گزارش پایداری (SUSTAINABILITY)** پاسخی است به این تقاضا. این در حالی است که اگر دایره ذینفعان شرکت را از سرمایه‌گذاران به جامعه گسترش دهیم گزارش جامع‌تری را می‌طلبد که در ادبیات گزارشگری شرکتی به گزارش **محیطی، اجتماعی و حاکمیتی (ESG)** معروف شده است.

در طول دهه گذشته، تحولی بزرگ در نحوه درک مشاغل از نقش خود در جامعه رخ داده است. سرمایه‌گذاران، مصرف‌کنندگان و حتی کارمندان خواهان شفافیت و پاسخگویی در عملیات شرکت هستند و گزارش ESG به‌عنوان پاسخی به این تقاضا ایجاد شده است. **گزارش (ESG) (Environmental, Social, and Governance)** به افشای عملکرد یک سازمان مرتبط با عوامل محیطی، اجتماعی و حاکمیتی اشاره دارد. این شامل **گزارش** در مورد تاثیر سازمان بر **محیط زیست (Environmental)**، رفتارهای **اجتماعی** و اخلاقی آن شامل کارمندان با تنوع جنسیتی، حقوق بشر و غیره (Social)، و ساختار **حاکمیتی** و سیاستهای آن که در واقع به گزارش در مورد نحوه مدیریت و کنترل شرکت شامل حقوق سهامداران، نحوه انتخاب هیئت‌مدیره (Governance) می‌پردازد.

#### Greenwashing یا سبزشویی چیست؟

نخستین بار در ۱۹۸۶ محقق نیویورکی به نام **جی وسترولت (Jay Westervelt)** واژه سبزشویی را به معنای دست‌آویز قراردادن «دوستدار محیط زیست بودن برای کسب منفعت مالی بیشتر» به کار برد. منظور وسترولت از سبزشویی این بود که شرکتها می‌کوشند با ظاهر «سبز بودن» و «حمایت از محیط زیست» رد پای اثرات منفی فعالیتهای خود بر محیط زیست را بشویند و پاک کنند. در واقع گمراه کردن عموم از طریق شعارهایی مثل «ما دوستدار محیط زیست هستیم» برای فروش بیشتر، برای جذب سرمایه بیشتر از سوی دوستداران محیط زیست. سبزشویی به این معناست که در مورد محصول خود این تصور نادرست را منتقل کنیم که مطابق استانداردهای محیط زیستی است. در واقع ادعای ما کاملاً بی‌اساس و صرفاً برای فریب مصرف‌کنندگان است. ایجاد این باور غلط که محصولات ما سازگار با محیط زیست هستند. کارخانه‌ای را در نظر بگیرید که تمام دیوارهای بیرونی و درونی‌اش را به رنگ سبز درآورده اما همچنان حجم دود غلیظی وارد هوا می‌کند. علاوه بر این موارد، سبزشویی، ممکن است زمانی رخ بدهد که یک شرکت در حال تخریب محیط زیست است اما با ارائه سازگاری و جنبه‌های مثبت یک محصول با محیط زیست، سعی در فریب افکار مردم را دارد.

شرکتها اینکار را با استفاده از تصاویر، برجسیه‌های حفظ محیط زیستی، مخفی کردن مبادلات انجام می‌دهند. در واقع این کار؛ بازی با اصطلاح **شستشوی سفید (Whitewashing)** است که به معنای استفاده از اطلاعات نادرست برای پنهان کردن عمدی اشتباه، خطا یا یک موقعیت ناخوشایند که در تلاش برای کمتر جلوه‌دادن آن است.



# فراتر از اخبار



## ❶ اقدامات سازمان حسابرسی در دولت سیزدهم

مدیرعامل سازمان حسابرسی در گفتگو با شادا (اخبار اقتصادی و دارایی): از تهیه نقشه راه تحول دیجیتال حسابرسی، شفافیت و ارتقای عملکرد شرکتهای دولتی در نتیجه عبور از حسابرسی سنتی خبر داد.

**قدرت اله اسماعیلی** با بیان این که این سازمان در سالهای اخیر در بهره گیری از فناوریهای نوین در حسابرسی گامهای مهمی برداشته است، نتیجه ملموس اقدامات انجام شده را ارتقاء حسابرسی، ایجاد شفافیت و در نهایت افزایش اعتماد عمومی و سرمایه اجتماعی برشمرد.

ایشان همچنین جذب نیروهای کیفی و نخبه در حرفه حسابرسی، بازنگری در ساختار سازمانی، اعتباربخشی به اطلاعات مالی منتشره از سوی شرکتهای سازمانها، بانکها و واحدهای مورد رسیدگی و تشکیل کارگروه هوش مصنوعی در واحد حسابرسی کامپیوتری را از اقدامات مهم سازمان حسابرسی در دولت سیزدهم تشریح کردند.

برای اطلاع از جزئیات این گفتگو به مرکز اطلاع رسانی زیر مراجعه کنید:

<https://www.shada.ir>

## ❷ حسابرسی دگرگون می شود

«حسابرسی دگرگون می شود» عنوان همایشی بود که در بهمن ماه ۱۴۰۲ به ابتکار موسسه حسابرسی هوشیار ممیز و با حضور کنشگران عرصه حسابرسی کشور برگزار گردید.

سخنرانان در این همایش با تاکید بر این که حرفه حسابرسی در آستانه یک

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](http://www.hesabras.org)

از مشروح خبرهای حرفه در این

بخش آگاه شوید.



تغییر بزرگ قرار دارد به تبیین فناوریهای نوین همچون هوش مصنوعی و کاربرد آن‌ها در حسابرسی پرداختند. آنچه مسلم است این‌که حسابرسان و جامعه حرفه‌ای حسابرسی ایران کماکان در شناخت فناوریهای نوین و نحوه استفاده از آن دارای ابهام می‌باشند که برگزاری چنین نشستها و دوره‌های آموزشی می‌تواند به رفع یا کاهش این ابهام کمک کند. در دوازدهمین همایش سالانه حسابرسی همچنین از دو چهره ماندگار دیگر در عرصه تحقیقات حسابداری و حسابرسی ایران، استاد «عزیز عالی‌ور» و دکتر «کامبیز فرقاندوست حقیقی» تجلیل به عمل آمد. آثار ارزشمند این دو محقق زمانی ارزش واقعی خود را پیدا می‌کند که بدانیم در زمانی که کمترین منابع آموزشی در حرفه موجود بود، آثار آن‌ها بیشترین کمک را به فهم مطالب حسابداری و حسابرسی در بین دانشجویان و هم حرفه‌ای‌ها می‌کرد.

### ● انتشار منبع جدید در زمینه گزارشگری انتشار آلاینده‌ها با استفاده از استانداردهای ابتکار گزارشگری جهانی و هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری

ابتکار گزارشگری جهانی (GRI) و بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRSF) به تازگی به طور مشترک یک منبع تحلیل و مکان‌یابی با عنوان «ملاحظات مشارکت‌پذیری برای انتشار گازهای گلخانه‌ای هنگام به‌کارگیری استانداردهای ابتکار گزارشگری جهانی و استانداردهای هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری» منتشر کردند. این سند حوزه‌های مشارکت‌پذیری که یک شرکت باید هنگام اندازه‌گیری و افشای انتشار گاز گلخانه‌ای دامنه ۱، دامنه ۲ و دامنه ۳، مطابق با هم استاندارد ۳۰۵ ابتکار گزارشگری جهانی (GRI 305) با عنوان انتشارها و هم استاندارد پایداری شماره ۲ از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS S2) در نظر بگیرد را بیان می‌کند. این منبع حاصل همکاری مداوم بین بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و ابتکار گزارشگری جهانی است و در نظر دارد از گزارشگری کارآمدتر توسط شرکتهایی که از هر دو مجموعه استانداردهای پیشگفته استفاده می‌کنند، پشتیبانی کند. برای مطالعه این منبع به صفحه اول مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرسان، پیوند «منابع جدید» سر بزنید.

### ● برگزاری همنشینی پژوهشی ۲۰۲۴ هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در سیدنی استرالیا

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) همنشینی پژوهشی ۲۰۲۴ را در روزهای ۴ تا ۵ نوامبر در سیدنی در استرالیا میزبانی خواهد کرد. این همنشینی به طور مشترک با نشریه دانشگاهی چرتکه (Abacus) برگزار خواهد شد. فرصت ثبت مقاله‌های پژوهشی برای این همنشینی تا ۳۱ مارس ۲۰۲۴ تعیین شده است. حوزه‌های موردنظر از جمله موارد زیر است:

- داراییهای نامشهود
- صورت جریانهای نقدی و موارد مربوط
- آثار استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۷ با موضوع قراردادهای بیمه
- موارد افشا در گزارشهای مالی، از جمله رهنمودی برای توسعه و تهیه پیش‌نویس الزامهای افشا در استانداردهای حسابداری
- استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
- گزارشگری برحسب قسمتهای مختلف
- ریسکهای مربوط به آب‌وهوا در صورتهای مالی
- رابطه بین صورتهای مالی و موارد افشای مالی مربوط به پایداری
- گزارش تفسیری مدیریت و گزارشگری یکپارچه
- هر مبحث دیگری که در برنامه کار هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری است

از مقاله‌هایی که از رویکردهای تحلیلی، روشهای تجربی-استنادی، روشهای مطالعه میدانی، تجربه‌ها و پیمایشها استفاده می‌کنند، استقبال می‌شود.

## ● شروع مشور تخواهی هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران درباره معیار اخلاقی برای گزارشگری و اطمینان بخشی پایداری

هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران (IESBA) به تازگی شروع مشور تخواهی برای دو پیش نویس زیر را اعلام کرد:

- پیش نویس استاندارد بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای اطمینان بخشی پایداری، که شامل اصلاحات در آیین کنونی در زمینه گزارشگری پایداری است؛ و

- پیش نویس استفاده از کار متخصص مستقل

پیش نویس اول، یک چارچوب روشن برای رفتارهای موردانتظار و مقررات اخلاقی برای استفاده همه شاغلین در حوزه اطمینان بخشی پایداری، صرف نظر از زمینه شغلی آن‌ها و همچنین حسابداران حرفه‌ای شاغل در گزارشگری پایداری پیشنهاد می‌کند. هدف این استانداردها، کاهش سبزشویی و ارتقای کیفیت اطلاعات پایداری، و در نتیجه تسریع اعتماد عمومی و نهادی بیشتر نسبت به گزارشگری و اطمینان بخشی پایداری است.

پیش نویس دوم، یک چارچوب اخلاقی برای راهنمایی حسابداران حرفه‌ای یا شاغلین در حوزه اطمینان بخشی پایداری، در صورت عملی بودن، در ارزیابی این مورد پیشنهاد می‌کند که آیا یک کارشناس مستقل دارای شایستگی، توانمندیها و واقع بینی لازم برای این که از کار او برای اهداف موردنظر استفاده شود، می‌باشد یا خیر.

این پیش نویسها همچنین دارای مقرراتی برای کمک در به کارگیری چارچوب مفهومی آیین اصول اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای هنگام استفاده از کار یک کارشناس مستقل است.

توسعه این پیش نویسها در نتیجه نشستهای گسترده، از جمله چهار میزگرد جهانی انجام شده است که در مارس و آوریل ۲۰۲۳ در پاریس، سنگاپور، سیدنی و نیویورک برگزار شدند.

فرصت ارسال نظرها در باره پیش نویس پیشنهادی استفاده از کار یک کارشناس مستقل تا ۳۰ آوریل ۲۰۲۴ و در باره پیش نویس پیشنهادی پایداری تا ۱۰ مه ۲۰۲۴ تعیین شده است.

برای مطالعه این پیش نویسها به صفحه اول مرکز اطلاع رسانی اینترنتی حسابرس، پیوند «منابع جدید» سر بزیند.

## ● مشور تخواهی عمومی درباره اصلاحات کم دامنه به منظور پاسخ به انتظارات برای حسابرسی شرکتهای سهامی عام

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB) به تازگی یک فرایند مشور تخواهی درباره اصلاحات کم دامنه پیشنهادی آغاز کرده است تا به همگرایی بیشتر با آیین اصول اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای (از جمله استانداردهای استقلال) منتشر شده توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران (IESBA) دست یابد.

این اصلاحات پیشنهادی دو هدف مهم دارند. اول، آن‌ها تعاریف و الزامهای استانداردهای هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی را با تعاریف جدید شرکتهایی که سهام آن‌ها بین عموم معامله می‌شود و شرکتهای سهامی عام در آیین اصول اخلاق حرفه‌ای هیئت استانداردهای اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران همسو می‌کنند. دوم، قابلیت کاربرد الزامهای افتراقی کنونی برای شرکتهای پذیرفته شده در بورس را گسترش می‌دهند تا به انتظارات روبرو رشد ذینفعان در زمینه حسابرسیهای شرکتهای سهامی عام (PIE) پاسخ دهند.

برای مطالعه این پیش نویس پیشنهادی به صفحه اول مرکز اطلاع رسانی اینترنتی حسابرس، پیوند «منابع جدید» سر بزیند.

## انتشار مبانی نظری پایداری و آموزش

فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) به‌تازگی یک سند بازبینی مبانی نظری با عنوان «آموزش حسابداران برای یک آینده پایدار: مبانی نظری شایستگیها، راهبردهای آموزشی و چالشهای گزارشگری و اطمینان‌بخشی پایداری» منتشر کرده است. این بازبینی، موضوعات مهم در آموزش، یادگیری و توسعه کنونی مربوط به پایداری را پررنگ می‌کند تا بینشهایی در این باره فراهم کند که حرفه جهانی حسابداری چگونه می‌تواند تقاضاهای ذینفعان برای گزارشگری پایداری مربوط و اتکاپذیر را برآورده کند.

سالهای اخیر شاهد تغییر در خورتوجه در تقاضا برای افشا، گزارشگری و اطمینان‌بخشی مرتبط با پایداری بوده است و حرفه حسابداری در حال کار برای آماده‌سازی متخصصان کنونی و آینده برای پاسخگویی به این تقاضاهای ذینفعان است. بازبینی مبانی نظری، شایستگیهای جدید و کنونی موردنیاز حسابداران حرفه‌ای برای ارائه این خدمات؛ راهبردهای آموزشی برای توسعه آنها؛ و چالشهایی که جامعه آموزش حسابداری با آن روبرو خواهد شد را شناسایی می‌کند. این بازبینی مبانی نظری همچنین به تصمیم فدراسیون بین‌المللی حسابداران برای انجام اصلاحات مربوط به پایداری در استانداردهای بین‌المللی آموزش آگاهی‌بخشی کرده و به اصلاحات پیشنهادی بعدی که قرار است در سه‌ماهه دوم ۲۰۲۴ منتشر شود، کمک خواهد کرد.

برای مطالعه این بازبینی مبانی نظری به صفحه اول مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرسان، پیوند «منابع جدید» سر بزنید.

## هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری در کنفرانس جهانی (COP28):

راه‌اندازی مرکز دانش در حمایت از انگیزه جهانی به‌منظور ظرفیت‌سازی برای استانداردهای هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مرکز دانش پایداری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را برای حمایت از به‌کارگیری استانداردهای هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری از سال آینده راه‌اندازی کرده است. این مرکز در بیست‌وهشتمین کنفرانس تغییر آب‌وهوا (COP28) روز اقدام آب‌وهوا (CAD) فعال شد و یکی از اجزای کلیدی برنامه ظرفیت‌سازی بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است.

محتوای میزبان مرکز که از سوی بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی توسعه یافته و بیش از ۱۰۰ منبع توسط سازمانهای ثالث توسعه داده شده است. مطالب به مرور زمان در پاسخ به نیازهای بازار و شیوه‌های نوظهور اضافه می‌شوند.

در حالی که مرکز برای کمک به شرکتها در آماده‌سازی برای ارائه موارد افشای هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری طراحی شده است، اما همچنان یک مرجع مفید برای حسابرسان، سرمایه‌گذاران، استانداردها و سایر ذینفعانی خواهد بود که به دنبال ارتقای درک خود از استانداردهای هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری هستند.

منابع موجود در مرکز شامل مقدمه‌ای بر استانداردهای هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری، رهنمودی برای انتقال از پیشنهادهای کارگروه ویژه افشای آب‌وهوا (TCFD) به استانداردهای هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری و مجموعه‌ای از پرسشهای پرتکرار (FAQ) می‌باشد.

راه‌اندازی این مرکز مصادف است با به‌روزرسانی اعتبار سطح ۱ (CL 1) مبانی حسابداری پایداری (FSA) بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی که به‌زودی منتشر خواهد شد.

## اعلام همکاری بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و سازمان بین‌المللی استانداردسازی جهت اطلاع‌رسانی موثر در مورد ریسکها و فرصتهای مرتبط با پایداری

پس از انتشار استانداردهای اولیه هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری - استانداردهای پایداری ۱ و ۲ از مجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS S1 & IFRS S2) بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و سازمان بین‌المللی استانداردسازی (ISO) تعهد مشترک خود برای همکاری در جهت حمایت از اقتصادهای جهانی کارآمد و انعطاف‌پذیر را تایید کردند.

هر دو سازمان تصدیق می‌کنند که کار با یکدیگر در زمینه‌های مورد علاقه مشترک، همسو با منافع عمومی است. مدیریت زیست محیطی و استانداردهای انتشار گازهای گلخانه‌ای سازمان **استانداردسازی بین‌المللی ۱۴۰۰۰ (ISO 14000)** می‌تواند به شرکتهایی که تعهدهای پایداری و آب‌وهوا دارند در اجرای این تعهدها کمک کرده و از افشای اطلاعات مطابق با **استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی پایداری ۲ (IFRS S2)** پشتیبانی کنند.

علاوه بر این، سازمان بین‌المللی استانداردسازی و بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی متعهد به پیشبرد طرحهای ظرفیت‌سازی هستند که بر حمایت از سازمانها برای ایجاد تخصص داخلی و درکی که رویه‌ها و گزارشگری را پیش می‌برد، تمرکز دارند.

## انتشار خلاصه پروژه تکمیل‌شده هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در مورد فعالیت‌های

### استخراجی

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری سندی با عنوان «خلاصه پروژه هیئت در مورد فعالیت‌های استخراجی» منتشر کرد که در آن به بررسی اصلاح یا جایگزینی **استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۶ (IFRS 6)** با موضوع اکتشاف و ارزیابی منابع معدنی می‌پردازد. هیئت این استاندارد را به‌عنوان گام میانی در حسابداری فعالیت‌های استخراجی منتشر کرد. این سند دلایل انجام پروژه توسط هیئت، اقدامهای انجام‌شده و تصمیم‌های مهم گرفته‌شده، از جمله دلایل تصمیم به ابقای استاندارد را توضیح می‌دهد.

هیئت در نشست سپتامبر ۲۰۲۳ درباره این پروژه نتیجه‌گیری کرده و براساس شواهد گردآوری‌شده بین سالهای ۲۰۱۸ و ۲۰۲۳، تصمیم گرفت که الزامهایی جدید یا اصلاح‌شده برای شناسایی، اندازه‌گیری یا افشا برای مخارج اکتشاف و ارزیابی یا سایر جنبه‌های حسابداری فعالیت‌های استخراجی تعیین نکند. هیئت شواهد قانع‌کننده‌ای مبنی بر لزوم تدوین استاندارد پیدا نکرد. برای مطالعه خلاصه پروژه به صفحه اول مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرس، پیوند «منابع جدید» سر بنید.

## ضرورت کنترل داخلی یکپارچه برای اعتمادسازی نسبت به گزارشگری پایداری

فدراسیون بین‌المللی حسابداران به‌تازگی سندی با عنوان «اعتمادسازی در گزارشگری یکپارچه: نیاز فوری به کنترل داخلی یکپارچه» را در راستای رسیدگی به تقاضا برای گزارشگری پایداری با کیفیت و آماده‌سازی حسابداران حرفه‌ای برای ارائه گزارشگری منطقه‌ای و بین‌المللی اجباری و الزامهای اطمینان‌بخشی منتشر کرد.

این تحلیل نشان می‌دهد که شرکتهای چگونه می‌توانند اطلاعات پایداری را در چارچوبهای کنترل داخلی و راهبری موجود خود یکپارچه کنند. حسابداران حرفه‌ای در موقعیت مطلوبی برای استفاده از چارچوبهای کنترل داخلی موجود و به‌کار گرفتن آن‌ها در زمینه اطلاعات پایداری قرار دارند، تا هم کیفیت داده‌ها و هم ارتباط پایداری و گزارشگری مالی را افزایش دهند.

چارچوب یکپارچه کنترل‌های داخلی **کمیته سازمان‌های پشتیبان (COSO)** مدتهاست که بنیان خوبی برای اعتمادسازی به گزارشگری شرکتی فراهم کرده است. این چارچوب در یک محیط کنترل داخلی یکپارچه، می‌تواند بنیانی برای ارتقای کیفیت داده‌های پایداری مورد استفاده برای اندازه‌گیری میزان پیشرفت در اهداف مهم پایداری فراهم کند و اطمینان لازم برای سرمایه‌گذاران در مورد عملکرد مالی و پایداری شرکتهای فراهم کند.

برای مطالعه این سند به صفحه اول مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرس، پیوند «منابع جدید» سر بنید.

## اعلام برنامه فدراسیون بین‌المللی حسابداران برای بازبینی استانداردهای بین‌المللی آموزشی برای

### گزارشگری پایداری و اطمینان‌بخشی

فدراسیون بین‌المللی حسابداران به‌تازگی برنامه‌های خود را برای بازبینی استانداردهای بین‌المللی آموزش (IES) اعلام کرد تا

تمرکز بیشتری بر گزارشگری پایداری و شایستگی اطمینان بخشی داشته باشد و نقش رو به رشد حسابداران حرفه‌ای در این حوزه مهم را به رسمیت بشناسد. فدراسیون پیش‌بینی کرد که در مارس ۲۰۲۴ یک مشورتخواهی همگانی در مورد بازبینی‌های پیشنهادی در استانداردها انجام دهد که نقطه عطف مهمی برای سیاحت حرفه حسابداری جهانی در پیشبرد استانداردهای موارد افشای پایداری است که به نیازهای سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان پاسخ می‌دهد. پژوهشها و اطلاع‌رسانی گسترده ذینفعان نشان داد که با وجود آن که مهارت‌ها و آموزش حسابداران حرفه‌ای قابل انتقال به گزارشگری و اطمینان بخشی پایداری هستند، نیاز به تمرکز بر موضوع پایداری در استانداردهای بین‌المللی آموزش وجود دارد. بازبینی‌های برنامه‌ریزی شده به این موضوع، از جمله نتایج یادگیری بازبینی شده و جدید مورد نیاز برای برنامه‌های پیشرفت حرفه‌ای در راستای آماده‌سازی حسابداران حرفه‌ای فعلی و آینده به بهترین شکل، در راستای افزایش تقاضا برای گزارش و اطمینان بخشی پایداری خواهد پرداخت.

### 📌 گزارش مشترک جدید فدراسیون بین‌المللی حسابداران و انجمن حسابداران رسمی کانادا درباره نقش مهم محافظت از افشاگران

فدراسیون بین‌المللی حسابداران و انجمن حسابداران رسمی کانادا (CPA Canada) در گزارش مشترک جدید خود، با عنوان «درک محافظت از افشاگران: قوانین، رویه‌ها، روندها و ملاحظات مهم در پیاده‌سازی»، پژوهش مبتنی بر شواهد و دیدگاه‌های عملی در مورد قوانین حمایت از افشاگران ارائه کردند.

این گزارش که با مشارکت شبکه بین‌المللی افشاگری (Whistleblowing International Network) تهیه شد، برای سازمانهای حرفه‌ای حسابداری (PAO)، حسابداران حرفه‌ای، نهادهای مربوط و سیاست‌گذاران در سطح جهانی، دیدگاه‌هایی در مورد مسایل جاری در پذیرش و اجرای قانون حمایت از افشاگران و ملاحظات کلیدی خط‌مشی فراهم می‌کند تا اطمینان پیدا کنند که چارچوبهای محلی برای این هدف مناسب هستند. این گزارش، برگرفته از گزارش اتحادیه بین‌المللی وکلا و پروژه پاسخگویی دولت با عنوان «آیا قوانین افشاگری موثر هستند؟ یک مطالعه جهانی درباره قانون محافظت از افشاگران» است که در سال ۲۰۲۱ منتشر شد و چالشهای توسعه و اجرای چارچوبهای موثر محافظت از افشاگران را پررنگ می‌کند.

برای مطالعه این گزارش به صفحه اول مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرس، پیوند «منابع جدید» سر بزنید.

### 📌 انتشار رهنمود برای حسابرسان هنگام استناد به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی رهنمودهایی را برای کمک به ذینفعان به منظور شناخت نحوه ارجاع‌دهی به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی منتشر کرد تا به‌روز رسانی‌های جدید در دستورالعملهای بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را دنبال کنند.

دستورالعملهای به‌روز رسانی شده بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، ملزم می‌کند که استانداردهای هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، از جمله استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IAS) و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، به‌عنوان «استانداردهای حسابداری» نامیده شوند. دستورالعمل جدید هیئت، چگونگی ارجاع حسابرسان یا کارشناسان به استانداردهای حسابداری در گزارشهای خود را روشن می‌کند. این دستورالعمل همچنین تغییراتی را که هیئت در نظر دارد در ویرایشهای بعدی کتاب راهنمای خود برای ارجاعها در رابطه با استانداردهای بین‌المللی حسابداری و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی انجام دهد، را توصیف می‌کند.

برای مطالعه این رهنمود به صفحه اول مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرس، پیوند «منابع جدید» سر بزنید.

## غلامرضا سلامی حسابدار رسمی

### حسابرسان شده‌اند سپر بلای مسببین مفاسد اقتصادی



#### سپاس

جناب سلامی خوشامد عرض می‌کنیم. در این شماره از جنابعالی به‌عنوان یک چهره رسانه‌ای و مطبوعاتی که دغدغه حرفه را نشر می‌دهید دعوت به‌عمل آوردیم. نمره حضور و غیاب حرفه حسابرسی در رسانه‌ها را شما بهتر می‌توانید تعیین کنید. به‌همین واسطه ابتدا می‌خواهیم پرسیم طرح مسایل حرفه در عرصه‌های عمومی و مطبوعات و رسانه‌ها تا چه حد می‌تواند در شناخت هرچه بهتر حرفه و متعاقب آن نفوذ حسابرسی در جامعه موثر باشد؟

در اقتصاد این کشورها بوده است ولی تلاش اعضای حرفه حسابرسی در حضور قابل قبول در رسانه‌های عمومی و مشارکت در مباحث مربوط به این زمینه‌ها به خصوص موضوع پرمخاطب مبارزه با مفاسد اقتصادی، نقش بی‌بدیلی در نفوذ حسابرسی در این جوامع داشته است. در ایران اما حساب‌برسان به‌علل گوناگون از ورود به این مباحث اجتناب می‌کنند و حتی زمانی که به‌عنوان سپر بلای مباشرین و مسببین مفاسد اقتصادی پر شمار هدف تیرهای سهمگین ملامت قرار می‌گیرند، نمی‌خواهند و شاید نمی‌توانند در این مباحث مشارکتی داشته باشند. به‌نظر می‌رسد که زمان آن رسیده باشد تا صاحب‌نظران حرفه به‌حضور پررنگ در رسانه‌های عمومی قدم بزرگی در برداشتن این حصار انزوا بردارند.

### سازمان

آیا آموزش‌های موثر و هدفمند در سایه حمایت از جذب حداکثری نیروهای مشتاق به‌حضور در حرفه حسابرسی می‌تواند به اشاعه فرهنگ حسابخواهی کمک کند و زمینه مناسبی برای نفوذ بیشتر حرفه حسابرسی در جامعه باشد؟

### سلامی

پاسخ به این سوال به‌طور قطع مثبت است، متأسفانه باید گفت که سطح دانش اعضای حرفه حسابداری در ایران به‌نسبت نیاز موجود پایین است. منظور من البته صرف خود دانش حسابداری و حسابرسی نیست بلکه بیشتر دانش بین‌رشته‌ای است که در اقتصاد امروز بدون احاطه نسبی به آن‌ها، نمی‌توان حساب‌برسان را باسواد به‌حساب آورد.

دانش‌هایی مثل فناوری اطلاعات، تجارت داخلی و بین‌المللی، حقوق، بانکداری، امورگمرکی، مالی، تامین مالی، بازار سرمایه، مسایل مربوط به مسئولیت اجتماعی و پایداری شرکتها و دانش‌های مرتبط دیگر باید بیشتر در برنامه‌های آموزشی حسابداران و به‌خصوص حساب‌برسان قرار داده شود. البته منظور من گنجانیدن چند واحد درس در دوره‌های درسی آموزش حسابداری دانشگاهی نیست بلکه بیشتر این موضوعات همراه با خود آموزش حرفه‌ای مباحث

### سلامی

متأسفانه حرفه حسابداری نوین از بدو پیدایش در کشور، در انزوای کامل بوده است و حتی دولت‌مردان درگیر در مسایل اقتصادی و قانونگذاران نیز تقریباً با این حرفه بیگانه‌اند، جامعه که جای خود را دارد. به باور من این بیگانگی بیشتر به‌خاطر حصارهای است که خود اهالی حرفه از ابتدا پیرامون خود، بنا نهاده‌اند. به گمان من طی این حدود ۸۰ سال در رسانه‌ها، مسایل حرفه‌ای عام حتی در بین خود اعضای حرفه نیز کمتر به بحث گذاشته شده است و مباحث مطرح شده در رسانه‌های تخصصی نیز بیشتر حول موضوعات فنی، گاه صرفاً تئوریک و پیچیده (که البته در لزوم پرداختن به آن‌ها تردیدی نیست)، در چرخش هستند و کمتر به شناساندن حرفه به جامعه به‌طور عام و حاکمیت به‌طور خاص می‌پردازند. تقریباً هیچ یک از مخاطبین بخش عمومی حساب‌برسان، صحبت آن‌ها را درک نمی‌کنند. برای نمونه اگر از جامعه آماری متشکل از ۱۰۰ مدیر حرفه‌ای شرکت‌های دولتی و وزرای اقتصادی دولتها (مجمع عمومی شرکت‌های دولتی) خواسته شود تا یک گزارش حسابرسی دارای شروط متعدد (که خدا را شکر فراوانی آن‌ها هم زیاد است) را به زبان قابل درک برای خودشان ترجمه کنند، بعید می‌دانم که درصد اندکی از آنان موفق به چنین کاری شوند. البته علت اصلی این بیگانگی بیشتر متأثر از ساختار دولتی و عمومی اقتصاد کشور می‌باشد ولی ضعف خود حرفه در شناساندن خودش عامل مهمتری در وجود این بیگانگی است. این یک واقعیت است که از نظر تاریخی حسابرسی یک پدیده تحمیلی به اقتصاد کشورها حتی در بازرترین اقتصاد جهان یعنی آمریکا، به‌شمار می‌آید ولی باگذشت زمان و طی یک‌صد سال گذشته، جوامع کشورهای پیشرفته اقتصادی وجود نهاد حساب‌برسان مستقل را پذیرا شده و امروزه حتی اقتصاد بدون حساب‌برسان غیرقابل تصور است. این امر را بیشتر باید مرهون تلاش حرفه در شناساندن و قبولاندن خود به جامعه، شامل حاکمیت دانست. این تلاش البته عمدتاً ناشی از اثربخشی فعالیت حساب‌برسان در ایجاد شفافیت، اطمینان و زمینه‌های پاسخ‌خواهی و پاسخ‌دهی

نیاز غیرقابل انکار و جایگاه بالای آن چه از نظر مادی و چه از نظر احترام اجتماعی، نشان می‌دهد که بدون تلاش خود حرفه رسیدن به این جایگاه تقریباً غیرممکن می‌باشد.

### حسابرسان

یکی از عوامل موثر بر پایداری حرفه حسابرسی، تنوع در ارائه خدمات حرفه‌ای است. آیا تنوع خدمات حرفه‌ای را عاملی برای نفوذ هرچه بیشتر حسابرسی در جامعه می‌دانید؟

### سلامی

اگر قرار بود خدمات موسسات حسابرسی به اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی حسابرسی شده، محدود می‌شد به طور قطع و یقین امروزه شاهد بالندگی این حرفه در سراسر جهان نبودیم. شاید امروزه فقط سهم کوچکتري از درآمد موسسات حسابرسی بزرگ و متوسط در سطح بین‌المللی از محل حسابرسی صورتهای مالی، به دست می‌آید زیرا در چند دهه اخیر روز به روز بر گوناگونی و ژرفای خدمات ارائه شده توسط حسابرسان افزوده شده است، خدماتی علاوه بر خدمات مالوف (حسابرسی صورتهای مالی، دفترداری، مشاوره‌های مالیاتی و طراحی و استقرار سیستمهای حسابداری) مانند ارزیابی شرکتها، ارزیابی خسارات مالی، حسابرسی دادگاهی، حضور اساسی در فرایند جذب و ادغام شرکتها و ارائه بسیاری از خدمات ویژه تخصصی به متقاضیان، بخش مهمی از درآمد موسسات حسابرسی را تامین می‌نماید، ضمن آن‌که درجه نفوذ حرفه در جامعه را افزایش داده است. روشن است که موسسات حسابرسی برای ارائه خدمات متنوع فوق از نیروهای متخصص چه در استخدام و چه از طریق برون‌سپاری استفاده می‌کنند ولی معمولاً راهبری این نوع خدمات برعهده موسسات حسابرسی می‌باشد. شاید به نظر بعضی از مخاطبین مجله عجیب باشد ولی تقریباً در تمامی دعاوی مالی ایران و آمریکا تحت بیانیه الجزایر طرفین نه‌تنها برای تعیین ارزش سهام شرکتها مورد مناقشه از موسسات حسابرسی استفاده کرده‌اند، بلکه حتی برای تعیین خسارت عدم تحویل دارایی و کالا از جمله تسلیحات و خدمات نظامی نیز از خدمات موسسات حسابرسی سود برده‌اند. در

## تقریباً هیچ یک از مخاطبین

### بخش عمومی حسابرسان

### صحبت آن‌ها را

### درک نمی‌کنند

مختلف اصلی حسابداری، لازم است در مراکز آموزش حرفه‌ای حسابداری باصلاحیت، به سطوح مختلف اعضای حرفه حتی مدیران، آموزش داده شود. در این میان لازم است دولت و به خصوص قوه قضاییه زمینه‌های اطلاعاتی لازم در مورد رخدادهای مهم فراهم سازد تا نهادهای تخصصی بتوانند از آن‌ها متون آموزشی (مورد کاوی) تهیه و در گروه‌های مختلف به بحث بگذارند. از سوی دیگر جامعه حسابداران رسمی نیز باید برنامه و استراتژی جدی‌تری برای کنترل آموزش حرفه‌ای اعضا تدوین کرده و به‌عهده اجرا بگذارد. موسسات حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی باید باحمایت از مراکز آموزش حرفه‌ای حسابداری ذیصلاح، (از طریق بورسیه‌کردن داوطلبان ورود به موسسات حسابرسی و ارتقا سطح و به رسمیت شناختن مشروط این مراکز) نقش خود را در زمینه مهم و حیاتی ارتقا حرفه حسابداری، ایفا نمایند. البته آگاه هستم که با این بی‌توجهی حکومت به حرفه حسابرسی و نامناسب بودن حق الزحمه‌ها در مقابل خدمات مورد انتظار از حرفه، حرفه‌های من لوکس تلقی می‌شود ولی تجربه کشورهای موفق در پذیرش تدریجی حرفه حسابرسی به‌عنوان یک



خدمات بازرسی قانونی توسط حسابداران رسمی هم به دلیل مسئولیت بی‌وجه باید از دوش حسابرسان برداشته شود که تصور می‌کنم بخش دوم سوال شما مرتبط با این موضوع باشد. این حسابرسان به درستی اظهار می‌دارند که بسیاری از وظایف بازرسی توسط حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی قابل پوشش نیست و لازم است کارهای اضافی برای ارائه گزارشهای متنوع بازرسی شامل گزارش افزایش سرمایه یا گزارش سلب تقدم سهامداران برای خرید سهام ناشی از افزایش سرمایه، گزارش ماده ۱۲۹ یا ۱۴۱ یا ۱۵۱ و... انجام شود که در قالب قرارداد حسابرسی از نظر مالی قابل جبران نیست. همچنین آن‌ها اعتقاد دارند که در محیط مخاطره‌آمیز اقتصادی ایران از نظر بروز مفاسد مالی، رسیدگیهای متعارف برای کشف تقلب، کافی نیست و حسابرس ناچار برای پوشش خود در مقابل مخاطرات باید کیفیت و کمیت رسیدگیهای خود را افزایش دهد که معمولاً بلا وجه می‌باشد. البته در یک محیط منطقی از آنجایی که

ایران اما معلوم نیست که چرا خدمات قابل ارائه توسط حسابداران رسمی محدود به موارد معدودی شد. بعضیها این اعتقاد را دارند که ماده واحده استفاده از خدمات حسابداران ذیصلاح... این محدودیت را ایجاد کرده است در حالی که از نظر منطقی و مبانی قانونی این اعتقاد هیچ مبنایی نداشته است و به باور من این کم‌لطفی بیشتر از ضعف ارکان مسئول جامعه حسابداران رسمی ناشی می‌شود تا مسایل دیگر. به‌گمان من ماده واحده فقط خدماتی را که منحصر می‌تواند توسط حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، انجام شود تبیین کرده ولی برای خدمات متعارف که قبل از تصویب ماده واحده توسط حسابرسان ارائه می‌شد و هم اکنون در کشورهای دیگر ارائه می‌شود، هیچ محدودیتی قابل نشده است.

