

به نام خداوند جان و خرد

انجمن

۲ سرمقاله: تنها صورتهای مالی است که می ماند!
محسن قاسمی

۷۴ فهرست موسسات حسابرسی

۸۰ فهرست اعضای خبره‌ی انجمن

۸۳ درخواست اشتراک

۸۶ اعضای جدید انجمن

مقالات و مطالب فنی

۴ استراتژی‌ها و راهکارهای مقابله با کرونا
فاطمه صراف، بهرام پسندیده پارسا، محمدرضا حاجی رضا، مهدی غریب

۱۸ تغییرات پیش‌رو در ارائه و افشای گزارشگری مالی
صورت مالی نمونه مطابق با پیش‌نویس ارائه و افشای عمومی، دسامبر ۲۰۱۹
علی هدایتی، مهدی یزدان‌دوست

۲۸ تکوین فناوری و تأثیر آن بر عملکرد حرفه‌ی حسابداری
لقمان پاکروان

۳۴ حسابداری مخارج نرم‌افزارهای رایانه‌ای
مظفر جمالیان‌پور، علی‌پور فلاح‌پسند

۴۰ از دفترداری تا بالاترین مقام مالی
وحید منتی، پدram روتیها

۴۸ نقش حرفه‌ی حسابداری در حل چالش‌های سازمان‌های بخش عمومی
شعیب رستمی، غلامرضا کردستانی

۵۲ تأثیر برخی عوامل راهبری شرکتی بر گزارشگری و استقبال از خدمات حسابرسی
فاطمه صراف، زینب کیومرثی، موسی حسن‌زاده

۵۷ چارچوب حسابرسی هوش مصنوعی
مهدی یزدان‌دوست

۶۶ عملکرد مالیاتی فردا را امروز بسازیم
با افزایش فشارها، عملکرد مالیاتی در آستانه تغییر قرار گرفته است
محسن ژاله آزاد زنجانی

۷۲ برای اینکه مدیر بزرگی بشوید، نیازمند طرز فکر درست هستید
مسعود صادقی‌پور

hesabdar.iica.ir



تابستان ۱۳۹۹

سال ۳۵، شماره‌ی پیاپی ۳۳۳
شاپا: ۵۳۰-۱۷۳۵ ISSN

صاحب امتیاز: انجمن حسابداران خبره‌ی ایران
مدیر مسئول: مهدی تقوی
سردبیر و مدیر اجرایی: محسن قاسمی
طراح، صفحه‌آرا، و امور وبگاه: لیلا بیگلری
دبیر اخبار و امور آگهی‌ها: بنفشه صفری‌نژاد
عکاس: مصطفی حضرتی

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

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

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

نشانی دفتر مجله: تهران، میدان آرژانتین، خیابان شهید راضی کوری (بیست و هفتم)، خیابان الوند، پلاک ۲۸، طبقه دوم
تلفن: ۸۸۶۵۹۹۸۵-۸۸۶۵۹۹۸۲
فکس: ۸۸۸۷۸۶۶۷

کدپستی: ۱۵۱۴۹۳۶۵۱۶

صندوق پستی: ۱۵۸۱۵۳۶۹۱

وبگاه انجمن: iica.ir

وبگاه مجله: hesabdar.iica.ir

رایانامه مجله: hesabdar@iica.ir

تنها صورت‌های ماله است که می‌ماند!



محسن قاسمی

«ای کاش دولت با ما صادق بود، می‌گفت چه اتفاقی افتاده که بورس بی‌محبا دارد بالا می‌رود؟ شورای عالی بورس در جریان است. هدف جمع‌آوری نقدینگی است! من که بامیه‌فروش نیستم! من می‌دانم هدف جمع‌آوری نقدینگی است. می‌دانم چقدر بودجه داریم، چقدر کسری بودجه داریم. چقدر باید از بازار بورس تامین بشود، چقدر باید از محل مالیات تامین بشود، و چقدر از محل صندوق توسعه. این ظلم نیست که فلان پدر، هوس بچه‌اش را برای خوردن یک توت فرنگی سرکوب می‌کند تا پولش را بیاورد در بورس، بعد پولش از بین برود؟! برای این که آن کسری‌ها جبران بشود؟! بسیار خب! با مردم در میان بگذارید. مردم صادق هستند. همیشه پشتیبانی خودشان را به شما نشان داده‌اند... پتروشیمی ... را نگاه کن! یک قطعه زمین است! زمینی که دور آن را سیم کشیده‌اند! ولی سهامش هفت برابر شده است! همین جوری می‌زنی و بری؟ خب بیا توضیح بده! بازار سهام را باید سامان بدهید. منابع را به اهلش برسانید که تولید بکنند تا منابع برگردد...»

اینها بخش‌هایی از گفت‌وگوی "نود اقتصادی" با هوشنگ خستوئی، رئیس اسبق شورای عالی انجمن حسابداران خبره ایران، است؛ که شنبه، ۱۰ خرداد ۱۳۹۹ منتشر شد. روزی که شاخص کل بورس اوراق بهادار تهران پس از رشد خیره‌کننده حدود دو برابری نسبت به ابتدای سال و بیش از پنج برابری نسبت به ابتدای سال قبل به سقف تاریخی یک میلیون واحدی نزدیک شده بود. ولی گویی رالی صعودی قیمت سهام و شاخص‌ها در بورس تازه شروع شده بود! به طوری که طی حدود دو ماه پس از آن تاریخ، شاخص کل با شکستن پی در پی سطوح مقاومتی تکنیکال سقف تاریخی دو میلیون واحدی را هم پشت سر گذاشت و قیمت بعضی از سهام طی همین مدت کوتاه چندین برابر شدند. در این بین، چیزی که بیش از هر رویداد دیگری توجه عموم را به خود جلب کرده و حیرت کارشناسان

را برانگیخته بود، اظهارنظرهای پی در پی مقامات ارشد کشور درباره بورس و تشویق بی‌قید و شرط عموم به ورود به این بازار مالی بود. در نتیجه این اظهارنظرها این برداشت در اذهان عمومی شکل گرفته بود که نه تنها دولت، بلکه مجموعه حاکمیت مقرر است، در نقش بیمه‌گر کلان بورس عمل کنند و برای سر پا نگاه داشتن این ابردستگاه پول‌سازی نخواهند گذاشت، هیچ ریسکی آن را تهدید کند. در فراز تاریخی این اظهارنظرهای بی‌محبا، رئیس جمهور در روز پنج‌شنبه، ۱۶ مرداد ۱۳۹۹، در آیین بهره‌برداری از طرح‌های ملی وزارت نفت گفت: «با شرایطی که بورس نشان می‌دهد اوضاع بهتر خواهد شد؛ مردم باید همه چیز را به بورس بسپارند».

اما ناگاه ورق برگشت. اظهارات متناقض رئیس سازمان خصوصی‌سازی، وزیر اقتصاد، و وزیر نفت درباره عرضه سهام دولت در پالایشگاه‌های تهران، اصفهان، تبریز و بندرعباس که اعلام شده بود در قالب صندوق سرمایه‌گذاری قابل‌معامله (ETF) پالایشی یکم پذیره‌نویسی خواهد شد، بهانه‌ای به‌دست داد تا روز دوشنبه، ۲۰ مرداد ۱۳۹۹، عمیق‌ترین و سریع‌ترین ریزش شاخص بورس اوراق بهادار تهران طی بیش از نیم‌قرن گذشته کلید بخورد. طی حدود سه ماه گذشته با این که عدد شاخص کل از سقف تاریخی حدود دو میلیون و یکصد هزار واحدی خود تا زیر آستانه یک میلیون و سیصد هزار واحدی (حدود ۴۰ درصد) سقوط کرده است، ولی همچنان اهالی بازار نگران سقوط عمیق‌تر هستند. در همین مدت، سهام برخی شرکت‌ها قریب به ۸۰ درصد کاهش یافته‌اند و هنوز به تعادل نرسیده‌اند.

در فضای نامطمئن این روزهای بورس که سرمایه‌گذاران خرد و نهادهای با ابهامات متعدد و متنوع سیاسی و اقتصادی مواجه هستند، تنها چیزی که کارشناسان و حرفه‌ای‌های بازار متفقا از آن اطمینان دارند این است که همانند گذشته و همانند همه بحران‌های مشابه در بازارهای



انجمن حسابداران خبره ایران



پیشرفت همیشگی با آموزش مجازی



دانشگاه صنعت نفت

مرکز آموزش حسابداران خبره

بزرگترین مرکز آموزش حرفه‌ای حسابداری و مالی در ایران

آمادگی برگزاری تمامی دوره‌های بلندمدت، کوتاه مدت، بین‌المللی و زبان‌انگلیسی را به صورت آنلاین ویژه اشخاص و سازمان‌ها دارد.