## سپاس

آیا کاهش مسئولیت حسابرس امکان‌پذیر است؟ مدل جایگزین برای جبران خدمات متنوع حسابرس در یک قرارداد حسابرسی چیست؟ نظر شما در مورد تفکیک قرارداد حسابرسی به چندین قرارداد چیست؟

## سلامی

البته بعضی از حسابداران رسمی خواهان کاهش مسئولیتهای حسابرسان هستند که من علت آن را بیشتر در ضعف اعتماد به نفس آنان می‌دانم که البته خود این ضعف حاصل ساختار اشتباه موسسات حسابرسی است که شاید خود خواسته به آن‌ها تحمیل شده است. الان قصد ندارم وارد دلایل این ادعا بشوم فقط فهرستوار بیان می‌کنم که مسایلی مانند مادام‌العمر بودن شراکت در موسسه حسابرسی و نبود سازوکار بازنشستگی شرکای موسسات، مسئولیت تضامنی همه شرکا اعم از شرکای عمده و شرکای خرد و علل دیگر کوچک ماندن موسسات، ضعف دانش و تجربه شرکا برای انجام کارهای با لذات پرمسئولیت، ترس از قربانی شدن در فرایندهای حقوقی پیچیده در سیستم قضایی نه‌چندان آشنا با حرفه حسابرسی و تعدادی دیگر از علل، باعث این تزلزل در اتکای به نفس همکاران ما شده است. تعداد دیگری از حسابرسان معتقدند که حتی ارائه

**اگر قرار بود خدمات موسسات حسابرسی**

**به اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی**

**حسابرسی شده محدود می‌شد**

**به‌طور قطع و یقین امروزه شاهد بالندگی**

**این حرفه در سراسر جهان نبودیم**

اقتصادی برعهده بگیرند تا در صورتی که عزم جدی از طرف حکومت برای مقابله با اینگونه مفاسد بوجود آمد، مهمترین سهم را در این مبارزه داشته باشند. در مقابل اعتقاد داریم که حتماً باید تقبل این مسئولیتها و کار اضافی از طریق حق الزحمه مناسب جبران شود.

پیشنهاد من البته این نیست که برای ارائه هر خدمتی در محدوده رسیدگی به اسناد و مدارک و مستندات پشتوانه صورتهای مالی، یک قرارداد جداگانه تنظیم شود بلکه نظرم اینست که در یک قرارداد حسابرسی این خدمات تفکیک و مبلغ حق الزحمه هر کدام مشخص شود. برای مثال اگر طی دوره حسابرسی نیاز به گزارش افزایش سرمایه به وجود آمد مبلغ آن به طور جداگانه دیده شود و نظایر آن.

## سپاس

وجود نهاد ناظر تا چه حد می تواند در خصوص نفوذ حسابرسی در جامعه موثر باشد؟

### سلامی

نهادی با اهمیت و جایگاه حسابرسی در آخرین حلقه اطمینان بخشی در هیچ کشوری نمی تواند بدون وجود یک نهاد ناظر قوی و کارآمد حضوری مفید و درعین حال سالم داشته باشد. از این رو سوال در مورد وجود یا عدم وجود ناظر نمی تواند مطرح باشد ولی اگر منظور از این پرسش، مباحث چند وقت اخیر در مورد ایجاد یک نهاد ناظر دیگر باشد در آن صورت پاسخ من منفی است. علت مخالفت من با ایجاد یک نهاد ناظر دیگر علاوه بر جامعه حسابداران رسمی ایران اینست که تفاوتی در نهاد ناظر جدید با نهاد ناظر فعلی نمی بینم. همه احتمالاً اتفاق نظر دارند که کار نظارت بر یک نهاد حرفه ای باید توسط افرادی از همان حرفه صورت گیرد، برای نمونه نظارت بر حرفه پزشکی فقط توسط خود پزشکان امکان پذیر است. به شخصه در این مدت که بحث راجع به ایجاد نهاد ناظر جدید مطرح بوده هیچ دلیل قانع کننده ای برای تغییر نهاد ناظر مشاهده نکرده ام. البته ایرادات به جامعه حسابداران رسمی ایران در نقشی که به عنوان نهاد ناظر برعهده آن است زیاد و عموماً پذیرفتنی است ولی در مقابل هیچ توجیه منطقی برای

مبلغ قرارداد حسابرسی براساس بودجه ساعات مصروفی رده های مختلف تعیین و مورد پذیرش قرار می گیرد لذا شاید در وهله اول چنین به نظر برسد که لزومی به تفکیک مسئولیتها و حتی قراردادها نباشد ولی از آنجایی که در کشور ما حسابرسی امری زائد و تحمیلی تلقی می شود از این رو متقاعد ساختن دیگران به بودجه پیشنهادی حسابرس کاری سخت و گاه ناشدنی می باشد.

در این میان رقابت ناسالم متداول در بین موسسات حسابرسی که عمدتاً برای بقا می جنگند، خود دلیل مهمی برای این گرایش یعنی کاهش مسئولیتهای حسابرس به شمار می آید. شخصاً وجود این رقابت ناسالم را ناشی از ضعف جامعه حسابداران رسمی و مقررات تشکیل موسسات حسابرسی می دانم که بحث در مورد آن مجال دیگری می طلبد.

و اما نظر من در مورد کاهش مسئولیتهای حسابرسان کاملاً منفی است و حتی اعتقاد دارم که حسابرسان در این فضای اقتصادی آلوده به فساد باید حتماً نقش بیشتری در کشف مفاسد

بعضی از حسابداران رسمی

خواهان کاهش مسئولیتهای

حسابرسان هستند که

من علت آن را بیشتر در

ضعف اعتماد به نفس آنان می دانم

حق نظارت مستقیم بر کار حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی را نیز دریافت کرده است. ریاست هیئت عالی انتظامی هم‌که توسط وزیر امور اقتصادی تعیین می‌شود که با در نظر گرفتن عضو حقوقی منصوب وزیر دادگستری، هیئت عالی انتظامی عملاً تحت کنترل کامل دولت است. دولتها با وجود این همه قدرت در نهادهای جامعه و اختیار تغییرات در اساسنامه و سایر مقررات جامعه عملاً نتوانسته‌اند ساختار و سازوکار نظارتی جامعه را به سامان برسانند بنابراین دلیلی برای این‌که بتوانند در نهاد ناظر جدید ساختاری کارآمد بوجود آورند، مشاهده نمی‌شود. دولتها از طرف دیگر در این سالهای حیات جامعه با صدور مجوز ورود اشخاصی که الزاماً صلاحیتهای لازم برای احراز عنوان حسابدار رسمی را نداشته‌اند عملاً نقش نظارتی جامعه را نیز تضعیف کرده‌اند. وجود هیئت انتظامی موازی با هیئتهای انتظامی جامعه در بورس به نظر من در تضعیف اقتدار جامعه موثر بوده است. با این حال پذیرفتنی است که خود جامعه در این ضعف نقش اساسی داشته است به‌گمان من جامعه به‌جای پرداختن به اموری که می‌توانست توسط نهادهای دیگر اجرا شود (مانند آموزش) باید تمام امکانات و بودجه خود را مصروف امر کنترل کیفیت و تقویت هیئتهای انتظامی بدوی می‌کرد و از طریق جذب اشخاص شاخص حرفه‌ای برای انجام این امور و اصلاح ساختار نظارتی به وظیفه اصلی خود که همانا نظارت است، می‌پرداخت.

و اما در مورد اشخاص اجراکننده وظایف نظارتی باید گفت بضاعت کشور در مورد اشخاص واجد شرایط بیش از این نیست و نهاد ناظر جدید قرار نیست این اشخاص را از کشورهای دیگر به‌استخدام درآورد، بنابراین به‌جای تغییر نهاد ناظر می‌توان هر نوع تدبیری را که برای استفاده از اشخاص واجد صلاحیت و کارآمد در نهاد ناظر جدید قرار است به‌کار برده شود، در جامعه حسابداران رسمی به‌کار بست.

سازش



از حضور جنابعالی در این گفتگو سپاسگزاریم.

## هر نهادی شامل نهاد ناظر

متکی به دو مولفه اصلی است

اول ساختار و سیستم حاکم بر آن

دوم اشخاص اجراکننده این سیستم

برطرف شدن این ایرادات در صورت ایجاد نهاد ناظر جدید تاکنون ندیده‌ام. اصولاً هر نهادی شامل نهاد ناظر، متکی به دو مولفه اصلی است که اولی ساختار و سیستم حاکم بر آن و دومی اشخاص اجراکننده این سیستم می‌باشند. معتقدم اگر ساختار و سیستم نظارتی جامعه دچار اشکال بوده که خوب هم ریش و هم قیچی برای اصلاح آن دست خود دولت و وزیر امور اقتصادی و دارایی است. سوال اینجاست که چرا از طرف دولتها تاکنون تلاش قابل ملاحظه‌ای در این زمینه مشاهده نشده است. جالب این است که دولت بیشترین نظارت ممکن را بر نهاد حسابرسی کشور دارد. دولت از یک طرف سه عضو ناظر (یک عضو از طرف وزیر امور اقتصادی و دارایی، یک عضو از طرف سازمان بورس و اوراق بهادار به ریاست وزیر امور اقتصادی و دارایی و یک عضو هم از طرف بانک مرکزی) در شورایی عالی جامعه دارد و علاوه بر آن هیئت عالی نظارت جامعه کلاً تحت ریاست وزیر امور اقتصادی و دارایی است. این هیئت که از بودجه، اختیارات و امکانات کافی برای امر نظارت برخوردار است و از بدو تاسیس جامعه تاکنون روزبه‌روز بر قدرتش افزوده شده است و حتی برخلاف فلسفه وجودی



# بزرگ شدن یک ضرورت است

**محمدرضا گلچین پور**

**رئیس هیئت مدیره موسسه حسابرسی ایران مشهود**

## سپاس

در بخش پرمخاطب میز گفتگوی حسابرس مجالی دیگر و فرهیخته‌ای دیگر. جناب گلچین پور به میز گفتگوی ما خوش آمدید.

## گلچین پور

با سلام و عرض ادب و احترام خدمت همکاران عزیزم و سپاسگزارم از مسئولین مجله وزین حسابرس که این فرصت را در اختیار اینجانب قرار دادند.

## سپاس

بسیار سپاسگزار. پایداری حرفه حسابرسی در آینده نگرانی شاغلان در حرفه در سطح بین‌المللی است. ماندگاری در حرفه ابزار نیاز دارد. بحث «ادغام موسسات حسابرسی» یکی از آنهاست.

نکات کامل و قابل تاملی ارائه شده است. بنابراین سعی می‌کنم به‌طور خلاصه تجربیات خود را به‌طور منصفانه در حد توان به‌صورت طبقه‌بندی شده و ملموس ارائه کنم و امیدوارم مفید و موثر باشد.

### سازمان

ابتدا بفرمایید برای ادغام چه بستریایی لازم است. علل عدم موفقیت برخی از ادغام‌های انجام‌شده چه بوده است؟

### گلچین پور

زمینه‌ها و بستریهای لازم برای ادغام موسسات حسابرسی و عوامل و علل عدم موفقیت برخی از ادغام‌های انجام‌شده:

۱- انگیزه و هدف موسسات که عامل رسیدن موسسات به‌ضرورت بزرگ شدن است، می‌تواند بسیار متفاوت باشد. ولی از آنجایی که ادغام یک تغییر بزرگ است و مسایل و مشکلات گوناگونی را ایجاد می‌نماید، وجود اهداف بلندمدت و اعتقاد راسخ به ارتقاء جایگاه موسسات حسابرسی با ارائه خدمات متنوع و کیفی و برندسازی می‌تواند انگیزه‌ای قوی برای تحمل همه مشکلات باشد. در نقطه مقابل داشتن اهداف کم عمق و تامین‌کننده منافع کوتاه مدت و آنی یا

### گلچین پور

بله موضوع ادغام موسسات حسابرسی از گذشته تاکنون به‌دلایل و انگیزه‌های گوناگون همواره مورد توجه اعضای حرفه حسابرسی بوده است.

### سازمان

به‌عنوان بزرگترین ادغام، پیشینه سازمان حسابرسی را از منظر ادغام برای خوانندگان حسابرسی توصیف بفرمایید.

### گلچین پور

شاید بزرگترین ادغام قبل از ایجاد جامعه حسابداران رسمی ایران را می‌توان ادغام موسسه حسابرسی وزارت امور اقتصادی و دارایی، موسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه و موسسه‌های حسابرسی بنیاد مستضعفان و شاهد و ایجاد سازمان حسابرسی باشد. که با هدف یکنواخت نمودن روشهای اجرای عملیات و بهبود کیفیت گزارش‌های حسابرسی، هم‌پوشانی نقاط قوت و ضعف موسسات مشمول ادغام و رفع عقب‌افتادگی حسابرسی شرکتها، صورت گرفته و می‌توان آن را از بسیاری جهات یک ادغام موفق نام برد.

### سازمان

عامل مهم ادغام به‌نظر شما چیست؟

### گلچین پور

ادغامها به‌دلایل و انگیزه‌های گوناگون انجام می‌شود ولی عامل محرک ادغام، رسیدن به این نقطه است که برای تحقق اهداف مورد نظر که می‌تواند بسیار متفاوت باشد بزرگ شدن یک ضرورت است.

### سازمان

ادغام شاید تاکنون بارها و بارها مورد بحث و گفتگوی هم حرفه‌ایها بوده است. اگر موافقید از تجربه‌ای که در اختیار دارید در این زمینه برای مخاطبان صحبت کنید.

### گلچین پور

من در این مجال بنا ندارم تکرار مکررات کنم زیرا توجه اعضای حرفه به‌موضوع ادغام موجب انتشار مقالات و انجام مصاحبه‌های متعددی با فرهیختگان این حرفه شده و در مورد مزایای ادغام موسسات حسابرسی و تاثیر آن در ارتقاء جایگاه حرفه حسابرسی و نیز علل عدم موفقیت ادغام‌های انجام‌شده

یکی از مهمترین فاکتورهای

یک ادغام موفق

انتخاب مناسب شرکاء

حقوقی و حقیقی

است

عدم موفقیت ادغام موسسات می‌گردد عدم توجه به مراتب فوق است.

۴- فرایند ادغام با توجه به قوانین و مقررات مرتبط خیلی شفاف و روان نیست و به همین دلیل بسیاری از موسسات حسابرسی خیلی تمایلی به انجام آن نشان نمی‌دهند. بنابراین شاید یکی از بسترهای لازم برای این موضوع یعنی ادغام موسسات، تسهیل این فرایند اعم از انجام ادغام و یا حتی منفک شدن از ادغام از طریق ارائه راهکارهای قانونی به صورت ساده و تدوین دستورالعملهای لازم و سرعت بخشیدن به انجام این فرایند در جامعه حسابداران رسمی است.

## سپاس

مزایای ادغام موسسات حسابرسی را چه می‌دانید؟

### کلچین پور

مزایای بسیاری را می‌توان در ادغام موسسات حسابرسی و بزرگ شدن آنها یافت که فکر می‌کنم تمامی دوستان به آنها واقف هستند. مثل استقلال، ارتقای کارایی و کیفیت خدمات حرفه‌ای با استفاده از منابع مالی مناسب و امکان به‌کارگیری

شخصی و به عبارتی شکلی می‌تواند یکی از دلایل عدم تحمل آثار تغییرات و نهایتاً عدم موفقیت ادغام باشد و در صورت ادامه نیز نه تنها موجب ارتقاء جایگاه موسسات حسابرسی نخواهد شد بلکه می‌تواند آثار مخربی نیز برای حرفه داشته باشد.

۲- یکی از مهمترین فاکتورهای یک ادغام موفق انتخاب مناسب شرکاء (حقوقی و حقیقی) است. نزدیک و مشترک بودن اهداف، درک متقابل، هویت فرهنگی، باورها، ارزشها و هنجارهای رفتاری شرکا ادغام، موجب انسجام هم‌افزایی و تعهد قلبی به سازمان و درک موقعیت و شرایط پیش‌رو و نهایتاً کاهش ریسک عدم موفقیت ادغام خواهد شد. علاوه بر موارد پیش‌گفته که می‌توان در واژه سازگاری خلاصه نمود، موارد دیگری از جمله شاخص بودن شایستگیهای اخلاقی و فنی و نزدیک بودن جایگاه حرفه‌ای شرکاء می‌تواند عوامل موثری باشد. مضافاً این انتخاب بایستی کامل‌کننده باشد یا به عبارتی نقاط ضعف من را رفع نماید تا امکان توسعه و ارتقاء جایگاه حرفه‌ای فراهم گردد. نبود هر یک از موارد فوق عامل اصلی عدم موفقیت ادغام می‌باشد.

۳- طراحی ساختار سازمانی موسسه حسابرسی بعد از ادغام موسسات حسابرسی در ایران عمدتاً فاقد ساختار سازمانی بوده و به صورت سنتی متکی به نظر شخصی شرکاء اداره می‌شوند این روش در موسسات کوچک می‌تواند عملی باشد لیکن در یک موسسه بزرگ که از چند موسسه حسابرسی با فرهنگهای کاری متفاوت تشکیل می‌گردد، ضروری است شرکاء قبل از ادغام به جایگاه و شرح و وظایف خود در سازمان جدید آگاه باشند و آن را پذیرفته باشند. این موضوع نه فقط در ارتباط با شرکای اصلی ضروری است بلکه کلیه سرمایه انسانی موسسات حسابرسی مشمول ادغام بایستی آشنایی کامل با مزایای ادغام پیدا نمایند و آنرا پذیرفته باشند. البته این موارد شرایط لازم برای یک ادغام واقعی به معنای یکی شدن ارکان و اجرای موسسات حسابرسی ادغام شده در قالبی واحد و مشترک و متاثر از کلیه منافع و ضررهای حاصل از این ترکیب است. هر چند ادغام حتی به صورت شکلی و صورتی و ترکیبی از شرکای جزیره‌ای در موسسات نیز بدون ساختار متناسب با اهداف مورد نظر آنها با مشکلات عدیده‌ای مواجه خواهند شد. بنابراین یکی از عوامل اصلی دیگری که موجب

وجود اهداف بلندمدت

در جهت ارتقاء جایگاه موسسات

حسابرسی با

ارائه خدمات متنوع و

کیفی و برندسازی

می‌تواند انگیزه‌ای برای

تحمل همه مشکلات باشد

می‌کنم این قطعیت در افزایش کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی در صورتی محقق می‌شود که ادغام موسسات با هدف یکپارچگی و هم‌افزایی انجام شده باشد و سرمایه انسانی این موسسات به این مهم باور داشته باشد.

### سپاس

به نظر شما چنانچه موسسات بین‌المللی حسابرسی در ایران فعالیت کنند، ادغام موسسات کوچک و متوسط پایدارتر نخواهد بود؟

### گلچین پور

پاسخ این سوال نیز در سوال قبلی به‌نحو داده شده یعنی موسسات بزرگ فرضی پیش‌گفته یعنی به جای ۳۰۰ موسسه کوچک ۳۰ موسسه بزرگ داشته باشیم، این موسسات امکانات لازم برای رسیدن به استانداردهای موسسات حسابرسی بین‌المللی را خواهند داشت و امکان رقابت با آن‌ها وجود خواهد داشت.

### سپاس

پیشنهاد شما برای ادغام فوق و پایداری موسسات حسابرسی چیست؟ چه حمایت‌هایی را برای ادغام پایدار موسسات حسابرسی ضروری می‌دانید؟

### گلچین پور

همانگونه که قبلاً بیان کردم چند عامل از عوامل زیادی که در ادغام موسسات تاثیرگذار است بسیار مهم است به‌نحوی که عدم توجه لازم به آن‌ها ریسک عدم موفقیت ادغام را به شدت افزایش خواهد داد. اولین موضوع باور مشترک شرکاء به یک هدف بلندمدت در جهت ارتقاء حرفه و همبستگی است. دیگر پارامتر مهم انتخاب شریک مناسب با خصوصیات، همبسته، همتراز و مکمل و همسو و بالاخره آشنایی و باور شرکا و تمامی سرمایه انسانی موسسات حسابرسی با مزایای ادغام را نیز می‌توان از عوامل تاثیرگذار موفقیت ادغام موسسات نام برد.

### سپاس

هم موسسات حسابرسی و هم کل جامعه از مزایای ادغام و بزرگ‌شدن موسسات حسابرسی بهره می‌برند. امیدواریم شاهد این اقدام امیدبخش در حوزه خدمات اطمینان‌بخش باشیم. از حضور شما در این گفتگو سپاسگزاریم.



سرمایه انسانی با کیفیت و نیز آموزش، تنوع ارائه خدمات حرفه‌ای، توانایی رقابت اصولی، رعایت استانداردهای کنترل کیفیت و کسب رتبه‌های حداکثری در سازمان بورس و اوراق بهادار و جامعه حسابداران رسمی ایران و انجام تحقیق و توسعه و دستیابی به فناوری و ابزار نوین اجرای عملیات حسابرسی و گذر کردن از روشهای سنتی انجام حسابرسی و تاثیرگذاری در حرفه و بسیاری دیگر از مواردی که می‌توان برشمرد ولی باز هم تاکید می‌کنم این مزایا مترتب به یک ادغام واقعی است هر چند ادغام‌های شکلی و صوری نیز مشمول برخی از این مزایا خواهند شد و اصولاً به‌همین دلیل دشواری این تغییر را پذیرفته‌اند.

### سپاس

ادغام موسسات حسابرسی تا چه حد می‌تواند بر تقویت بازار حسابرسی و گسترش خدمات موسسات حسابرسی موثر باشد؟

### گلچین پور

برای پاسخ به این سوال بهتر است ابتدا محیط حرفه‌ای ذهنی خود را بیان کنم و آثار آن را ارزیابی نمایم. اگر فرض کنیم به جای ۳۰۰ موسسه حسابرسی کوچک فقط ۳۰ موسسه بزرگ (البته بزرگ در ایران) یکپارچه داشته باشیم یعنی هر موسسه حداقل متشکل از ۳۰ شریک و حدود ۶۰۰ نفر سرمایه انسانی خواهد بود، در این صورت ۳۰ موسسه حسابرسی در اندازه سازمان حسابرسی خواهیم داشت. حال می‌توان تصور کرد این موسسات با هماهنگی با هم که می‌تواند بسیار امکان‌پذیر باشد چه پتانسیلی در تمام زمینه‌ها ایجاد نمایند و چقدر می‌تواند جایگاه حرفه را ارتقا بخشد و به عبارتی نادیده گرفتن این موسسات عملاً مشکل خواهد بود.

### سپاس

تاثیر ادغام موسسات حسابرسی را بر کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی چگونه ارزیابی می‌کنید؟

### گلچین پور

بدیهی است همانگونه که در مزایای ادغام موسسات مطرح گردید و نیز وجود ساختارهای مناسب سازمانی در موسسات حسابرسی بزرگ قطعاً کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی ارتقا خواهد یافت. برای چندمین بار این موضوع را تاکید

## سرکوب نرخهای حق الزحمه حسابرسی “دلایل” “تبعات”



**حداقل نرخهای ساعتی خارج از ایران حتی  
کشورهای همجوار و منطقه بیش از ۲۵ برابر ایران**

**غلامرضا شجری (شریک موسسه حسابرسی سامان پندار)**

### سازش

با سلام و خوش آمد خدمت جنابعالی. با همراهی شما می‌خواهیم از آینده حرفه حسابرسی و پایداری آن با خوانندگان حسابرس مطالبی را در میان بگذاریم. همانطور که از پیشینه علایق پژوهشی شما هم برمی‌آید حق الزحمه خدمات حسابرسی مصداق پایداری حسابرسی برشمرده می‌شود. موضوع این است که حق الزحمه حسابرسی که همان به‌نوعی جبران اقتصادی در قبال خدمات حسابرسی است بر کیفیت حسابرسی، توسعه حرفه حسابرسی و موسسات حسابرسی آثار متعددی دارد. نظر شما در این باره چیست؟



انجام شده است که همگی نشان می‌دهد ریسک‌های تجاری شرکت می‌تواند ارتباط نزدیکی با ریسک‌های حسابرسی داشته باشد و قطعاً افزایش ریسک‌های مرتبط با حسابرسی منجر به افزایش ساعات کاری، استفاده از منابع بیشتری نظیر تکنولوژی‌های پیشرفته و متخصصین مجرب می‌باشد. به همین دلیل، حق‌الزحمه حسابرسی با افزایش ریسک حسابرسی افزایش می‌یابد. حسابرسان برای کاهش خطر حسابرسی می‌بایست میزان کار حسابرسی را افزایش دهند تا از قابلیت اتکای صورتهای مالی برای اجتناب از تبعات ناشی از ریسک‌های حسابرسی و برخی ریسک‌های عملیاتی اطمینان حاصل کنند. با این حال، برای بخش دیگر ریسک‌های تجاری، حسابرسان نمی‌توانند با اجرای روشهای حسابرسی آن‌ها را کاهش دهند یا حذف کنند و فقط می‌توانند از مشتریانی که ریسک‌های تجاری بالایی دارند، از طریق حق بیمه به‌عنوان جبران، حق‌الزحمه حسابرسی بالاتری دریافت کنند. متأسفانه در کشور ما شرکتهای بیمه نتوانسته‌اند در زمینه جبران ریسک حسابرسی اقدام بایسته‌ای را همانند سایر کشورهای پیشرو در دنیا انجام دهند بنابراین، تجزیه و تحلیل رابطه بین ریسک‌های تجاری و حق‌الزحمه حسابرسی تاثیر مهمی در اخذ حق‌الزحمه حسابرسی معقول دارد.

## شجری

حرفه حسابرسی، مانند سایر حرفه‌ها، برای حفظ و ارتقاء جایگاه خود نیازمند کسب اعتماد عمومی است. برای تمامی حرفه‌ها تقاضای کیفیت وجود دارد در حسابرسی نیز همین است. پیامد ناشی از کیفیت به‌سرعت قابل مشاهده نیستند، البته باید توجه داشت که کیفیت حسابرسی از دیدگاه افراد مختلف، دارای معانی متفاوتی است. برخی مشتریان کیفیت خدمات حسابرسی را در کاهش زمان رسیدگی و هزینه حسابرسی و برخی دیگر اظهارنظر مطلوب، عده‌ای نیز کیفیت را مشاوره حسابرس در ارائه صورتهای مالی و کاهش ریسک اعتباری شرکت و... می‌دانند. لیکن مقصود بنده از کیفیت، هرآنچه که اعتماد عمومی را از حرفه بالا می‌برد است. از آنجا که بین مدیران شرکت و سرمایه‌گذاران تقارن اطلاعاتی وجود ندارد. هرچه حسابرس قادر باشد بر صورتهای مالی حسابرسی شده نور روشن‌تری بر واقعیات شرکت در راستای رعایت استانداردها و قوانین بتابد، افزایش اعتماد عمومی و اهداف کیفی بیشتری را برای موسسه خود به ارمغان آورده است و به تبع آن توسعه حرفه را منجر شده است.

لیکن باید توجه داشت که این چرخه، زمانی کامل خواهد شد که حق‌الزحمه اولاً؛ متناسب با جبران مخارج مولفه‌های تولید خدمات حسابرسی باکیفیت (شامل جذب نیروی انسانی توانمند و حرفه‌ای، فناوری اطلاعات و...) باشد ثانیاً؛ سود مناسب برای موسسه را در بر داشته باشد. به بیان دیگر باید حق‌الزحمه حسابرسی، فراتر از جبران اقتصادی آن باشد در غیر این صورت چرخه به‌صورت معکوس عمل خواهد نمود و در نهایت برآیند معکوس آن تبعاتی به‌غیر از ایجاد فساد و زوال حرفه را در پی نخواهد داشت.

## سازمان

**چرا انجام حسابرسی با ریسک بالا مستلزم حق‌الزحمه بالا می‌باشد؟**

## شجری

آنچه که مسلم است حسابرس باید ریسک‌های واحد مورد رسیدگی خود را مورد ارزیابی قرار دهد تا بدین‌وسیله از خدشه‌دار شدن شهرت خود جلوگیری کند. مطالعات عمیقی در مورد تاثیر ریسک‌های تجاری بر حق‌الزحمه حسابرسی در دنیا

**حق‌الزحمه حسابرسی باید**

**براساس درجه مسئولیت**

**ریسک و مهارت در گیر و**

**زمان تخصیصی برای ارائه**

**خدمات حرفه‌ای باشد**

## سازمان

آیا تاکنون اقدام مشخصی برای تعیین حق الزحمه حسابرسی از سوی نهادهای مربوط شده است؟ نتیجه آن چه بوده است؟

## شجری

شورای هفتم جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۹۸ تدوین دستورالعمل تعیین حق الزحمه حسابرسی را به عنوان یکی از دغدغه‌های حرفه به هیئت مدیره جامعه تکلیف نمود به دلیل اختلاف نظر در خصوص معیارهای به کار گرفته شده و فقدان فرهنگ پذیرش در آن زمان، تغییرات نرخ حق الزحمه محدود به چند ابلاغیه توسط دبیرکل محترم به موسسات گردید. اگر چه این ابلاغیه‌ها لازم بود ولی به نظر بسیاری از اهالی حرفه از کفایت لازم برخوردار نبود. وضعیت فعلی در زمینه بحران نرخ حق الزحمه از یک سو، توقف فعالیت برخی از موسسات و خروج شاغلین در حرفه را نشانه رفته است و از سوی دیگر در حال شکل دادن شکاف بین مسئولیت و کیفیت عملیات حسابرسی است. از این رو این راهنمای عملی توصیه شده مبنایی را برای ایجاد سطح معقولی از حق الزحمه، متناسب با ارائه خدمات تضمین حرفه‌ای با استاندارد قابل قبول و شناخته شده تعیین می‌کند.

## سازمان

در کل چه روشهایی برای تعیین حق الزحمه حسابرسی وجود دارد؟

## شجری

به طور کلی دو روش برای محاسبه هزینه وجود دارد:

الف) بر اساس زمان

مدیریت زمان برای اطمینان از کارایی عملکرد حسابرسی ضروری است در حالی که ثبت زمان، بخش جدایی ناپذیر از شواهد مستند کار انجام شده است. نقش دیگر زمان می‌تواند به عنوان تبلور بخشی از حق الزحمه حسابرسی باشد. زمان صرف شده توسط شریک و کارکنان از نظر کیفیت و سطح شایستگی مورد نیاز مبنایی برای برآورده کردن استانداردهای حسابرسی با توجه به اندازه، پیچیدگی و ورودی فنی مورد انتظار از تکالیف حسابرسی می‌باشد. یک عامل حیاتی در حفظ دوام یک کسب و کار به هزینه‌یابی خوب بستگی دارد. در غیاب

متاسفانه در کشور ما

شرکتهای بیمه نتوانسته‌اند

در زمینه جبران ریسک حسابرسی

اقدام بایسته‌ای را همانند

سایر کشورهای پیش‌رو در

دنیا انجام دهند

یک مبنای یکسان، نرخهای حق الزحمه ممکن است به دلیل محاسبه ناکافی یا بیش از حد عوامل هزینه متغیر، متفاوت باشد. بنابراین مبنای محاسبه زمان می‌بایست از بررسیهای ۱- زمان پذیرش پروژه حسابرسی ۲- تجربیات گذشته، برآورد گردد. محاسبه حق الزحمه بر اساس مبنای زمان در حرفه‌های گوناگون متفاوت است هرچه تکنولوژی و استفاده از فناوری افزایش یابد زمان مورد انتظار نیز کاهش خواهد یافت.

ب) مبتنی بر ارزش

حق الزحمه حسابرسی به طور کلی باید بر اساس درجه مسئولیت، ریسک و مهارت درگیر و زمان تخصیصی به شرح پیش گفته، برای ارائه خدمات حرفه‌ای باشد. مثالی در این زمینه محاسبه هزینه را بر حسب ارزش مشخص می‌کند.

امروزه بخشی از وجوه پرداختی جهت خرید اتومبیلهایی از قبیل بنز و بی‌ام دلیو به خاطر برند این قبیل اتومبیلها می‌باشد وگرنه یک اتومبیل کره‌ای و یا ژاپنی با کیفیت نیز همان کارکرد را دارد. متاسفانه در بخش حسابرسی خصوصی کشور نیز موسسه‌داران قادر به برندسازی نبوده‌اند البته بخشی از

وارد می‌نماید. از سوی دیگر بدون اصلاح نرخهای حق الزحمه و افزایش کارایی حسابرسی، دستیابی به اهداف سند چشم‌انداز حرفه تا حدودی غیرممکن خواهد بود و حرفه شاهد مدل‌های آینده‌نگری کسب‌وکارهای حرفه‌ای موفق نخواهد بود.

در راستای همین سیاست‌گذاری، شورا تلاش برای تحقق سه سناریو مجزا برای اصلاح حق الزحمه‌ها را در دستور کار خود قرارداد.

۱- تاکید بر تعیین نرخ پایه برای ۱۰۰ ساعت و ترمیم سالانه آن توسط هیئت‌مدیره،

۲- تعیین حداقل درصد افزایش نرخ پایه مبنای محاسبه حق الزحمه قراردادهای سالانه،

۳- مرتبط نمودن نرخ حق الزحمه قراردادهای حسابرسی با اندازه واحد مورد رسیدگی.

دو سیاست‌گذاری اول و دوم عملیاتی گردید و تلاش اعضای شورا برای به اجماع رسیدن (اعضاء شورا، هیئت‌مدیره و ناظرین) جهت عملیاتی شدن سیاست‌گذاری سوم محقق نشد. اگرچه اعتقاد بر این بود که هنوز در ابتدای راه اصلاح فرایند نرخ‌گذاری برای قراردادهای در کلیه سطوح هستیم، اما رجای واثق داشتیم که این حرکت شورای هفتم نقطه عطفی برای بهبود مستمر در تامین رفاه، افزایش کیفیت و بالندگی حرفه خواهد بود که امید است همچون شورای هفتم در شوراهای آتی شاهد توجه جدی به آن باشیم.