مزایای دوره‌های آنلاین چیست؟



تهران، خیابان نجات الهی جنوبی، بین خیابان سپند و شاداب، کوچه نوید، پلاک ۲۳

تلفن: ۸۸۹۴۰۸۴۷ وب سایت: www.pact.ir تلگرام: @PACT_ir اینستاگرام: @PACT.ir

مالی، سقوط ۱۳۹۹ بورس ایران نیز روزی به پایان خواهد رسید و دوباره رونق به این بازار باز خواهد گشت. ولی دو پرسش کلیدی که در این ارتباط باقی خواهد ماند، این است که چه عواملی باعث این نوسان تاریخی شد؟ و چگونه می‌شد از بروز یا شدت وقوع آن کاست؟ و پرسش کلیدی‌تر این که چگونه می‌توان در آینده از بروز یا شدت وقوع این نوسانات در بورس پیشگیری کرد؟ در پاسخ به این پرسش‌ها به طیف گسترده و متنوعی از عوامل می‌توان پرداخت. ولی آن چه مرتبط با تخصص ما حسابداران حرفه‌ای است، اهمیت اساسی پاسداری بی‌چشم‌پوشی از ساحت گزارشگری مالی و تقویت روزافزون ارکان راهبری شرکتی است. صد افسوس که طی سالهای گذشته به رغم توسعه کمی بازار سرمایه در ایران اقدامات کیفی درخور توجهی در این ارتباط انجام نشده است. ما حسابداران نیز واقفیم که تحلیل قیمت سهام و تصمیم‌گیری درباره سرمایه‌گذاری در بازارهای مالی صرفاً محدود به بررسی اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی نیست، و دامنه گسترده و متنوعی از اطلاعات مالی و غیرمالی را دربرمی‌گیرد. ولی بی‌تردید گزارشگری مالی پیکره اصلی همه تحلیل‌های بنیادی است. از این رو، یکی از وظایف اصلی نهادهای ناظر بر بازارهای مالی پاسداری بی‌چشم‌پوشی از ساحت گزارشگری مالی و جلب کردن توجه فعالان این بازارها به اهمیت اساسی آن است. بازار سهام در دوره‌های رونق با هر خبر، شایعه و حتی افسانه‌سرایی درباره سودآوری آینده و ارزش دارایی شرکتها، افزایش افسارگسیخته قیمت سهام و شاخص‌ها را توجیه و تشدید می‌کند. ولی زمانی که همانند این روزهای بورس در ایران ورق برمی‌گردد و نمودار قیمت‌ها و شاخص‌ها نزولی می‌شوند، همه آن افسانه‌سرایی‌ها رنگ می‌بازند و تنها چیزی که باقی می‌ماند همین اعداد و ارقام و اطلاعات گزارش شده در صورت‌های مالی شرکت‌ها است.

استراتژی‌ها و راهکارهای مقابله با کرونا

چکیده

دنیاگیری ویروس کرونا و بیماری کووید-۱۹ آسیب‌های اقتصادی بزرگی را به چرخه‌ی کسب و کار و زنجیره‌های عرضه‌ی جهانی وارد آورده‌است. به ویژه این که اقتصاد کشورها آمادگی مواجهه با چنین پدیده‌ای نوظهور و پیامدهای آن را نداشت. از این رو، بخش بزرگی از کسب و کارها با ریسک‌ها و چالش‌های کاهش فعالیت، کاهش تقاضا، کمبود نقدینگی و سرمایه در گردش، عدم‌وصول مطالبات، ناتوانی در ایفای تعهدات، تعدیل نیروی کار و حتی با ریسک تداوم فعالیت و ورشکستگی مواجه شدند. در این شرایط، تحلیل دقیق و کارشناسانه وضع موجود و پیش‌بینی آینده‌ی کسب و کارها ضرورتی انکارناپذیر است. پس، در راستای شناسایی و ارزیابی استراتژی‌ها و راهکارهای مناسب پیش‌روی برای مقابله با این معضل پژوهشی علمی و با استفاده از منابع، مقالات و وبگاه‌های معتبر علمی انجام و تلاش شده تا با نگاه دقیق به وضعیت موجود کسب و کارها، با شناسایی تهدیدها و فرصت‌ها پدید آمده و اتخاذ بهترین استراتژی‌های پیش‌روی راهکارهای مناسب مقابله با این بحران جهانی ارائه شود. در این ارتباط، استفاده از استراتژی‌های مناسبی همچون استراتژی تاب‌آوری در تعامل با نقشه‌ی راه استراتژی‌های سازمانی و ایجاد آمادگی و حفظ دارایی‌های نامشهود سازمانی (سرمایه‌ی انسانی، سرمایه‌ی اطلاعاتی و سرمایه‌ی سازمانی) و سایر راهکارهای پیش‌گیرانه و مقابله‌کننده برای به‌کارگیری توسط دولت، سازمان‌ها، بنگاه‌های اقتصادی و کسب و کارهای خرد برای گذر از بحران کنونی که می‌تواند مفید و سودمند واقع شود، بیان شده است

اصطلاحات کلیدی: ویروس کرونا، بیماری کووید-۱۹، استراتژی تاب‌آوری، سرمایه‌ی انسانی، سرمایه‌ی اطلاعاتی، سرمایه‌ی سازمانی و کسب و کارهای خرد.

طبقه‌بندی موضوعی: M۴۱، M۲۱، M۳۰

مقدمه

بیماری کووید-۱۹ که ابتدا به عنوان یک بیماری عفونی ساده شناخته می‌شد، برای اولین بار در

دسامبر ۲۰۱۹ در ووهان چین دیده شد، و سپس به سرعت به کشورهای دیگر سرایت کرد و به صورت یک تهدید بزرگ بین‌المللی درآمد. در آغاز بیشتر کشورها آمادگی لازم برای مقابله با این بیماری را نداشتند. از این رو، برای کاهش تأثیر شیوع این بیماری، بیشتر دولت‌ها و کشورهای درگیر، محدودیت‌های ویژه‌ای برای ایجاد فاصله‌های اجتماعی، از جمله، تعطیلی مدارس و دانشگاه‌ها و مراکز آموزشی، فرودگاه‌ها، بستن مرزها، محدودیت شدید در استفاده از رستوران‌ها و مراکز خرید و دیگر موارد اجرا کردند (فرگوسن و همکاران، ۲۰۲۰). در راستای رعایت موارد فوق و نیز مبادرت به وضع جرایم سنگین و احکام قضایی از جمله جزای نقدی و حبس مقرر کردند. حتی در بعضی موارد به قرنطینه و وضع منع رفت و آمد در بعضی شهرها با وضعیت قرمز و وخیم، همه‌ی شهروندان ممنوع‌الخروج از خانه‌های خود شدند. این امر یکی از عوامل مهم در کسادی کسب و کار بنگاه‌های اقتصادی و بروز رکود اقتصادی عمده بوده است. از جمله آثار منفی اقتصادی این محدودیت‌ها می‌توان به سقوط بازارهای مالی بین‌المللی، کُند شدن تجارت، ورشکستگی مشاغل، و افزایش بی‌کاری اشاره کرد. در حالی که در برخی از کشورها محدودیت‌های اجرا شده تأثیر معنی‌داری در کاهش شوک مورد انتظار از گسترش ویروس داشته است، ولی میزان شیوع این بیماری در میزان جمعیت جوامع و تا حد زیادی از یک اقتصاد به اقتصاد دیگر متفاوت بوده است (استوج کاسکی و همکاران، ۲۰۲۰). بسیاری از معیارهای اجتماعی و اقتصادی به عنوان عوامل تعیین‌کننده‌ی بالقوه برای انواع مشاهده شده در نتیجه‌ی این بیماری نسبت داده شده است. برخی از صاحب‌نظران بر این باورند که کشورهایی که به سختی آسیب دیده‌اند یا به علت وجود بافت جمعیتی با کهولت بالای سنی (کندی و همکاران، ۲۰۲۰)، یا وجود ضعف در سیستم ایمنی بدن، یا عدم مراقبت‌های بهداشتی و بیشتر به علت توسعه‌نیافتگی بوده است (هپکینز و همکاران، ۲۰۲۰ و میخایل و جومیلی، ۲۰۲۰). برخی دیگر نیز بر نقش محیط طبیعی توجه و تأکید داشته‌اند (مارکو و همکاران، ۲۰۲۰ و شیائو وو و همکاران، ۲۰۲۰).

فاطمه صراف

پیرام پسندیده پارسا

محمدرضا حاجی رضا

مهدی غریب

پس می‌توان گفت، شیوع جهانی ویروس کرونا یک پدیده‌ی تجربه‌نشده در دنیای مدرن و اقتصاد بهم‌پیوسته‌ی جهانی است، و اخباری جدیدی که هر روز منتشر می‌شود منجر به بی‌اثر شدن بخشی از پیش‌بینی‌های قبلی در این باره می‌شود. پس منعطف بودن در این شرایط بیش از زمان‌های معمول برای سازمان‌ها و بنگاه‌ها حائز اهمیت است. همچنین در این دوران مدیریت زمان برای مدیران سازمان‌ها و بنگاه‌ها اهمیت دوچندانی دارد، زیرا هر روز باید بخشی از توان عملیاتی و زمان خود را برای کسب آخرین اطلاعات و چالش‌های نوین بگذارند. در این بین صرفاً دنبال کردن اخبار و آمار شیوع این بیماری در داخل و خارج کشور کافی نیست. بلکه مستلزم به‌روز بودن درباره‌ی ممنوعیت‌های قانونی، اجتماعی و نحوه‌ی انجام فعالیت‌های اقتصادی، محدودیت‌های ایجادشده در حمل و نقل و سفرهای شهری بین شهری، و بین‌المللی، اطلاع از آخرین وضعیت فعالیت و کسب و کار، و اخبار و آمارهایی از نرخ رشد و شیوع دوباره‌ی این بیماری و نیز آغاز مجدد فعالیت‌های اقتصادی و اجتماعی است. بدون شک تصمیم‌گیران اصلی نظام راهبری سازمان‌ها و بنگاه‌ها در مواجهه با ابعاد مختلف چالش‌های اقتصادی، اجتماعی و کسب و کاری آثار مخرب این بیماری در سال جاری با چالش‌های فراوانی روبرو خواهند شد. همچنین طرح مسئله‌ی اصلی کسب و کارها، مبنی بر این که بعد از این بیماری چه باید کرد، هم‌اکنون در هاله‌ای از ابهام است. زیرا این بیماری طبق پیش‌بینی‌ها دست کم تا مدتی طولانی بر سطح جهان به ویژه محیط اقتصادی و اجتماعی سایه انداخته است و در مقاطع زمانی و مکانی مختلف اوج و بعضی اوقات افول خواهد داشت. پس شایسته است در راستای چالش‌ها و بحران‌های به وجود آمده، فرصت‌ها و توانمندی‌های بالقوه و مزیت‌های قابل بهره‌برداری را شناسایی کرد، و این دوران نه چندان کوتاه را بهتر شناخت. در این ارتباط، تعیین استراتژی‌های پیش رو و مناسب در کسب و کارها در بستری مطمئن، انعطاف‌پذیر و همگام با حواث غیرمترقبه ناشی از عواقب آتی این بیماری ناشناخته و مخرب اهمیت بسیاری دارد.

دانشکده‌ی اقتصاد و حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب در راستای رسالت آموزشی و عمل به مسئولیت‌های اجتماعی خود اقدام به انجام پژوهشی علمی در این باره کرده است، تا بتواند کمکی هر چند اندک به سازمان‌ها و بنگاه‌های اقتصادی و جامعه‌ی کسب‌وکار خُرد شاغل در کشور برای مقابله با این تهدید نوظهور جهانی و نیز شناسایی و معرفی فرصت‌ها و بسترهای مساعد اقتصادی جدید پدید آمده کند. بر این اساس، ابتدا به بیان ریسک‌ها و چالش‌های موجود فعالیت‌های اقتصادی که به نوعی درگیر با این بحران ناشناخته هستند شده است، و در ادامه، پیشنهاد استراتژی‌های مناسب در راستای مقابله با این بیماری مخرب با استفاده از استراتژی تاب‌آوری و در تعامل با نقشه‌ی استراتژی‌های سازمانی و در راستای ایجاد آمادگی و حفظ نقش ارزنده‌ی دارایی‌های نامشهود سازمانی (از جمله، سرمایه‌ی انسانی، سرمایه‌ی اطلاعاتی و سرمایه‌ی سازمانی) بیان شده است. در پایان نیز راه‌حل‌های پیشنهادی برای کاربست داخلی با توجه به الگوبرداری از راه‌کارهای مناسب و موفق در دیگر کشورها و سایر راه‌حل‌های بومی و پیشنهادی ارایه می‌شود.

تعاریف

ویروس کرونا و بیماری ناشی از آن که کووید-۱۹ نامیده می‌شود، از اوایل دسامبر ۲۰۱۹ (دی ۱۳۹۸) در استان ووهان چین شیوع یافت، و تاکنون هزاران نفر را در این کشور و میلیون‌ها نفر را در سطح جهان مبتلا کرده و جان تعداد قابل توجهی از این افراد را گرفته است. بیماری‌های نوپدید مشکل امروز جوامع ما نیستند. بیش از چهار دهه است که این قبیل بیماری‌های ویروسی و نوین را می‌شناسیم. بیماری‌هایی که در برهه‌های زمانی و مکانی متفاوت ظهور کرده و شیوع پیدا کرده‌اند. همچنین می‌دانیم که ویروس‌های دستگاه تنفسی به طور پیوسته تغییر ژنتیک می‌دهند و می‌توانند توسعه یابند و موجب گسترش بیماری در جوامع مختلف شوند. این بیماری‌ها همواره زمینه‌ساز مسائل اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و سیاسی بوده‌اند و می‌تواند فجایع انسانی را در پی داشته باشند. البته خوشبختانه به صورت نسبی تا حدودی در

همه‌ی کشورها برنامه‌های راهبردی برای مقابله با بیماری‌های شایع اجرا می‌شود. به عنوان مثال، برای مقابله با بیماری کووید-۱۹، به رغم اهمیت مسائل اقتصادی و کسب و کار در چین، ولی چون برنامه‌ی راهبردی از پیش تعیین شده‌ای در این باره داشتند، شهر صنعتی ووهان را با جمعیت چند ده میلیونی آن بیش از ۳۰ روز قرنطینه کامل کردند. پس استراتژی پیش‌گیری کرونا باید توأم با آرامش و دوری از هرگونه شتاب‌زدگی و استرس تا کنترل و فروکش کردن شیوع آن در جامعه باشد (علی اکبر پورفتح الله، ۱۳۹۹).

نحوه‌ی برخورد در تامین زنجیره‌ی عرضه در دنیای اقتصادی کسب و کارهای خُرد، بنگاه‌ها، سازمان‌ها و دولت‌ها با شرایط حال حاضر نیز نیازمند داشتن استراتژی پیشرو و مناسب برای غلبه بر این بحران است. یکی از کارآمدترین استراتژی‌ها در این باره «استراتژی تاب‌آوری» است. این استراتژی به توانایی زنجیره‌ی تأمین در چیرگی بر آشفتگی‌های غیرمنتظره اشاره دارد (کاروالهو و کروز ماجادو، ۲۰۱۱). در یک تعریف ساده، تاب‌آوری را توانایی یک سیستم برای جذب آشفتگی و سازماندهی مجدد در حالی که متحمل تغییر شده، تعریف کردند، به طوری که سیستم هنوز وظیفه، ساختار، مشخصات و بازخورهای یکسانی را حفظ کند (غیاثوند، ابوالفضل و عبدالشاه، فاطمه ۱۳۹۴). قابلیت تاب‌آوری، سازمان یا بنگاه اقتصادی را قادر می‌سازد که شکست‌ها را پیش‌بینی و بر آن غلبه کند، و فرصت‌های به وجودآمده‌ی پیش‌روی را جست‌وجو کند و از مزایای آن بهره‌مند شود. پس این استراتژی می‌تواند از یک شکست واقعی جلوگیری کند یا اثر شکست را تعدیل کند و به حداقل برساند و یا تطبیق با شرایط حاضر را به دنبال بروز یک شکست امکان‌پذیرتر سازد (پتیت و همکاران، ۲۰۱۰). با توجه به بحران حال حاضر که اکثر سازمان‌ها و بنگاه‌های اقتصادی در تامین نیازمندی‌های اولیه‌ی تولید و عدم حضور و رقبت مشتریان بالفعل به انجام معاملات تجاری نیازمند به بازنگری در مدیریت خود هستند، هدف کاربست استراتژی تاب‌آوری زنجیره‌ی تأمین، جلوگیری از انتقال به وضعیت نامطلوب‌تر است. یعنی جایی که حالات شکست ممکن است به