اقدامات انجام شده در عملیاتی نمودن سناریوهای پیش‌گفته سناریو اول: تعیین نرخ پایه برای ۱۰۰ ساعت و ترمیم سالانه آن توسط هیئت‌مدیره (هیچ قراردادی کمتر از این نرخ نباید منعقد گردد)

اطلاعات مستخرجه در محدوده عملکرد سال ۱۳۹۷ موسسات حسابرسی از مآخذ سامانه سحر بیانگر این مطلب بود که ۷۰ درصد تعداد قراردادهای منعقد در بخش حسابرسی سالانه، حق الزحمه‌ای کمتر ۱۵۰ میلیون ریال از مشتریان اخذ می‌کنند لذا در همین راستا نرخ پایه بر مبنای ۱۰۰ ساعت تعیین و هر ساله بر اساس شاخصهای اعلامی وزارت کار و رفاه اجتماعی تعدیل و توسط دبیرکل مبلغ موصوف به موسسات ابلاغ می‌گردد.

سناریو دوم: تعیین حداقل درصد افزایش نرخ پایه مبنای محاسبه حق الزحمه قراردادهای سالانه (قراردادهای

این ناتوانی به دلیل نفوذ کم حسابرسی در جامعه بوده است. مطالعات تجربی انجام شده در مجامع حرفه‌ای دنیا، نشان می‌دهد ارتباط متناسبی بین حق الزحمه حسابرسی بر اساس هزینه زمانی و ارزش کل داراییها یا هزینه‌های عملیاتی وجود دارد. بنابراین، برای هماهنگی سطوح حق الزحمه در این مجامع توصیه شده که مناسب است حق الزحمه حسابرسی را با استفاده از مجموع داراییها مطابق صورتهای مالی تعیین نمود. انتخاب مجموع داراییها به عنوان مبنای منعکس‌کننده نزدیکترین تقریب به تعیین حق الزحمه می‌باشد. فقط در مواردی که استفاده از مجموع داراییها مناسب نیست، ممکن است کل هزینه‌های عملیاتی شرکت را مبنای قرار دهیم که باید مرتبط باشد و به طور دقیق منعکس‌کننده حق الزحمه باشد.

## سازمان

**به نظر شما به عنوان یکی از اعضای شورای هفتم که تاثیرگذار بر اقدامات اصلاح حق الزحمه حسابرسی بوده است، مشکلات ایجاد شده به دلیل پایین بودن حق الزحمه حسابرسی کدامند؟ لطفا خلاصه‌ای از اقدامات انجام شده در راستای تلاش برای از بین بردن این مشکلات در شورای هفتم را بیان نمایید.**

## شجری

نقش حق الزحمه در راهبری هریک از مدل‌های کسب‌وکار برکسی پوشیده نیست، شورای هفتم در پی رسالت خود مصمم گردید تا اقدامات قابل توجهی در خصوص ترمیم و سامان‌دهی حق الزحمه‌ها انجام دهد. اصلی‌ترین معضل موسسات نقصان نرخهای حق الزحمه می‌باشد و تحقیقات آکادمی و میدانی در سراسر دنیا نشان می‌دهد که حق الزحمه ارتباط معنادار و مستقیمی با کیفیت خدمات حسابرسی دارد. بر اساس گزارشات ارائه شده توسط هیئت‌مدیره وقت جامعه حسابداران رسمی، از مآخذ آخرین صورتهای مالی حسابرسی شده موسسات در شورای هفتم، بخش قابل توجهی از موسسات حسابرسی دارای حاشیه زیان بودند و اعتقاد شورا بر این بود که علاوه بر بهبود مستمر در زمینه اصلاح و سامان‌دهی حق الزحمه‌ها، می‌بایست کارایی عملیات حسابرسی را نیز افزایش داد چرا که ظرفیت حرفه نشان می‌داد کمبود نیروی انسانی کیفی در بخش حرفه حسابرسی فشار مضاعفی را بر پیکره موسسات

در "آیین‌نامه سقف مجاز ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران" عوامل تاثیرگذار در زمینه تعیین نرخ خدمات حرفه‌ای حسابرسی به لحاظ پذیرش ریسک و مسئولیت دیده نشده و صرفاً در ابعاد ۱- اندازه کار با شاخص برآورد ساعت کار ۲- نرخ متوسط حق الزحمه با شاخص ترکیب نیروی انسانی، دیده شده است. شاید بتوان بیان نمود این ماده ناظر بر سرپرستی کارها بوده است نه اندازه و ریسک تجاری شرکتها، لیکن در هر صورت در شرایط فعلی این تغییر در آیین‌نامه ضروریست. پیشنهاد تغییر آیین‌نامه به متولیان ارائه شد لیکن مصوب و یا عملیاتی نشد. چرا که اکثریت اعضای شورای هفتم معتقد بودند بنا به دلایل زیر ضرورت بازنگری آیین‌نامه موصوف اجتناب ناپذیر است.

۱- ایجاد زمینه عدالت قیمتی در انعقاد قراردادهای حسابرسی بخش خصوصی با بخشهای دولتی و حاکمیتی،

۲- جلوگیری از خروج نیروی کارآمد از بدنه اجرایی نظام حسابرسی کشور با توجه به پیشرانی آن در بحث شفافیت،

۳- اجتناب از نرخ شکنی و فساد احتمالی از طریق مکانیزه نمودن تعیین نرخ قراردادها و به تبع آن نظارت سیستمی (مکانیزه نمودن تعیین نرخ قراردادها و به تبع آن نظارت سیستمی بر روی آنها برای اجتناب از نرخ شکنی)،

۴- کمک به بهبود نظام نظارت بر فرایند کیفیت خدمات حسابرسی،

۵- یکسان‌سازی روشها (نه نرخها، چرا که حداقل نرخهای ساعتی خارج از ایران حتی کشورهای همجوار و منطقه بیش از ۲۵ برابر ایران می‌باشد) همگام با تجربیات جهانی همچون یکسان‌سازی استانداردهای حسابداری و حسابرسی،

۶- توجه و تبلور پذیرش ریسک حسابرسی در قراردادهای منعقد،

۷- کمک به ساختارسازی موسسات حسابرسی بخش خصوصی.

امید است با ارائه و تصویب سناریو سوم شاهد ارتقاء پایداری موسسات حسابرسی در جهت استقرار کامل نظام شفافیت کشور باشیم.

سازش

به نظر شما افشای عملکرد موسسات حسابرسی تا چه

## وضعیت فعلی در زمینه

### بحران نرخ حق الزحمه از یک سو

### توقف فعالیت برخی از موسسات و

### خروج شاغلین در حرفه را

### نشانه رفته است

سال قبل می‌بایست حداقل به این درصد افزایش یابد) در راستای اجرای مفاد ماده (۵) "آیین‌نامه تعیین حق الزحمه پایه خدمات حسابرسی" مصوب وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی و به موجب عملیاتی شدن مفاد ماده (۴) همین آیین‌نامه نرخ پایه مبنای محاسبه حق الزحمه ارائه خدمات حسابرسی بر حسب رتبه‌های شغلی حسابرسان، بلافاصله پس از اعلام از سوی وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی در هر سال تعیین می‌گردد. براساس ابلاغیه‌های سالانه دبیرکل محترم جامعه، نرخ پایه حق الزحمه رتبه‌های حسابرسی نسبت به سال قبل درصدی افزایش یافته است.

### سناریو سوم: مرتبط نمودن نرخ حق الزحمه قراردادهای حسابرسی با اندازه واحد مورد رسیدگی

بیش از ۲ دهه از عمر جامعه حسابداران رسمی و شروع به کار بخش خصوصی با قوانین حاکم بر آن می‌گذرد در اوایل تشکیل جامعه، آیین‌نامه‌ها به‌گونه‌ای تدوین گردیده است که شاید نیازهای آن روز را پاسخ می‌داد لیکن امروزه با تغییر شرایط و فضای حاکم بر کسب‌وکار و پیچیدگیهای آن، بعضاً و نسبتاً برخی از این آیین‌نامه‌ها کارایی منطقی خود را به‌منظور اهداف نظارتی و شرایط اقتصادی از دست داده‌اند. به‌طوری‌که

رسیدگی می‌باشد.

- فقدان نظارت حرفه‌ای بر خط، که اگر این چنین نظارتی می‌بود تکمیل پرونده به بعد از حسابرسی و به زمان ظرفیت خالی موسسه موکول نمی‌شد.
- کشش‌پذیری اجرای عملیات با هرگونه بهای تمام شده‌ای.
- عدم حمایت از شفافیت در بخشهایی از حاکمیت.
- قالب بودن تفکر اشتباه مبنی بر این‌که بخش خصوصی در باب قضاوت حرفه‌ای ناکارآمد است.
- و به اعتقاد بنده صدمات ناشی از سرکوب نرخهای حسابرسی می‌تواند شامل موارد زیر باشد:
- لطمه احتمالی به استقلال حسابرس
- از دست دادن اعتبار و اعتماد حرفه حسابرسی نزد ذینفعان
- عمیق‌تر شدن فاصله انتظارات
- از دست دادن سرمایه فکری حرفه با کوچ حرفه‌ایها از آن
- عدم تمرکز بر بهبود مستمر در راستای ساختارسازی آتی محور
- نابودی فرضیه رشد متوازن، در حرفه.

## سپاس

رشد متوازن را بیشتر برای خوانندگان حسابرسی توصیف بفرمایید.

### شجری

در خصوص رشد متوازن همانگونه که مستحضرید حرفه حسابرسی از نقصانهای بسیاری رنج می‌برد اگر چه حق الزحمه نامناسب در بلندای مشکلات حرفه است لیکن ریشه همه این نقصانها را نمی‌توان به تنهایی در حق الزحمه خلاصه کرد. به دلیل عدم رشد حق الزحمه متناسب با تورم در سالهای متمادی، خسارات قابل توجهی به حرفه وارد شد لیکن در ابعاد دیگری (از قبیل بهره‌وری در جهت کاهش بهای تمام شده، مدیریت منابع انسانی، فقدان درآمدهای پایدار و متنوع، اجرای مدرن حسابرسی با استفاده از روشهای نوین فناوری اطلاعات و تسلط به شرکت‌داری و برندسازی) نیز رشد متوازن نبوده است.

## سپاس

بحث حق الزحمه برای همراهان حسابرسی خواندنی و جذاب است. از همراهی جنابعالی در این گفتگو سپاسگزاریم.



حد می‌تواند بر شفافیت و تسهیل انتخاب حسابرس و همچنین تعیین حق الزحمه معقول اثر داشته باشد؟

### شجری

معیارهای متفاوتی برای انتخاب حسابرسان وجود دارد برخی از این معیارها که امروزه در شرکتهای بزرگ دنیا در انتخاب حسابرس مورد استفاده قرار می‌گیرید شامل معیارهای سطح تجربه حسابرس، میزان حق الزحمه نسبت به سایر موسسات، مدت قرارداد و هزینه‌های آتی، استفاده موسسه حسابرسی از خدمات فناوری اطلاعات، اندازه (سایز) موسسه، تنوع خدمات قابل ارائه در موسسه، تمایل به ارائه راه‌حلهای نرم‌افزاری مدرن و مشاوره‌های سالم، و در نهایت برند موسسه می‌باشد. به اعتقاد بنده افشای عملکرد موسسات در قالب صورتهای مالی حسابرسی شده آنها نمی‌تواند معیار درستی در این زمینه تلقی گردد لیکن افشای برخی از معیارها از قبیل درآمد موسسات، تعداد شرکا و کارکنان در رده‌های مختلف و فهرست و تنوع ارائه خدمات موسسات در صنایع مختلف، می‌تواند به مشتریان در انتخاب حسابرس کمک نماید.

## سپاس

به نظر شما دلایل سرکوب نرخهای حق الزحمه قراردادهای حسابرسی ظرف بیش از دو دهه چیست و صدمات ناشی از سرکوب این نرخهای چه تبعاتی را دربر داشته است؟

### شجری

به اعتقاد بنده دلایل سرکوب نرخهای حق الزحمه قراردادهای حسابرسی ظرف بیش از دو دهه را می‌توان در قالب موارد زیر بیان نمود.

- ذات محافظه‌کاری در میان حسابرسان منجر به کاهش تلاش برای انعقاد قرارداد مناسب حسابرسی گردیده است.
- مدیران عامل موسسات حسابرسی بر اساس محدودیتهای اساسنامه‌ای عمدتاً افرادی با دانش فنی بسیار قوی ولی دانش اداره نمودن یک کسب‌وکار سودده بسیار ضعیف بوده‌اند که راه‌حل آن، می‌تواند داشتن اختیار به انتخاب مدیران عامل موسسه، خارج از حسابداران رسمی باشد.
- رقابت ناسالم در میان موسسات حسابرسی که خود برگرفته از فقدان نرخهای پایه‌ای متناسب با اندازه شرکتهای مورد



## استقلال معیشتی حسابرسی

محمد تقی رضایی

مدیر عامل موسسه حسابرسی ارقام نگر آریا

### سپاس

جناب آقای رضایی به میز گفتگوی مجله حسابرسی خوش آمدید. با حضور جنابعالی می‌خواهیم از دغدغه مهم حرفه یعنی حق الزحمه حسابرسی با مخاطبان گفتگو کنیم. اعتقاد بر این است که حق الزحمه، عامل مهم ماندگاری در حرفه حسابرسی است. نظر شما چیست؟

### رضایی

قبل از پاسخ به سوالات و شروع گفتگو در خصوص حق الزحمه حسابرسی لازم است بر نقش حسابرسی در توسعه مالی و به تبع آن توسعه اقتصادی تاکید کنم. حسابرسی با انجام کار با کیفیت و اظهار نظر درست نسبت به صورتهای مالی به کاهش تصمیمات نادرست در بازار سرمایه، افزایش اعتماد عمومی به بازارهای

## سپاس

### در حال حاضر مدل تعیین حق الزحمه حسابرسی در ایران چگونه است؟

#### رضایی

در ایران تحقیقات کمتری در خصوص حق الزحمه حسابرسی صورت گرفته و حق الزحمه حسابرسی در حال حاضر براساس آیین نامه تعیین حق الزحمه پایه خدمات حسابرسی مصوب جامعه حسابداران رسمی ایران تعیین می شود که طبق آیین نامه مذکور حق الزحمه حسابرسی براساس ساعات برابردی از زمان مورد نیاز برای انجام کار و نرخهای تعیین شده در آیین نامه مذکور و احتساب درصدی به عنوان هزینه های سربار تعیین می شود. در این مدل، حق الزحمه حسابرسی تابعی از هزینه های مستقیم حسابرسی (ساعات کار ضربدر نرخ خدمات حسابرسی رتبه های مختلف) به علاوه درصدی برای پوشش هزینه های سربار می باشد و عملاً ریسک حسابرسی در تعیین حق الزحمه دیده نشده است.

## سپاس

### به آیین نامه تعیین حق الزحمه پایه خدمات حسابرسی اشاره کردید و تلویحاً آن را نقد کردید اگر ممکن هست در این خصوص توضیحات بیشتری بدهید؟

#### رضایی

بله عرض کردم در آیین نامه مذکور که اصلاح آن در دستور کار شورایی عالی جامعه حسابداران رسمی ایران می باشد ایراد جدی وجود دارد.

**اولاً:** نرخ پایه خدمات حسابرسی با مینا قراردادن نرخ کمک حسابرسی محاسبه شده است. نرخ کمک حسابرسی براساس حداقل حقوق مصوب وزارت کار و امور اجتماعی محاسبه می شود. حقوق تعیین شده توسط وزارت کار برای کارگر ساده فاقد تخصص، مهارت و حتی سواد خواندن و نوشتن می باشد و مینا قراردادن آن برای محاسبه حق الزحمه کمک حسابرسی (با مدرک کارشناسی) منطقی به نظر نمی رسد.

**ثانیاً:** ریسک حسابرسی در مدل دیده نشده است. همانطور که مستحضر می باشید ریسک حسابرسی از سه جزء ریسک ذاتی، ریسک کنترل و ریسک عدم کشف تشکیل شده است.

مالی و کاهش هزینه های نمایندگی کمک می کنند. کیفیت خدمات حسابرسی براساس تحقیقات وسیع انجام شده متأثر از حق الزحمه حسابرسی است. البته عوامل دیگری نیز بر کیفیت خدمات موثر هستند که مستقیم یا غیرمستقیم از حق الزحمه حسابرسی تاثیر می پذیرند. در بازارهای با اقتصاد آزاد، به طور معمول قیمت را بازار و شرایط رقابتی آن تعیین می کند رقابت در حرفه حسابرسی یکی از پیچیده ترین اشکال رقابت است. در اقتصاد آزاد از رقابت به عنوان ابزار لازم برای کسب اطمینان از عرضه کالا و خدمات با پایین ترین قیمت و مناسب ترین کیفیت یاد می شود اما این موضوع در حرفه حسابرسی با توجه به نگاه مختلف مدیریت و سایر استفاده کنندگان از صورتهای مالی به کیفیت خدمات حسابرسی، با تردید مواجه بوده و به همین دلیل تعیین حق الزحمه حسابرسی همواره با چالش مواجه بوده و سعی شده است با ارائه مدلهای مختلف از اعمال فشار به بودجه حسابرسی و حق الزحمه آن که منجر به ارائه خدمات با کیفیت پایین می شود، جلوگیری به عمل آید.

## سپاس

### با این مقدمه عوامل موثر بر تعیین حق الزحمه حسابرسی کدامند؟

#### رضایی

براساس تحقیقات انجام شده عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی به طور خلاصه عبارتند از:

- ۱- اندازه واحد مورد رسیدگی و حجم عملیات آن،
- ۲- ترکیب سهامداران واحد و نحوه مدیریت واحد مورد رسیدگی،
- ۳- پیچیدگی کار حسابرسی،
- ۴- ریسک حسابرسی،
- ۵- چارچوبها و روشهای نظارت و مراقبتهای حرفه ای از سوی متولیان حرفه،
- ۶- کیفیت نظامهای مالی و نظام حاکمیت شرکتی در واحدهای مورد رسیدگی،
- ۷- انجام حسابرسی براساس روشهای سنتی یا با استفاده از تکنولوژیهای روز در حوزه فناوری اطلاعات.

## در بازارهای با اقتصاد آزاد

به طور معمول قیمت را بازار و شرایط رقابتی آن تعیین می‌کند

رقابت در حرفه حسابرسی یکی از پیچیده‌ترین اشکال رقابت است

رای یا استقلال باطنی و استقلال ظاهری یا استقلال از منظر دیگران است. به اعتقاد اینجانب حسابرسی باید ابتدا از استقلال معیشتی برخوردار باشد. استقلال معیشتی شاغلین در حرفه حسابرسی متأثر از حق الزحمه حسابرسی است. در تعیین نرخ حق الزحمه کمک حسابرسی و حسابرسی بایستی این اصل خدشه‌ناپذیر مورد توجه قرار گیرد و حقوقی برای این شاغلین تعیین شود که استقلال معیشتی آن‌ها را تضمین کند. دوم این‌که، در مواردی که امکان تعیین حق الزحمه براساس پارامترهای دیگری از قبیل مجموع درآمد و داراییها، سود عملیاتی، سود خالص، نسبت بدهیها به کل داراییها و از این قبیل امکانپذیر است، به جای محاسبه حق الزحمه براساس ساعات بروردی کار، از این مدل استفاده شود. و سوم این‌که ضربی بابت پوشش ریسک خدمات حسابرسی و همچنین سود موسسات حسابرسی به حق الزحمه اضافه شود.

### سازش

رابطه حق الزحمه حسابرسی با کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی را چگونه ارزیابی می‌کنید؟

### رضایی

فکر می‌کنم در سوالات قبلی به این موضوع پاسخ دادم. طبق تحقیقات انجام شده رابطه معناداری بین حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی، وجود دارد. همانطور که استحضار دارید، طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرسی مکلف است در حین انجام عملیات حسابرسی برآورد

در حسابرسی ابتداء ریسک قابل پذیرش، ریسک ذاتی و ریسک کنترل برآورد و براساس نتایج حاصله ریسک عدم‌کشف تعیین می‌شود. ریسک عدم‌کشف با حق الزحمه حسابرسی رابطه معکوس دارد یعنی هرچه ریسک عدم‌کشف پایین‌تر برآورد گردد، گردآوری شواهد و مستندات بیشتری باید انجام شود ریسک حسابرسی هیچ‌گاه به صفر نمی‌رسد و به همین دلیل صرف ریسک در مدل محاسبه حق الزحمه حسابرسی وارد می‌شود.

ثالثاً: استفاده از تکنولوژیهای روز در حوزه فناوری اطلاعات، استفاده از هوش مصنوعی در حسابرسی که می‌تواند به شدت زمان رسیدگی را کاهش دهد در این مدل مورد توجه قرار نگرفته است.

یک محدودیت جدی در انجام تغییرات و اصلاح آیین‌نامه وجود دارد و آن هم اخذ موافقت وزیر امور اقتصادی و دارایی است.

### سازش

مدل جایگزین شما برای تعیین حق الزحمه حسابرسی و یا اصلاح آیین‌نامه موجود چیست؟

### رضایی

به طور خلاصه اول این‌که در محاسبه حق الزحمه نرخ کمک حسابرسی تجدیدنظر و حقوق معقولی برای شاغلین در حرفه تعریف شود. همانطور که می‌دانیم درستکاری و واقع بینی از اصول بنیادین حسابرسی می‌باشند و لازمه واقع بینی مستقل بودن است. استقلال شامل استقلال



سنتی بیگانه و علاقه‌مند هستند تمام کار را در بستر آی‌تی انجام دهند.

### سپاس

**خدمات متعدد و متنوع در یک قرارداد حسابرسی مطرح می‌شود، نظر شما در مورد تفکیک قرارداد حسابرسی به چندین قرارداد به‌عنوان راه‌حل برای بهبود حق‌الزحمه حسابرسی چیست؟**

### رضایی

سوال بسیار خوبی است. طی سالهای اخیر مسئولیتهای متعددی به حسابرسان واگذار و از آن‌ها خواسته شده است که نسبت به موضوعات مختلف در گزارشهای حسابرسی اظهار نظر کنند. یکی از این موارد، بررسی و اعلام نظر نسبت به رعایت قانون و مقررات مبارزه با پولشویی است. با توجه به این‌که بابت این خدمات اضافی حق‌الزحمه جداگانه و متناسب دریافت نمی‌شود. انجام این بخش از خدمات با برآورد بالاتر خطر عدم‌کشف و افزایش ریسک حسابرسی انجام می‌شود. مضافاً این‌که گزارشگری نسبت به موارد عدیدهای از جمله گزارش تفسیری مدیریت، ضوابط و مقررات وضع شده توسط سازمان بورس، کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، قانون مبارزه با پولشویی موجب شده است که گزارش حسابرس مستقل تحت‌تاثیر قرار گیرد و به‌محتوای گزارش حسابرسی کمتر توجه شود. به‌نظر نقش سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان بورس اوراق بهادار در این خصوص بسیار حیاتی است. با توجه به مراکز تحقیقاتی جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی پیشنهاد می‌کنم این موضوع در دستور کار قرار گیرد و در تعامل با سایر دستگاه‌های ذیربط نسبت به این موارد و حتی سایر وظایف بازرسی قانونی به‌صورت جداگانه (براساس رهنمودهایی که از سوی سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران تنظیم و ابلاغ می‌شود)، گزارشگری صورت پذیرد.

### سپاس

**به‌نظر شما افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌تواند به ثبات و ماندگاری حسابرسان در حرفه کمک کند؟ آیا کمبود نیروی متخصص و مانا در حرفه حسابرسی به‌دلیل حق‌الزحمه پایین است؟**

مجددی از خطر حسابرسی داشته باشد و در صورت لزوم زمان‌بندی انجام کار را تغییر دهد. وقتی شما با محدودیت بودجه روبه‌رو هستید چگونه می‌توانید زمان بیشتری را برای کار اختصاص دهید؟ واقعیت این است که امکان تعدیل مبلغ قرارداد پس از امضا و مبادله آن بسیار دشوار است. از طرف دیگر این حق‌الزحمه حسابرسی است که تعیین می‌کند تا چه سقفی شما می‌توانید برای منابع انسانی موسسه هزینه کنید. متأسفانه حق‌الزحمه پایین خدمات حسابرسی در حال حاضر مشکلات عدیدهای را برای موسسات حسابرسی ایجاد نموده که مستلزم توجه خاص می‌باشد.

### سپاس

**مشکلات ایجادشده در موسسات حسابرسی به‌دلیل پایین‌بودن حق‌الزحمه را بیشتر توضیح دهید.**

### رضایی

اولاً: وقتی حق‌الزحمه حسابرسی پایین است به‌تبع آن حقوق کارکنان شاغل در حرفه پایین خواهد بود. با حقوق پایین شاغلین در حرفه، جذابیت کار در حرفه از بین می‌رود و ورودی موسسات حسابرسی از نیروهای ممتاز فارغ‌التحصیل دانشگاه‌ها کاهش می‌یابد و شاغلین با کیفیت نیز موسسه حسابرسی را ترک می‌کنند. به‌عبارت دیگر یکی از عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی، نیروهای باکیفیت شاغل در حرفه می‌باشد. حق‌الزحمه پایین حسابرسی موجب خروج نیروهای باکیفیت از حرفه و عدم‌ورود نیروهای باکیفیت و مستعد به حرفه شده و بر کاهش کیفیت خدمات حسابرسی اثر می‌گذارد. عکس این حالت نیز صادق است. با پرداخت حقوق مناسب، نرخ خروج از حرفه کاهش و نیروهای مستعد وارد حرفه شده و بر غنای آن می‌افزایند. شرایط موجود منجر به خروج نیروهای باکیفیت و عدم‌جذابیت کار در حرفه برای فارغ‌التحصیلان ممتاز دانشگاه‌ها شده است.

دوماً: موسسات حسابرسی از نظر مالی امکان سرمایه‌گذاری در حوزه آی‌تی و استفاده از تکنولوژی اطلاعات در حسابرسی را ندارند و این موضوع منجر به عقب‌ماندگی حرفه در استفاده از آی‌تی و خروج از حسابرسی سنتی شده است. از همه مهمتر انجام کار به‌صورت سنتی به‌مانع بزرگتری برای ورود نیروهای جوان به حرفه می‌شود. نیروهای جوان با انجام کار به‌شکل

## طی سالهای اخیر مسؤلیتهای متعددی به حسابرسان واگذار و

از آن‌ها خواسته شده است که نسبت به موضوعات

مختلف در گزارشهای حسابرسی اظهار نظر کنند

### رضایی

پاسخ به این سوال مستلزم انجام مطالعه و کار تحقیقی قابل استناد می‌باشد که می‌تواند در دستور کار مرکز آموزش و تحقیقات جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی قرار گیرد. آنچه من حضورتان عرض می‌کنم تجربیات اداره یک موسسه حسابرسی و تعامل با سایر دوستان در موسسات حسابرسی دیگر است.

عوامل متعددی در ثبات و ماندگاری حسابرسان در حرفه موثرند که به‌طور خلاصه عبارتند از:

الف) حقوق و مزایا،

ب) اندازه موسسه حسابرسی و اعتبار آن،

پ) روشهای انجام کار در موسسه،

ت) روابط انسانی و شیوه‌های مدیریت موسسه خصوصاً مدیریت منابع انسانی.

### سپاس

سخنان پایانی این گفتگو را با خوانندگان حسابرس از زبان شما بشنویم.

### رضایی

کیفیت و اعتبار موسسه حسابرسی، سرمایه‌گذاری در حوزه آیتی و بهبود روشهای انجام کار و اقدامات انگیزشی برای حفظ کارکنان تماماً متأثر از حق‌الزحمه حسابرسی است. اگر موسسه حسابرسی بتواند حق‌الزحمه مناسبی دریافت و به‌نحو مناسب در حوزه‌های مذکور سرمایه‌گذاری کند و حقوق مناسب

متناسب با کار را به کارکنان خود بپردازد، قطعاً نرخ خروج از حرفه کاهش و نیروهای متخصص و باکیفیت در حرفه باقی خواهند ماند.

امروز بزرگترین نگرانی و جدی‌ترین مشکل حسابرسی، نیروی انسانی آن می‌باشد. نگاهی گذرا به آگهی‌های استخدام موسسات حسابرسی که در مرکز اطلاع‌رسانی جامعه حسابداران رسمی ایران منتشر می‌شود، حکایت از اوضاع نامساعد نیروی کار در حرفه خصوصاً در رده‌های حسابرس ارشد و سرپرستی حسابرسی است. پرکردن خلأ مذکور مستلزم سیاست‌گذاری مناسب متولیان حرفه، حمایت از حق‌الزحمه حسابرسی توأم با نظارت حرفه‌ای اثربخش می‌باشد که امیدوارم با جدیت از سوی متولیان امور پیگیری و وزیر امور اقتصادی و دارایی، رییس سازمان بورس و اوراق بهادار، رییس کل بانک مرکزی و سایر تشکلهای ذیربط هم از حق‌الزحمه حسابرسی به‌عنوان اصلی‌ترین عامل در ارائه خدمات با کیفیت حسابرسی حمایت نمایند.

### سپاس


موضوع "استقلال معیشتی حسابرس" مفهوم جدیدی در ادبیات حرفه محسوب می‌شود. امیدواریم برای پیام بسیار مهم این گفتگو یعنی توجه هر چه سریعتر به موضوع حق‌الزحمه حسابرسی راهکار عاجل پیدا شود.

از حضور شما در این گفتگو سپاسگزاریم.

# کاربرد استاندارد حسابداری ۴۳ با عنوان

## درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان در گزارشگری مالی رمزارزها



دکتر الهام حمیدی   
دکتر مجید رستگار

### مقدمه

رمزارز، به هر یک از اشکال ارزش اطلاق می‌شود که به صورت دیجیتالی یا مجازی وجود دارد، مورد معامله قرار می‌گیرد و به منظور برقراری امنیت معاملات و تراکنشهای مرتبط با آن، رمزنگاری می‌شود. با توجه به این که مفهوم رمزارزها جدید و در برخی زمینه‌ها ناشناخته است، گزارشگری مالی آن با چالش روبه‌رو است. این که رمزارزها در دامنه کاربرد کدام استانداردهای گزارشگری مالی قرار می‌گیرند و درآمد مربوط به کارمزد تراکنشها و پاداش بلاک در فرایند استخراج رمزارزها چگونه باید شناسایی شود، سوالهایی است که باید به آن‌ها پاسخ داده شود. با توجه به این که بخش بااهمیتی از بازار رمزارزها به بیت‌کوین اختصاص دارد، تعیین چالشهای گزارشگری مالی بیت‌کوین ممکن است از اهمیت بیشتری برخوردار باشد.

وجه نقد ابزار مالی است؛ زیرا واسطه انجام معاملات است. بیت‌کوین در حال حاضر نمی‌تواند موجودی نقد باشد؛ زیرا به‌طور گسترده به‌عنوان مابه‌ازای کالاها و خدمات مورد استفاده قرار نگرفته و هنوز توسط بانکهای مرکزی بسیاری از کشورهای دنیا، به‌عنوان واحد پول پشتیبانی نمی‌شود.

### داراییهای مالی غیر از نقد

طبق استاندارد حسابداری ۳۶، دارایی مالی حق قراردادی برای (۱) دریافت نقد یا دارایی مالی دیگر از واحد تجاری دیگر است یا (۲) مبادله داراییهای مالی یا بدهیهای مالی با واحد تجاری دیگر در شرایطی است که به‌طور بالقوه برای واحد تجاری مطلوب باشد یا قراردادی است که از طریق ابزار مالکانه خود واحد تجاری، قابل تسویه است یا تسویه خواهد شد. با بررسی ویژگیهای رمزارزها از جمله بیت‌کوین، مشخص می‌شود که رمزارزها نه تنها چنین حق قراردادی ایجاد نمی‌کنند، بلکه با ابزار مالکانه خود واحد تجاری نیز تسویه نمی‌شوند.

### سرمایه‌گذاری در املاک

با توجه به تعریف سرمایه‌گذاری در املاک که به‌طور مشخص به سرمایه‌گذاری در زمین و ساختمان اشاره دارد، واضح است که رمزارزها تعریف سرمایه‌گذاری در املاک را نیز احراز نمی‌کنند.

بنابراین، رمزارزها تعریف داراییهای قسمتهای «الف» تا «پ» بالا را احراز نمی‌کنند؛ اما آیا در دامنه کاربرد استانداردهای حسابداری ۱۷ داراییهای نامشهود و ۸ موجودی مواد و کالا قرار می‌گیرند؟

### آیا بیت‌کوین تعریف داراییهای نامشهود را احراز می‌کند؟

طبق استاندارد حسابداری ۱۷ داراییهای نامشهود (استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸)، دارایی نامشهود یک دارایی غیرپولی قابل تشخیص است که ماهیت فیزیکی ندارد. رمزارزها از جمله بیت‌کوین، داراییهایی قابل تشخیصی هستند که ماهیت فیزیکی ندارد و تعریف داراییهای پولی را نیز احراز نمی‌کنند. بنابراین، به‌نظر می‌رسد رمزارزها از جمله بیت‌کوین،

### آیا بیت‌کوین تعریف دارایی را احراز می‌کند؟

طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی (۲۰۲۰) هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، دارایی، منابع اقتصادی فعلی واحد تجاری است که در نتیجه رویدادی در گذشته، تحت کنترل واحد تجاری در آمده است. منظور از منبع اقتصادی، حقی است که توانایی ایجاد منافع اقتصادی دارد. با توجه به تعریف ارائه‌شده از دارایی در مفاهیم نظری گزارشگری مالی، بیت‌کوین تعریف دارایی را احراز می‌کند.

با توجه به احراز شرایط شناخت بیت‌کوین به‌عنوان دارایی، برای تعیین این‌که کدام استاندارد گزارشگری مالی برای گزارشگری مالی بیت‌کوین کاربرد دارد، واحد تجاری باید طبق بند ۶ استاندارد حسابداری ۳۴ **رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات عمل کند و چنانچه** یک استاندارد گزارشگری مالی به‌طور مشخص در مورد یک رویداد مالی کاربرد داشته باشد، آن استاندارد گزارشگری مالی را اعمال نماید. در استانداردهای گزارشگری مالی به‌صراحت به رمزارزها اشاره نشده، اما ممکن است دامنه کاربرد یک استاندارد گزارشگری مالی، دربردارنده اقلامی با ویژگی رمزارزها باشد.

استانداردهای گزارشگری مالی که در خصوص طبقات مختلف داراییها رهنمود ارائه می‌کنند و ممکن است دربردارنده اقلامی با ویژگیهای بیت‌کوین باشند به‌شرح زیر است:

الف- موجودی نقد (استاندارد حسابداری ۲ صورت جریانهای نقدی؛ استاندارد حسابداری ۳۶ ابزارهای مالی؛ ارائه)

ب- داراییهای مالی غیر از موجودی نقد (استاندارد حسابداری ۳۶ ابزارهای مالی؛ ارائه)

پ- سرمایه‌گذاری در املاک (استاندارد بین‌المللی حسابداری ۴۰ سرمایه‌گذاری در املاک)

ت- داراییهای نامشهود (استاندارد حسابداری ۱۷ داراییهای نامشهود)

ث- موجودیها (استاندارد حسابداری ۸ موجودیها)

### موجودی نقد

طبق استاندارد حسابداری ۲، وجه نقد شامل نقد در دسترس و سپرده‌های دیداری است و طبق استاندارد حسابداری ۳۶،

## به نظر می‌رسد رمزارزها

### از جمله بیت‌کوین

### تعریف داراییهای نامشهود را

### احراز می‌کنند

## بلاک‌چین

بلاک‌چین یک دفتر کل توزیع شده در ارتباط با معاملات است که ایجاد و انتقال رمزارزها بین کیف پولهای برخط را ردیابی می‌کند. این دفتر معاملات توسط نرم‌افزاری نگهداری می‌شود که اساس کار آن از طریق شبکه‌ای از گره‌های توزیع شده در سراسر جهان است. شبکه بلاک‌چین توسط این گره‌ها برقرار باقی می‌ماند و محاسبات پیچیده معماهای رمزنگاری شده، به‌وسیله اشخاص و شرکتها و از طریق این گره‌ها انجام می‌گیرد تا معاملات بین استفاده‌کنندگان رمزارزها تایید شوند. به این اشخاص یا شرکتها که معماهای رمزنگاری شده را حل می‌کنند، "استخراج کنندگان"<sup>۱</sup> یا "تاییدکنندگان"<sup>۲</sup> می‌گویند.

## استخراج کنندگان و تاییدکنندگان

استخراج‌کنندگان، برای حل یک معمای رمزنگاری شده با یکدیگر رقابت می‌کنند. با حل هر معمای رمزنگاری شده، یک بلاک جدید در شبکه بلاک‌چین ایجاد می‌شود. در واقع، بلاک‌چین متشکل از معاملات تاییدشده‌ای است که توسط تعداد زیادی از استفاده‌کنندگان ایجاد شده است.

تاییدکنندگان، اشخاصی هستند که توسط شبکه انتخاب شده‌اند تا متناسب با رمزارزهایی که در مقایسه با سایر تاییدکنندگان در آن‌ها ذینفع هستند، معاملات را تایید کنند و بلاک جدید ایجاد نمایند. بنابراین، تاییدکنندگان بر سر حل معماها با یکدیگر رقابت ندارند؛ بلکه رقابت آن‌ها بر سر میزان

تعریف داراییهای نامشهود را احراز می‌کنند و در دامنه کاربرد استاندارد حسابداری ۱۷ (استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸) قرار می‌گیرند.

## آیا بیت‌کوین تعریف موجودیها را احراز می‌کند؟

در بندهای ۲ و ۳ استاندارد حسابداری ۱۷ (بند ۳ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸) اشاره شده است که "چنانچه نحوه حسابداری نوع خاصی از داراییهای نامشهود در استاندارد دیگری تعیین شده باشد، واحد تجاری استاندارد مزبور را به جای این استاندارد به کار می‌گیرد. برای مثال، استاندارد حسابداری ۱۷ (استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸) برای داراییهای نامشهودی که در روال عادی فعالیت‌های تجاری به قصد فروش نگهداری می‌شوند کاربرد ندارد و گزارشگری مالی این داراییهای نامشهود، باید طبق استاندارد حسابداری ۸ موجودی مواد و کالا (استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲ موجودیها) انجام شود. استاندارد حسابداری ۸ در یک مورد با استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲ تفاوت دارد. این تفاوت مربوط به نحوه اندازه‌گیری موجودیهای معامله‌گران-کارگزاران است که طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲ به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج فروش اندازه‌گیری می‌شود، اما از استاندارد حسابداری ۸ حذف شده است.

حذف این مورد موجب می‌شود گزارشگری مالی رمزارزهایی که در اصل با هدف فروش در آینده نزدیک و کسب سود از نوسانهای قیمت یا دستیابی به حاشیه سود کارگزاری نگهداری می‌شوند، براساس استاندارد حسابداری ۳۴ با عنوان رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات و به‌اتکای قضاوت صورت گیرد.

سوالی که در ادامه مطرح می‌شود، این است که استخراج‌کننده رمزارزها از جمله بیت‌کوین، در زمان شناخت اولیه رمزارز مزبور به‌عنوان دارایی نامشهود یا موجودی کالا، طرف حساب رمزارز را چگونه گزارش می‌کند.

از این‌رو، در ادامه گزارشگری مالی رمزارزها با توجه به فرایند استخراج رمزارزها از جمله بیت‌کوین، بررسی می‌شود. لذا قبل از هر کاری، آشنایی با برخی از مفاهیم ضروری به نظر می‌رسد.

رمزارزهایی است که نگهداری می‌کنند.

استخراج‌کنندگان و تاییدکنندگان، با استفاده از نرم‌افزارهای خاصی، سخت‌افزارهای محاسباتی خود را به شبکه بلاک‌چین متصل می‌کنند و به‌طور پیوسته کار می‌کنند تا شبکه حفظ شود. هزینه‌هایی که استخراج‌کنندگان و تاییدکنندگان متحمل می‌شوند باید توسط شبکه جبران شود تا آن‌ها بتوانند شبکه بلاک‌چین را حفظ کنند. در نتیجه، استخراج‌کنندگان و تاییدکنندگان به‌عنوان پاداش، کارمزد معامله را در قالب رمزارزهای انتقال یافته از اشخاصی که در حال معامله هستند، دریافت می‌کنند.

### بلاک‌چین متشکل از

معاملات تاییدشده‌ای است که

توسط تعداد زیادی از

استفاده‌کنندگان ایجاد شده است



### کارمزد معامله<sup>۳</sup>

کارمزد معامله پاداشی است که استخراج‌کنندگان و تاییدکنندگان در ازای پردازش و تایید معاملات در شبکه بلاک‌چین دریافت می‌کنند. کارمزد در قالب رمزارز از اشخاص شروع‌کننده معامله به تاییدکننده انتقال می‌یابد.

### پاداش بلاک<sup>۴</sup>

هر بار که یک بلاک جدید توسط استخراج‌کننده ایجاد می‌شود، یک رمزارز جدید به کل شبکه اضافه می‌گردد. الگوریتم بلاک‌چین تعیین می‌کند که میزان پاداش هر بلاک جدید

ایجادشده چقدر باشد؛ اما به‌طور معمول با افزایش تعداد بلاکهای بلاک‌چین، میزان پاداش در طول زمان کاهش می‌یابد. در شبکه بلاک‌چین، هیچ قرارداد مشخصی بین شروع‌کننده معامله و استخراج‌کننده‌ای/تاییدکننده‌ای که در نهایت معامله را تایید می‌کند، وجود ندارد. با وجود این، هم شروع‌کننده معامله و هم استخراج‌کننده/تاییدکننده معامله، هر دو این موضوع را می‌دانند که وقتی استخراج‌کننده/تاییدکننده معما را حل می‌کند و یک بلاک جدید ایجاد می‌شود، حق غیرمشروط نسبت به کارمزد معامله ایجاد می‌گردد. بنابراین، هرگاه یک بلاک جدید ایجاد می‌شود، در واقع قراردادی بین شروع‌کننده معامله و استخراج‌کننده‌ای/تاییدکننده‌ای که آن را ایجاد کرده است، منعقد شده است. لازم به ذکر است که طبق استاندارد حسابداری ۴۳، قرارداد ممکن است کتبی، شفاهی یا ضمنی باشد. استخراج‌کننده/تاییدکننده تعهد عملکردی را ایفا (حل معما و ایجاد بلاک) و مابه‌ازا را دریافت کرده است. بنابراین طبق استاندارد حسابداری ۴۳ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان، هنگامی که استخراج‌کننده/تاییدکننده از حق غیرمشروط نسبت به کارمزد معامله برخوردار می‌شود، درآمد شناسایی می‌گردد.

در خصوص پاداش بلاک، قضاوت درباره رویه حسابداری کمی متفاوت است؛ زیرا طبق استاندارد حسابداری ۴۳ باید قراردادی با طرف مقابل که مشتری است، وجود داشته باشد تا شناسایی درآمد در دامنه کاربرد این استاندارد قرار گیرد. اما هیچ رابطه مستقیمی بین مشتری و استخراج‌کننده‌ای که بلاک جدید ایجاد می‌کند و در نتیجه آن پاداش بلاک ایجاد می‌شود، وجود ندارد. یعنی برای پاداش بلاک، قرارداد وجود ندارد و برای هیچ یک از اشخاص، حق یا تعهد الزام‌آور به‌وجود نیامده است. بنابراین، اگرچه رمزارز جدید ایجادشده را نمی‌توان طبق استاندارد حسابداری ۴۳ به‌عنوان درآمد شناسایی کرد، اما به هر حال جریان ورود منابع اقتصادی در قالب افزایش داراییها وجود دارد. اگر این جریان ورودی به‌طور قابل‌اتکایی قابل اندازه‌گیری باشد، طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی، درآمد در زمان ایجاد شناسایی می‌شود.

با توجه به مفاهیم بالا، چنین به‌نظر می‌رسد که رویه حسابداری زیر در خصوص رمزارزها، رویه مناسبی باشد:

حسابداری استخراج‌کننده بیت‌کوین	
رویداد	ثبت حسابداری
<p><b>ایجاد بلاک و دریافت پاداش</b></p> <p>به‌رغم این‌که استخراج‌کننده در حال ارائه خدمات به اعضای بلاک‌چین است و به‌نظر می‌رسد باید از استاندارد حسابداری ۴۳ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان برای شناسایی پاداش بلاک استفاده کند، اما پاداش براساس الگوریتم سیستم به او داده می‌شود و مشتری و قرارداد، وجود ندارند. از این‌رو، با توجه به مفاهیم نظری گزارشگری مالی و نه استاندارد حسابداری ۴۳، درآمد در زمان ایجاد شناسایی می‌شود.</p>	<p>دارایی نامشهود/ موجودی کالا ** درآمد **</p>
<p><b>کارمزد معامله</b></p> <p>هر شخصی که یک معامله را شروع می‌کند، باید به الگوریتم کارمزد دهد. کارمزد عایدی کسی است که براساس تشخیص الگوریتم، معامله مذکور را تایید می‌کند. در این فرایند، هم مشتری وجود دارد و هم قرارداد. در نتیجه، طبق استاندارد حسابداری ۴۳، درآمد شناسایی می‌شود.</p>	<p>دارایی نامشهود/ موجودی کالا ** درآمد **</p>
<p><b>مخارج استخراج بیت‌کوین</b></p> <p>استخراج‌کنندگان بیت‌کوین، مخارج بالایی برای حل الگوریتم تحمل می‌کنند که برخی از این مخارج منجر به حل الگوریتم می‌شود و برخی دیگر، کوشش ناموفق به حساب می‌آید. تفکیک مخارج کوششهای موفق و ناموفق، امکانپذیر نیست. در اصل، در کوششهای ناموفق، استخراج‌کنندگان بیت‌کوین به‌جای ایجاد داراییهای نامشهود، در حال ارائه خدمات به الگوریتم هستند؛ در نتیجه این مخارج به‌حساب هزینه منظور می‌شوند و به‌عنوان داراییهای نامشهود ایجادشده در داخل تلقی نمی‌گردند.</p>	<p>هزینه ** نقد **</p>
حسابداری دارنده بیت‌کوین	
رویداد	ثبت حسابداری
<p><b>نگهداری شده برای مبادله</b></p> <p>نگهداری به قصد فروش در روال عادی فعالیتهای تجاری به‌قصد فروش</p>	<p>موجودی کالا ** نقد **</p> <p>اندازه‌گیری موجودی کالا در پایان دوره گزارشگری به اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش</p>
<p><b>موجودی معامله‌گران-کارگزاران</b></p>	<p>موجودی کالا ** نقد **</p> <p>اندازه‌گیری موجودی کالا در پایان دوره گزارشگری به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج فروش</p>



for-crypto-assets/

- <https://www.grantthornton.com/insights/capabilities/advisory/blockchain-and-cryptocurrencies>
- FutureInc (2014) "Digital Currencies: Where to From Here?" A Report by the Chartered Accountants Australia and New Zealand, retrieved at <http://www.charteredaccountants.com.au/futureinc/publications> (accessed 26 March 2015)
- Ariva. (2018). Ariva. Retrieved from Bitcoin Kurs in EuroChart: <http://www.ariva.de/btc-eur-bitcoin-euro-kurs/chart>

### پانوشتها:

- 1- Miners
- 2- Validators
- 3- Transaction Fees
- 4- Block Reward

### منابع:

- Grant Thornton. (2018). Accounting for Crypto Assets – Mining and Validation Issues. <https://www.grantthornton.global/en/insights/viewpoint/accounting->

# حسابرسی مالی: خدمتی اقتصادی



متیو دریسکل  
رابرت کنکل  
ادوارد توماس

ترجمه: امیر صابر  
سارا احمدی

## چکیده

در این مقاله، حسابرسی مالی به عنوان نوعی خدمت اقتصادی معرفی شده است. برخلاف تولید محصولات فیزیکی، یکی از ویژگیهای اصلی خدمات اقتصادی، مشارکت قابل توجه خریدار خدمت (که در حسابرسی منظور صاحبکار است) در فرایند ارائه خدمت است. حسابرسی مالی خدمتی مبتنی بر مشارکت میان افراد درگیر در فرایند ارائه خدمت است. این موضوع ناهمگونی و پیچیدگی قابل توجهی را در برنامه ریزی و اجرای حسابرسی، تهیه گزارش حسابرسی و رعایت کیفیت حسابرسی ایجاد می کند. با این که استقلال حسابرس ضروری است، چشم پوشی از ماهیت اصلی مشارکت حسابرس و صاحبکار ممکن است هزینه های غیرمنتظره ای ایجاد کند که موجب تضعیف کیفیت حسابرسی شود. بسیاری از افراد درگیر در حسابرسی بین کیفیت حسابرسی و کارایی حسابرسی مرز ایجاد می کنند که باعث دشواری تعریف کیفیت حسابرسی می شود. استانداردسازی بیش از حد فرایند حسابرسی ممکن است کیفیت حسابرسی را افزایش ندهد.



## مقدمه

ب) حسابرسی، سیستمی مبتنی بر مشارکت و همکاری است. با این که حسابرسان باید به وضوح مسئولیت کار خود را بپذیرند، کیفیت حسابرسی تحت تاثیر اقدامهای سایر افراد مشارکت کننده در فرایند حسابرسی مانند مدیران و کمیته های حسابرسی قرار می گیرد.

ج) کیفیت حسابرسی به مفاهیم «سیستم مشارکتی»<sup>۱</sup> بستگی دارد. در حالی که استانداردهای حسابرسی با هدف افزایش کیفیت حسابرسی تدوین شده است، کیفیت حسابرسی در نهایت بستگی به این دارد که خدمات حسابرسی تا چه اندازه انتظارات استفاده کنندگان مختلف خدمات حسابرسی را برآورده می کند (به عنوان نمونه، اطمینانی که استفاده کنندگان صورتهای مالی، قانون گذاران، کمیته های حسابرسی و غیره از حسابرسی انتظار دارند).

د) استانداردسازی بیش از حد در فرایند حسابرسی، ممکن است کیفیت حسابرسی را کاهش دهد.

استانداردسازی ممکن است حسابرسی را کارآمدتر و بازرسی نظارتی را آسان تر کند، اما از سوی دیگر ممکن است ارزش ناشی از ویژگیهای خدمات حسابرسی را تضعیف کند.

همانطور که تا اینجا مشخص شد، حسابرسی به عنوان خدمتی اقتصادی دانسته شده که در جدول (۱) به شرح زیر نظریه های مرتبط با این موضوع آورده شده و در ادامه آن، هریک از این نظریه ها به تفصیل مورد بحث قرار گرفته است:

### حسابرسی خدمتی اقتصادی است (نظریه اول)

ویژگی معرفی کننده خدمات، مشارکت مشتری در فرایند ارائه خدمات است که به عنوان «تعامل در ایجاد ارزش»<sup>۵</sup> شناخته می شود (سامپسون، ۲۰۱۰؛ اسپورر و مالیو، ۲۰۰۸ و وارگو، لوش و آگاکا، ۲۰۱۰). حسابرسی نوعی خدمت، به دلیل نقش اصلی صاحبکار در امکان پذیر کردن ارائه خدمات است: گزارشگری مالی در شرکتها به چندین فرد که نقشهای خاصی را در فرایند حسابرسی ایفا می کنند، از جمله مدیریت، هیئت مدیره، کمیته حسابرسی، حسابرسی داخلی و حسابرس مستقل، بستگی دارد. گزارشگری مالی با کیفیت، به فعالیتهای متفاوت همه افراد بستگی دارد و شامل مشارکت همه جانبه برای دستیابی به اهداف مشترک مرتبط با

اعضای حرفه، قانون گذاران و دانشگاهیان تمایل دارند که حسابرسی را شبیه فرایند تولید کالایی اقتصادی و مشهود که فقط توسط حسابرس تولید می شود، تلقی کنند. در نتیجه، کیفیت حسابرسی اغلب به عنوان تابعی از صلاحیت حسابرس، احتمال کشف تقلب و اشتباه توسط حسابرس، استقلال حسابرس و احتمال گزارش تقلب و اشتباه توسط حسابرس در نظر گرفته می شود (دی آنجلو، ۱۹۸۱). در این مقاله، مفهوم حسابرسی به عنوان خدمتی اقتصادی بررسی شده است. دیدگاه خدمات اقتصادی، صاحبکار را به طور رسمی در فرایند حسابرسی وارد می کند و بر تعامل هرچه بیشتر بین حسابرس و صاحبکار شایسته در ارائه خدمت حسابرسی به صورت مشترک تاکید دارد؛ ویژگی که در پژوهشهای پیشین حسابرسی بر آن تاکید شده اما در کارهای اخیر فراموش شده است. بنابراین کیفیت به تنهایی توسط حسابرس تعیین نمی شود و هر نوع رابطه خدماتی حسابرس و صاحبکار، منحصربه فرد است. مشارکت حسابرس و صاحبکار، پیچیدگیها، ناکارآمدیها و فرصتهای بیشتری را در ارائه (و استفاده از) خدمات حسابرسی (که خدمتی اقتصادی است) نسبت به کالاهای اقتصادی ایجاد می کند. دیدگاه خدمات اقتصادی همچنین بینشهای جدید و توجیه بیشتری برای بینشهای موجود را با توجه به درک ما از حسابرسی مالی ارائه می کند. به عنوان مثال، دیدگاه خدمات اقتصادی نشان می دهد که مشارکت میان حسابرس و صاحبکار، برخلاف این عقیده که همکاری این دو فقط تهدیدی برای استقلال حسابرس است، باید حسابرسی با کیفیت تری را ایجاد کند. این دیدگاه همچنین اهمیت رعایت توازن بین کیفیت حسابرسی و کارایی حسابرسی را برجسته می کند. به دلیل ماهیت خاص خدمات، افزایش کیفیت خدمات می تواند به از دست رفتن کارایی خدمات منجر شود. از دیدگاه خدمات اقتصادی، بینشهای کلی زیر در مورد حسابرسی مطرح است:

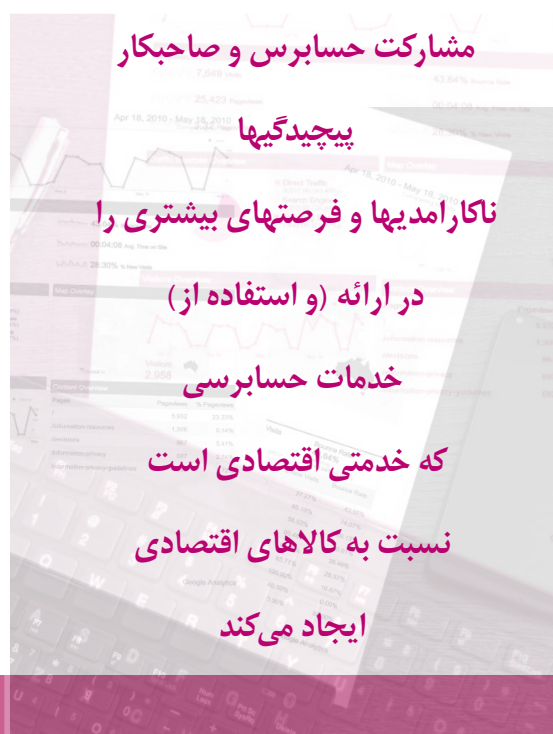
الف) حسابرسی، شرایط عمومی خدمات اقتصادی را داراست. برخلاف تولید کالاهای اقتصادی، ارائه خدمات اقتصادی مستلزم مشارکت قابل توجه بین ارائه دهنده خدمات و گیرنده خدمات است.

رایج از حرفه حسابرسی است (به‌عنوان نمونه، کینگمن، ۲۰۱۸ و برایدون، ۲۰۱۹). با این‌که استفاده‌کنندگان صورتهای مالی در حال حاضر به‌طور مستقیم در فرایند حسابرسی شرکت نمی‌کنند، منطبق خدمات حرفه‌ای این است که حسابرسی با مشارکت بیشتر و موثرتر، بهبود می‌یابد.

### حسابرسی خدمتی مشارکتی (مبتنی بر همکاری) است (نظریه دوم)

حسابرسان تصور می‌کنند صاحبکاران با آن‌ها همکاری خواهند کرد، اما میزان این همکاری می‌تواند به‌طور قابل‌توجهی متفاوت باشد. مدیرانی که متعهد به‌حفظ کیفیت گزارشگری مالی هستند، ممکن است به‌صورت خودجوش از جریان اطلاعات از سازمان به حسابرسان حمایت کنند (هلمن، ۲۰۰۶). از سوی دیگر، مدیران ممکن است برای ناکام‌گذاشتن تلاشهای حسابرسان، با هدف جلوگیری از کشف تقلب توسط حسابرسان، اقدام کنند. مورد سوم این است که مدیران ممکن است همکاری کوتاهی را ارائه دهند؛ زیرا آن‌ها حسابرسی را به‌عنوان عاملی مزاحم تلقی می‌کنند که ارزش کمی برای سازمان ایجاد می‌کند. بر این اساس، حسابرسان ممکن است به یافتن راه‌هایی برای تشویق مشارکت صاحبکار، با حفظ استقلال حرفه‌ای، نیاز داشته باشند.

اگرچه مشارکت مدیریت صاحبکار برای تمام مراحل حسابرسی حیاتی است، اما حسابرسان نباید بیش از حد بر اظهارات مدیریت صاحبکار تکیه کنند. برنامه‌ریزی حسابرسی مستلزم آن است که حسابرسان شناخت خود را از صاحبکار به‌روز کنند و این شناخت بیشتر از طریق پرسش و پاسخ با کارکنان صاحبکار حاصل می‌شود. اجرای آزمونهای حسابرسی به مشارکت قابل‌توجه مدیر صاحبکار نیز نیاز دارد. با وجود این که حسابرسان نباید گفته‌های مدیریت را به‌عنوان شواهد حسابرسی کافی و مناسب در نظر بگیرند، اما ناگزیرند برای کسب شواهد حسابرسی و تفسیر آن به وی تکیه کنند. مشارکت در تکمیل کار حسابرسی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. حسابرسان در جلسه‌های خود با مدیر صاحبکار و کمیته حسابرسی در مورد یافته‌های مربوط به تحریفهای حسابداری و ضعفهای کنترل داخلی بحث می‌کنند. این مذاکره‌ها براساس نوع رابطه بین حسابرسان و صاحبکار توصیف می‌شود (گیبینز،



گزارشگری مالی است. به‌عنوان مثال، حسابرسان از آشنایی خود با استانداردهای حسابداری و حسابرسی و تجارب خود با صاحبکاران دیگر در همان صنعت استفاده می‌کنند و کارکنان صاحبکار در مورد عملیات و معاملات شرکت اطلاعات دارند. «تعامل در ایجاد ارزش» در حسابرسی به مشارکت همه افراد مربوط در فرایند ارائه خدمات حسابرسی بستگی دارد.

در زمینه خدمات غیرحسابرسی، مشتری خدمات و مصرف‌کننده خدمات یکی هستند. این بدان معنی است که مصرف‌کننده در فرایند خدمات، منابع خود را وارد می‌کند و نتیجه کلی، به ترکیب موثر تواناییها و سایر منابع هر یک از دو طرف در فرایند خدمات بستگی دارد (گرونروس، ۲۰۱۱). با این حال، خدمات حسابرسی با سایر خدمات متفاوت است؛ زیرا مصرف‌کننده اصلی خدمات حسابرسی به‌طور معمول در فرایند حسابرسی درگیر نمی‌باشد. این عدم‌مشارکت، انتقادی

می‌کند، توانایی حسابرس در تفسیر اطلاعات دریافتی و تمایل مدیریت صاحبکار برای در نظر گرفتن موقعیتهای حسابرس، تاثیرگذار است.

مک کراکن و سالتریو، (۲۰۱۰). کیفیت همکاری صاحبکار با حسابرس، بر کیفیت حسابرسی اثر می‌گذارد و همچنین به‌طور بالقوه بر کیفیت و به‌موقع بودن اطلاعاتی که حسابرس دریافت

### جدول (۱)

نظریه‌های مرتبط با تلقی حسابرسی به‌عنوان خدمتی اقتصادی <sup>A</sup>	
نظریه اول	هرچه مشارکت صاحبکار و سایر افراد مربوط، در حسابرسی بیشتر باشد، توجیه تلقی حسابرسی به‌عنوان فرایندی خدماتی، بیشتر خواهد بود.
نظریه اول - الف	هرچه استفاده‌کنندگان نهایی به‌میزان کمتری (بیشتری) از فرایند حسابرسی مشارکتی فاصله داشته باشند، فرایند حسابرسی بیشتر (کمتر) می‌تواند انتظاراتی آن‌ها را برآورده کند.
نظریه دوم	ارزشی که هر شرکت‌کننده در فرایند حسابرسی برای حسابرسی ایجاد می‌کند، وابسته به تواناییها و منابع شرکت‌کننده و میزان موفقیت آن تواناییها و منابع در کامل نمودن فرایند حسابرسی خواهد بود.
نظریه دوم - الف	میزان و نوع همکاری در فرایند حسابرسی به اهداف شرکت‌کنندگان در فرایند حسابرسی و مرحله‌ای از فرایند حسابرسی که در آن به همکاری نیاز است، بستگی دارد.
نظریه دوم - ب	هرچه تعداد شرکت‌کنندگان در فرایند حسابرسی بیشتر باشد، احتمال ناهمسویی اهداف و محدودیتهای ارتباطی بین شرکت‌کنندگان بیشتر است.
نظریه دوم - ج	کمیته حسابرسی باید با توجه به تواناییها و منابع وارد شده به فرایند حسابرسی و اثربخشی این تواناییها و منابع در کامل نمودن فرایند حسابرسی، ارزیابی شود.
نظریه سوم	شکست حسابرسی به‌معنی وجود مشکل در کل سیستم است و لزومی ندارد به‌معنی وجود مشکل در عملکرد حسابرس باشد.
نظریه سوم - الف	تخصص و دانش حسابرس و سرمایه‌گذاریهای مشترک در ارائه خدمات می‌تواند اعتماد صاحبکار به حسابرس را افزایش دهد و منجر به افزایش استقلال حسابرس شود.
نظریه چهارم	هیچ استاندارد جهانی برای کیفیت حسابرسی وجود ندارد؛ زیرا ذینفعان کیفیت حسابرسی را از طریق مقایسه عملکرد شرکت‌کنندگان در فرایند حسابرسی با انتظاراتی خود قضاوت می‌کنند.
نظریه چهارم - الف	چون در سطح اطمینان مورد نیاز ذینفعان در حسابرسیهای مختلف و سطح اطمینان ذینفعان مختلف در یک کار مشخص، تنوع ذاتی وجود دارد، باید در سطح اطمینان ارائه‌شده توسط حسابرسی به افراد مختلف در هر کار حسابرسی، تنوع مربوط وجود داشته باشد.
نظریه پنجم	رابطه بین استانداردهای حسابرسی و کیفیت حسابرسی، غیرخطی است؛ به‌طوری‌که در سطوح پایین استانداردهای حسابرسی، ناسازگاری در عملکرد حسابرسی ایجاد می‌شود و در سطوح بالای استانداردهای حسابرسی، ویژگی خاص صاحبکار و ذینفعان صاحبکار نادیده گرفته می‌شود.
نظریه پنجم - الف	کارایی خدمات حسابرسی از طریق استانداردهای وظایف کارکنان پشتیبانی حسابرسی، تغییر زمان‌بندی تقاضای صاحبکار برای حسابرسی و صرفه‌جویی در میزان و ترکیب منابع، قابل افزایش است.

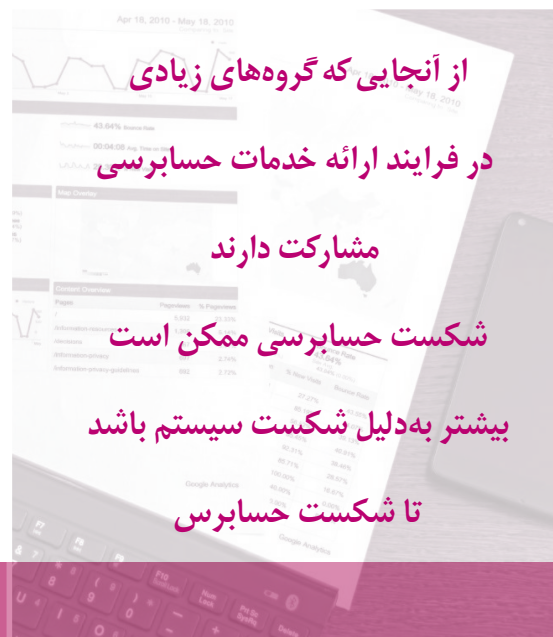
A: نظریه‌های اول تا پنجم براساس «نظریه علم خدمات آ» در نظر گرفته می‌شوند، در حالی‌که سایر نظریه‌ها، مبتنی بر نظریه‌های «اثباتی آ» و یا «هنجاری» هستند.

برای توسعه همکاری، مهم‌تر از شرایط قراردادهای رسمی هستند (وان دروالک و وان ایواردن، ۲۰۱۱). در حالی که ما تمایل داریم حسابرسی را رابطه‌ای دوسویه بین «صاحبکار» و «حسابرس» در نظر بگیریم، حسابرسان می‌توانند خود را به‌عنوان مدیرانی که تواناییها و شایستگیهای منابع افراد درگیر در حسابرسی را ترکیب و انتظارات متفاوت آن‌ها را برآورده می‌کنند، در نظر بگیرند. به‌عنوان نمونه، کمیته حسابرسی می‌تواند با همه افراد درگیر در فرایند ارائه خدمات حسابرسی در ارتباط باشد. کمیته حسابرسی زمانی می‌تواند بهترین عملکرد را ارائه دهد که صلاحیتهای خاص خود را به‌صورت فعال برای تنظیم دستورالعملها، بررسی سیاستهای مدیریت در زمینه حسابداری، بررسی ریسکهای تقلب و پذیرش مسئولیت عملکرد حسابرسی داخلی به‌کار گیرد (بیزلی، کارچلو، هرمانسون و نیل، ۲۰۰۹).

#### ناموفق بودن عملیات حسابرسی فقط به دلیل ضعف

##### عملکرد حسابرس نیست (نظریه سوم)

از آنجایی که گروه‌های زیادی در فرایند ارائه خدمات حسابرسی مشارکت دارند، شکست حسابرسی ممکن است بیشتر به دلیل شکست سیستم باشد تا شکست حسابرس. مدیرانی که مانع انجام درست حسابرسی می‌شوند یا کمیته‌های حسابرسی که فقط تشریفات هستند، ممکن است حسابرسی را به‌گونه‌ای تضعیف کنند که غلبه بر این ضعف را برای حسابرس دشوار کند. با وجود این که پژوهشهای پیشین نشان می‌دهد، در صورتی که حسابرسان از کنترل‌های داخلی رضایت نداشته باشند، آزمونهای محتوا را افزایش می‌دهند (کوهن و هانو، ۲۰۰۰؛ دیوش شارما، بو و وینیتا شارما، ۲۰۰۸). اما این موضوع که آیا این واکنش حسابرس به‌طور کامل ریسک حسابرسی ناشی از حاکمیت شرکتی ضعیف را کاهش می‌دهد یا خیر، مشخص نیست. به‌رغم این که موفقیت حسابرسی به‌عنده حسابرس است، اما حسابرسی ممکن است به دلیل عملکرد ضعیف افراد دیگر به‌غیر از حسابرس، شکست بخورد. طبیعی است که نگرانیهایی در مورد این که آیا همکاری نزدیک بین حسابرس و پرسنل صاحبکار، استقلال حسابرس را تضعیف می‌کند یا خیر، وجود دارد. طبق نظر انجمن حسابداران رسمی آمریکا، داشتن رابطه طولانی یا نزدیک با صاحبکار موجب



حسابرسی فعالیتی به‌صورت نظارت دو طرفه است؛ به این مفهوم که علاوه بر نظارت حسابرسان بر مدیران، عملکرد حسابرسان نیز توسط نهادهایی همچون کمیته‌های حسابرسی و هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام نظارت می‌شود. بررسی‌های حسابرسی به‌عنوان یک فعالیت نظارتی، منجر به تاکید بر کنترل‌های قانونی (به‌عنوان مثال استانداردهای حسابرسی و فرایندهای بازرسی) برای راهنمایی مناسب و ایجاد انگیزه در اعضای حرفه حسابرسی می‌شود. با این حال، دیدگاه خدمات، باعث می‌شود تا به حسابرسی به‌عنوان رابطه‌ای مشارکتی نگاه شود که در آن شایستگیها و سایر منابع هر یک از دو طرف، در فرایند حسابرسی ترکیب می‌شود. این دیدگاه موجب افزایش روابط غیررسمی در سیستم حسابرسی و همچنین، فزونی استفاده از خدمات و فعالیتهای سایر افراد درگیر در فرایند حسابرسی می‌شود. پژوهشها نشان می‌دهد که تعامل اجتماعی میان ارائه‌دهندگان و دریافت‌کنندگان خدمات، اعتماد و ارتباط را بهبود می‌بخشد (هاویلا، یوهانسون و تیلنیوس، ۲۰۰۴). همچنین، توافقیهای اجتماعی غیررسمی

است بتواند در حفظ استقلال ظاهری حسابرس موثر باشد. ایجاد این فاصله می‌تواند بر کاهش وابستگی صاحبکار به حسابرس تاثیر داشته باشد. زمانی که حسابرسیها استانداردتر و همگن‌تر صورت گیرد و حسابرس آنچه که شرکتها مایل به شنیدن آن نیستند و خوشایند آن‌ها نیست را به آن‌ها منتقل می‌کند، تغییر حسابرس برای صاحبکاران راحت‌تر می‌شود.

### کیفیت حسابرسی به مفاهیم درون سیستم مشارکتی بستگی دارد (نظریه چهارم)

در تولید کالا، کیفیت به‌طور معمول هرچندوقت یکبار از طریق مشاهده فرایند تولید یا محصول تولیدشده سنجیده می‌شود تا موارد انحراف از معیارهای تعیین‌شده کشف شود. در مورد خدمات، کیفیت اغلب به‌عنوان تفاوت بین آنچه صاحبکار انتظار دارد و آنچه تجربه می‌گردد، سنجیده می‌شود (پاراسورامان، زایتمل و بری، ۱۹۸۵). پژوهشگران حوزه خدمات از طریق «مدل شکاف<sup>۷</sup>» برای توصیف راه‌های مختلفی که ممکن است تجارب خدمات‌گیرنده از انتظارهای او متفاوت شود، استفاده می‌کنند (پاراسورامان و همکاران، ۱۹۸۵).

در حسابرسی، «شکاف انتظارها<sup>۸</sup>» سطحی از اطمینان مورد انتظار استفاده‌کنندگان صورتهای مالی را توصیف می‌کند که حسابرسی برای آن طراحی نشده است، گویی حسابرسی بدون ارتباط با ذینفعان ایجاد شده است. بر این اساس، حرفه حسابداری به‌طور معمول شکاف انتظارها را درک نادرست استفاده‌کنندگان صورتهای مالی در مورد حسابرسی می‌داند که باید با توضیحات بهتر در مورد حسابرسی و اطمینان‌بخشی، رفع شود. (راینستاین و مک‌میلان، ۲۰۰۴). با این حال، از دیدگاه خدمات، انتظارات ذینفعان از طریق تعامل حسابرس و ذینفعان حسابرسی ایجاد می‌شود؛ زیرا آن‌ها به‌طور متقابل ماهیت رابطه حسابرسی خاص خود را تعیین می‌کنند.