وقوع بپیوند. در سیستم‌های زنجیره‌ی تأمین، هدف انجام واکنش کارا و واکنش موثر و مطلوب نسبت به اثرات نامساعد آشفتگی‌ها موجود است (کاروالهو و کروز ماچادو، ۲۰۱۱). عدم توجه یا عدم بازنگری در سیستم زنجیره‌ی تأمین در شرکت‌ها منجر به بالارفتن احتمال شکست یا پذیرش ریسک‌های آن می‌شود. با توجه به اهمیت موضوع، کارکنان در همه‌ی سطوح سازمان باید آگاهی از شکست‌ها داشته باشند و برای یادگیری و آمادگی از شکست‌های هر چند کوچک درون زنجیره‌ی تأمین سازمان‌ها و بنگاه‌های اقتصادی تلاش کنند. مدیران نیز باید یک زیرساخت مناسب برای مدیریت ریسک‌های سازمان‌ها یا بنگاه‌های اقتصادی نیز به صورت رسمی با تخصیص نیروی انسانی و منابع اطلاعاتی مناسب ایجاد کنند، تا مدیریت و پاسخ‌گویی به ریسک‌های واقعی و ادراک‌شده را تخصصی سازند (آمبولکار و همکاران، ۲۰۱۵).

پژوهش‌های داخلی و خارجی درباره پیامدها و اقدام‌های پیشگیرانه مقابله با شیوع بیماری ویروس کرونا

ایمانی (۱۳۹۹)، در پژوهشی تحت عنوان پیامدهای اجتماعی شیوع ویروس کرونا در جامعه ایران برخی از مهم‌ترین پیامدهای اجتماعی شیوع بیماری ویروس کرونا را در ایران مورد بررسی قرار داده و پرسش اصلی این بوده است که اجرای سیاست فاصله‌گذاری اجتماعی که منجر به تعلیق بخش عمده تعاملات اجتماعی در جامعه شده است، چه تغییراتی را در نظام اجتماعی ایجاد کرده و این تغییرات چه پیامدهایی را به دنبال خواهد داشت. که روش پژوهش علمی ایشان، بهره‌گیری از مشاهدات پژوهشگر، مطالعات اسنادی و مباحث حاصل از دو جلسه کارشناسی برگزارشده در دانشگاه تهران است. که در این رابطه داده‌های به دست آمده نشان می‌دهد که این بحران بر حوزه‌هایی چون خانواده، آموزش، روابط کار و برخی گروه‌های اجتماعی مانند؛ زنان، کودکان، صاحبان مشاغل خرد و مهاجران، بیشترین پیامدها را داشته است. که در پایان مقاله، راه کارهایی مانند؛ ضرورت اتخاذ رویکرد انسجام اجتماعی به موازات سیاست فاصله اجتماعی پیشنهاد شده

است. منتی (۱۳۹۹)، در مقاله‌ای دیگر تحت عنوان بررسی اثرات بیماری ویروس کرونا (کووید-۱۹) بر اقتصاد جهانی بیان نموده که بحران بیماری ویروس کرونا (کووید-۱۹) پیش از هر چیز تهدیدی برای سلامت عمومی شناخته می‌شود، اما رفته رفته تبدیل به یک تهدید اقتصادی جهانی نیز شده است. هرچند راهی برای مشخص کردن دقیق آسیب‌های اقتصادی ناشی از همه‌گیری ویروس کرونا نوپدید وجود ندارد، اما در بین اقتصاددانان این اجماع وجود دارد که این اپیدمی، تأثیر منفی شدیدی بر اقتصاد جهانی خواهد گذاشت. و در این رابطه؛ سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی هشدار داده است که در ماه‌های آینده، برخی از اقتصادهای بزرگ جهان وارد رکود می‌شوند و سال‌ها طول می‌کشد تا آسیب اقتصادی ناشی از شیوع بیماری ویروس کرونا جبران شود. به اعتقاد برخی از اقتصاددانان، ضربه اقتصادی اپیدمی اخیر بیش از بحران جهانی سال ۲۰۰۸ خواهد بود. حتی اگر شاهد رکود جهانی نباشیم، برخی از اقتصادهای جهان یا هیچ‌گونه رشدی نخواهند داشت، یا رشد اقتصادی‌شان منفی خواهد بود. این شامل برخی از اقتصادهای بزرگ هم می‌شود. بنابراین امسال نه تنها شاهد نرخ پایین رشد هستیم، بلکه بهبود رشد اقتصادی هم در آینده زمان‌بر است. در ادامه ایشان در نوشتار خود تلاش نموده تا ضمن ترسیم نمایی کلی از اثرات اپیدمی ویروس کرونا بر اقتصاد جهانی، به ویژه اقتصادهای بزرگ دنیا و کشورهایی که درگیری بیشتری با این بحران دارند، به طور کلی سناریوهای احتمالی توسعه و نحوه اثرگذاری این اپیدمی بر جامعه و اقتصاد جهانی را بررسی نموده و سپس با بررسی آمار و اطلاعات منتشرشده از منابع معتبر جهانی درباره وضعیت کنونی اپیدمی ویروس کرونا، اثرات همه‌گیری این ویروس بر بخش‌های مهم اقتصاد جهانی، نظیر بازارهای مالی، بازار نیروی کار، بازار انرژی و مسافرت و صنعت گردشگری مورد بحث و بررسی قرار داده و در نهایت و در بخش نتیجه‌گیری، به منظور شناخت راهکارهای مختلف اقتصادی مدیریت اثرات این بحران، به صورت اجمالی به بررسی سیاست‌های اقتصادی کشورهای مختلف دنیا در مواجهه با اپیدمی ویروس کرونا پرداخته است. استوج کوسکیو همکارانش (۲۰۲۰)،

در پژوهش‌های خود تحت عنوان عوامل اجتماعی و اقتصادی بیماری همه‌گیر ویروس کرونا در تجزیه و تحلیل خود نشان داده‌اند که تنها تعداد معدودی از عوامل اجتماعی و اقتصادی قادر به توضیح قدرت همه‌گیر ویروس کرونا هستند. که دو عامل تعیین کننده مربوط به موارد بیماری ویروس کرونا، اندازه جمعیت و مخارج بهداشتی دولت است. و اقتصادهای پرجمعیت مقاومت بیشتری نسبت به آلوده شدن به ویروس نشان می‌دهند، در حالی که کشورهایی که هزینه‌های دولتی بالاتری دارند حساسیت بیشتری نسبت به ویروس نشان می‌دهند. علاوه بر این، هیچ تعیین کننده‌ای که به شدت در ارتباط با پیک مرگ و میر ویروس کرونا در هر میلیون جمعیت وجود داشته باشد، نیست. و دلایل فراوانی را می‌توان به عنوان یک تعبیر احتمالی برای این نتایج استفاده کرد.