نظریه علم خدمات بیان می‌کند که حسابرسان به‌جای اطمینان یکسانی که فقط براساس استانداردها باشد، اطمینانی را ارائه کنند که پاسخگوی نیازهای خاص ذینفعان باشد. این نکته تا حدی با مفهوم «اهمیت کیفی<sup>۹</sup>» قابل فهم می‌شود. برای مثال، اگر مشتری حسابرسی دارای «قراردادهای بدهی<sup>۹</sup>» باشد، حسابرس باید سطح اهمیت را طوری تعدیل

می‌شود که حسابرس نسبت به منافع صاحبکار سوگیری داشته باشد یا بیش از حد به کار صاحبکار اعتماد کند که این موضوع، تهدیدی برای استقلال حسابرس است (انجمن حسابداران رسمی آمریکا ۲۰۱۴، بخش ۱/۰۰۰/۱۲). در حرفه حسابرسی مستقل، علاوه بر وجود تهدید بالقوه برای استقلال حسابرس، محافظت بالقوه نیز برای آن وجود دارد. ارائه‌دهندگان خدمات به‌گونه‌ای با صاحبکاران خود ارتباط برقرار می‌کنند که وابستگی صاحبکاران به آن‌ها را افزایش می‌دهد. ارائه خدمات بهتر می‌تواند در عین تقویت رابطه حسابرس با صاحبکار، توانایی حسابرس را برای مستقل ماندن و در واقع باور حسابرس به مستقل بودن خود را افزایش دهد (کنکل و همکاران ۲۰۲۰) دو نمونه از راه‌های تقویت استقلال توسط حسابرسان در سیستم حسابرسی را معرفی کرده‌اند که شامل تخصص حسابرس و سرمایه‌گذاری مشترک گسترده بین حسابرس و صاحبکار است. چرخش شریک حسابرسی یا موسسه حسابرسی ممکن

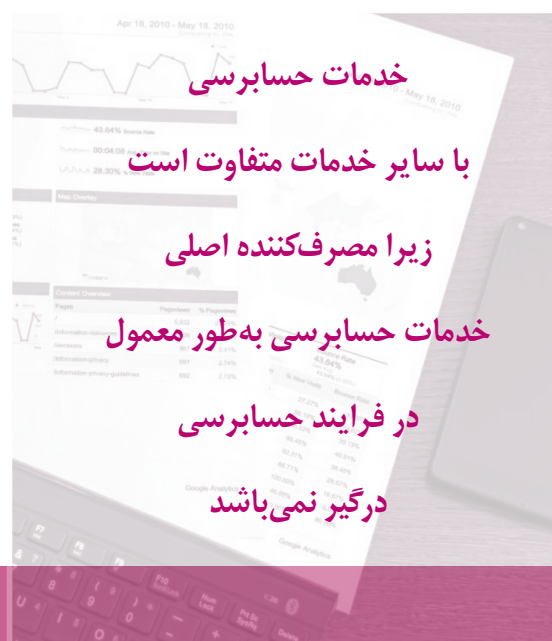


می‌کنند. با این حال، ارائه خدمات با تولید کالا متفاوت است؛ زیرا کارایی خدمات می‌تواند با کیفیت خدمات رابطه منفی داشته باشد. متون علم خدمات بر ناهمگونی فرایند ارائه خدمات و هزینه‌های آن تاکید دارد که این ناهمگونی از تعامل نزدیک با دریافت‌کننده خدمات ناشی می‌شود (چیس و آپت، ۲۰۰۷). در حسابرسی، ناهمگونی ناشی از تنوع در صاحبکار و ویژگیهای محیطی، ماهیت سیستم مشارکتی حسابرسی و تغییرهای احتمالی در تقاضا برای حسابرسی است. کیفیت حسابرسی نیز به این ویژگیها وابسته است. حسابرسان از طریق تعامل با شرکت‌کنندگان در فرایند حسابرسی، خدمات خود را با نیازهای ذینفعان تنظیم می‌کنند. تلاش برای یکنواخت‌تر کردن فرایند حسابرسی ممکن است کارایی را بهبود بخشد اما می‌تواند کیفیت حسابرسی را ضعیف کند.

### مفاهیم کاربردی

مباحث مطرح‌شده نشان می‌دهد که حسابرسان ممکن است با پذیرش این فرضیه که حسابرسی خدمتی اقتصادی است، حسابرسیهای باکیفیت‌تری انجام دهند و ارزش بهتری برای مشتریان خود ایجاد کنند. پیامدهای احتمالی این دیدگاه عبارتند از:

- **استانداردهای حسابرسی ابزار هستند، نه هدف:** حسابرسی براساس الزامهای قانون‌گذاران و استانداردها، گزاران مربوط و نه با هدف ارائه خدمات به آنها بنا شده است. حسابرسی از طریق ارائه اطمینان معقول درمورد اطلاعات مالی تاریخی، استفاده‌کنندگان این اطلاعات را متفع می‌سازد. بنابراین استانداردهای حسابرسی باید به‌منظور رفع نیازهای خاص صاحبکار و کسانی که به اطلاعات مالی صاحبکار اتکا می‌کنند، رعایت شود.
- **توجه به مهم‌بودن روشهای برنامه‌ریزی حسابرسی و ارزیابی ریسک:** انجام حسابرسی که در اصل مبنی بر رعایت استانداردها است، باعث می‌شود که حسابرسان با اجرای برنامه‌های حسابرسی خود در سالهای قبل، یا استفاده از برنامه‌های حسابرسی یکسان برای صاحبکاران مختلف و سپس ارزیابی ریسک منطبق با آن برنامه‌ها، از استانداردهای حسابرسی از نظر شکلی و محتوایی پیروی کند. حسابرسی با



کند تا اطمینان حاصل شود قراردادهای بدهی نقض نمی‌شوند (هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام، ۲۰۱۰). پژوهشهای حسابرسی همچنین نشان می‌دهد زمانی که شرکتها خواهان سطوح بالاتری از اطمینان باشند، به دنبال حسابرسان با شهرت بالاتری می‌روند (عبدالخالق، ۱۹۹۳ و کنکل، نیمی و ساندرگرن، ۲۰۰۸). از دیدگاه خدمات، تنوع در اطمینان ارائه‌شده توسط حسابرس، پاسخی طبیعی به تقاضای بازار است و لزومی ندارد مدرکی مبنی بر عملکرد نامناسب حسابرسان باشد. تغییر در کیفیت حسابرسی به این معنا نیست که اگر انتظارهای ذینفعان مختلف از حسابرسی، فراتر از استانداردهای حسابرسی باشد، استانداردهای حسابرسی به‌طور کامل اجرا نمی‌شود (کنکل، ۲۰۱۳).

**استانداردسازی بیش از حد در فرایند حسابرسی ممکن است کیفیت حسابرسی را کاهش دهد (نظریه پنجم)**

حرفه حسابداری و استانداردها، اغلب حسابرسی را مشابه کاری تولیدی تصور می‌کنند تا فرایندی خدمتی؛ و از طریق کیفیت حسابرسی، انحراف از استانداردها را اندازه‌گیری

مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی)، تاثیر بگذارد.

• تعیین ارزش برای صاحبکاران: مقررات و آیین رفتار حرفه‌ای محدودیتهایی را برای خدماتی که حسابرسان می‌توانند به صاحبکاران خود ارائه کنند، تعیین می‌کند؛ اما حسابرسان همچنان ارزشی فراتر از صدور گزارش حسابرسی برای صاحبکاران خود ایجاد می‌کنند. این ارزش افزوده از طریق خدمات خاصی است که ماهیت سیستم صاحبکار را منعکس می‌کند (مانند نامه مدیریت). ارائه این نوع خدمات به صاحبکار ممکن است استقلال حسابرس را تقویت کند، زیرا زمانی که مدیران صاحبکار در بابت حسابرسی چیزی فراتر از یک الزام قانونی برای آن‌ها به همراه دارد، مشارکت بیشتری خواهند داشت.

چارچوب‌بندی حسابرسی مالی به‌عنوان خدمتی اقتصادی، پیامدهای عمیقی بر نحوه تفکر ذینفعان درباره حسابرسی دارد. دیدگاه خدمات پیچیدگیهای جدیدی را در درک ما از حسابرسی از طریق تنوع تولیدکنندگان و مصرف‌کنندگان حسابرسی، ویژگیهای خاص هر کار حسابرسی و ناکارآمدیهای ایجادشده در آن معرفی می‌کند، اما ممکن است راه‌حلهایی را نیز ارائه دهد. امید است ایده‌های پیشنهادی در این مقاله، مبنای اولیه‌ای را فراهم کند که ذینفعان را تشویق کند تا درباره حسابرسی مالی از دیدگاه خدمات فکر کنند.



### پانوشتها:

- 1- Cooperative Network
- 2- Co-creation of Value
- 3- Theory of Service Science
- 4- Positive
- 5- Normative
- 6- Gaps Model
- 7- Expectations Gap
- 8- Qualitative Materiality
- 9- Debt Covenants

### منبع:

- Driskill, M. W., Knechel, W. R., and E. Thomas. 2022. **Financial Auditing as an Economic Service. Current Issues in Auditing (16) 2: 39-50.**

توجه به ویژگیهای هر صاحبکار متفاوت است.

• در نظر گرفتن میزان و کیفیت مشارکت صاحبکار در تعیین برنامه حسابرسی: مدل ریسک حسابرسی بیان می‌کند که ریسک تحریف بااهمیت در صورتهای مالی حسابرسی شده، نتیجه ریسک ذاتی، ریسک کنترل و ریسک عدم‌کشف است. به‌رغم این‌که حسابرس مسئولیت نهایی کاهش ریسک عدم‌کشف به سطح مناسبی را برعهده دارد، کاهش این ریسک به همکاری صاحبکار نیز بستگی دارد. صاحبکارانی که مشارکتی فریبکارانه دارند، باعث می‌شوند حسابرسان در رسیدگیهای خود ریسکهای ذاتی و کنترلی که در حسابرسیهای قبل آشکار نشده است را نادیده بگیرند. همچنین ممکن است حسابرسان در انتخاب گروه حسابرسی و روشهای حسابرسی، کیفیت همکاری صاحبکار را در نظر بگیرند.



• توسعه درک از نیازهای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی: حسابرسان ممکن است ارزیابیهای جداگانه‌ای از نیازهای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی (و سایر ذینفعان حسابرسی) را در طول برنامه‌ریزی حسابرسی، از طریق ارتباط مستقیم یا از طریق تجزیه و تحلیل برنامه‌ریزی با استفاده از روشهایی که سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان برای ارزیابی صاحبکار استفاده می‌کنند، در نظر بگیرند. اهمیت در اصل مربوط به مواردی است که برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی مهم است. تعیین نیازهای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی می‌تواند بر روشهای حسابرسی انجام‌شده و محتوای گزارش حسابرسی (به‌عنوان مثال، بندهای مسایل عمده حسابرسی، تاکید بر



## چگونه تیم حسابداری می‌توانند از گزارشگری محیطی اجتماعی و حاکمیتی به‌عنوان یک مزیت استراتژیک استفاده کنند

ترجمه: بتول بنائی اصفهانی

کار با یک کمیته نظارت، ایجاد یک نقشه راه، معیارسنجی، و تمرکز بر کیفیت می‌تواند به کسب‌وکارها در توسعه استراتژی محیطی، اجتماعی و حاکمیتی کمک کند.

درونی‌ها (CPA)، مت پلتون (CPA)

در دوران نه‌چندان دور، ادغام عوامل محیطی، اجتماعی و حاکمیتی<sup>۱</sup> (ESG) در استراتژیهای سرمایه‌گذاری و عملیاتی به‌عنوان یک رویکرد خاص در نظر گرفته می‌شد و گزارشگری پایداری شرکت اقدامی ویژه بود. امروزه مشخص است که استراتژیهای محیطی، اجتماعی و حاکمیتی و گزارشهای سرمایه‌گذاری و پایداری به یک جریان اصلی تبدیل شده‌اند. سرمایه‌گذاران نهادی با اولویتهای سرمایه‌گذاری و تخصیص سرمایه خود این تغییرها را هدایت می‌کنند. شرکتهای آینده‌نگر فرصتهای به‌کارگیری فعالانه محیطی، اجتماعی و حاکمیتی را در استراتژیهای خود برای جذب سرمایه‌گذاران، حفظ استعدادها و جذب مشتریان به منظور تلاش برای رشد بلندمدت را شناسایی می‌کنند. علاوه بر این، چارچوبهای داوطلبانه و پراکنده قبلی در سرتاسر جهان اولویت‌بندی و همسو می‌شوند.



داده‌های تکراری را برای داده‌های محیطی، اجتماعی و حاکمیتی اجرا کنند که با چرخه‌های گزارشگری مالی همسو می‌شود. برای این‌که این سرمایه‌گذاری مفید باشد، سازمانها باید ابزار، فرایندها و افرادی را در نظر بگیرند که می‌توانند به اجرای موثر یک فرایند گزارشگری محیطی، اجتماعی و حاکمیتی از منابع اولیه داده‌ها تا گزارشهای خارجی، کمک کنند.

### چگونه می‌توان در گزارشگری محیطی، اجتماعی و حاکمیتی پیشتاز شد

سازمانها می‌توانند چهارگام مقدماتی را برای راهبری استراتژی محیطی، اجتماعی و حاکمیتی و نقشه راه خود بردارند، که رهبران حسابداری و کارشناسان نقشی اساسی دارند:

#### ۱- با یک کمیته نظارتی محیطی، اجتماعی و حاکمیتی متناظر تعامل کنید

شرکت‌هایی که با موفقیت گزارشگری محیطی، اجتماعی و حاکمیتی را پذیرفته‌اند، یک کمیته راهبری متقابل ایجاد کرده‌اند. به‌طور معمول، این گروه علاوه بر تیم حسابداری، روابط با سرمایه‌گذاران و پایداری شامل مدیرعامل، مدیر ارشد مالی و مشاور عمومی است.

راهبری مدیر ارشد مالی برای تعیین محلی که سرمایه‌گذارها می‌توانند با استراتژی محیطی، اجتماعی و حاکمیتی ارزش آفرینی نموده و در نظر گرفتن ریسکهای پایداری مرتبط و به حداقل رساندن ریسکهای مالی بسیار مهم است. همچنین مدیر ارشد مالی در همکاری با رئیس حسابداری، به اطمینان از انطباق با خواسته‌های نظارتی و سرمایه‌گذاری، و توسعه فرایند گزارش دهی رتبه سرمایه‌گذار کمک می‌کند.

اهداف تعیین شده برای پاداش مدیرعامل توسط هیئت‌مدیره و گروه‌های رهبری، عملکرد پایداری و عملکرد مالی را به یکدیگر پیوند می‌دهند. شرکتها زمانی می‌توانند بیشترین موفقیت را داشته باشند که تصمیم‌گیری مدیرعامل با انگیزه در نظر گرفتن اهداف محیطی، اجتماعی و حاکمیتی در راستای استراتژی کسب‌وکار، رشد مالی و پایداری بلندمدت باشد.

برای اجرای برنامه محیطی، اجتماعی و حاکمیتی کمیته

همانطور که قانون‌گذاران به سمت استانداردسازی رویکردی برای گزارشگری محیطی، اجتماعی و حاکمیتی حرکت می‌کنند، تدوین‌کنندگان مقررات، امکان مقایسه و شفافیت فرامرزی را در بین عوامل کلیدی محیطی، اجتماعی و حاکمیتی و نقاط داده فراهم می‌کنند.

استانداردهای جدید همچنین تاثیر گسترده‌تری در موضوعهای زیست‌محیطی و اجتماعی خواهند داشت و همچنین بر سایر شرکت‌هایی که با این شرکت‌های بزرگ جهانی تجارت می‌کنند، تاثیر خواهند داشت.

### نیاز به رهبری مالی و حسابداری

سرمایه‌گذاران به دنبال اطلاعات بیشتر در مورد ریسکها و فرصتهای پایداری هستند، بنابراین شرکتها باید استراتژی تجاری و مدیریت ریسک سازمانی<sup>۲</sup> (ERM) خود را به‌درستی ارزیابی کنند تا ریسکها و فرصتهای بلندمدتی را که بر رشد و عملکرد آنها تاثیر می‌گذارد، تعیین کنند.

مدیر مالی و گروه رهبری حسابداری به‌عنوان متحدان استراتژیک تیم اجرایی می‌توانند دیدگاه سنجیده‌ای در مورد راه‌هایی که شرکتها می‌توانند ارزش مالی ایجاد کرده و ریسک شرکت را از طریق سرمایه‌گذارهای محیطی، اجتماعی و حاکمیتی کاهش دهند، ارائه دهند.

نقش حسابداری و امور مالی برای اطمینان از کیفیت و ثبات گزارش محیطی، اجتماعی و حاکمیتی حائز اهمیت می‌باشد. این امر شامل ایجاد قوانینی برای حاکمیت داده‌های محیطی، اجتماعی و حاکمیتی، تخصیص مسئولیتها بین گروه‌های مالی و پایداری (و سایر گروه‌ها)، و طراحی کنترل‌های داخلی لازم برای اجرای فرایند گزارشگری پایداری است.

صرف نظر از این‌که آیا گروه حسابرسی داخلی تخصص خاصی در گزارشگری محیطی، اجتماعی و حاکمیتی دارد یا خیر، این گروه‌ها می‌توانند شرکای ارزشمندی در جریان تلاشهای گزارشگری محیطی، اجتماعی و حاکمیتی باشند. متخصصان حسابرسی داخلی می‌دانند که چگونه داده‌ها را بررسی کرده و سئوالات چالش‌برانگیزی بپرسند که به شناسایی شکافها در فرایندها و کنترلها کمک کند.

شرکتها همچنین ممکن است فرایند تجمیع و تلفیق

مدیر ارشد مالی به‌طور منحصربه‌فردی برای ایجاد ارزش با گروه اجرایی هم‌فکری می‌کند و باید به متخصصان حسابداری تکیه کند تا خط‌مشیها و رویه‌های جدیدی را برای مدیریت ریسکهای پایداری، عملیاتی‌سازی زیرساختهای گزارشگری محیطی، اجتماعی و حاکمیتی و همکاری با بخش روابط با سرمایه‌گذاران برای ایجاد گزارشهای محیطی، اجتماعی و حاکمیتی شرکت برای سرمایه‌گذاران، ایجاد کند.

### ۳- یک نقشه راه استراتژیک محیطی، اجتماعی و حاکمیتی بسازید

با ایجاد فهرست کوتاهی از اولویتها و برنامه‌های کلیدی شناسایی‌شده، شرکت‌های موفق می‌توانند در ساختن یک نقشه راه استراتژیک برای بهبود ارتباطات محیطی، اجتماعی و حاکمیتی، مدیریت ریسک و فرایندهای گزارشگری، سرمایه‌گذاری کنند.

شرکتها می‌توانند با ارزیابی چارچوبهای داوطلبانه که با الزامهای نظارتی هماهنگ هستند، در تلاش برای شروع ایجاد فرایندهای پایه و مجموعه داده‌ها برای گزارشگری نظارتی، فعالیت خود را آغاز کنند. تمرکز بر چارچوبهایی مانند آنچه که توسط گروه ویژه چندملیتی در افشای اطلاعات مالی مرتبط با آب‌وهوا<sup>۳</sup> (TCFD) و هیئت استانداردهای حسابداری پایداری<sup>۴</sup> (SASB) ایجاد شده که اساس استانداردهای جدید پایداری و چارچوبهای پذیرفته‌شده در بین سرمایه‌گذاران و جامعه تجاری است، یک نقطه شروع عالی است.

به‌طور مشابه، پروژه افشای کربن<sup>۵</sup> (CDP) که بیش از دو دهه پیش با هدف ترغیب شرکتها به افشای اطلاعات مربوط به آب‌وهوا ایجاد شد، استاندارد پایداری ۲ را در پلتفرم افشای زیست‌محیطی جهانی خود در چرخه افشای ۲۰۲۴ گنجانده است. این بدان معناست که بیش از ۱۷٫۰۰۰ کاربر داوطلب پروژه افشای کربن، داده‌های ساختاریافته براساس استاندارد پایداری ۲ را افشا می‌کنند. تا زمانی که الزامهای نظارتی برای شرکتها موثر نباشد، این چارچوبها نیازمند افشای کمی و کیفی هستند که از تخصص حسابداری و مالی بهره می‌برند.

به‌عنوان مثال با توجه به قانون افشای آب‌وهوای کمیسیون بورس و اوراق بهادار، انتظار می‌رود شرکتها یک جدول زمانی پذیرش متوالی داشته باشند و با ایجاد فهرستی از انتشار

## سرمایه‌گذاران به دنبال

## اطلاعات بیشتر در مورد

## ریسکها و

## فرصتهای پایداری

## هستند

راهبری، رهبران رده بالا برای کمک به اجرای این برنامه‌های چندتخصصی انتخاب می‌شوند.

اینجاست که رئیس هر کدام از بخشهای بازرسی، حسابرسی داخلی، گزارشگری مالی و روابط با سرمایه‌گذاران، می‌توانند بهترین شیوه‌های فرایندهای مالی را پیاده کنند.

### ۲- معیار مقایسه با همتایان صنعت و اولویتهای سرمایه‌گذار

مانند هر اقدامی، عاقلانه است که با شناخت کسب‌وکار خود در مقایسه با همتایان خود در صنعت و اولویتهای ذینفعان کلیدی، فعالیت خود را شروع کنید.

راهبران شرکت باید پرسند: رقبای من در فضای محیطی، اجتماعی و حاکمیتی چه می‌کنند؟ چگونه نسبت به همتایان خود در موسسات رتبه‌بندی مختلف محیطی، اجتماعی و حاکمیتی رتبه‌بندی شوم؟ آیا فرصتهایی برای ایجاد تمایز وجود دارد که برای مشتریان، کارمندان و سرمایه‌گذاران، معنادار باشد؟

نگاهی دقیق به چشم‌انداز صنعت از طریق بینش محیطی، اجتماعی و حاکمیتی می‌تواند به کشف عوامل مهم و استراتژیهای بالقوه برای ایجاد ارزش مالی و موقعیت استراتژیک در بازار کمک کند. ارزیابی رسمی اهمیت معیارها ممکن است به ترسیم اولویتهای کسب‌وکار بر اساس اولویتهای ذینفعان داخلی و خارجی برای تمرکز بر برنامه محیطی، اجتماعی و حاکمیتی کمک کند.

فرم 10-K شرکت گنجانده شده است، مشمول کنترل‌ها و رویه‌های افشا خواهند شد. برای سازمان‌های خصوصی که در مورد این اطلاعات گزارش می‌دهند، انتظار این است که هرگونه گزارش دهی کامل و دقیق باشد و تفاوتی با اطلاعات گزارشگری مالی نداشته باشند. شناسایی، جمع‌آوری و ارزیابی داده‌های مناسب، تفکیک صحیح وظایف بین گروه‌های حسابداری، حقوقی و پایداری، و اطمینان از کامل، دقیق و قابل‌پشتیبانی بودن افشای اطلاعات، برای اکثر شرکتها تلاش قابل‌توجهی را در پی خواهد داشت.

در ماه مارس، مقاله COSO با عنوان "دستیابی به کنترل داخلی موثر بر گزارش‌دهی پایداری (ICSR): ایجاد اعتماد و اطمینان از طریق کنترل داخلی COSO - چارچوب یکپارچه"، نحوه اعمال چارچوب خود برای گزارشگری مالی در زمینه‌های نوظهور گزارش پایداری و محیطی، اجتماعی و حاکمیتی، تقویت نقش منحصر به فرد حسابداران در گزارشگری محیطی، اجتماعی و حاکمیتی را تشریح کرد.

رهبان حسابداری می‌توانند با تجزیه و تحلیل طراحی فرایندهای گزارشگری جاری، کنترل کیفیت داده‌های محیطی، اجتماعی و حاکمیتی را برای شناسایی مکان‌هایی که رویه‌ها را می‌توان به دقتی شبیه گزارشگری مالی ارتقا داد، هدایت کنند. اینجاست که متخصصان حسابداری در تغییر فرایندهای گزارشگری محیطی، اجتماعی و حاکمیتی و در نهایت تولید خروجی‌هایی که برای اطمینان توسط حسابرسان با اعمال الزامهای انجمن حسابداران رسمی آمریکا و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی آماده است، پیشرفت خواهند کرد.

### نادیده‌گرفتن گزارشگری محیطی، اجتماعی و حاکمیتی تا چه حد ریسک بزرگی است؟

ما به‌عنوان مشاورانی که تغییرهای گزارشگری محیطی، اجتماعی و حاکمیتی را در طیف گسترده‌ای از صنایع مشاهده می‌کنند، بر این باوریم که آشکارا شرکتها به‌تازگی پرداختن به سطحی از تلاش و پیچیدگی که ادغام افشای پایداری در گزارشگری مالی ارائه می‌دهد را آغاز کرده‌اند.

تمرکز بر اولویت‌های شرکت و نیازهای ذینفعان کلیدی به

گازهای گلخانه‌ای و تهیه پیش‌نویس افشای کیفی در مورد مدیریت ریسک و استراتژی که با چارچوب کارگروه افشای مالی مربوط به آب‌وهوا<sup>۷</sup> همسو هستند، آماده شوند. براساس قانون افشای آب‌وهوای کمیسیون بورس و اوراق بهادار، باید از داده‌های انتشار گازهای گلخانه‌ای اطمینان حاصل شود - در ابتدا، با اطمینان محدود در دو سال اول پس از افشا، و سپس از طریق اطمینان معقول، که شامل آزمایش‌های اساسی‌تر داده‌ها است. تضمین اجباری مشابهی در اتحادیه اروپا مورد نیاز خواهد بود و الزامهای اطمینان‌بخش منطبق با پیشنهاد کمیسیون بورس و اوراق بهادار ممکن است در قانون نهایی تغییر کند.

قانون افشای آب‌وهوای پیشنهادی کمیسیون بورس و اوراق بهادار، بیشتر مبتنی بر کارگروه افشای مالی مربوط به آب‌وهوا است و ایجاد زیرساخت برای جمع‌آوری داده‌های پایه در ابتدای راه، شرکت را قادر می‌سازد تا برای اطمینان از داده‌های آب‌وهوایی گزارش شده در فرم 10-K آماده شود. اینجاست که راهبری حسابداری ضروری است.

### ۴- بر کیفیت تمرکز کنید

پس از این که شرکتها به بررسی اطلاعات محیطی، اجتماعی و حاکمیتی و مکان گزارش آن پرداختند، به‌منظور کنترل کیفیت و نظارت پذیری، ضروری است که این اطلاعات در اولویت قرار گیرند. در ایالات متحد و با توجه به جدول زمانی قوانین کمیسیون بورس و اوراق بهادار، شرکتها در ابتدا بر داده‌ها و افشای آب‌وهوا تمرکز می‌کنند.

در حال حاضر، تعداد بسیار کمی از شرکت‌های دولتی داده‌های آب‌وهوا را در فرم 10-K افشا می‌کنند، اما بسیاری از سازمانها - دولتی و خصوصی - چنین اطلاعاتی را در گزارش‌های پایداری شرکت<sup>۷</sup>، بسته‌های گزارش‌دهی به سرمایه‌گذاران نهادی، و در پاسخ به درخواستهای اطلاعاتی از سوی مشتریان مهم، گنجانده‌اند. در این موارد، نوباً بودن نسبی افشاها و تنوع در اقدامهای مورد استفاده برای منبع‌دهی و گزارش داده‌ها، نشان می‌دهد که تعداد کمی از سازمانها به وضعیت گزارشگری مطمئن آب‌وهوا رسیده‌اند.

در ایالات متحده، برای شرکت‌های دولتی، از آنجایی که داده‌های آب‌وهوایی از گزارش پایداری شرکت در

این گامی به سوی ادغام در فرایند گزارشگری مالی افشای مدیریت ریسک آبوهوا است که با گروه ویژه افشای مالی مرتبط با آبوهوا (TCFD) از جمله داده‌های انتشار گازهای گلخانه‌ای، همسو می‌شود.

در ژوئن، هیئت استانداردهای بین‌المللی بنیاد پایداری<sup>۸</sup> (IFRS (ISSB) - ادغام راهبری، تخصص فنی، و مفاهیم هیئت استانداردهای حسابداری پایداری، گروه ویژه افشای مالی مرتبط با آبوهوا، هیئت استانداردهای افشای آبوهوا، و شورای گزارشگری یکپارچه بین‌المللی - استانداردهای اولیه خود را به‌طور رسمی منتشر کرد: الزامات عمومی برای افشای اطلاعات مالی مرتبط با پایداری، IFRS S1 و افشای مرتبط با آبوهوا IFRS S2. این سازمان از استانداردهای جدید به‌عنوان ایجاد یک زبان مشترک برای افشای پیامدهای ریسکها و فرصتهای مرتبط با آبوهوا بر چشم‌انداز یک شرکت استقبال کرد. این انتشار حمایت گسترده‌ای از سازمانهای جهانی از جمله G20، G7، سازمان بین‌المللی کمیسیونهای اوراق بهادار (IOSCO)، هیئت ثبات مالی و مجمع جهانی اقتصاد، دریافت کرد.

همچنین، استانداردهای انجمن حسابداران رسمی آمریکا برای قرارداد خدمات اعتباردهی، پیش‌شرطهایی را برای تعهدهای اطمینان محدود و معقول فراهم می‌کند که سطح سختگیری مورد انتظار نهادهای نظارتی مانند کمیسیون بورس و اوراق بهادار را برآورده می‌کند. در ماه می، هیئت استانداردهای حسابرسی (ASB) AICPA پروژه‌ای را برای بررسی تغییرهای احتمالی مورد نیاز در استانداردهای اعتباردهی به‌منظور ارائه الزامات شفاف و روشهای کاربردی برای متخصصانی که خدمات اعتباردهی پایداری را انجام می‌دهند، تصویب کرد.

در خارج از ایالات متحد، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینانبخشی (IAASB) در حال آماده‌سازی استاندارد بین‌المللی خود در زمینه تضمین پایداری<sup>۹</sup> (ISSA) است. هیئت استانداردهای حسابرسی همگرایی با استاندارد (ISSA 5000) IAASB را برای پشتیبانی از همسویی جهانی در نظر خواهد گرفت.

همچنین، دستورالعمل گزارش‌دهی پایداری شرکتی

شما کمک می‌کند تا در صورت نیاز به گزارش‌دهی در ایالات متحد یا برای شرکتهای آمریکایی با فعالیتهای جهانی در سایر بازارها، مانند اتحادیه اروپا یا بریتانیا، آماده باشید. در حالی که آماده‌سازی شما در حال حاضر فرایندهای گزارشگری پیشرفته‌ای را ایجاد می‌کند، یک رویکرد استراتژیک به موضوعات محیطی، اجتماعی و حاکمیتی ممکن است فاز بعدی موفقیت شرکت را ایجاد کرده و در طول زمان ارزش مالی را برای شرکت ایجاد کند.

نتیجه نهایی: مصرف‌کنندگان، قانون‌گذاران و سرمایه‌گذاران اکنون به گزارشگری محیطی، اجتماعی و حاکمیتی توجه دارند. به‌همین دلیل زمان آن فرا رسیده است که شرکتهای مدیران مالی و حسابداری را با تخصص فنی گروه‌های پایداری هماهنگ کنند. با استفاده از بهترین رویه‌های گزارشگری مالی و مدیریت ریسک سازمانی، حسابداران و رهبران مالی می‌توانند به مدیریت پایداری و عملکرد مالی سازمان کمک کنند.

## استانداردهای پایداری منتشر شده و در حال تکوین

در ایالات متحده، کمیسیون بورس و اوراق بهادار قوانینی را برای تقویت و استانداردسازی افشای اطلاعات مربوط به آبوهوا برای سرمایه‌گذاران در مارس ۲۰۲۲ ارائه کرد.

مصرف‌کنندگان

قانون‌گذاران و

سرمایه‌گذاران

اکنون به گزارشگری محیطی، اجتماعی

و حاکمیتی توجه دارند

محاسبات را خودکار می‌کنند و اسنادی را برای پشتیبانی از روش‌های تضمین شخص ثالث ایجاد می‌کنند، سرمایه‌گذاری می‌کنند.

اشخاص ثالثی که خدمات مرتبط با گزارشگری محیطی، اجتماعی و حاکمیتی را ارائه می‌کنند نیز باید کنترل‌های قوی داشته باشند - به روشی مشابه برای فروشندگانی که خدماتی را ارائه می‌دهند که بر گزارشگری مالی تاثیر می‌گذارند. شرکتها باید درخواست گزارش کنترل‌های سازمان و سیستم<sup>۱</sup> را از ارائه‌دهندگان خدمات داشته باشند.

گروه نظارت بر این سیستمها و فرایندها می‌تواند بسته به سازمان متفاوت باشد، اما بیشتر شرکتها از یک کمیته افشای محیطی، اجتماعی و حاکمیتی متناظر استفاده می‌کنند؛ طوری که حسابداری و حسابرسی داخلی همکاری نزدیکی با بخش روابط با سرمایه‌گذاران دارند تا یک بررسی نهایی را انجام داده و تعادل را قبل از گزارشگری برون‌سازمانی فراهم کنند.



#### پانوشتها:

- 1- Environmental, Social and Governance (ESG)
- 2- Enter Prize Risk Management
- 3- Climat Related Financial Disclosures (TCFD)
- 4- Sustainability Accounting Standards Board (SASB)
- 5- Carbon Disclosure Project (CDP)
- 6- Task Force on Climate - Related Financial Disclosures (TCFD)
- 7- Corporate Sustainability Reports (CSRs)
- 8- International Sustainability Standards Board (ISSB)
- 9- International Standard on Sustainability Assurance
- 10- System and Organization Controls (SOC) Reports

#### منبع:

- Niehaus, D. Pelton, M (2023) **How Accounting Leaders Can embrace ESG for a Strategic Advantage**, Journal of Accountancy. October 2023

## دستورالعمل گزارش‌دهی

### پایداری شرکتی اتحادیه اروپا و

### استانداردهای گزارش‌دهی

### پایداری اروپا در ژانویه ۲۰۲۴

### اجرای خواهند شد

اتحادیه اروپا و استانداردهای گزارش‌دهی پایداری اروپا در ژانویه ۲۰۲۴ اجرایی خواهند شد که به احتمال بر حدود ۳۵۰۰ شرکت آمریکایی که در اتحادیه اروپا تجارت می‌کنند و با شرایط خاصی روبه‌رو هستند، تاثیر خواهد گذاشت.

## ایجاد زیرساخت برای داده‌های محیطی، اجتماعی و حاکمیتی آماده تضمین

سرمایه‌گذاری در فرایند گزارشگری شامل زیرساختهای جدید و گروه‌هایی می‌شود که قادر به پردازش مجموعه داده‌های کلان و جدید در گزارشهای مالی هستند.

برای مثال، بسیاری از شرکتها گزارشهای پایداری را به‌صورت دستی انجام می‌دهند و از اکسل برای پیگیری داده‌های شخص ثالث و سایر منابع داده‌های شرکت، مانند انتشار گازهای گلخانه‌ای در مجموعه املاک و ناوگان خودرو استفاده می‌کنند. فرایندهای دستی می‌تواند منجر به خطای انسانی و داده‌های نادرست یا ناقص شود. علاوه بر این، این امر می‌تواند مشکلاتی را در استانداردهای سازگی و کارایی ایجاد کند. این حوزه دیگری است که حسابداران می‌توانند بهترین رویه‌ها را از فرایندهای گزارشگری مالی اتخاذ کنند.

شرکتهای پیشرفته‌تر با راهبری مدیران حسابداری و امور مالی، برای به‌کارگیری ابزار جدید یا تعامل با اشخاص ثالث به‌منظور کمک به اجرای فرایندهای قابل حسابرسی که



# آینده حسابرسی

سخنرانی کریستینا هو، عضو هیئت‌مدیره هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام آمریکا در رویداد نشست حسابرسی موسسه دیلویت و دانشگاه کانزاس، ۶ مه ۲۰۲۲

از معرفی شما سپاسگزارم. از این‌که صبح را با شما در نشست حسابرسی موسسه دیلویت (Deloitte) و دانشگاه کانزاس (University of Kansas) می‌گذرانم، خوشوقتم. دیدگاه‌هایی که اینجا ارائه می‌کنم، دیدگاه‌های شخصی من بوده و به‌الزام، دیدگاه‌های دیگر اعضای هیئت‌مدیره یا کارشناسان هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام آمریکا (PCAOB) را منعکس نمی‌کند.

قدردانی می‌کنم از صرف زمانی که برای به‌اشتراک‌گذاری دیدگاه‌هایم به من اختصاص می‌دهید. من سالها پیش در جایگاه مخاطبان نشست‌ها و می‌دانم که مسایل زیادی برای فکرکردن و کارهایی زیادی برای انجام‌دادن دارید. چه چیزی می‌توانم بگویم که ارزش جلب توجه شما به‌مدت یک ساعت را داشته باشد؟ اگرچه، گمان نمی‌کنم این قدر طولانی صحبت کنم. به‌قطع می‌دانم که گفتن آنچه شما هم‌اکنون نیز از آن اطلاع دارید، ارزشی ندارد. آیا من یک "گوی بلورین" برای پیشگویی آینده حسابرسی دارم؟ ای کاش داشته باشم.

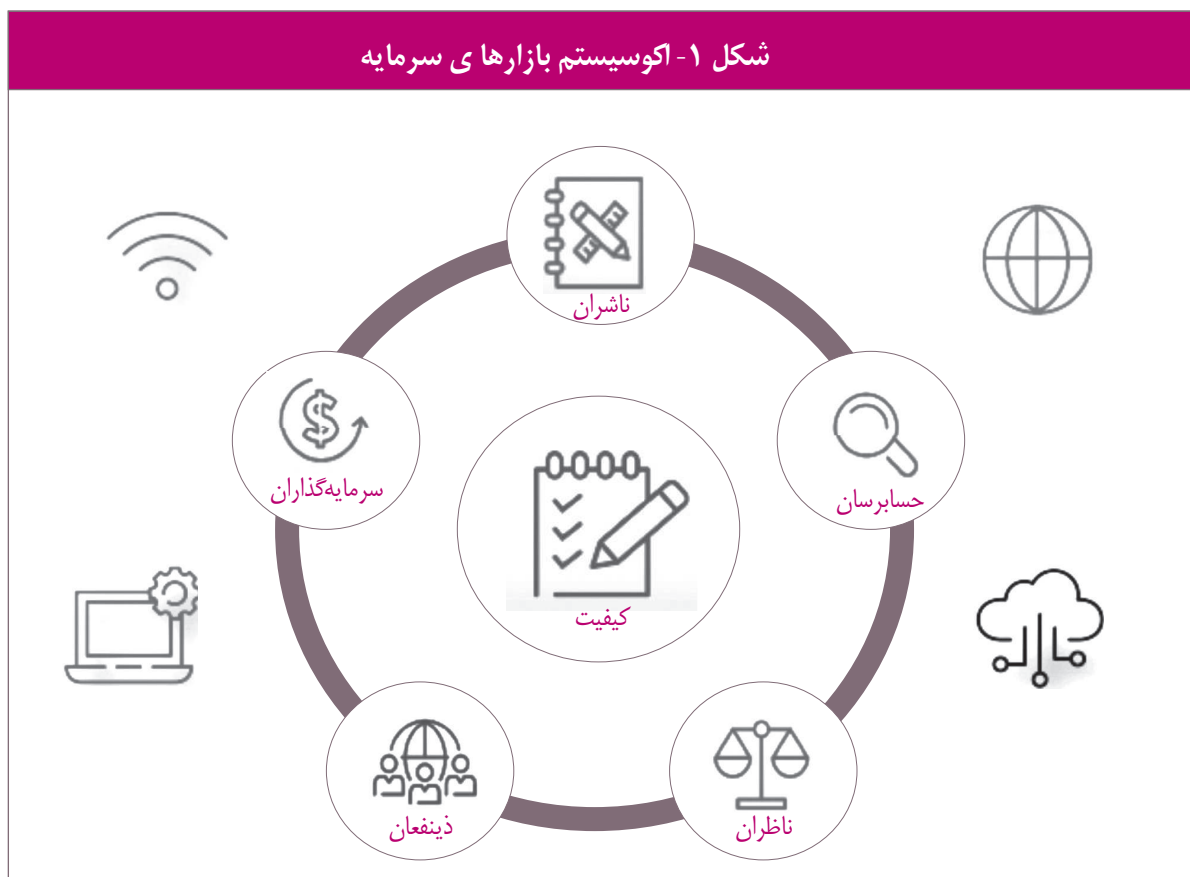
با این حال، من براساس تجربه متنوعی که به‌عنوان حسابرس، ناشر، تدوین‌گر استاندارد و همچنین مرجع انتظام‌بخشی کسب کرده‌ام، چند دیدگاه منحصر‌به‌فرد دارم که با شما به‌اشتراک می‌گذارم، نه به این دلیل که در حال حاضر پاسخها را در اختیار دارم، بلکه امیدوارم مشوق گفتگوهای معنادار درباره "آینده حسابرسی" باشم. می‌خواهم سخنان امروزم را

هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکاست که به بیش از ۱۰۰ سال خودانتظامبخشی حرفه حسابداری پایان داد. این قانون که به اختصار آن را **ساکس (SOX)** می‌نامیم، همچنین به‌روشنی و قاطعانه مشخص کرد که مأموریت هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکا، محافظت از منافع سرمایه‌گذاران و فراتر از آن، منافع عمومی است. وقتی به نزدیک به ۲۰ سال گذشته هیئت فکر می‌کنم، به این باور می‌رسم که تاسیس هیئت، تعهد موسسات حسابداری را به کیفیت حسابداری تغییر داد. به‌عنوان عضو جدید هیئت‌مدیره هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکا، من با راهنمایی تعداد زیادی از موسسات حسابداری ملاقات کرده‌ام. آنچه بیش از هر چیز در گفتگوهایمان من را تحت‌تاثیر قرار داد، عزم آنها بر مأموریت محافظت از سرمایه‌گذار، همانند تعهدشان به کیفیت حسابداری بود. این نکته در ذهن من خواهد ماند که موسسات حسابداری امروز رساتر از ۲۰ سال پیش سخن می‌گویند، آزادانه درباره تعهد به مأموریت خود و

در چارچوب پنج پرسش جای دهم: (۱) چه کسی باید به آینده حسابداری اهمیت بدهد؟ (۲) هدف نهایی چیست؟ (۳) آینده چه زمانی اتفاق می‌افتد؟ (۴) چگونه می‌توانیم برای آینده آماده باشیم؟ (۵) چرا باید به آن اهمیت بدهیم؟

• چه کسی باید به آینده حسابداری اهمیت بدهد و این آینده چه کسی است؟ **قانون ساربنز اکسلی (Sarbanes Oxley Act)** در حدود بیست سال پیش در پاسخ به چندین رسوایی درخور توجه حسابداری تصویب شد. این قانون که به‌تقریب به‌اتفاق آرا توسط کنگره ایالات متحد تصویب شد (۹۹ به ۱ در مجلس سنا و ۴۲۳ به ۳ در مجلس نمایندگان)، شامل گستره وسیعی از معیارها بود که با هدف - به‌گفته کمیته بانکداری سنا - رسیدگی به ضعفهای سیستمی و ساختاری تعیین شده بودند که بر بازارهای سرمایه ما اثرگذار بوده و با شکستهای پرتکرار اثربخشی حسابداری نمایان شده بودند. در خور توجه‌ترین معیار، تاسیس یک هیئت مستقل قدرتمند برای نظارت بر رفتار حسابرسان شرکتهای سهامی عام بود، که همانطور که حدس زدید، همین

شکل ۱- اکوسیستم بازارهای سرمایه



کیفیت حسابرسی صحبت می‌کنند؛ نه فقط با هیئت نظارت بر حسابرسی شرکت‌های سهامی عام آمریکا، بلکه همچنین با کارفرمایان خود. طی سالهایی که حسابرسی می‌کردم، شرکایی را به‌خاطر نمی‌آورم که درباره مأموریت حسابرسی با گروه کار خود به تفصیل صحبت کرده باشند. من قدردان این هستم که امروز کارکنان حسابرسی از شعار کیفیت حسابرسی بهره‌مند هستند، بنابراین متوجه ارزش خود و کمکی که به کیفیت حسابرسی، و فراتر از آن، به محافظت از سرمایه‌گذار می‌کنند، هستند. بنابراین، آینده حسابرسی بر همه ما اثر خواهد گذاشت. همه ما باید تلاش کنیم تا به‌طور فعال آینده را بسازیم. یک نکته که از زمان کار خودم در خزانه (Treasury) به‌عنوان یک سیاست‌گذار آموختم، قدرت زیست‌بومها بود. همانطور که در شکل ۱ می‌بینید.

هر کدام از این نقشه‌ها در حفظ سلامت و تندرستی همه زیست‌بومهای بازار سرمایه ضروری هستند. حساب‌رسان نقش مهمی در تضمین یکپارچگی گزارش‌های مالی دارند که ناشران تهیه می‌کنند و سرمایه‌گذاران در گرفتن تصمیم‌های سرمایه‌گذاری به آن‌ها تکیه می‌کنند. بسیاری از شما امروز از جامعه دانشگاهی، بخشی از گروه ذینفعان اینجا هستید، و منابعی از پژوهش مهم درباره آینده و مجرای ارتباطی استعداد آینده هستید. با مداخله فناوری و تحول بازار، حسابرسی در حال پیچیده‌تر شدن است و قضاوت بیشتری را دربر می‌گیرد. در نتیجه، مأموریت هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام آمریکا برای محافظت از سرمایه‌گذاران، چالشی‌تر و حتی ضروری‌تر شده است. به‌همین دلیل در بیانیه عمومی که در تاریخ ۲۹ مارس ۲۰۲۲ منتشر کردم، اشاره کردم که "به‌عنوان مرجع انتظام‌بخشی، ما وظیفه داریم که هنگام ارزیابی اثر فناوری و داده‌ها بر آینده حسابرسی، آینده‌نگر بوده و در فعالیتهای استانداردگذاری، بازرسی و اجرایی خود، به این موارد به‌طور پیش‌دستانه بپردازیم." می‌دانم که بسیاری از شما در آینده سرمایه‌گذاری می‌کنید، خواه افراد باشد و یا فناوری. مراجع انتظام‌بخشی به‌طور معمول در خط مقدم نوآوری پیش‌رفته نیستند؛ زیرا ما به‌طور نوعی می‌خواهیم رویه‌های برتر تعیین شده و سپس استانداردها بر پایه آن رویه‌ها توسعه داده شوند. در این مورد، اگر ما نقشی فعال ایفا نکنیم

و اجازه بدهیم هر موسسه خودش آن را حل کند، به‌احتمال همسان‌سازی کمتری صورت می‌گیرد. بدون همسان‌سازی، هیچ سازوکاری از مقیاس یا کیفیت وجود نخواهد داشت.

• هدف نهایی چیست؟ وقتی درباره سخنانم فکر می‌کردم، از دختر ۹ ساله‌ام و دوستش پرسیدم که آینده برایشان به چه معناست. پاسخ آن‌ها هم غافلگیرکننده و همانند سخنان حکیمانه بود. آن‌ها گفتند "آینده بهتر از امروز است چون مشکلات بیشتری حل خواهد شد." من خیلی تحت‌تاثیر نگرش خوش‌بینانه آن‌ها قرار گرفتم. بله، آینده حسابرسی باید بهتر از امروز باشد و باید مشکلات بیشتری را حل کند. بنابراین... بزرگترین چالش‌های مدل کنونی حسابرسی کدامند؟ به‌نظر من، سه محدودیت ذاتی یا ساختاری وجود دارد:

۰ اول، به‌موقع بودن؛ مدل کنونی حسابرسی، گذشته‌نگر است. حساب‌رسیها وقتی انجام می‌شوند که همه معاملات در سال اتفاق افتاده‌اند. در چارچوب مدل کنونی که به‌تقریب به‌مدت یک قرن برقرار بوده، سرمایه‌گذاران باید ماه‌ها برای دریافت صورتهای مالی حسابرسی شده صبر کنند. می‌بینیم که نیاز به حساب‌رسیهای به‌موقع‌تر داریم که داراییهای دیجیتال به‌عنوان دفترکل بر مبنای زمان واقعی نگهداری شود.

۰ دوم، حساب‌رسان به‌وسیله ناشران انتخاب شده و دست‌مزد می‌گیرند، بنابراین به‌طور ذاتی مستقل نیستند. هم کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا (SEC) و هم هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام آمریکا قوانینی درباره اصول اخلاق حرفه‌ای و استقلال دارند تا محدوده‌ای برای استقلال تعیین کنند. همچنین موسسات کنترلهایی برای رعایت این قوانین مستقر کرده‌اند. اما هنوز کمبود استقلال ذاتی و احساس ناهمسویی مشوقها، اعتماد نسبت به سامانه را محدود کرده و همچنان حوزه‌ای برای تمرکز مراجع انتظام‌بخشی و همچنین سرمایه‌گذاران است.

۰ در پایان، کمبود رقابت. براساس گزارش تحلیل حسابرسی در سال ۲۰۲۱، بیش از ۹۰ درصد از ناشران بزرگ با ارزش بازار بیشتر از ۷۰۰ میلیون دلار به‌وسیله چهار موسسه بزرگ حسابرسی بررسی می‌شوند، و بیش از ۷۰ درصد از ناشران با ارزش بازار بیشتر از ۷۰ میلیون دلار به‌وسیله چهار موسسه بزرگ به‌اضافه دو موسسه بزرگ بعدی حسابرسی می‌شوند.



حاضر شود؟ آیا این امکان وجود دارد که حسابرسیها در زمان واقعی انجام شوند؟ رباتها احساس یا دلبستگی ندارند؛ آنها خسته نمی‌شوند؛ و بچه‌ها یا شریک زندگی یا رئیس آنها بر سرشان فریاد نمی‌کشند. بدون هیچگونه دلبستگی، آیا لازم است که نگران استقلال آنها باشیم؟ امروز حسابرسان نمی‌توانند بگویند: "الکسا، درآمد را مغایرت‌گیری کن"، اما شاید روزی در آینده نه‌چندان دور، این امکان فراهم شود. به‌عکس، قبول دارم که همه این امکانات ممکن است چالشها و مسایل جدیدی ایجاد کند که باید با آنها دست‌وپنجه نرم کنیم؛ از جمله همسان‌سازی و اتکاپذیری داده‌ها، حریم خصوصی داده‌ها، ریسکهای امنیت سایبری، و اصول اخلاقی هوش مصنوعی، که همه این موارد نیازمند تفکر و موشکافی گسترده هستند.

• **چطور می‌توانیم برای آینده آماده باشیم؟** طی ایفای نقش به‌عنوان جانشین دبیر سیاست حسابداری و شفافیت مالی خزانه، مسئولیت نظارت بر تلاشهای در سطح دولت در زمینه شفافیت مخارج و پیاده‌سازی **قانون پاسخگویی و شفافیت دیجیتال**<sup>۱</sup> در سال ۲۰۱۴، که به‌اختصار **قانون داتا (DATA)**

مدل آینده به چه طریقی باید به‌موقع‌بودن، استقلال و رقابت‌پذیری حسابرسی را بهبود بخشد؟ اینها چالشهایی هستند که ما باید به‌طور جمعی برای حل آنها فکر کنیم. با این حال، صرف‌نظر از شکلهای تغییر حسابرسی در آینده، هدف همچنان کیفیت است؛ همانطور که اکنون نیز چنین است. به بیان دیگر، در ارتباط با آینده حسابرسی، هدف تغییری نمی‌کند، حتی اگر ابزار به‌میزان درخور توجهی تغییر کند.

فناوری و دیگر تحولات باید دستیابی به هدف کیفیت حسابرسی را آسانتر و کارآمدتر کنند. سپس فناوری می‌تواند سطح ممکن کیفیت را افزایش دهد.

• **چه زمانی اتفاق خواهد افتاد؟** همانطور که گفتم، من گوی بلورین پیشگویی ندارم، اما حس ششم به من می‌گوید که به‌زودی اتفاق خواهد افتاد. متوجه شدم که یک فصل با عنوان "حسابرسی آینده- آینده اکنون است" در برنامه‌های امروز برگزار خواهد شد. این هم ممکن است درست باشد و به‌نظم فصل فوق‌العاده‌ای است که می‌توان در آن شرکت کرد. شاید من خیلی درگیر خودم هستم، اما هنوز روزی که برای اولین بار از اینترنت استفاده کردم را به‌یاد می‌آورم، البته که از طریق اتصال **دایال‌آپ (Dial-up)**. چه مفهوم بدیعی در آن زمان بود! از آن موقع، فناوری زندگی روزانه ما را تغییر داده است؛ با سهولت سفارش‌دهی گستره نامحدودی از محصولات از اتاق نشیمن خانه که طی چند ساعت یا چند روز و نه چند هفته، جلوی درب منزل تحویل داده می‌شوند، جاروبرقیهای خودپاک‌ساز **آی-روبات (I-Robot)**، ماشینهای خودران، تا پردازش لحظه‌ای مبادله‌های مالی از طریق یک برنامه کاربردی روی گوشی هوشمند ما. بیشتر ما اکنون در خانه **الکسا (Alexa)** یا **سیری (Siri)** را داریم. این به‌ضرورت هوش مصنوعی است و این فهرست ادامه دارد. فناوری ما را توانمند کرده تا وظایف تکراری را واگذار کنیم و بنابراین بتوانیم زمان ارزشمند خود را به رویدادهای مهمتر، خانواده‌هایمان، سلامتی ما و کمک به مصلحت‌والا، هم حرفه‌ای و هم شخصی اختصاص دهیم. آیا ممکن است که هوش مصنوعی آن قدر تصحیح شود که بتواند به‌طور کامل یا تا قسمتی جایگزین قضاوت و شک‌و‌تردید حرفه‌ای حسابرسان

“

به‌موقع بودن

استقلال و رقابت‌پذیری حسابرسی

اینها چالشهایی هستند که

ما باید به‌طور جمعی برای

حل آنها فکر کنیم

سریع برای پاسخ‌دهی موثر و کارآمد به این ریسک‌ها. سپس، ترکیب روش‌شناسی حسابرسی با تحلیل‌های ساختاریافته و غیرساختاریافته داده‌ها، سوزن را در انبار کاه پیدا می‌کند. فناوری، ظرفیت آزمون حجم زیاد داده‌ها را دارد تا در نهایت توجه را به موارد خاصی جلب کند که ما نمی‌توانیم با چشم غیرمسلح آن‌ها را ببینیم. فناوری می‌تواند به الگوهای تاریخی و پیش‌بینانه داده‌ها و ناهنجاریهای داده‌ها اشاره کند که ممکن است نشان‌دهنده تقلب‌های ممکن، ریسک تحریف بااهمیت، داده‌های ناکامل یا نادرست، یا نبود کنترل داخلی یا کنترل‌های داخلی غیرموثر باشد. همانطور که گفته می‌شود، ما نمی‌دانیم چه چیز را نمی‌دانیم. این قابلیت‌های پیشرفته تحلیل می‌توانند به کشف روابط بین مبادله‌ای بین حساب‌هایی که به‌طور نوعی همسو نیستند، کمک و الگوهای غیرمعمول داده متقلبانه را نمایان کنند.

همانطور که شاید بدانید، مثالهایی که اینجا مطرح می‌کنم، تنها نمونه کوچکی از همه موارد هستند. برای حرفه حسابرسی، این یک دوره گذار و یک لحظه تعیین‌کننده

(Act) نامیده می‌شود را برعهده داشتیم. من این دیدگاه را داشتم که رمزگشایی و ارائه داده‌ها به عموم در شکل‌بندی قابل‌استفاده دوباره و قابل درک، منجر به وجود دولتی بهتر با شفافیت و نوآوری بیشتر خواهد شد. بزرگترین چالش‌هایی که در آن زمان با آن‌ها روبه‌رو بودم، امروز نیز در سرتاسر حرفه حسابرسی و نیروی کار جهانی به‌عنوان یک کل، صدق می‌کنند.

برای آماده‌بودن برای آینده، باید چشم‌اندازی جسورانه از آنچه ممکن است، داشته باشیم و گام‌های جسورانه‌ای برای دستیابی به آن برداریم. این نیازمند راهبران خلاق، شاغلان بالاستعداد و بسیار آموزش‌دیده، ریسک‌پذیران نظام‌مند و متفکران متنوع است تا برای منافع عمومی با هم کار کنند.

اگرچه من برای استفاده از داده‌ها و فناوری برای منافع عموم بسیار مشتاق هستم و باور دارم که فناوری نقشی حیاتی در آینده حسابرسی ایفا می‌کند، اما فناوری به‌تنهایی آینده را نمی‌سازد، مردم می‌سازند. مردم "آینده حسابرسی" هستند. شما "آینده حسابرسی" هستید. من بیشتر از همه با درهم‌آمیختگی مردم و فناوری برانگیخته می‌شوم. هیچ ماشینی نمی‌تواند جایگزین افراد شود. فناوری افراد را توانمند می‌کند تا روی مسایل ضروری‌تر و پیچیده‌تر تمرکز کنند. در حسابرسی، هر وظیفه کوچک، از جمع‌آوری نمونه، انجام مصاحبه با صاحبکار، تا آزمون یک کنترل داخلی، نمایانگر گسترش همه‌جانبه حسابرسی است؛ مانند شاخه‌ها برای یک درخت. به‌طور همزمان، ریشه‌ها باعث ثبات شده و بنیان را می‌سازند، مانند اصول اصلی اخلاق حرفه‌ای حسابرس؛ یعنی استقلال، درستکاری و تعهد نسبت به کیفیت.

ترکیب ابزار حسابرسی فناوری‌محور در شاخه‌ها، به حساب‌رسان اجازه می‌دهد بیشتر بر حوزه‌های پیچیده‌تر و پرریسک‌تر تمرکز کنند.

فناوری همچنین در حال تغییر رویکرد خطی کنونی به حسابرسی در زمینه برنامه‌ریزی، هدایت یک ارزیابی ریسک، انجام آزمونهای کنترل داخلی و آزمون جزئیات و یا رویه‌های تحلیلی بنیادی است. فناوری حساب‌رسان را قادر خواهد کرد که وظایف همزمان را انجام دهند، همراه با دور مستمر ارزیابی ریسک‌های حسابرسی و توانمندسازی یک فرایند حسابرسی

“

**فناوری و دیگر تحولها باید**

**دستیابی به هدف کیفیت حسابرسی را**

**آسانتر و کارآمدتر کنند**

**سپس فناوری می‌تواند**

**سطح ممکن کیفیت را افزایش دهد**

اندیشه بی‌رقیب در دنیای مدیریت است و به‌طور گسترده درباره نوآوری نوشته است: "هیچکس نمی‌تواند پیش‌بینی کند که یک نوآوری به یک کسب‌وکار مهم ختم می‌شود یا یک دستاورد متوسط. اما حتی اگر نتایج متوسط باشند، نوآوری موفق از ابتدا در نظر دارد تبدیل به یک استانداردگذار شود، جهت‌گیری یک فناوری جدید یا یک صنعت جدید را مشخص کند، تاکسب‌وکاری را بسازد که جلوتر از بقیه هست و خواهد ماند. اگر یک نوآوری از ابتدا هدف رهبری نداشته باشد، احتمال آن نمی‌رود که به اندازه کافی نوآورانه باشد." امیدوارم شما در نظر داشته باشید که پیشرو در مسیر باشید، زیرا درستکاری در گزارشگری مالی یکی از پایه‌های بازار سرمایه شفاف و کارآمد است.

حسابرسان برای تحلیل و حل مشکلات آموزش می‌بینند. ما در زمانی چالش برانگیز با مشکلاتی بزرگ و پیچیده زندگی می‌کنیم. حسابرسان آینده نباید با گذشتن از فصول پرمشغله، گرفتن ترفیع بعدی یا گرفتن شریک درگیر باشند. به‌طور مشابه، موسسات نباید با گرفتن صاحبکار بزرگ بعدی یا حداکثر کردن سود دست‌وپنجه نرم کنند. فناوری باید ما را به چالش بکشد تا برای گذاشتن اثر بزرگتر و اثر معنادارتر بکوشیم. امیدوارم شما برای ساختن آینده‌ای بهتر در کنار هم برای سرمایه‌گذاران و دنیای خودمان هیجان‌زده باشید. برای این‌که رهبر آینده حسابرسی باشید، باید رهبر کیفیت باشید.

برای دعوت من به این رویداد متشکرم. صحبت برای شما در این روز برای من افتخار است و می‌خواهم سخنانم را برای مطرح کردن هر پرسشی از طرف شما باز بگذارم.

### پانویس:

1- Digital Accountability and Transparency Act

### منبع:

• Christina Ho, *the Future of Auditing*, Speech at 2022 Deloitte/ University of Kansas Auditing Symposium, May 6, 2022, PCAOB.us.org.

است. همه جنبه‌های حسابرسی در نتیجه فناوری در حال تغییر است، چشم‌انداز ریسک افزایش یافته در نتیجه همه‌گیری، آثار انتظام‌بخشی و سیاسی و کمبود استعداد. آمادگی حرفه، اثر درخور توجهی بر ناشران و سرمایه‌گذاران خواهد گذاشت. به‌عنوان مرجع انتظام‌بخشی، باور دارم که این به نفع سرمایه‌گذاران است که هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام امریکا نقش فعالی در تسهیل این گذار ایفا کند.

• چرا باید به آینده حسابرسی اهمیت بدهیم و در آن سرمایه‌گذاری کنیم؟ این برای ما دارای اهمیت ویژه است که چرایی و چگونگی در نظر گرفتن هر تلاش درخور توجهی را درک کنیم. هر چه باشد، سفر به آینده یا هرگونه تلاش برای گذار، هرگز ساده نیست. چالش‌های فراوانی وجود خواهد داشت و دانستن چرایی، ما را در زمانهای سخت استوار نگاه خواهد داشت. با تغییر رویه‌های حسابرسی در یکپارچگی با ابزار حسابرسی فناوری محور، تدوین استانداردها برای هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام امریکا بیشترین اهمیت را دارد. دفتر حسابرس ارشد ما به‌تازگی برنامه کار تدوین استانداردها و پژوهش خود را به‌روز کرده است تا عزم هیئت برای دنبال کردن یک برنامه کار به‌شدت گسترش‌یافته تدوین استانداردها را اطلاع‌رسانی کرده و همچنین شفاف‌سازی درباره انتظارهای ما در زمینه زمان‌بندی این اقدامها را افزایش دهد. همانطور که کنترل داخلی بر گزارشگری مالی (ICFR) از بخش ۴۰۴ (ب) قانون ساربنز اکسلی، تبدیل به یکی از سنگ‌بناهای کیفیت حسابرسی شد و دیگر مراجع انتظام‌بخشی در سراسر جهان تلاش می‌کنند یک قانون مشابه وضع کنند، من می‌خواهم که هیئت همچنان در خط مقدم تدوین استانداردهایی فعالیت کند که مشوق و محرک نوآوری هستند. از تجربه خودم هنگام هدایت تغییرها و اصلاح‌های انتقالی در مقیاس بزرگ در گذشته، یاد گرفته‌ام که چشم‌انداز، اغلب به شجاعت نیاز دارد. شجاعت؛ زیرا آرمان‌گرا، پرریسک و حتی منجر به تنهایی است. من به‌خوبی آگاهم که در محیط انتظام‌بخشی، شما همیشه برای ریسک‌کردن پاداش نمی‌گیرید. با این حال، بنا بر گفته پیتر دراگر (Peter Drucker) که مهم‌ترین رهبر

سخنرانی آندریاس بارکو، رئیس هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در کنفرانس گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا:

## ۲۱ سال همکاری

### بحث و گفتگو با گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا



آندریاس بارکو (Andreas Barckow)، رئیس هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری<sup>۱</sup> (IASB)، در کنفرانس گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا (EFRAG)<sup>۲</sup> در سال ۲۰۲۲ با عنوان «گزارشگری شرکتی به کجا می‌رود؟» خطاب به نمایندگان سخنرانی کرد.

آندریاس در مورد رابطه هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری با گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا در طول سالها و همکاری در جهت هدف مشترک برای ایجاد یک گذرنامه<sup>۳</sup> جهانی در گزارشگری مالی برای شرکتهای چندملیتی صحبت کرد.

## مقدمه

خانمها و آقایان، ظهر همگی شما بخیر. به واقع باعث خوشحالی است که در این مناسبت مهم برای بزرگداشت دو دهه فعالیت گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا و اقدامهای این نهاد در زمینه گزارشگری مالی در اروپا، برای سخنرانی دعوت شده‌ام. رابطه من و گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا به سالها قبل برمی‌گردد، که با پژوهش اثرگذار من در مورد تمایز بین بدهیها و حقوق صاحبان سهام شروع شد و چند سال بعد به عضویت گروه تخصصی فنی گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا در آمدم؛ جایی که شاهد تغییرهای سازمانی ناشی از اصلاحات مایستادت (Maystadt) بودم. سپس نقشم را تغییر دادم و به خاطر این‌که به ریاست نهاد تدوین‌کننده استانداردها در آلمان منصوب شده بودم، به عنوان عضو هیئت گروه مشاوره گزارشگری مالی اروپا انتخاب شدم. در نهایت، مایه خرسندی و افتخار بود که از من خواسته شد به عنوان نایب رئیس گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا برای ریاست گفتگوهای فنی و کمک به رئیس وقت، ژان - پل گاوزز (Jean-Paul Gauzès) در فعالیتهایش، خدمت کنم.

وقتی در اوایل سپتامبر ۲۰۲۰ تصمیم گرفتم از این موقعیت کناره‌گیری کنم، با اندک پشیمانی همراه بود؛ زیرا به واقع از این نقش لذت بردم. با این حال، متوجه شده بودم که برای نقشی که اکنون در آن هستم مورد توجه قرار گرفته‌ام، در نهایت این تصمیم را به نفع هر دو سازمان گرفتم. من خوشحالم که می‌بینم رابطه ما همچنان سودمند است و مطمئن هستم که این امر در دوران تصدی من به عنوان رئیس هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، ادامه خواهد داشت.

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا بدون شک رابطه خاصی دارند. این شامل چندین سال همکاری، بحث و گفتگو است. ما همیشه یک هدف مشترک داشته‌ایم؛ صرف‌نظر از مواضعمان در موضوعهای مختلف. این هدف، ایجاد یک گذرنامه جهانی در گزارشگری مالی برای شرکتهای چندملیتی است، با همراهی گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا که از دیدگاه اتحادیه اروپا می‌بیند و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری به عنوان تدوین‌کننده استانداردهای بین‌المللی.

## ۲۱ سال کار با گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا

حفظ هر نوع رابطه‌ای که بیش از دو دهه به طول انجامیده و در واقع یک اقلیم را دربر گرفته، کار کمی نبوده است. هر دوی ما تاریخ تولد مشابهی داریم؛ بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی<sup>۴</sup> (IFRS) تاسیس شد و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری جلسه افتتاحیه خود را کمی قبل از ایجاد گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا برگزار کرد. بنابراین، منصفانه به نظر می‌رسد که بگویم تاریخ ما در هم تنیده است.

اما علاوه بر این، ۲۱ سال موفقیت مشترک بوده است. در سال ۲۰۰۲، اروپا مقررات استانداردهای بین‌المللی حسابداری<sup>۵</sup> (IASs) را تصویب کرد که براساس آن، شرکتهای پذیرفته‌شده در بازارهای اوراق بهادار انتظام‌بخشی شده، از جمله بانکها و شرکتهای بیمه، باید از سال ۲۰۰۵ به بعد صورتهای مالی تلفیقی خود را مطابق با استانداردهای بین‌المللی حسابداری تهیه کنند.

تصمیم اروپا برای به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی<sup>۶</sup> (IFRS)، مشوق لازم را برای پیروی اکثر کشورهای دیگر جهان ایجاد کرد. بیش از ۱۴۰ حوزه گزارشگری، استانداردهای هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری را در سراسر جهان به‌کار گرفته‌اند. بنابراین، می‌توان گفت که موفقیت ما، موفقیت اروپا نیز هست. این کمک بزرگی به جهان است - فقط شاهد باشید که چگونه کیفیت و ثبات گزارشگری مالی در سراسر جهان بهبود یافته است.

گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا تاثیر سازنده و مثبتی بر اروپا در به رسمیت شناختن شایستگی در داشتن استانداردهای گزارشگری مالی جهانی داشته است. همکاری بین دو سازمان ما منجر به پیشرفت واقعی در تضمین مربوط بودن گزارشگری مالی برای همه سرمایه‌گذاران و ذینفعان گسترده‌تر شده است، تا آن‌ها بتوانند تصمیمهای آگاهانه بگیرند. در طول سالیان متمادی، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا به‌طور جمعی چالشهای گزارشگری را حل کرده‌اند. حتی اگر در مواقعی گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا دیدگاههای متفاوتی نسبت به هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری مطرح کند، گفتگو و

مشارکت‌کننده منظم است، چه از طریق مبادلات غیررسمی، چه از طریق اظهار نظر کتبی یا حضور در همنشینی مشورتی استانداردهای حسابداری<sup>۷</sup> (ASAF). گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا همچنین کمک بزرگی در ارتباط با حوزه‌های گزارشگری و ذینفعان مختلف در اروپا و سازماندهی فعالیتهای اطلاع‌رسانی هدفمند و عمومی است. و مورد آخر که مورد مهمی است، کار پیشگیرانه این گروه که باعث ایجاد بحث در مورد موضوعهایی می‌شود که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری می‌تواند کار روی آن‌ها را در نظر بگیرد. ناگفته نماند که زمان صرف‌شده در سمتهای مختلف در گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا و به‌عنوان رئیس یک تدوین‌کننده استانداردهای ملی، به من بینشی داده است که بتوانم نقشی را که اکنون به‌عنوان رئیس هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری ایفا می‌کنم را هدایت کنم. درک وظایف، نیازها و ظرفیتهای متفاوتی که در سرتاسر جهان وجود دارد، یک پیش‌نیاز ضروری برای توسعه مشارکتهای معنادار در گزارشگری مالی در سطح جهانی است.

با این حال، ما نباید فراموش کنیم که همه ما یک هدف مشترک داریم و همه در جهت منافع عمومی کار می‌کنیم. بنابراین ما باید اطمینان پیدا کنیم که ترجیحهایی محلی مانع دستیابی و حفظ هدف عالی یک زبان گزارشگری جهانی نمی‌شود.

### آینده

بنابراین، با نگاه کردن به آینده، چه چیزی در انتظار شماست؟ خوب، می‌توانم بگویم که اولویت کلیدی هم برای هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و هم برای گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا، ایجاد تعادل بین نیازهای متنوع گسترده وسیعی از ذینفعان است. ما باید با دقت نقاط مناسب تمرکز و جایی که در واقع اهمیت دارد را انتخاب کنیم. ما باید توجه داشته باشیم که هر تغییری به‌معنای هزینه برای همه افراد در سامانه است. ما باید ظرفیت ذینفعان را برای رویارویی با تغییرها و همچنین زمان و منابع صرف‌شده برای اجرای آن‌ها را در نظر بگیریم.

برای کمک به این امر، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در اوایل سال جاری، پس از تحلیل بازخورد از

## پروژه صورتهای مالی

### اساسی به‌خوبی پیش می‌رود و

### شفافیت را تا حد زیادی افزایش داده و

### مقایسه‌پذیری گزارش عملکرد را

### در سطح جهانی بهبود می‌بخشد

بحثهای ما همیشه با هدف ارتقای گزارشگری مالی از طریق فراهم کردن شفافیت برای افرادی که برای تصمیم‌گیری خود به اطلاعات در دسترس عموم متکی هستند، انجام شده است. مانند هر رابطه دیگری، رابطه ما گاهی اوقات چالشهایی داشته است. ما همیشه با یکدیگر موافق نبوده‌ایم: گاهی اوقات به این دلیل بود که ما خطوط فنی مختلف مباحثه را دنبال می‌کردیم. گاهی اوقات به دلیل وظایف متفاوت ما؛ از آنجا که گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا در خدمت منافع عمومی اروپا است و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری باید یک محیط جهانی را در نظر بگیرد. با این حال، این چالشها رابطه طولانی‌مدت و مبتنی بر اعتماد ما را تضعیف نمی‌کند.