مخاطرات و چالش‌های پیش‌روی سازمان‌ها، بنگاه‌های اقتصادی و کسب و کارهای خرد

در این مرحله به بیان و بررسی مخاطرات و چالش‌های شناسایی شده و پیش‌روی سازمان‌ها و بنگاه‌های اقتصادی و کسب و کارهای خرد در مواجهه و مقابله با بحران شیوع ویروس کرونا از سه منظر؛ در سطح بین‌المللی، در سطح ملی/اقتصادی و در سطح صنعت/کسب و کار به صورت اجمال می‌پردازیم:

۱) مخاطرات و چالش‌های پیش‌روی در سطح بین‌المللی

ویروس کرونا (کووید-۱۹) چند وقتی است که به بحرانی جهانی بدل شده است. ویروسی است که در مقاطع مختلف در سطح جامعه گسترش پیدا می‌کند تا در نهایت تمام گروه‌هایی را که مستعد ابتلا به آن هستند درگیر خود کند. منتهی هر چه کشورها بتوانند موج اول شیوع این ویروس را به خوبی کنترل کنند، باعث می‌شود تا با آمادگی بهتری به استقبال موج‌های بعدی برونند (علی نقی مشایخی، ۱۳۹۹). پس در این جهان پیشرفته، تمام اقتصادهای جهان از نزدیک با هم تلفیق شده اند. این در صورتی است که هر اتفاقی در هر نقطه از جهان که به وقوع به پیوندد، می‌تواند تأثیر قابل توجه تا بااهمیتی داشته باشد. بنابراین تأثیر تبعات این بیماری بر یکی از بزرگترین اقتصادهایی

جهان، مانند؛ چین می‌تواند به طور قابل‌توجهی روی تمام اقتصادهای جهان تأثیر بگذارد. زیرا چین دومین اقتصاد بزرگ جهان با ارزش ۱۳٫۶ تریلیون دلار است. که موقعیت آن دقیقاً پس از ایالات متحده آمریکا است. حدود ۱۶٪ از کل تولید ناخالص داخلی جهان توسط چین، سبب شده بسیاری از شرکت‌ها پیوسته به اقتصاد این کشور وابسته باشند. پس؛ به دلیل تعطیلی برخی از کارخانه‌های تجاری چین، تولید بسیاری از شرکت‌های بزرگ و مهم یا متوقف شده و یا دچار مشکل شده‌است. چون که؛ تأمین کالاها و خدمات برای این کشور از اهمیت ویژه‌ای برخوردار نیست، زیرا؛ در سطح جهانی دارای مصرف‌کننده زیادی با قدرت خرید قابل‌توجهی می‌باشد، و بسیاری از برندهای بین‌المللی مطرح به دلیل وجود نیروی کار ارزان قیمت و تکنولوژی‌های نوین و پیشرفته در این کشور سرمایه‌گذاری کرده و یا تولیدات‌شان انجام می‌شود. و با توجه به تأثیر مخرب بهداشتی و اجتماعی ویروس کرونا، بر جوامع بشری در سطح بین‌المللی، حتی‌الامکان از منازل خارج نمی‌شوند و مانند؛ گذشته مبادرت به ادامه کسب و کار بر روال عادی و کسب عایدی و خرید مایحتاج خود نمی‌نمایند، بنابراین شاهد افول چشم‌گیر سودهی سازمان‌ها و بنگاه‌های بین‌المللی با کاهش فروش مواجه می‌شوند (اینمان، ۲۰۲۰). که کاهش تولید در جهان به دلیل شیوع ویروس کرونا مخاطرات قابل‌توجهی به همراه دارد. بحران شیوع بیماری ویروس کرونا، زنجیره تأمین جهان شامل چین و کشورهای صنعتی را به شدت دچار چالش نموده است و سبب گردیده تا تقاضای نهایی برای کالاها و خدمات کاهش یابد (شوکه‌های کوتاه مدت عرضه و تقاضا). و ارزش سهام در اکثر کشورهای جهان در حال افول است، عرضه و تقاضای بازار نفت در حال تغییر است. و کشورهای مختلف در مراحل متفاوتی از شیوع بیماری ویروس کرونا هستند، بنابراین مخاطرات بازگشت و یا اوج‌گیری مجدد بیماری ویروس کرونا هم وجود دارد و زمان پایان کامل این معضل در جهان هنوز نامشخص است.

۲) مخاطرات و چالش‌های پیش‌روی در سطح ملی / اقتصادی

به سبب شیوع و گسترش بیماری همه‌گیر ویروس

کرونا، عواقب و مخاطرات فراوانی ناشی از این بیماری به وجود آمده است. و شیوع گسترده این بیماری در کشور چین به بزرگترین تهدید برای اقتصاد جهانی تبدیل شده است. و می‌توان بیان نمود که عمده‌ترین اثرات شیوع ویروس کرونا در سطح اقتصادی کشورها؛ کاستن از سرعت رشد اقتصادی، کند شدن فعالیت‌های اقتصادی و تولیدی، ایجاد محدودیت در فعالیت‌های اقتصادی، افت قیمت نفت، افول قیمت سهام در بازارهای بورس، رکود حمل و نقل هوایی، عمومی و مسافرتی و در نهایت افزایش بی‌کاری است (کی‌شور، ۲۰۲۰). و ثوقی، عقیقه (۱۳۹۷)، در پژوهش انجام شده بیان نموده که نتایج بدست آمده نشان می‌دهند، که آسیب‌پذیری اقتصادی اثر مثبت و معناداری بر نوسانات تولید ناخالص سرانه داخلی دارد. همچنین تاب‌آوری اقتصادی اثر منفی و معناداری بر این نوسانات دارد. و اقتصاد ایران در زمره کشورهایی با تاب‌آوری اندک و آسیب‌پذیری بالا قرار دارد، که این مشاهده نشأت گرفته از تمرکز بالای صادرات، نامناسب بودن مولفه اقتصاد کلان و حکمرانی خوب است. و شاکری، عباس، محمدی، تیمور و جعفری، محمد (۱۳۹۸)، در پژوهشی دیگر پیشنهاد نموده با توجه به وابستگی کشور به درآمدهای نفتی برای جلوگیری از تأثیر بحران‌های مالی جهانی بر بودجه کشور از طریق رصد بازارهای مالی و مشارکت در بازار آتی نفت، ضمن ایجاد پوشش ریسک، بودجه کشور را از نوسانات شدید قیمتی بازارهای بین‌المللی مصون داشته و با ورود هوشمندانه در فعالیت‌های سفته‌بازی ضمن بهره‌برداری از فرصت‌های احتمالی با حمایت نهادهای مالی کشور و همکاری وزارت نفت، درآمدهای سرشاری را نصیب کشور شود. پس؛ بحران شیوع بیماری ویروس کرونا باعث ورشکستگی و از بین رفتن بسیاری از سازمان‌ها و بنگاه‌ها در سطح ملی و اقتصادی شده است. که سازمان‌ها و بنگاه‌ها زنجیره تأمین از وقوع شکست در زنجیره تأمین آسیب می‌بینند و کارایی زنجیره تأمین پایین می‌آید (سونی و همکاران، ۲۰۱۴). و شکست در زنجیره تأمین یک رخداد است که جریان کالاها یا خدمات را در زنجیره تأمین منقطع می‌کند (کرایقد و همکاران، ۲۰۰۷) و می‌تواند باعث بروز نشانه‌های

شدید نامساعدی روی عملکرد مالی، بازار سرمایه و عملیات سازمان یا بنگاه داشته باشد (ناراسی مهم و تالوری، ۲۰۰۹). پس شکست‌های زنجیره تأمین رویکردهای برنامه‌ریزی نشده‌ای هستند که ممکن است در زنجیره تأمین اتفاق بیفتند و احتمالاً بر جریان نرمال یا قابل انتظار مواد و اجزا اثر بگذارند. و آشفتگی به صورت یک رخداد قابل پیش‌بینی یا غیرقابل پیش‌بینی که مستقیماً بر عملیات و ثبات عادی یک سازمان یا یک زنجیره تأمین اثر می‌گذارد تعریف می‌شود (کاروالهو، ۲۰۱۲). آشفتگی زنجیره تأمین عدم صلاحیت زنجیره تأمین در پاسخ‌گویی به آشفتگی‌ها و متعاقباً دستیابی به اهداف است. پس وقتی سازمان‌ها و بنگاه‌ها در معرض آشفتگی قرار بگیرند حالات شکست در زنجیره تأمین ایجاد می‌شود و باعث ایجاد رخدادهای تصادفی و غیرقابل پیش‌بینی مانند، بحران سیاسی و اقتصادی یا مخاطرات محیطی می‌شود. در حال حاضر نیز جهان با پدیده نوظهور شیوع بیماری ویروس کرونا در آشفتگی و ناهمگونی قرار گرفته است که همه کشورها در سطح ملی و اقتصادی به نوبه خود دچار این آشفتگی شده و امکان تصمیم‌گیری آگاهانه و پیش‌بینی چشم‌انداز آتی را از آن‌ها صلب نموده است. و می‌توان بیان نمود که آشفتگی‌ها انحراف کمی یا کیفی از حالت نرمال یا مورد انتظار می‌باشد (بلکهورست و همکاران، ۲۰۱۱). همچنین پژوهشگران دیگری آشفتگی‌ها را به صورت یک رخداد غیرقابل پیش‌بینی (غیر مترقبه) تعریف کردند که بر عملیات جاری معمول و پایداری یک سازمان یا بنگاه اقتصادی یا زنجیره تأمین آن اثر می‌گذارند (باروسو و همکاران، ۲۰۰۸). و کاهش صادرات به سایر کشورها، بر کاهش درآمدهای نفتی و غیر نفتی کشور تأثیرگذار بوده و کاهش درآمدهای مالیات از کسب و کارها بر محدود شدن منابع درآمدی اصلی دولت و اقتصاد کلان کشور سایه افکنده است. از طرفی هزینه‌های دولت به واسطه تخصیص بودجه‌های بهداشتی، حمایت‌های اقتصادی و اجتماعی به شدت افزایش یافته است. در نتیجه این مخاطره وجود دارد که به دلیل کسری شدید بودجه دولت، کمیت و کیفیت کمک‌های دولتی برای رفع موانع پیش‌روی کسب و کارها به شدت تحت تأثیر قرار گیرد. و زمان عادی‌سازی

فعالیت تمام سازمان‌ها و بنگاه‌های اقتصادی و کسب و کارهای خرد نامشخص است، و عدم فعالیت بخشی از صنایع و کسب و کارها بر حجم کلی فعالیت‌های اقتصادی تأثیرات منفی بسیاری دارد.