ما شکی نداریم که درون‌داد گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا ارزشمند است - نه فقط در آنچه بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، و به‌طور خاص هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری انجام می‌دهد، بلکه در سراسر اروپا نیز چنین است. گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا تضمین می‌کند صدای کسانی که در صورت لزوم ابزار برای مشارکت در کار ما ندارند، همچنان شنیده می‌شود.

مشارکت مداوم گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا در کار فنی ما به‌خوبی آگاهی‌بخش است و به پیشرفت پروژه‌های ما کمک زیادی می‌کند. گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا یک

ذینفعان در مواردی که به پاسخهای تسریع شده نیاز باشد، پاسخگو است. نمونه‌هایی در این زمینه، از جمله کار بر روی شفاف‌سازی چگونگی به‌کارگیری معیارهای طبقه‌بندی برای ابزارهای به‌اصطلاح مرتبط با عوامل محیطی، اجتماعی و راهبردی<sup>۱۱</sup> (ESG) در چارچوب استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ است، جایی که ما به دنبال انتشار پیش‌نویس پیشنهادی در اوایل سه‌ماهه دوم سال آینده هستیم.

حوزه دیگر، مربوط به ارائه معافیت موقت شرکتها از محاسبه مالیاتهای معوق مربوط الزامهای مالیاتی به‌اصطلاح ستون دوم<sup>۱۲</sup> سازمان همکاری و توسعه اقتصادی<sup>۱۳</sup> (OECD) است. این معافیت مربوط به دوره بین تصویب و تاریخ اجرایی شدن چنین قوانین مالیاتی است که از سوی حوزه‌های گزارشگری معرفی شده است و باید به به‌کارگیری این ابتکار مهم سازمان همکاری و توسعه اقتصادی کمک زیادی کند.

همانطور که از قبل اشاره کردم، ذینفعان نیز پیشنهادهای خود در مورد پروژه‌های جدید که هیئت می‌تواند کار روی آنها را در نظر بگیرد، ارائه کردند. و چقدر خوب عمل کردند: ما پیشنهادهایی برای حدود ۷۰ پروژه جدید دریافت کردیم! در تلاشی عاقلانه برای گوش دادن به بازخورد سهامداران برای اولویت‌بندی پروژه‌های تکمیل شده، در حال حاضر در برنامه‌کار، تصمیم سختی گرفتیم و تنها دو پروژه جدید را به مجرای پژوهش هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری اضافه کردیم. این پروژه‌ها بر صورت جریانهای نقدی و داراییهای نامشهود تمرکز دارند که می‌دانم هر دو برای گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا در اولویت هستند. این پروژه‌ها منعکس‌کننده تغییرهای عمده در محیط ما مانند مدل‌های کسب‌وکار جدید، اهمیت فزاینده مالکیت معنوی و رشد اقتصاد دیجیتال و تراکنشهای غیرنقدی هستند.

ما همچنین یک پروژه تعمیر و نگهداری در مورد ریسکهای مرتبط با آب‌وهوا در گزارش‌های مالی اضافه کردیم تا بررسی کنیم که آیا پیشینه پژوهشی مبتنی بر اصول ما می‌تواند با در زمینه در نظر گرفتن ریسکهای غیرمالی بلندمدت در صورت‌های مالی به‌طور گسترده‌تر، از اصلاحات سود برد یا خیر. در مجموع، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بدون شک تلاش کرده است که در پاسخگویی به بازخوردها، بر پایه

جلسه مشاوره سوم دستور کار هیئت، اولویت‌های کلیدی خود برای پنج سال آینده را منتشر کرد.

آنچه شنیدیم این است که باید تعادل فعلی خود را در فعالیتهای حفظ کنیم. با این حال، ما همچنین شنیدیم که باید کار در زمینه گزارشگری دیجیتال و دسترس‌پذیری را به‌مقدار کم افزایش دهیم. علاوه بر این، به ما گفته شد که قبل از شروع هر پروژه بزرگ جدید، پروژه‌های موجود در برنامه کار را تکمیل کنیم، این شامل انجام **بازبینیهای پس از اجرا**<sup>۱۴</sup> (PIRs) در **استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹** (IFRS 9) با عنوان «ابزار مالی»، **استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵** (IFRS 15) با عنوان «درآمد حاصل از قرارداد با مشتریان» و **استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶** (IFRS 16) با عنوان «اجاره‌ها» می‌شود.

به‌رغم درخواست فراوان مبنی بر این‌که باید پروژه‌های فعلی در اولویت را به پایان برسانیم، همچنین از ما خواسته شد تا پروژه‌هایی را اضافه کنیم که به تغییرهای درخور توجه در محیط پاسخ می‌دهند و با همکاری همتای جدیدمان، هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری، کار کنیم.

پس چگونه نشان داده‌ایم که به بازخوردها گوش می‌دهیم؟ ما مشغول کار برای تکمیل ۲۰ پروژه در برنامه کار فعلی هستیم. اگر بخواهم فقط دو مورد را انتخاب کنم: پروژه **صورت‌های مالی اساسی**<sup>۱۵</sup> به‌خوبی پیش می‌رود و شفافیت را تا حد زیادی افزایش داده و مقایسه‌پذیری گزارش عملکرد را در سطح جهانی بهبود می‌بخشد. امیدواریم بتوانیم در سال آینده بحث‌های فنی خود را به پایان برسانیم، پس با ما همراه باشید. در **پروژه سرقتی و کاهش ارزش**<sup>۱۶</sup> نیز تصمیم‌های مهمی گرفته شده است. با در نظر گرفتن تمام بازخوردهای به‌دست‌آمده، تصمیم گرفتیم مدل حسابداری فقط کاهش ارزش را برای سرقتی حفظ کنیم و در **استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳** (IFRS 3) با عنوان «ترکیبهای تجاری» در مورد اطلاعات مربوط به عملکرد بعدی تحصیل، الزام به مجموعه‌ای جامع از موارد افشا را پیشنهاد کنیم. این دو تصمیم، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری را قادر می‌سازد تا پروژه را به‌زودی به مرحله تدوین استاندارد منتقل کند.


هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری همچنین به

حسابداری در مورد همکاری با یکدیگر در پروژه‌هایی مانند گزارش تفسیری مدیریت<sup>۱۴</sup>، داراییهای نامشهود<sup>۱۵</sup> و گزارشگری ریسک آب‌وهوا را منعکس کنند.

### نتیجه‌گیری

برای پایان دادن به سخنانم، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و در واقع بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مشتاق همکاری با گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا برای ادامه کار در حفظ و سپس ارتقای زبان گزارشگری مالی جهانی و تقویت یک بازار جهانی سرمایه، که هدف مشترک ماست، هستند. این تاکنون یک رابطه فوق‌العاده رضایت‌بخش و محوری بوده است و امیدوارم این روند ادامه یابد.

اکنون و اینجا ۲۰ سال بعد از این رابطه خاص است و برای همه شما در گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا، برنامه بزرگداشت سالگرد فوق‌العاده‌ای را آرزو می‌کنم.

از توجه شما سپاسگزارم. 

### پانوشتها:

- 1- International Accounting Standards Board (IASB)
- 2- European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG)
- 3- Passport
- 4- International Financial Reporting Standards Foundation (IFRSF)
- 5- International Accounting Standards (IAS)
- 6- International Financial Reporting Standards (IFRS)
- 7- Accounting Standards Advisory Forum (ASAF)
- 8- Post-implementation Reviews (PIRs)
- 9- Primary Financial Statements
- 10- Goodwill and Impairment
- 11- Environmental, Social and Governance (ESG)
- 12- Pillar Two
- 13- Organization for Economic Co-operation and Development (OECD)
- 14- Management Commentary
- 15- Intangible Assets

### منبع:

- Andreas Barckow, **21 Years of Collaboration, Debate and Discussion with EFRAG**, IFRS.org, 2022

## اتصال در درجه اول از جهت

تولید مهم است به این معنی که

## اطلاعات تولیدشده از سوی

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری

و هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری

باید به یکدیگر مرتبط شوند

سخن «مشت نمونه خروار است» عمل کند!

نتایج بازخورد نشان داد که ذینفعان می‌خواهند شاهد همکاری نزدیک بین هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری باشند. همکاری با هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری حوزه‌ای است که بسیاری از ذینفعان در مشورتخواهی‌های مختلف به آن اشاره می‌کنند. برای ما، اتصال در درجه اول از جهت تولید مهم است، به این معنی که اطلاعات تولیدشده از سوی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری باید به یکدیگر مرتبط شوند. جهت فرایند در مورد چگونگی رسیدن به آنجا مهم است، اما نباید تمرکز اصلی باشد. ما منابع کارکنان ارشد هر دو هیئت را در آن قرار داده‌ایم تا مطمئن شویم زمانی که «پل ارتباطی» ظرفیت شروع گفتگوهای موضوعی را داشته باشد، «اتاق فرمان» آماده است. این آماده‌سازی شامل بازبینی اسناد هیئت هم‌تا و تبادل اطلاعات در خصوص موارد و تصمیم‌های کلیدی در دستورکار هر هیئت می‌باشد. امیدوارم کسانی که در پاسخ به مشورتخواهی دستورکار هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری در اوایل سال آینده اظهار نظر می‌کنند، بازخورد مشورتخواهی اخیر دستورکار هیئت استانداردهای بین‌المللی



# سخنرانی مهم گابریلا فیگویرا دو دیاس رئیس هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران در نشست سالانه فدراسیون جهانی بورس

میهمانان ارجمند، اعضای محترم میزگرد، من به‌واقع مفتخرم که این فرصت را دارم تا در نشست سالانه فدراسیون جهانی بورس<sup>۱</sup> (WFE) در جواهر مدیترانه، جزیره مالت (Malta)، این سخنرانی را ارائه دهم.

من در جایگاه ریاست هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران<sup>۲</sup> (IESBA) اینجا هستم، که افتخار می‌کنم از ژانویه سال جاری به این سمت منصوب شده‌ام.

اجازه دهید به‌اختصار شما را با هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران آشنا کنم و آنچه را که ممکن است واضح نباشد، نشان دهم: این‌که امروز اینجا در کنگره فدراسیون جهانی بورس از منظر یک استانداردهاگذار برای حسابداران حرفه‌ای در مورد پایداری برای نمایندگان بورسهای اوراق بهادار صحبت می‌کنم، معنا پیدا می‌کند.



## هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران و آیین اصول اخلاق حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران

هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران یک هیئت استانداردگذار جهانی مستقل است که در خط مقدم استانداردگذاری در زمینه اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای فعالیت می‌کند. آیین اخلاق حرفه‌ای هیئت، مجموعه‌ای پایا<sup>۳</sup>، جامع و پویا از استانداردهای اخلاق حرفه‌ای، از جمله الزامهای استقلال حسابرس، با هدف همسویی یکنواخت ارزشها و رویکردها با توجه به تهیه و اطمینان از گزارشگری شرکتی ارائه می‌دهد.

آیین اخلاق حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران که در بیش از ۱۲۰ حوزه گزارشگری به‌کار گرفته شده و به حدود ۴۰ زبان ترجمه شده است، “راهنمای” اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای در سطح جهان است. اخلاق حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران با پشتوانه پنج اصل بنیادین - درستکاری، واقع‌بینی، شایستگی و مراقبت حرفه‌ای، رازداری و رفتار حرفه‌ای - نقش مهمی در رفتار حسابداران ایفا می‌کند و آن‌ها را در مورد نحوه برخورد اخلاقی با امور روزمره خود، خواه سختی تحلیل‌هایشان باشد، یا ذهن پرسشگری که به‌کار می‌گیرند، یا وظیفه‌شان برای به‌چالش کشیدن اطلاعات و توضیحاتی ارائه‌شده از سوی مدیریت، راهنمایی می‌کند.

مهمتر از همه، این آیین زمانی که حسابداران با تصمیم‌های اخلاقی حساس در تهیه یا اطمینان بخشی گزارشگری شرکت روبه‌رو می‌شوند، آن‌ها را راهنمایی می‌کند. تعادل بین وظیفه حرفه‌ای رازداری در مقابل وظیفه در قبال منافع عمومی برای گزارش اقدام‌های غیرقانونی مشکوک از سوی شرکت یا صاحبکار؛ ابهام‌های موجود در ارائه خدمات برنامه‌ریزی مالیاتی در مقابل بُعد منافع عمومی شرکتها و پرداخت سررسید مالیاتی توسط صاحبکار؛ رسیدگی به فشارها برای امضا یا تایید انطباق یک گزارش مالی یا غیرمالی که واقعیت بنیادی شرکت را منعکس نمی‌کند؛ یا مسایل مربوط به استقلال و

تضاد منافعی که حسابرسان بارها با آن روبه‌رو می‌شوند، برای مثال هنگام ارائه خدمات غیراطمینان‌بخشی به صاحبکاران حسابرسی؛ تنها چند نمونه از پرسش‌های اخلاقی هستند که هنگام گزارشگری شرکتی با آن روبه‌رو شده‌اند.

### اطلاعات شرکت، بازارهای سرمایه و بورسهای اوراق بهادار

قبل از منصوب شدن به‌عنوان رییس هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران، من به‌عنوان رییس کمیسیون اوراق بهادار پرتغال<sup>۴</sup> (PSC) و کمیسیون بورس اوراق بهادار برزیل<sup>۵</sup> (CMVM)، و همچنین به‌عنوان عضو هیئت سازمان بین‌المللی کمیسیونهای بورس اوراق بهادار<sup>۶</sup> (IOSCO) خدمت می‌کردم. بنابراین من از نیازهای بازار سرمایه و از پیوندهای نزدیک بین اطلاعات شرکتی با کیفیت که با رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای تهیه و ارائه و از سوی استانداردهای پایا پشتیبانی شده‌اند، و از بازارهای سرمایه دارای کارکرد مناسب، آگاهم.

بازار کارآمد، بازاری است که بتواند خریداران و فروشندگان ابزار مالی را گرد هم آورد.

بورسهای اوراق بهادار و بسترهای معاملاتی به‌نوبه خود نقطه تلاقی و فرصتهای معاملاتی را در اختیار شرکت‌هایی که به‌دنبال تامین سرمایه و سرمایه‌گذارانی که به‌دنبال شرکت‌هایی برای سرمایه‌گذاری پول خود هستند، قرار می‌دهد.

بنابراین، پیوند بین هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران و مأموریت و هدف بورسهای اوراق بهادار بسیار روشن است: هدف هر دو ارائه یک چارچوب و زیرساخت مناسب برای تصمیم‌های سرمایه‌گذاری مسئولانه و آگاهانه، مبتنی بر اطلاعات شرکتی محکم و اتکاپذیر، تهیه و اطمینان بخشی شده در برابر بهترین استانداردهای اخلاق حرفه‌ای در حمایت از عملکرد کارآمد کسب‌وکارها، بازارهای مالی، توسعه اقتصادی و رفاه اجتماعی است.

### نقش اساسی اخلاق حرفه‌ای در اعتماد عمومی و جهانی پایدارتر

در طول دو دهه گذشته، ما شاهد تعداد زیادی از رسواییها

دلایل زیادی به عنوان عامل این رسواییها و فروپاشیها شناسایی شده است. متناوبترین موقعیتها، به رویهها و رفتار شرکتی نامناسب، گسترده و پایدار اشاره دارد. اما در نهایت، همه موارد آشکارکننده شکست اخلاق حرفه‌ای و فرهنگ شرکتی به عنوان یک علت اصلی هستند؛ از مدیریت ضعیف ریسک و کوتاه‌مدت‌گرایی تا کلاهبرداری محض.

بنابراین، بازگرداندن اعتماد و ایجاد انگیزه‌های صحیح برای کارکرد مناسب و عملکرد متناسب با هدف بازارهای سرمایه ضروری است، تا یک منبع جایگزین یا مکمل برای تامین مالی به شرکتها و خانواده‌ها ارائه شود. پیشبرد فرایند فوری تغییر فرهنگهای کسب‌وکار به سمت مدل‌های اخلاقی‌تر، مبتنی بر ارزشها و پایدار، جلوگیری از آثار منفی بر یکپارچگی نظام اقتصادی و تعادل اجتماعی، ضروری است.

### حسابداران حرفه‌ای و فرهنگ شرکتی

حسابداری و گزارشگری شرکتی و همچنین حسابرسی و اطمینان‌بخشی که مشمول آن هستند، اساسی‌ترین ارکان اعتماد ذینفعان نسبت به شرکتها هستند. این چیزی است که به آنها اجازه می‌دهد ببینند و درک کنند که یک شرکت چقدر از نظر مالی سالم است، چقدر پایدار است، و چقدر احتمال دارد که کیفیت یا مشتریان، بازده برای طلبکاران و سرمایه‌گذاران، سود برای سهامداران و ارزش برای اقتصاد و شهروندان ایجاد کند.

حسابداران حرفه‌ای نقش مهمی در تغییر فرهنگ شرکت، پرهیز از مسایل مربوط به شهرت و بازگرداندن اعتماد دارند. به همین ترتیب، استانداردهای اخلاق حرفه‌ای با ایجاد یک رویکرد استانداردگذاری متمرکز بر عمل، رفتار و فرهنگ حسابداران و شرکتهایی که در آن کار می‌کنند یا به آنها خدمات ارائه می‌دهند، به قطع به این هدفها کمک می‌کنند. این نشان‌دهنده سهم بیشتر استانداردهای اخلاق حرفه‌ای در رشد اقتصادی، تعادل اجتماعی و ایجاد ارزش است.

درخواست از شرکتها برای در پیش گرفتن رفتارهای اخلاقی و مدل‌های کسب‌وکار پایدار به‌طور چشمگیری افزایش یافته و انکارناپذیر شده است. رشد سریع و فراگیر اهداف پایداری، که به‌وسیله هدفهای توسعه پایدار سازمان ملل متحد<sup>۱</sup>

## آیین اخلاق حرفه‌ای

### هیئت استانداردهای بین‌المللی

### اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران

### در بیش از ۱۲۰ حوزه گزارشگری

### به‌کارگرفته شده و به حدود ۴۰ زبان

### ترجمه شده است

و فروپاشیهای شرکتی بوده‌ایم. این رویدادها فراتر از تاثیر مستقیم و شدید خود بر دوام شرکتها، آثار شگرفی بر سرمایه‌گذاران، کارکنان، مشتریان، زنجیره تامین و اعتبار و در مقیاس گسترده‌تر، بر زیست‌بوم اقتصادی و اجتماعی داشته است. آن‌ها انگیزه سرمایه‌گذاران برای تامین مالی شرکتها را کاهش داده و افزایش شرکتها برای رفتن به بازار را از بین برده‌اند و امید دستیابی به هدف کارکرد سالم شرکتها، بازارهای مالی و کل سامانه اقتصادی را از بین برده‌اند.

کاهش جهانی چشمگیر عرضه‌های اولیه سهام<sup>۲</sup> (IPOs) که بورسهای اوراق بهادار به طرز نگران‌کننده‌ای شاهد آن بوده‌اند و افزایش تعداد تصمیمهای خروج از بورس در ۱۵ سال گذشته، نشان‌دهنده کاهش اعتماد شرکتها و سرمایه‌گذاران نسبت به بازار است که پیامدهای شدیدی بر پویایی اقتصادی، خلق و توزیع ارزش، و ثبات مالی دارد.

با نگاهی به گذشته، به‌راحتی به این نتیجه می‌رسیم که اگر نه همه، بیشتر این رویدادها، رفتار غیراخلاقی از سوی افرادی که در داخل یا از طرف یک شرکت اقدام می‌کنند را شامل می‌شود، که حسابداری و گزارشگری نادرست یا نامناسب نقش مهمی در آن ایفا کرده است.

(UN SDG) چارچوب‌بندی شده است، این روند را پیش می‌برد.

با این حال، به‌طور گسترده‌تر، بررسی روزافزونی از سوی ذینفعان در مورد رویکردهای مدیریت ناپایدار وجود دارد: مدیریت منفعت طلبانه، نتایج مغرضانه و با تمرکز کوتاه‌مدت، فساد، رشوه، و تقلب در کسب‌وکار و بخش امور مالی، به‌طور فزاینده‌ای در معرض انتقاد شدید قرار دارند. جامعه از هزینه‌های بالای **تخلف**<sup>۹</sup> در بخش شرکت، برای شهروندان و برای کل سامانه اقتصادی، آگاه‌تر شد.

### نقش هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران در گزارشگری و اطمینان‌بخشی پایداری

در پاسخ به این فراخوان، بازارهای مالی شاهد رشد فزاینده‌ای در افشای اطلاعات پایداری- از جمله مسایل محیطی، اجتماعی و راهبردی<sup>۱۰</sup>- بوده‌اند. از آنجایی که این اطلاعات به‌تدریج در تصمیم‌های تخصیص سرمایه سرمایه‌گذاران و همچنین سایر تصمیم‌های مشتریان، کارکنان، سازمان‌های دولتی و سایر ذینفعان مورد استفاده قرار می‌گیرد، مهم است که به اندازه اطلاعات مالی اتکا پذیر باشد تا بتواند اعتماد عمومی توجیه‌پذیری نسبت به آنچه گزارش شده است، ایجاد کند. **طرح بورسهای اوراق بهادار پایدار سازمان ملل متحد**<sup>۱۱</sup> (UN SEI)، با هدف ادغام اقدام‌های مثبت همه مراجع انتظام‌بخشی مسئول، استانداردها، متخصصان و نقش‌افزینان در بازار در پیشبرد پروژه مالی پایدار، نمونه‌ای از میزان ضرورت کارکرد یکنواخت زیست‌بوم مالی به‌نفع شهروندان و سیاره زمین است. حسابداری یک عنصر حیاتی از این زیست‌بوم است که نقش مهمی در گزارشگری پایداری به‌عنوان بستر تصمیم‌گیریهایی آگاهانه سرمایه‌گذاری پایدار دارد. به‌همین دلیل بسیار مهم است که در تهیه، ارائه و اطمینان از اطلاعات مالی و کمک به مبارزه با **سبزشویی**<sup>۱۲</sup>، از سوی چارچوب‌های اخلاقی آیین هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران هدایت شود. در این راستا، جامعه انتظام‌بخشی بین‌المللی نقش کلیدی هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای

حسابداران در توسعه این استانداردها را به‌رسمیت شناخته است. به‌طور خاص، در ۲۲ ژوئن ۲۰۲۲، **هیئت ثبات مالی**<sup>۱۳</sup> (FSB)، هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران را به‌عنوان استانداردگذار مناسب برای توسعه استانداردهای اخلاق حرفه‌ای لازم برای ایجاد زیرساختی برای گزارشگری پایداری و اطمینان‌بخشی تایید کرد. سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های بورس اوراق بهادار به‌تازگی بیانیه‌ای صادر کرد که در آن از برنامه‌های هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران برای توسعه استانداردهای جهانی اطمینان‌بخشی، اخلاق حرفه‌ای و استقلال استقبال کرد، که مخصوص حرفه خاصی نیستند و می‌توانند از اعتباردهی اطلاعات مربوط به پایداری، صرف‌نظر از این‌که چه کسی آن را اجرا می‌کند، پشتیبانی کنند.

### طرح پروژه پایداری هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران

هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران به‌واقع به‌طور قاطع به این تحولها پاسخ می‌دهد. این سازمان متعهد شده است که استانداردهای اخلاق حرفه‌ای و استقلال به‌موقع و متناسب با هدف را برای گزارشگری و اطمینان‌بخشی پایداری در هماهنگی نزدیک با **هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری**<sup>۱۴</sup> (ISSB) و هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران ایجاد کند.

یک موضوع راهبردی که هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران به‌شدت در حال بررسی آن است، چگونگی پاسخ‌دهی به بهترین شکل به فراخوان استانداردهای حرفه‌گریز با توجه به اطمینان‌بخشی پایداری پاسخ دهد.

در واقع، در برخی از حوزه‌های گزارشگری اصلی، مانند **اتحادیه اروپا** (EU) در چارچوب دستورالعمل گزارشگری پایداری شرکتها، یا در **ایالات متحده امریکا** (US)، بازار اعتباردهی پایداری اکنون به روی همه ارائه‌دهندگان اعتباردهی از قبل باز بوده یا اکنون باز است، و اجازه می‌دهد اعتباردهی پایداری به‌وسیله موسسه حسابرسی یا هر نهاد

استانداردهای پایا، سالم و درخور اجرا در سطح جهانی، برای پشتیبانی از گزارشگری و اعتباردهی پایداری موثق، و بنابراین، برای پروژه گسترده‌تر تامین سرمایه بخشهای کسب‌وکار و امور مالی برای گذار، وجود دارد.

در حالی که هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران همه ذینفعان کلیدی را به‌طور فعال در این فرایند درگیر خواهد کرد، از همه نقش‌افزینان دیگر در زیست‌بوم، از جمله اعضای فدراسیون جهانی بورس دعوت می‌کنم که به ایفای نقش خود ادامه داده و اهمیت حیاتی استانداردهای جهانی اخلاق حرفه‌ای برای گزارشگری و اعتباردهی پایداری و عملکرد یکپارچه بورسهای اوراق بهادار و بازارهای پایدار را به رسمیت بشناسند.



#### پانوشتها:

- 1- World Federation of Exchanges (WFE)
- 2- International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)
- 3- Robust
- 4- Portuguese Securities Commission (PSC)
- 5- Comissão Do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM)
- 6- International Organization of Securities Commissions (IOSCO)
- 7- Initial Public Offerings (IPOs)
- 8- United Nations Sustainable Development Goals (UN SDG)
- 9- Wrongdoing
- 10- Environmental, Social and Governance Matters
- 11- The UN Sustainable Exchanges Initiative (UN SEI)
- 12- Greenwashing
- 13- Financial Stability Board (FSB)
- 14- International Sustainability Standards Board (ISSB)

#### منبع:

• Keynote Address of IESBA Chairwoman Gabriela Figueiredo Dias to the World Federation of Exchanges' (WFE) Annual Meeting, www.IFRS.Org, September 2022

## حسابداری و گزارشگری شرکتی

### و همچنین حسابرسی و

### اطمینان بخشی که مشمول آن هستند

### اساسی ترین ارکان اعتماد ذینفعان

### نسبت به شرکتها هستند

دیگری ارائه شود. ایجاد شرایط یکسان در این زمینه یک موضوع حیاتی برای منافع عمومی است. بدون آن، این خطر آشکار وجود دارد که بازارها به سمت تهیه‌کنندگان کم هزینه اما با کیفیت پایینتر حرکت کنند، که ممکن است به سرمایه‌گذاران و سایر سهامداران آسیب رسانده و در نهایت اعتماد عمومی به اعتباردهی پایداری را تضعیف کند. این در راستای منافع عمومی است که همه تهیه‌کنندگان اعتباردهی، خواه از حرفه حسابداری و خواه از غیرحرفه حسابداری، ملزم به همان سطح بالای رفتار اخلاق حرفه‌ای و استقلال باشند. در حالی که این وظیفه مرجع انتظام بخشی است که تصمیم بگیرد چه کسی باید استانداردهای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران را رعایت کرده و آن‌ها را اجرا کند، هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران آماده است استانداردهای اخلاق حرفه‌ای و استقلال باکیفیت را که برای هر تهیه‌کننده اعتباردهی قابل استفاده است، در دسترس قرار دهد.

#### جمع بندی

در پایان، یک فرصت بی‌بدیل برای ایجاد زیرساختی برای

# ده موسسه حسابرسی برتر جهان در سال ۲۰۲۳

در دنیایی که اعتبار حرفه‌ای اهمیت دارد، کسب‌وکارها باید اطمینان پیدا کنند که حسابهای مالی آنها دقیق، به‌روز و مطابق با آخرین الزامهای نظارتی بوده و این به‌معنای انجام حسابرسیهای منظم است. برای پاسخگویی به این نیاز روزافزون، صنعت حسابرسی همواره در حال رشد است. اکنون بازار جهانی برای خدمات حسابرسی بیش از ۲۰۰ میلیارد دلار است و برآورد می‌شود تا سال ۲۰۲۶ به بیش از ۲۸۰ میلیارد دلار برسد. با وجود آن‌که موسسات حسابداری کوچکتر به خدمات‌رسانی به جامعه محلی و کسب‌وکارهای کوچکتر ادامه می‌دهند، اما بازار زیر سلطه گولهای حسابداری جهانی است. در این مقاله، به ده مورد از بزرگترین آنها خواهیم پرداخت. اما پیش از بررسی دقیق، اجازه دهید به یک پرسش مهم پاسخ دهیم.



دیلویت یک غول حسابرسی واقعی است که بیش از ۱۱ میلیارد دلار به تنهایی از عملکرد حسابرسی و خدمات اطمینان بخشی کسب می‌کند. افزون بر حسابرسی، مجموعه‌ای از خدمات مشاوره‌ای با تمرکز بر حوزه‌های زیر را ارائه می‌دهد:

- مشاوره حقوقی؛
- خدمات مدیریتی؛
- خدمات مالیاتی؛
- خدمات مشاوره بازرگانی؛
- مشاوره مالی، از جمله مدیریت دارایی و مدیریت سرمایه‌گذاری؛ و
- مشاوره ریسک.

دیلویت در میان رقابت قوی میان موسسات، همواره به عنوان موسسه شماره یک حسابداری و خدمات حرفه‌ای رتبه‌بندی شده است. همچنین به طور گسترده به عنوان یکی از بهترین مکانها برای ارائه خدمات حرفه‌ای در حسابداری، حسابرسی، امور مالیاتی یا حقوقی دیده می‌شود.

## ۲- موسسه پرایس واترهاوس کوپرز (PwC)

درآمد: ۵۰/۳ میلیارد دلار  
تعداد کارکنان: ۳۲۸٫۰۰۰ نفر  
دفتر مرکزی: لندن، بریتانیا  
موسسه پرایس واترهاوس کوپرز (PricewaterhouseCoopers) که به طور معمول پی‌دیلوی سی (PwC) نامیده می‌شود، دومین موسسه بزرگ حسابداری در جهان است. از نظر درآمد، نیروی کار و دسترسی جهانی، در فاصله نزدیک به موسسه دیلویت قرار دارد. این موسسه در حال حاضر ۷۴۲ دفتر منطقه‌ای در ۱۵۷ کشور جهان دارد.

برخلاف این که پرایس واترهاوس کوپرز از نظر درآمد کل از موسسه دیلویت جامانده است، اما از جنبه درآمد حاصل از حسابرسی و خدمات اطمینان بخشی پیشرو است و تنها از این عملکرد، ۱۸ میلیارد دلار به دست می‌آورد. جالب اینجاست که این موسسه بالاترین درآمد را به ازای هر کارمند در چهار موسسه بزرگ حسابداری دارد، که نشان می‌دهد این سازمان به خوبی اداره می‌شود.

این موسسه افزون بر حسابرسی، مجموعه کاملی از خدمات

## آیا موسسات حسابرسی و موسسات حسابداری یکسان هستند؟

پاسخ در گفتگوهای عمومی بلی است. اگر چه حسابرسی و حسابداری نحوه عملهای متفاوت هستند، اما تا حد زیادی به هم وابسته‌اند و هدف جامع یکسانی را به اشتراک می‌گذارند: اطمینان دادن نسبت به صحت و قابلیت اعتماد اطلاعات مالی کسب‌وکار. برای داشتن یک تصویر واضحتر، بیایید تعریف کنیم که این دو حوزه شامل چه مواردی هستند:

• **حسابداری** فرایند ثبت و خلاصه‌کردن تراکنشهای مالی یک کسب‌وکار است. این فرایند می‌تواند توسط یک بخش حسابداری داخلی انجام شود، یا می‌توان آن را به یک موسسه حسابداری برون‌سپاری کرد.

• **حسابرسی** فرایند بررسی سوابق حسابداری یک کسب‌وکار به منظور اطمینان از صحت و رعایت ضوابط توسط آن‌هاست. این کار همیشه توسط یک موسسه مستقل انجام می‌شود و بیشتر اوقات انجام آن از طرف قانون الزامی است.

از آنجایی که این دو حوزه بسیار به هم مرتبط هستند، بسیاری از موسسات حسابداری، خدمات حسابرسی را نیز ارائه می‌دهند و برعکس. این امر به‌ویژه در مورد موسسات حسابداری بزرگتر، همانند آن‌هایی که در این فهرست عنوان می‌کنیم، صدق می‌کند. بنابراین، برای شفاف‌سازی، در این مقاله از اصطلاحهای موسسات حسابداری و موسسات حسابرسی به جای یکدیگر استفاده می‌کنیم.

## ۱- موسسه دیلویت (Deloitte)

درآمد: ۵۹/۳ میلیارد دلار  
تعداد کارکنان: ۴۱۲٫۰۰۰ نفر  
دفتر مرکزی: لندن، بریتانیا

در ابتدای فهرست موسسات برتر، موسسه دیلویت تاش توماتسو (Deloitte Touche Tohmatsu Limited) قرار دارد که به اختصار دیلویت (Deloitte) خوانده شده و به طور گسترده به عنوان بزرگترین موسسه حسابرسی در جهان شناخته می‌شود. این موسسه که در سال ۱۸۴۵ تأسیس شد، یک شبکه از خدمات حرفه‌ای با دسترسی واقعی جهانی است. دفتر مرکزی دیلویت در لندن است؛ اما بیش از ۷۰۰ دفتر در ۱۵۰ کشور در سراسر جهان دارد.



پرایس واترهاوس کوپرز از نظر درآمد کل  
از موسسه دیلویت جامانده است  
اما از جنبه درآمد حاصل از حسابرسی و  
خدمات اطمینان بخشی پیشرو است و  
تنها از این عملکرد ۱۸ میلیارد دلار به دست می آورد

• خدمات مالیاتی؛  
• خدمات حقوقی؛ و  
• خدمات مدیریتی.  
ارنست اندیانگ همانند بسیاری از موسسات دیگر در این  
فهرست، خود را به عنوان یک رهبر فکری در زمینه‌هایی  
همانند فناوری، نوآوری، تحول دیجیتال و پایداری معرفی  
می‌کند.

#### ۴- موسسه کی پی ام جی (KPMG)

درآمد: ۳۴/۶ میلیارد دلار  
تعداد کارکنان: ۲۶۵,۰۰۰ نفر  
دفتر مرکزی: آمستلین، هلند  
موسسه کی پی ام جی (KPMG)، کامل‌کننده فهرست چهار  
موسسه بزرگ حسابداری، غول دیگری در دنیای حسابرسی  
است. در واقع، به طور سنتی بیش از رقبای خود بر حسابرسی  
متمركز بوده است و سرمایه‌گذاری زیادی را در جهت عملکرد  
و فناوری حسابرسی خود هدایت می‌کند.

این موسسه افزون بر خدمات حسابرسی و اطمینان بخشی،  
دامنه وسیعی از خدمات را ارائه می‌دهد که حول سه مرکز  
تقسیم می‌شوند؛ این حوزه‌ها شامل موارد زیر هستند:

- مالیاتی و قانونی؛
  - مشاوره؛ و
  - موسسات خصوصی.
- بر اساس ریشه تاریخی موسسه که به سال ۱۸۹۷ برمی‌گردد،

را ارائه می‌دهد؛ از جمله:  
• خدمات مالیاتی؛  
• خدمات مشاوره جهانی، از جمله مشاوره مدیریت؛ و  
• تحلیل و هوش دادگاهی  
این موسسه به عنوان یک موسسه آینده‌نگر، با تمرکز قوی  
بر پایداری، فناوری و نوآوری شناخته می‌شود.