۳) مخاطرات و چالش‌های پیش‌روی در سطح صنعت/کسب و کار

استراتژی‌های تاب‌آوری با دو هدف کاربردی توسعه یافته است. نخست برای کاهش شدت آشفتگی از طریق بهبود افزونگی و میدان دید در سیستم، و سپس برای بازیابی سریع سازمان و بنگاه اقتصادی به یک رفتار نرمال (کارواله‌و، ۲۰۱۲). سازمان‌ها و بنگاه‌های اقتصادی با معضلات عدیده‌ای در زنجیره تامین مواد اولیه، لجستیک، کاهش فروش و بهره‌وری مواجه هستند (دربخش عرضه). همچنین نگرش و توقعات مشتریان دائماً در حال تغییر است (دربخش تقاضا) که آثار و نتایج آن افزایش مخاطرات سازمانی بنگاه‌های اقتصادی است. شدت پیامدهای نامساعد آشفتگی بر روی عملکرد زنجیره تامین با وجود ویژگی‌های مشخص در زنجیره تامین که توانایی برای جذب خسارات بالقوه و کمینه کردن شدت حالات خرابی را فراهم می‌کند، مرتبط است. و بعد از وقوع رخداد شکست، مدیران زنجیره تامین کارکردهایی را برای برگشت به حالت اول اجرا می‌کنند (تاملین، ۲۰۰۶) و کارکردهای اقتضایی موثرتر است که زمان بازیابی کوتاه‌تری داشته باشد (کارواله‌و، ۲۰۱۲). همچنین ترابی و همکاران (۲۰۱۵)، برای هر تامین کننده پروفایلی در نظر گرفتند که انواع مختلف رخدادهای شکست که می‌تواند هر تامین کننده را با توقف مواجه سازد، احتمال این رخدادهای شکست و اثر آن‌ها بر روی فرآیندها، عملیات مهم تامین کننده و همچنین ظرفیت تولید آن‌ها و در نهایت زمان‌های بازیابی برآورد شده برای رخدادهای مختلف شکست را شامل می‌شود. و در همین رابطه، محققان دیگری نظیر ووگرین و همکاران (۲۰۱۱)، چارچوبی توسعه دادند که شامل یک رویکرد کیفی برای اندازه‌گیری تاب‌آوری بر حسب هزینه‌های متحمل شده در بازیابی از شکست می‌شود. این چارچوب شامل یک رویکرد کیفی می‌شود که ویژگی‌های

کیفی زنجیره تامین را که بر تاب‌آوری اثر می‌گذارد، مورد آزمون قرار می‌دهد. تا مسیرهایی جهت بهبود بالقوه فراهم نماید. همچنین کسب و کارهای فروش آنلاین، تولیدکنندگان محصولات غذایی و بهداشتی و شرکت‌هایی که قابلیت دورکاری دارند، به طبع آن، مخاطرات پایین‌تری را تجربه می‌کنند. و سایر کسب و کارها مخاطرات متوسط تا حد زیادی خواهند داشت. همچنین احتمال ورشکستگی بعضی از کسب و کارها و سازمان‌ها و بنگاه‌های اقتصادی افزایش یافته و دور از تصور نیست.

استفاده از استراتژی‌های تاب‌آوری در مدیریت بحران اقتصادی ناشی از بیماری ویروس کرونا
تاکنون تعاریف نسبتاً زیاد و مشابهی از تاب‌آوری ارائه شده است. که در این خصوص پژوهشگرانی مانند؛ رایس و کانیا (۲۰۰۳) و کریستوفر و پک (۲۰۰۴)، توانایی زنجیره تامین برای غلبه کردن بر رویدادهای همراه با مخاطره در جهت برگشت به عملیات قبلی یا حرکت به یک وضعیت جدید و مطلوب‌تر پس از وقوع آشفتگی را به عنوان تاب‌آوری معرفی کرده‌اند. و از دیدگاه شفی و رایس (۲۰۰۵)، توانایی برای برگشت از شکست، تاب‌آوری می‌باشد. در پژوهش دیگری تاب‌آوری را به صورت توانایی انطباق زنجیره تامین برای آمادگی در برابر رخدادهای غیرمنتظره، پاسخ‌گویی به شکست‌ها و بازیابی از آن‌ها به وسیله حفظ مداوم عملیات در سطح مطلوب و کنترل ساختار و کارکرد معرفی کرده‌اند (پانامارو و هلکمب، ۲۰۰۹). در میان همه تعاریف ارائه شده در مورد استراتژی تاب‌آوری، عبارت‌ها ممکن است جایگزین هم شوند، اما می‌توان بیان نمود که مفهوم اصلی تاب‌آوری، «توانایی یک سیستم برای برگشت به یک حالت پایدار بعد از وقوع شکست» می‌باشد (استار و همکاران، ۲۰۰۳). هرچند تعریف برگشت به حالت اصلی بعد از یک تغییر شکل برای تاب‌آوری نظری (انتزاعی) قلمداد می‌شود، اما بسیاری از سازمان‌ها این آگاهی را ندارند که در نظر گرفتن تاب‌آوری زنجیره‌تأمین به عنوان بخشی از استراتژی‌هایی که سازمان‌ها و بنگاه‌ها در هنگام توسعه مدیریت ریسک و مدیریت کسب و کار در نظر می‌گیرند،

ضروری است (کریستوفر و پک، ۲۰۰۴). پس می‌توان بیان نمود که استراتژی تاب‌آوری به کسب‌وکارهای اقتصادی کمک می‌کند که در هر شرایطی بتوانند با تغییراتی به فعالیت خود ادامه دهند. استراتژی تاب‌آوری در مفهوم سازمانی به معنی توانایی مقاومت در برابر بحران‌ها و ریسک موجود است. استراتژی تاب‌آوری در کسب‌وکارها عبارت است از؛ توانایی‌های ساختاری و سیستمی که باعث می‌شود سازمان‌ها و بنگاه‌ها ظرفیت لازم برای مقابله با بحران‌ها را داشته باشند. استراتژی تاب‌آوری قابلیت‌هایی برای کسب‌وکارها بوجود می‌آورد که بتوانند با وجود شرایط نامطلوب به بقا خویش ادامه داده و در مسیر بازگشت و رشد قرار گیرند. استراتژی تاب‌آوری به بقای بلندمدت و افزایش عمر سازمان‌ها و بنگاه‌ها کمک می‌کند. این استراتژی مطلوب، کسب‌وکار یک سازمان و بنگاه را در برابر ریسک‌های بالقوه حمایت می‌کند و به برنامه‌ریزی برای تاب‌آوری و بقا در شرایط آشفته کمک می‌کند. استراتژی‌های تاب‌آوری بر روش‌ها و ابزارهای جدید برای مواجه با تغییرات پیچیده تاکید دارند که به انطباق‌پذیری و سازگاری سریع در شرایط عدم اطمینان و بهره‌گیری از فرصت‌های جدید کمک می‌کنند.