#### ۳- موسسه ارنست اندیانگ (EY)

درآمد: ۴۵/۴ میلیارد دلار  
تعداد کارکنان: ۳۶۵,۰۰۰ نفر  
دفتر مرکزی: لندن، بریتانیا  
موسسه ارنست اندیانگ (Ernst & Young Global Limited) یا به اختصار **ای و ای (EY)** در حال حاضر سومین  
موسسه حسابرسی بزرگ در جهان است. در سال ۲۰۲۲،  
به تقریب یک سوم (۱۴/۴ میلیارد دلار) از درآمد خود را از طریق  
خدمات حسابرسی و اطمینان بخشی به دست آورد و از نظر تعداد  
کارمندان، پس از موسسه دیلویت، در رتبه دوم قرار دارد.  
ارنست اندیانگ در سال ۱۹۸۹ از طریق ادغام دو موسسه  
بسیار قدیمی تر تاسیس شد و از آن زمان تاکنون، یک تغییر  
نام تجاری بسیار موفق را پشت سر گذاشته است.

- خدماتی که این موسسه ارائه می‌کند از جمله موارد زیر است:
- خدمات مشاوره؛
  - افراد و نیروی کار؛
  - معاملات و امور مالی شرکتی؛



- خدمات مشاوره‌ای؛
- خدمات دیجیتالی؛
- خدمات مالیاتی؛ و
- خدمات حقوقی و راستی‌آزمایی مالی.

موسسه تمرکز زیادی بر راهکارهای مبتنی بر فناوری، خدمات شخصی‌سازی شده و رهبری فکری در فضای حسابداری و حسابرسی دارد. آراس ام از نظر درآمد، یکی از موسسات حسابداری با سریعترین رشد در این فهرست است.

#### ۷- موسسه گرن تورتون اینترنشنال (Grant Thornton)

درآمد: ۷/۲ میلیارد دلار  
تعداد کارکنان: ۶۸,۰۰۰ نفر  
دفتر مرکزی: لندن

موسسه گرن تورتون اینترنشنال (Grant Thornton International)، یکی دیگر از موسسات حسابداری با گستردگی جهانی، به دلیل ارائه خدمات حرفه‌ای باکیفیت، راهکارهای نوآورانه و رویکرد صاحبکارمحور شناخته شده است. آن‌ها دامنه گسترده‌ای از خدمات را در سه حوزه اصلی ارائه می‌دهند:

- خدمات مشاوره‌ای؛
- خدمات اطمینان‌بخشی (از جمله خدمات حسابرسی)؛ و
- خدمات مالیاتی.

خدمات حسابرسی آن‌ها شامل نظارت بر کیفیت حسابرسی است که تضمین‌کننده خدمات مستمر مناسب در سراسر جهان است. آن‌ها همچنین روش‌شناسی حسابرسی خود را از طریق مجموعه‌ای از ابزار نرم‌افزاری اختصاصی، معروف به مجموعه **ویجر (Voyager)** اعمال می‌کنند.

#### ۸- موسسه بیکر تیلی اینترنشنال (Baker Tilly)

درآمد: ۴/۶ میلیارد دلار  
تعداد کارکنان: ۳۹,۰۰۰ نفر  
دفتر مرکزی: لندن

یکی دیگر از موسسات برتر حسابداری، **بیکر تیلی (Baker Tilly)** است که سریعترین کسب‌وکار در حال رشد در این فهرست را داراست. سال گذشته، درآمد بی‌سابقه‌ای با بیش از ۴/۵ میلیارد دلار اعلام کرد که رشد سالانه ۱۳ درصدی را نشان داد. این یک رشد بسیار چشمگیر است!

بیکر تیلی با شبکه‌ای از موسسات عضو در ۱۴۵ کشور به

این موسسه حاصل ادغام چند موسسه است. از آن تاریخ به بعد خود را به‌عنوان یکی از بزرگترین کسب‌وکارها در جهان تثبیت کرده است و شبکه‌ای از موسسات را در ۱۴۵ کشور زیر پوشش دارد.

#### ۵- موسسه جهانی بی‌دی‌او (BDO)

درآمد: ۱۱/۸ میلیارد دلار  
تعداد کارکنان: ۹۷,۲۰۰ نفر  
دفتر مرکزی: زاونتم بلژیک

موسسه **بی‌دی‌او (BDO)**، پنجمین موسسه بزرگ حسابداری در جهان و رهبر فعلی در میان موسسات حسابداری به اصطلاح در سطح متوسط است. اما فریب اصطلاح “سطح متوسط” را نخورد. بی‌دی‌او با ۱۸۰۰ دفتر گسترده در ۱۶۴ کشور، همچنان یک بازیگر بزرگ در دنیای حسابرسی است. با توجه به این‌که موسسات و سازمانهای بزرگ در انحصار چهار موسسه بزرگ حسابرسی هستند، این موسسه بر صاحبکاران متوسط بازار تمرکز می‌کند. خدمات آن متناسب با نیازهای کسب‌وکارهای در سطح متوسط است و سه خدمت اصلی را پوشش می‌دهد:

- خدمات حسابرسی و اطمینان‌بخشی؛
- خدمات مالیاتی؛ و
- خدمات مشاوره‌ای.

بی‌دی‌او همچنین به‌عنوان موسسه‌ای با فرهنگ کارافزینی شناخته می‌شود که آن را به انتخابی عالی برای صاحبکارانی تبدیل می‌کند که به دنبال رویکردی انعطاف‌پذیرتر، شخصی‌سازی شده و پُرشتاب هستند.

#### ۶- موسسه آراس ام (RSM)

درآمد: ۸ میلیارد دلار  
تعداد کارکنان: ۵۷,۰۰۰ نفر  
دفتر مرکزی: لندن

موسسه **آراس ام (RSM)** یک شبکه جهانی از کارشناسان حسابداری، مالی، مالیاتی و حسابرسی است. این شبکه دارای ۸۳۰ دفتر در ۱۲۰ کشور است. در حالی که ممکن است همانند چهار موسسه بزرگ نام‌آشنا نباشد، اما یکی از برترین موسسات حسابداری در جهان، به‌ویژه در ایالات متحد است. خدمات آن‌ها عبارتند از:

• خدمات حسابرسی و اطمینان‌بخشی؛



## موسسه دیلویت به طور گسترده به عنوان بزرگترین موسسه حسابرسی در جهان شناخته می شود

حوزه‌هایی همانند خدمات درمانی، خدمات مالی و تولید را پوشش می‌دهد. همچنین با دسترسی گسترده بین‌المللی خود، تخصص عمیقی در بازارهای محلی ارائه می‌دهد.

### ۱۰- موسسه نکسیا اینترنشنال (Nexia International)


درآمد: ۴ میلیارد دلار

تعداد کارکنان: ۲۶,۰۰۰ نفر

دفتر مرکزی: لندن

موسسه پایانی در فهرست موسسات حسابداری، موسسه نکسیا اینترنشنال (Nexia International) است. این موسسه در بیش از ۱۲۰ کشور در سراسر جهان فعالیت می‌کند و دسترسی جهانی و دانش محلی را برای صاحبکاران فراهم می‌آورد. خدمات آن‌ها عبارتند از:

- خدمات حسابرسی؛
- خدمات مشاوره‌ای؛ و
- خدمات مالیاتی.

خدمات حسابرسی آن‌ها براساس دانش خاص صنعت، درک عمیق از روندهای جهانی و تمرکز بر موفقیت مبتنی بر فناوری ساخته شده است. نکسیا به عنوان یکی از ده موسسه بزرگ حسابداری در جهان، به دامنه وسیعی از صنایع، خدماتی از جمله خدمات درمانی، فناوری، خرده‌فروشی و خدمات مالی ارائه می‌دهد. 

### منبع:

• Edwards.N. Ten of the Top Audit Firms in the World in 2023. September 18, 2023. contentsnare.com

صاحبکاران چندملیتی در بخش حسابرسی خدمات ارائه می‌دهد. خدمات آن‌ها عبارتند از:

- خدمات حسابرسی و اطمینان بخشی؛
- خدمات مشاوره‌ای؛
- امور مالی شرکتی؛
- خدمات حقوقی؛ و
- خدمات مالیاتی.

بیکر تیلی همچنین تخصص خاص صنعت را در زمینه سهام بخش خصوصی در سراسر جهان، موسسات دولتی و غیرانتفاعی، املاک و مستغلات و ساخت و ساز ارائه می‌دهد.

### ۹- موسسه کرو گلوبال (Crowe Global)

درآمد: ۴/۴ میلیارد دلار

تعداد کارکنان: ۴۲,۰۰۰ نفر

دفتر مرکزی: نیویورک

موسسه کرو (Crowe)، یکی دیگر از برترین موسسات حسابداری در جهان، شبکه‌ای است که بیش از ۲۰۰ موسسه در ۱۳۰ کشور جهان را در خود جای داده است. کرو همانند بسیاری از رقبای خود به غیر از چهار موسسه بزرگ، تا حد زیادی به مشتریان بازار با سطح متوسط خدمت می‌کند. این موسسه خدمات زیر را ارائه می‌دهد:

- خدمات حسابرسی و حسابداری؛
- خدمات مالیاتی؛
- خدمات مشاوره‌ای؛ و
- مشاوره ریسک.

کرو تمرکز زیادی بر تخصصی‌سازی صنعت دارد و



## آینده حسابرسی: چگونه فناوری چشم‌انداز خدمات حسابرسی و اطمینان‌بخشی را تغییر می‌دهد

با ورود منابع بیشتری از داده‌ها که محدودیت داده‌های تاریخی را ندارند، ماهیت فرایند حسابرسی دستخوش دگرگونی خواهد شد: از یک عمل انفعالی اساسی ارائه‌شده در گذشته، به یک تلاش پیش‌بینانه با آینده‌محوری روزافزون.

تغییر فناوری که در حرفه حسابرسی موج می‌زند، معنای حسابرسی و آنچه که مستلزم آن است را بازتعریف می‌کند. مجموعه فناوریهای نوآورانه، از هوش مصنوعی، زنجیره بلوکی، خودکارسازی فرایند رباتیک تا یادگیری ماشین که در مراحل مختلف توسعه قرار دارند، پیش از این تغییرهایی در ارائه خدمات حسابرسی و اطمینان‌بخشی برای آینده قابل‌پیش‌بینی داشته و خواهند داشت.

اجرای فناوریهای جدید مزایای مختلفی همانند افزایش کارایی عملیاتی، حسابرسی باکیفیت‌تر و هوشمندانه‌تر، مشارکت مالی بیشتر و فرایندهای تصمیم‌گیری آگاهانه‌تر را به همراه دارد.

به همین ترتیب، نقش حساب‌رسان نیز باید تکامل یابد. علاوه بر داشتن مهارتهای فنی لازم، باید با فناوریهای جدید مختلف آشنا باشند تا اطمینان‌بخشی با ارزش افزوده بالاتری را به صاحبکاران خود ارائه دهند.

حال سوال این است، فناوری از چه راه‌هایی چشم‌انداز حسابرسی را تغییر می‌دهد و چه ریسک‌هایی به همراه دارد؟

## تحلیل داده‌ها

براساس گزارش منتشرشده از سوی انجمن حسابداران خبره و رسمی (ACCA) و انجمن حسابداران خبره استرالیا و نیوزلند (CAANZ)، تحلیل داده‌ها در مقایسه با سایر فناوریها در پیچیده‌ترین مرحله توسعه قرار داشته و بیشتر مورد استقبال شرکتها قرار گرفته است. تحلیل داده‌ها به دنبال نتیجه‌گیری از داده‌های خام در راستای کمک به تصمیم‌گیری است. مجموعه داده‌ها را می‌توان به یک قالب از پیش تنظیم‌شده و قابل درک تبدیل کرد که هم برای حساب‌برسان و هم صاحبکاران این امکان را فراهم سازد تا الگوها را تشخیص داده و راحت‌تر نتیجه‌گیری کنند. بخش درخور توجهی از موسسات در حال حاضر تحلیل داده‌ها را در روشهای آزمون خود گنجانده و خود را از روشهای نمونه‌گیری رایج دور کرده‌اند. مزیت اصلی استفاده از تحلیل داده‌ها این است که می‌تواند با در نظر گرفتن جمعیت کامل تراکنشها، برخلاف یک نمونه محض، دیدگاه جامع‌تری را برای حساب‌برسان فراهم آورد. از طریق پوشش داده‌های جامع‌تر، انتظار می‌رود که حساب‌برسان دیدگاه‌های شفاف‌تری در حوزه‌های دارای ریسک بالا ارائه دهند و همچنین در تشخیص ناهنجاریها با کمک ابزار داده‌کاوی، دقیق‌تر و صحیح‌تر باشند. برای تعداد فزاینده صاحبکاران، یک تصویر فوری از اقلام کافی نیست و انتظارها را به‌طور کامل برآورده نمی‌کند.

با این حال، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، نسبت به برابر دانستن داشتن تصویر دقیق‌تر ارائه‌شده از طریق تحلیل داده‌ها، با داشتن علم کامل در رابطه با رویدادهای مالی در یک موسسه و در پی آن پایبند نگه‌داشتن حساب‌برسان به استانداردهای بالاتر، هشدار می‌دهد: "توانایی آزمون ۱۰۰ درصدی یک جامعه به این معنی نیست که حساب‌برس می‌تواند چیزی بیش از اطمینان معقول ارائه دهد یا معنای اطمینان معقول تغییر می‌کند." کامل بودن داده‌ها را نمی‌توان تضمین کرد؛ به‌ویژه اگر صاحبکاران با سامانه‌های داده‌های چندگانه کار کنند یا داده‌های خاصی را ارائه ندهند، که این موجب نگرانیهای امنیتی شده و حریم خصوصی را نقض می‌کند.

به هر صورت، فرایند دریافت تاییدیه لازم برای دسترسی

به داده‌های صاحبکار می‌تواند بسیار زمانبر باشد. افزون بر این، از آنجایی که تمرکز استخراج به‌طور سنتی بر اطلاعات ذخیره‌شده در دفتر کل بوده است، بازیابی داده‌ها از حسابهای فرعی، به پیچیدگی کار و مقدار داده‌هایی که نیاز به پردازش دارند، می‌افزاید.

## یادگیری ماشین

یادگیری ماشین، کاربرد هوش مصنوعی است که به فرایند استفاده از الگوریتمها و داده‌ها برای آموزش یادگیری به رایانه، بدون دستور مستقیم و صریح اشاره دارد. یادگیری ماشین تهیه مدل تحلیلی را به‌صورت خودکار انجام داده و از این مدلها برای تولید پیش‌بینیها و شناسایی الگوها به وسیله تحلیل داده‌ها استفاده می‌کند. یادگیری ماشین مشابه نحوه یادگیری انسان، فرایندی تکراری است؛ به این معنی که هر چه ماشین بیشتر در معرض داده‌های مرتبط قرار گیرد، بهتر می‌تواند الگوها را نهادینه کند و شناخت این الگوها قابل اطمینان‌تر می‌شود. پاسخهای آن به‌طور مداوم از طریق قرار گرفتن مکرر در معرض داده‌های مربوط تنظیم می‌شوند. نمونه‌ای از نحوه استفاده از یادگیری ماشین در

هوش مصنوعی هنوز

کارهای زیادی برای انجام دارد

تا بتواند جایگزین

قضاوت حرفه‌ای و ظریف

حساب‌برس انسانی شود

## خودکارسازی فرایند رباتیک

در حالی که هوش مصنوعی به دنبال تقلید از عملکرد هوش انسانی است، خودکارسازی فرایند رباتیک (RPA) به دنبال جایگزین شدن با نیروی انسانی در انجام کارهای تکراری و معمول است. یک تشبیه مناسب، مقایسه آن با ماکروهای صفحه گسترده اکسل بسیار پیشرفته است. اولی متفکر است. دومی فاعل است. خودکارسازی فرایند رباتیک به طور معمول زمانی پیاده‌سازی می‌شود که داده‌های پراکنده در سامانه‌های مختلف باید یکپارچه شوند، یا زمانی که اطلاعات باید از یک سامانه با سامانه دیگر تغذیه شود. اگر یک انسان این نوع کار را انجام دهد، شامل ورود و خروج از سامانه و رونوشت‌گیری و الصاق اطلاعات مربوط به روشی بسیار تکراری و خسته‌کننده خواهد بود. برخلاف رباتهایی که می‌توانند بدون وقفه کار کنند، یک انسان برای حفظ سطح بهینه تمرکز در مدت زمان طولانی تحت فشار قرار می‌گیرد. در گزارش حسابداران خبره و رسمی که توسط انجمن و حسابداران خبره استرالیا و نیوزلند گردآوری شده است، از اصطلاح "خودکارسازی صندلی گردان" برای توصیف این نوع فناوری استفاده شده است که تصویر کارمندی را که همیشه صندلی خود را از یک سامانه به سامانه دیگر برای استخراج و وارد کردن اطلاعات می‌گرداند، تداعی می‌کند.

با پیگیری مناسب، رباتها می‌توانند برنامه‌ریزی شوند تا پرونده‌های پی‌دی‌اف (PDF) را باز کنند، اسناد را بخوانند، اطلاعات مربوط را شناسایی کنند و کاربر را از هرگونه خطا یا ابهام آگاه کنند. از آنجایی که خودکارسازی فرایند رباتیک مبتنی بر شیوه‌نامه و قاعده است، می‌تواند به حساب‌سان کمک کند تا حجم کارهای روزانه و پرتنش، همانند پرکردن فرم، محاسبات، موارد تطبیق، آزمون کنترل داخلی، آزمون محتوا و تهیه اسناد حساس را کاهش دهند. برای مثال، یک برنامه خودکارسازی فرایند رباتیک می‌تواند طوری برنامه‌ریزی شود که به‌طور خودکار سفارش‌های خرید را با صورتحسابها و اسناد حمل‌ونقل تطبیق داده و وجود هرگونه ناهماهنگی را بررسی کند. تمام فعالیتها را می‌توان در زمان واقعی نظارت کرد. از سوی دیگر، اتکاپذیری ابزار خودکارسازی فرایند رباتیک

## بخش در خور توجهی از

## موسسات در حال حاضر

## تحلیل داده‌ها را

## در روشهای آزمون خود گنجانده و

## خود را از روشهای نمونه‌گیری

## رایج دور کرده‌اند

حسابرسی، برنامه‌ریزی ماشین برای شناسایی نقاط پرت (خارج از محدوده) احتمالی است. اگر مشخص شود که شرکتی با معیارهای صنعت مطابقت ندارد، حسابرس باید قضاوت کند که این نداشتن تطابق در واقع یک نقطه پرت است یا خیر و دلیلی را به آن نسبت دهد. پاسخ ارائه‌شده توسط حسابرس به ماشین، سپس در موقعیتهای مشابه در آینده اعمال خواهد شد. هرچه چرخه‌های بازخورد بیشتری به‌طور پیوسته تکمیل شود، تشخیص انحرافها برای دستگاه آسان‌تر خواهد بود؛ زیرا در بخشهای بزرگی داده‌ها را غربال می‌کند.

با این حال، نکته مهم این است که اثربخشی یادگیری ماشین تا حد زیادی به داده‌هایی بستگی دارد که قرار است آموزنده باشند. اگر در غیاب اطلاعات کافی، ویژگیهای خاصی در یک مجموعه داده بااهمیت‌تر تلقی شوند، ممکن است سوگیری رخ داده و در نتیجه منجر به نتایج جهت‌دار شود. افزون بر این، این خطر وجود دارد که دستگاه ممکن است عادت‌های بد یک حسابرس را طی مرحله شبیه‌سازی فرا بگیرد و اشتباه‌های او را تکرار کند.

ممکن است نگران‌کننده باشد و باید مورد آزمایش دوره‌ای قرار گیرد. ابزار نامطمئن می‌تواند خروجیهای اشتباه ایجاد کند. بنابراین، توصیه می‌شود به‌دقت در نظر بگیرید که کدام سازوکارهای تضمین کیفیت باید برای اعتبارسنجی ابزار خودکارسازی فرایند ربایتیک در نظر گرفته شود، همانند انجام حسابرسیهای مکرر پیکربندیها و همچنین شبیه‌سازی داده‌ها برای بررسی ورودیها و خروجیهای مورد انتظار.

### زنجیره بلوکی

زنجیره بلوکی را می‌توان به‌عنوان یک دفتر کل توزیع‌شده و تغییرناپذیر تعریف کرد که حاوی اطلاعات هر تراکنش از زمان ایجاد آن است. همه شرکت‌کنندگان در شبکه به دفتر کل دسترسی دارند. از آنجایی که تراکنشها تنها یک بار ثبت می‌شوند، سوابق یکسان و مشابهی برای مشاهده ارائه می‌کنند. ماهیت تغییرناپذیر زنجیره بلوکی همچنین به این معنی است که در برابر دستکاری مقاوم است: برای تصحیح یک ورودی، باید یک ورودی جدید برای اصلاح خطا درج شود. سپس هر دو ورودی برای همه شرکت‌کنندگان قابل مشاهده خواهند بود و یک دنباله حسابرسی واضح باقی می‌ماند. از زنجیره بلوکی می‌توان برای تایید تراکنشهای گزارش‌شده در حسابرسی استفاده کرد. به‌عنوان نمونه، به‌جای بررسی صورتحسابهای بانکی مشتری و اسناد مختلف مربوط به یک تراکنش خاص، حسابرسان می‌توانند از دفتر کل زنجیره بلوکی مشورتخواهی کنند. در حال حاضر، یک تراکنش با ارزش پایین حدود ده دقیقه طول می‌کشد تا در تایید تک‌بلوکی اعتبارسنجی شود. یک تراکنش با ارزش بالا حدود یک ساعت طول می‌کشد تا در تایید شش بلوکی اعتبارسنجی شود.

اما استفاده از زنجیره بلوکی برای به‌دست آوردن شواهد حسابرسی باید واجد شرایط شود. سابقه یک تراکنش در دفتر کل زنجیره بلوکی ممکن است به‌عنوان شواهد حسابرسی معتبر برای ادعای وقوع صورت مالی عمل کند. به‌عنوان نمونه، می‌توان از آن برای تعیین این‌که انتقال دارایی از فروشنده به خریدار انجام شده است یا خیر، استفاده کرد. با این حال، مشروعیت و شفافیت کامل اطلاعات ثبت‌شده در دفتر کل، یک نتیجه قطعی نیست و احتمال انجام تراکنشهای

جانبی نادیده گرفته‌شده وجود دارد. علاوه‌براین، ماهیت خود تراکنش می‌تواند مستعد تقلب باشد و خطر تحریف بااهمیت بیشتری را به‌همراه داشته باشد؛ برای نمونه، در مورد تراکنشی که به‌صورت غیرمستقیم انجام شده و دو طرف مرتبط را در بر می‌گیرد.

هر فرصت جدید، خطری به‌همراه دارد. در حالی که برخی از خطرها و محدودیتهای خاص مرتبط با فناوریهای نوظهور که در بالا مورد بحث قرار گرفتند، یک نقص زمینه‌ای مشترک، ارزش مطرح‌شدن دارد. ماهیت سر بسته، خودآموز و جعبه سیاه الگوریتمها می‌تواند منجر به ابهام و نبود شفافیت در عملکرد درونی آنها شود. فرایندی که از طریق آن به یک نتیجه خاص رسیده است، شاید برای حسابرس غیرقابل درک باشد، که از قضا در تلاش است تا شفافیت و وضوح را با ابزاری که عملکرد آن به‌طور کلی یک رمز و راز است، القا کند.

### پیامدها برای سرمایه انسانی حسابرسان

با توجه به رشد تصاعدی فناوریهای جدید، تهدید همیشگی، کالایی شدن خدمات حسابرسی و اطمینان‌بخشی و شاید از بین رفتن تدریجی این حرفه است. اما آیا این ترس موجه و قابل اثبات است؟ همانطور که در بخشهای قبلی نشان داده شد، این مسئله در واقع انکارنشده است که پیشروی بی‌وقفه خودکارسازی در حال ریشه‌کن کردن نقشهایی است که به‌طور سنتی وظایف معمول و اداری را انجام می‌دهند. با این حال، کاهش وظایف انجام‌شده توسط حسابرسان به تحلیل ساده داده‌های مالی و اطمینان‌بخشی، ضرر بزرگی به حرفه حسابرسی وارد می‌کند.

مجموعه مهارت‌های مغزی سالم که شامل تفکر انتقادی، حل مسئله، استدلال و مهارت‌های پژوهشی می‌شود، برای یک حسابرس موفق از اهمیت بالایی برخوردار است. فناوری بدون شک می‌تواند نقش انجام تحلیلهای توصیفی را برعهده بگیرد، اما هوش مصنوعی هنوز کارهای زیادی برای انجام دارد تا بتواند جایگزین قضاوت حرفه‌ای و ظریف حسابرس انسانی شود. دقت و کارایی مدل‌های یادگیری ماشین ممکن است به این معنی باشد که حسابرسان باید ناهنجاریهای کمتری را بررسی کنند. با این وجود، نمی‌توان از دروندادهای

از پاسخ‌دهندگان گفتند که دارای سطح بالایی از شناخت یا تخصص درباره‌ی واژه‌های بالا هستند. اگر شرکتها بخواهند توان درونی که فناوریهای نوآورانه مختلف ارائه می‌دهند را به‌طور کامل به‌کارگیرند، باید ارتقای مهارتهای فناوری را به‌طور فزاینده به‌عنوان امری ضروری در نظر بگیرند. گروه‌های حسابرسی باید در عملیات و نگهداری خود به‌خوبی تبحر داشته باشند. بنابراین، اگر حسابرسان دوباره منصوب شوند تا بیشتر بر وظایف با ارزش بالاتری که مستلزم مهارتهای متفاوتی هستند، تمرکز کنند، باید آموزشهایی نیز داده شود تا آن‌ها را تقویت کنند؛ به‌عنوان نمونه، ارتباطات، رهبری، تحلیل، حل مسئله و مهارتهای تفکر خلاق و همچنین تردید حرفه‌ای را می‌توان نام برد.

### فناوری: بیشتر دوست تا دشمن

فناوریهای مخرب خبر از عصر جدیدی می‌دهند که در آن نگاه‌کردن به ماشینهای هوشمند مصنوعی و امثال آن‌ها به‌عنوان یک دوست و نه دشمن، ضروری شده است؛ زیرا آن‌ها برای حسابرسان این امکان را فراهم می‌سازند تا خدمات اطمینان‌بخشی قویتری را به صاحبکاران خود ارائه کنند. در آینده حسابرسی، همچنان حسابرسان در مرکز حسابرسی خواهند بود و ماشینها دستیاری سخت‌کوش واجتناب‌ناپذیر هستند. این مشارکت بین فناوریهای نوظهور و قابلیت‌های شناختی، قضاوت و تخصص حرفه‌ای شخص حسابرس است که در نهایت موجب ایجاد اطمینان با ارزش افزوده بالا می‌شود. با این حال، هر کسی می‌تواند حدس بزند که پویایی این مشارکت ممکن است زمانی که هوش مصنوعی بتواند جایگزین هوش انسانی شود، به سمت بدتر شدن تغییر کند.

### منبع:

- The Future of Audit: How Technology is Changing the Landscape of Audit and Assurance Services. [www.cwhkcpa.com](http://www.cwhkcpa.com). September 2022

در حالی که هوش مصنوعی

به‌دنبال تقلید از

عملکرد هوش انسانی است

خودکارسازی فرایند رباتیک (RPA)

به‌دنبال جایگزین شدن

با نیروی انسانی در انجام

کارهای تکراری و معمول است

تحلیلی سالم انسانی صرفنظر کرد. حسابرسان همچنان باید به ناهنجاریها، هرچند کمتر، معنا بدهند و تصمیم بگیرند که این موارد اتفاقی هستند یا به یک مسئله نظام‌مند اشاره می‌کنند. حسابرسان باید به‌عنوان برون‌رفت از رویه‌های زمان‌بر و تکراری‌تر، به این فکر کنند که چگونه می‌توانند از طریق تحکیم روابط خود با صاحبکاران، به خدمات خود ارزش بیافزایند.

### از بین بردن شکاف مهارتی

براساس نظرسنجی که از سوی انجمن حسابداران خبره و رسمی در سال ۲۰۱۹ انجام شد، ۶۲ درصد از پاسخ‌دهندگانی که عضو و از وابستگان انجمن بودند، پس از پرسش راجع به دانش در مورد هر واژه مرتبط، همانند هوش مصنوعی، یادگیری ماشین، پردازش زبان طبیعی، تحلیل داده‌ها و خودکارسازی فرایند رباتیک، یا در مورد این واژه نشنیده بودند یا در مورد آن شنیده بودند، اما معنی آن را نمی‌دانستند، یا تنها شناخت ابتدایی در مورد آن‌ها داشتند. تنها ۱۳ درصد

# HESABRAS

## List of Contents:

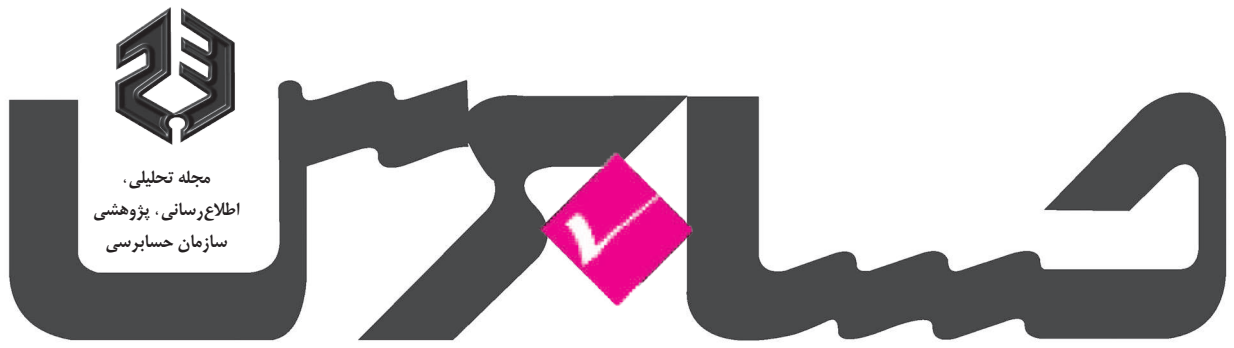
### Interview

- 12 Auditors as Shields from Economic Corruption .....Talk to: GH.R. Salami
- 18 Merger Is a Necessity ..... Talk to: M.R. GHolchinpuor
- 22 Suppression of Audit Fee Rates “Causes” “Consequences”.....Talk to: GH.R. Shajari
- 28 Independent Livelihood of The Auditor ..... Talk to: M.T. Rezaei

### Articles

- 5 Let’s Learn More About the Two Terms ESG and Greenwashing
- 33 The Application of Accounting Standard 43 “Revenue from Contracts with Customers” ...
- 38 Financial Auditing as an Economic Service
- 46 How Accounting Leaders Can Embrace ESG for a Strategic Advantage
- 52 The Future of Auditing
- 58 21 Years of Collaboration, Debate and Discussion with EFRAG
- 63 Keynote Address of IESBA Chairwoman Gabriela Figueiredo Dias to The World Federation ...
- 68 The Future of Audit: How Technology is Changing the Landscape of Audit ....
- 73 (WFE) Annual Meeting





- با حضور در گروه مشترکان ارجمند مجله حسابرسی از دریافت به‌موقع و مطمئن مجله برخوردار شوید.
- با اشتراک و دریافت مرتب مجله حسابرسی، آرشیوتان را کامل کنید.
- هزینه پستی مشترکان بر عهده مجله حسابرسی است.
- استادان و دانشجویان دانشگاه‌ها با دریافت اشتراک مجله حسابرسی از تخفیف ویژه برخوردار خواهند شد.
- مشترکان مجله حسابرسی می‌توانند مطالب مجله را به‌صورت دیجیتال نیز دریافت کنند.

مشترک حقوقی	مشترک حقیقی
نام مشترک:	نام خانوادگی:
وابسته به:	سال تولد:
نام شخص دریافت‌کننده:	محل کار:
سمت:	رشته تحصیلی:
شروع اشتراک از شماره:	شروع اشتراک از شماره:
تعداد درخواست از هر شماره:	تعداد درخواست از هر شماره:

شهر:	استان:	کدپستی:	صندوق پستی:
تلفن:	دورنویس:	پست الکترونیک:	
نشانی:		تلفن همراه:	

شماره حساب: ..... ۴۰۰۱۰۰۰۶۰۴۰۰۵۳۷۲ بنام سازمان حسابرسی

شماره شبا: ..... IR۵۱۰۱۰۰۰۰۴۰۰۱۰۰۰۶۰۴۰۰۵۳۷۲

شناسه واریز: ..... ۳۷۹۰۰۰۶۷۴۲۶۷۵۰۰۰۱۰۰۱۰۱۰۱۱۳۶۳۳۲

آدرس: ..... تهران - میدان آرژانتین - بلوار بیهقی - نبش کوچه ۱۲ غربی - پلاک ۱۲

شماره فاکس: ..... ۰۲۱ - ۸۸۵۰۲۶۰۲

شماره تلفن: ..... ۰۲۱ - ۸۸۵۰۳۴۴۵

مبلغ اشتراک (دوسال‌ونیم): ..... ۲۰۰۰۰۰ تومان (مشترکان قبلی مجله شامل افزایش بهاء نخواهند بود)

اگر مجله جدید ظرف سه ماه از دریافت آخرین شماره، به دستتان نرسید، لطفاً با دفتر مجله تماس بگیرید.

# HESABRAS

**HESABRAS**  
(AUDITOR)

**Quarterly Publication**  
No.: 125  
Mar. 2024

**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](mailto:editor@hesabras.org)

[www.hesabras.org](http://www.hesabras.org)



## طرح راهکار برای پیشرفت حسابداری و حسابرسی



تقویم حسابرس



ارسال مقاله



آخرین شماره نشریه



صدمین شماره



ضمیمه حسابرس



موضوعات مخوری

ورود اعضا

مرا به خاطر بسپار

ورود

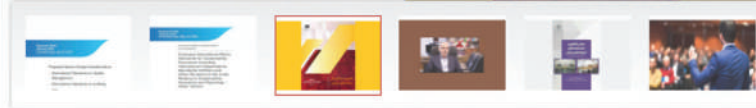
- ثبت نام در سایت
- گذرواژه را فراموش کرده اید؟

فراتر از اخبار

### نشریه 234 «راهبری شرکتهای دولتی» منتشر شد

نشریه 234 با عنوان «راهبری شرکتهای دولتی» که توسط دکتر سیده سمانه شاهرخی ترجمه شده، توسط ان...

۳۱ بهمن ۱۴۰۳ ۲۳:۴۷

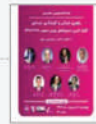


سمینارها و دورههای آموزشی

دوازدهمین کنفرانس بین المللی پژوهشهای نوین حسابداری، مدیریت و علوم انسانی در هزاره سوم، ۳۱ اردیبهشت ۱۴۰۳



همایش راهبری شرکتهای دولتی و گزارشگری پایداری، 5 اردیبهشت سال 1403



دهمین کنفرانس بین المللی علوم مدیریت و حسابداری، 28 اردیبهشت 1403



اولین همایش ملی حسابداری و مدیریت کسب و کار در دنیای دیجیتال، 28 اردیبهشت 1403



ادامه رویدادها را ببینید

منابع جدید

Proposed IESSA and Other Revisions to the Code Relating to Sustainability Assurance and Reporting - Clean Version (IESSA)  
Proposed Narrow Scope Amendments PIE (IAASB)  
Interoperability Considerations for GHG Emissions When Applying GRI Standards and ISSB Standards (IFRSF)  
IFAC Sustainability Education Literature Review (IFAC)

ضمیمه حسابرس

حسابرسی پایداری  
ترجمه: مضمونه امیری  
نظرات شورای کمیته حسابداری  
درخصوص استاندارد عدلرعیات  
قوانین و مقررات  
ترجمه: فروزان جانمردی  
تغییرات پیشنهادی هیئت نظارت بر  
حسابداری شرکتهای سهامی عام  
درخصوص رعایت نشدن قوانین و  
مقررات  
ترجمه: فروزان جانمردی  
برخورد با موارد رعایت نشدن قوانین و  
مقررات  
ترجمه: زهرا نوری

شماره آینده حسابرس



شماره آینده حسابرس

آخرین شماره نشریه حسابرس



آخرین شماره نشریه حسابرس