پس بحران به وجود آمده ناشی از شیوع بیماری ویروس کرونا، شرایطی را در کشور بوجود آورده است که بیشتر کسب‌وکارها در زمان حال به بقا می‌اندیشند و پایان بحران نیز لزوماً به معنی بازگشت به دوره ماقبل بحران نیست. پس؛ کارآفرینان و مدیران ارشد برای کاهش تهدیدها و افزایش امکان بقا و بهره‌گیری از فرصت‌های آتی در دوره پس از مهار بیماری ویروس کرونا به استراتژی‌های تاب‌آوری نیاز دارند. یعنی کسب‌وکارها برای بقا (تاب‌آوری) بایستی کلان‌نگری (تفکر استراتژیک) داشته باشند. پس؛ براساس تجارب شرکت‌های مشاوره‌ای برتر جهان و مصاحبه با کارآفرینان ابعاد استراتژی‌های تاب‌آوری در پنج رویکرد به شرح زیر قابل بررسی می‌باشد. پس، هدف از بیان این رویکردها معرفی برخی اقدامات سریع برای کسب و کارهای اقتصادی در چارچوب پنج استراتژی تاب‌آوری است که به بقا در سازمان‌ها و بنگاه‌های اقتصادی کمک می‌کند.

۱) اقدامات ابتکاری در جهت ایجاد آمادگی و حفظ سرمایه انسانی - اقدامات پیشگیرانه و حمایتی

سرمایه انسانی بازوی سازمان‌ها و بنگاه‌ها برای دستیابی به اهداف راهبردی سازمانی است. و با توجه به اهمیت موضوع، کارکنان در همه سطوح سازمان و بنگاه (سرمایه انسانی) باید آگاهی از شکست‌ها داشته باشند و برای یادگیری از شکست‌های هر چند کوچک درون زنجیره تأمین تلاش کنند. مدیران نیز باید یک زیرساخت مناسب برای مدیریت ریسک به صورت رسمی با تخصیص نیروی انسانی و منابع اطلاعاتی ایجاد کنند، تا مدیریت و پاسخ‌گویی به مخاطرات واقعی و درک شده را تخصصی سازند (آمبولکار و همکاران، ۲۰۱۵). همچنین؛ تقوی، مهدی، محمدی حسین (۱۳۸۵)، ابراز نموده‌اند که در توضیح رشد اقتصادی کشورهای پیشرفته صنعتی، سرمایه انسانی نقش مهمی داشته و گفته می‌شود که سهم مهمی از رشد اقتصادی این کشورها ناشی از توسعه سرمایه انسانی است. سرمایه انسانی در واقع مکمل سرمایه فیزیکی است و موجب می‌گردد تا از سرمایه‌های فیزیکی به صورت مناسب‌تری بهره‌برداری شود. تجربه کشورهای پیشرفته و مطالعات مختلف در زمینه رشد اقتصادی کشورها در طول زمان و یا در میان کشورها، نشان داده‌است که توضیح نرخ رشد اقتصادی تنها از طریق عوامل مرسوم؛ مانند سرمایه و نیروی کار، نتایج دقیقی به دست نمی‌دهد و سرمایه انسانی به عنوان یک متغیر اصلی باید وارد مدل‌های رشد شود. پس در پژوهشی به بررسی تأثیر رشد شاخص‌های معرف سرمایه انسانی بر رشد اقتصادی در ایران پرداخته شده و این نتیجه حاصل گردیده که رشد سطح سواد در بزرگسالان و نیز رشد متوسط سال‌های تحصیل نیروی کار، تأثیر مثبت و معناداری روی رشد تولید ناخالص داخلی داشته است.

پس می‌توان ابراز نمود که نیروی انسانی (سرمایه انسانی یک سازمان) منبع شایستگی‌های فنی و ارتباطی و غیره است. که یکی از مهمترین وظایف مدیران در مواجهه با بحران شیوع بیماری ویروس کرونا آن است که محیط کار ایمن و

سلامت ایجاد کنند و به گونه‌ای اقدام نمایند که کارکنان کماکان احساس کنند که سازمان برای آن‌ها ارزش قائل است (ایجاد آمادگی و حفظ سرمایه سازمانی). حمایت از کارکنان در این شرایط بر تعهد بلندمدت کارکنان به سازمان تأثیر مثبت دارد. و تشویق کارکنان به اقدامات ابتکاری و مشارکت فعالانه آن‌ها برای کاهش پیامدهای بحران ضروری است. از دست دادن نیروهای با استعداد در زمان فعلی، در دوران پساکرونا به سادگی قابل جبران نخواهد بود (حفظ سرمایه انسانی). و ممکن است بزند کارفرمایی شرکت‌ها را تحت تأثیر منفی قرار دهد. در بررسی دیدگاه‌های مرتبط با استراتژی ایجاد آمادگی و حفظ سرمایه انسانی در تعامل با اهداف سازمانی در راستای استفاده از استراتژی تاب‌آوری، مواردی مربوط به مسائل بهداشتی و سلامتی در محیط کار در این شرایط امتیاز بالاتری دارند و موضوعات مرتبط با کارایی در محیط کار مانند؛ برنامه‌ریزی جانشینی و تشکیل تیم‌های عملیاتی و... در الویت بعدی قرار دارند. یعنی اول حفظ سلامتی سرمایه سازمانی و بعد ایجاد آمادگی سرمایه انسانی و بالابردن کارایی در محیط کار. که در این رابطه، راهکارهایی برای حمایت از ایجاد آمادگی و حفظ سرمایه‌های ارزشمند انسانی در سازمان‌ها، بنگاه‌ها و کسب و کارهای خرد در کشورمان در مقابله با بحران شیوع بیماری ویروس کرونا بشرح زیر ارائه می‌گردد:

- تاکید بر موقتی بودن بحران و بازگشت کارکنان به محیط کار پس از برقراری شرایط عادی.
- تدوین و ابلاغ دستورالعمل‌های بهداشتی، مراقبتی و پیشگیرانه.
- ارائه آموزش‌های خاص مراقبتی و پیشگیرانه به کارکنان در محیط کار
- ارائه آموزش‌های تخصصی مورد نیاز کارکنان به صورت مجازی.
- بکارگیری اقدامات مراقبتی و پیشگیرانه و نظارت دقیق بر اجرای دستورالعمل‌های مرتبط.
- بررسی امکان دورکاری و تعیین معیارهای ارزیابی عملکرد کارکنان در دوره دورکاری.
- کاهش ساعت کاری و بررسی ساعت کاری انعطاف‌پذیر در محیط کار.
- تلاش برای پرداخت حقوق و مزایای کارکنان در

حد امکان و رفع نیازهای معیشتی آنان.

- بکارگیری اقدامات ابتکاری برای حفظ کارکنان به جای تعدیل نیروی انسانی، مانند؛ پرداخت بخشی از حقوق، کاهش پرداخت مزایا به صورت موقت و...
- برگزاری جلسات به صورت ویدئو کنفرانس و استفاده از امکانات فضای مجازی.
- حمایت روانی، معیشتی و اجتماعی از کارکنان با اطلاع‌رسانی و شفاف‌سازی برنامه‌ها و اقدامات مدیریتی در راستای مسئولیت‌های اجتماعی.
- تشویق کارکنان به ارائه پیشنهادات ابتکاری و کاربردی مرتبط با مدیریت بحران.

۲) اقدامات ابتکاری در جهت ایجاد آمادگی، حفظ و توسعه سرمایه اطلاعاتی، فناوری اطلاعاتی، بازاریابی و فروش - اقدامات پیشگیرانه و حمایتی

با توجه به تأثیر بیماری ویروس کرونا، مردم از خانه خارج نمی‌شوند و مانند؛ گذشته خرید نمی‌کنند، بنابراین شرکت‌های بین‌المللی با کاهش فروش مواجه می‌شوند. که در این بین، آپل به سرمایه‌گذاران خود اعلام نموده که آن‌ها به دلیل افت فروش در چین نمی‌توانند به هدف درآمد خود برسند. سازنده برجسته اتومبیل جگوار لندکروز نیز اظهار داشت که اگر شیوع بیماری ویروس کرونا برای چند هفته دیگر غالب شود، آن‌ها دیگر برای کارخانه‌های خود، نمی‌توانند قطعات خودرو تولید کنند (اینمان، ۲۰۲۰). همچنین؛ بازاریابی فرآیند برنامه‌ریزی و اجرای فعالیت‌های قیمت‌گذاری، تبلیغات و فروش کالاها و خدمات است. که با شروع بحران بیماری ویروس کرونا جامعه از نظر روانی و اقتصادی آسیب دیده است. و مشتریان برای انطباق خود با بحران، عادات و رفتار خرید خود را تغییر داده‌اند. پس؛ سازمان‌ها و بنگاه‌های اقتصادی در این دوران برای تطابق با تغییرات بازار و انطباق با رفتارهای جدید مصرف‌کنندگان، بایستی اقدامات مناسبی اتخاذ نمایند. نکته مهمی که باید مدنظر داشت آن است که استراتژی‌های بازاریابی با مزیت‌های رقابتی در ارتباط مستقیم است و می‌تواند به افزایش نقدینگی در شرایط فعلی کمک مستقیم کند. و شرکت‌ها بایستی هوشمندانه اقدامات ابتکاری در عناصر

اصلی آمیخته بازاریابی (مکان، محصول، قیمت و ترویج) را استفاده نمایند. بررسی دیدگاه‌های مرتبط با استراتژی فروش و بازاریابی نشان می‌دهد که حفظ اعتماد مشتری، بکارگیری روش‌های جایگزین، مانند؛ فروش آنلاین (ایجاد آمادگی و حفظ و توسعه سرمایه اطلاعاتی)، حضور در سوپرمارکت‌های بزرگ (اینترنتی)، پیش‌بینی تغییرات در رفتار مشتری دارای اولویت بالاتری هستند. که در این رابطه، خاتمی فیروزآبادی، سید محمدعلی، عسگری مهر، مسعود و مرتاض هجری، فرخنده (۱۳۹۷)، در پژوهشی بیان نموده‌اند که کسب و کار الکترونیک به عنوان یکی از توانمندسازها در اقتصاد کشور و زیرمجموعه فناوری‌های اطلاعات در دهه گذشته رشد چشمگیری داشته‌است. بازارهای امروزی، جهانی است و همواره در حال تغییر و گذار از صنعت به دانش و فناوری است. فضای امروز کسب و کار از حالت فیزیکی به حالت الکترونیکی تغییر شکل یافته و بازارهای سنتی و آفلاین را دگرگون ساخته‌اند. سرمایه‌گذاران موفق تغییرات روش‌های کسب و کار سنتی به کسب و کار الکترونیکی را پذیرفته‌اند، به طوری که سیاست بیشتر موسسات تجاری در پذیرش و به کارگیری کسب و کار الکترونیک جهت ورود به بازارهای جهانی و جذب مشتریان جدید، موثر و کارا است. اهمیت فضای کسب و کار الکترونیکی و پذیرش بالای مردم در سال‌های گذشته و ورود کسب و کارها به این فضا لزوم برنامه‌ریزی و توسعه این فضا را بیش از پیش آشکار می‌کند. و مرادی، محمد علی و هدایتی، محمدرضا (۱۳۹۷)، بیان نموده‌اند که امروزه دیجیتال‌سازی اقتصاد با رویکرد ارتقای بهره‌وری، افزایش رشد اقتصادی و ایجاد اشتغال به عنوان یکی از رویکردهای غالب در اغلب کشورهای جهان درآمده‌است. با توجه به ساختارهای سنتی حاکم بر تولید و تجارت کشور و پایین بودن رقابتی اقتصاد که با پایین بودن نرخ رشد بهره‌وری، رشد اقتصادی نازل و نرخ بی‌کاری بالا به ویژه نرخ بی‌کاری دانش آموختگان همراه است؛ توسعه اقتصاد دیجیتال برای حل بخشی از مشکلات کشور در ایران یک الزام و نه یک انتخاب است. ولی مشارکت با سازمان‌ها و بنگاه‌های اقتصادی و کسب و کارهای خرد دیگر برای بازاریابی و

فروش در اولویت بعدی قرار دارد. پس؛ راهکارهای زیر برای ارتقای توانمندی بازاریابی سازمان‌ها و بنگاه‌های اقتصادی و کسب و کارهای خرد در مدیریت بحران در جهت ایجاد آمادگی و حفظ و توسعه سرمایه اطلاعاتی و در راستای استراتژی‌های تاب‌آوری و در تعامل با استراتژی‌های بازاریابی و فروش ارائه می‌گردد:

■ حفظ، ارتقا و گسترش زیرساخت‌های اطلاعات فناوری‌های نوین پیشرفته دیجیتالی و رایانش ابری.

■ ایجاد رشد و تقویت بازاریابی و فروش در فضای مجازی کسب و کار و استفاده از ظرفیت‌های اقتصاد مجازی که با توجه به محدودیت‌های فیزیکی ایجاد شده در بازار کسب و کار فعلی، مورد توجه قرار گرفته و زمینه‌های توسعه و گسترش آن به سرعت در حال گسترش و شکوفایی است.

■ بهره‌مندی از سایر روش‌های فروش مانند؛ فروش آنلاین اینترنتی.

■ توسعه و تغییر مطابق با تغییرات سبد محصولات مشتری با نوآوری سریع، مبتنی بر نیازهای ضروری و جدید ایجاد شده در شرایط بحرانی موجود برای مشتریان.

■ اجتناب از سوء استفاده از بحران برای کسب سودهای کوتاه مدت در راستای بازاریابی اجتماعی و عمل به مسئولیت‌های اجتماعی.

■ برقراری ارتباط مداوم با مشتریان از طریق کانال‌های مختلف (تلفن، پیام کوتاه، ایمیل و شبکه‌های اجتماعی و اطلاع رسانی عمومی و مجازی).

■ توسعه و تقویت شبکه توزیع محصولات با پیش‌بینی و در نظر گرفتن اولویت‌های ضروری و معیشتی با رعایت پرتوکل بهداشتی، اجتماعی، زیست محیطی و ...

■ رصد دائمی اقدامات بازاریابی رقبای محلی و بهترین‌های صنعت جهت الگوبرداری و بهینه نمودن راه‌کارهای قبلی و جاری.

■ بهینه‌کاوی تجربیات و اقدامات بین‌المللی و بومی سازی آن با توجه به شرایط اجتماعی و فرهنگی حاکم.

■ انجام اقدامات ابتکاری درخصوص مقابله با افت تقاضا مانند؛ انجام فروش‌های اعتباری و

مزایده‌های عمومی و مشوق‌های حمایتی و ...

■ توجه به انتظارات مشتریان در بخش‌های مختلف بازار.

■ توجه به اولویت‌گذاری مشتریان و نیازها و محصولات در زمان فروش و ارایه خدمات باتوجه به نیازهای ضروری و معیشتی حاکم و به وجود آمده ناشی از بحران.

۳) اقدامات ابتکاری در جهت ایجاد آمادگی و حفظ زنجیره تامین مواد، کالا و محصولات -

اقدامات پیشگیرانه و حمایتی

استراتژی تاب‌آوری به سازمان‌ها و بنگاه‌ها اجازه می‌دهد که شکست‌های زنجیره تامین را مدیریت کنند و تحویل محصولات و خدمات خود به مشتریان را ادامه دهند (شفی و رایس، ۲۰۰۵). همچنین پژوهشگران مختلفی نشان دادند که استراتژی تاب‌آوری یک روش موثر برای مدیریت ریسک و بازیابی از شکست در سازمان‌ها و بنگاه‌های اقتصادی است (چوپرا و سودهی، ۲۰۰۴) و بلکه پورست و همکاران، (۲۰۰۵). پس؛ هدف از تجزیه و تحلیل و استفاده از استراتژی تاب‌آوری زنجیره تامین، جلوگیری از انتقال به وضعیت نامطلوب است. یعنی جایی که حالات شکست ممکن است روی دهد. در سیستم‌های زنجیره تامین هدف، واکنش کارا و مطلوب نشان دادن به اثرات منفی آشفتگی‌ها می‌باشد (کاروالهو و کروژ ماچادو، ۲۰۱۱). زنجیره تامین شامل شبکه تامین‌کنندگان، تولیدکنندگان، توزیع‌کنندگان، عمده فروشان و خرد فروشان است که به تامین مواد اولیه و حمل و نقل کمک می‌کنند. و مدیریت زنجیره تامین عبارت است از؛ فرآیند برنامه‌ریزی، اجرا و کنترل عملیات مرتبط با زنجیره تامین و جابجایی‌ها و موجودی انبار با هدف حداقل سازی هزینه‌ها و حداکثر سازی کارایی و سود است. که به دلیل افت تولید در کشورهای مختلف، محدودیت جابجایی فیزیکی به وجود آمده در سفرهای شهری، بین شهری و بین‌المللی، مشکلات زیادی را در زنجیره تامین کسب و کارها بوجود آورده است، پس؛ بایستی با اقداماتی ابتکاری این مشکلات تامین مواد اولیه را حتی‌الامکان کاهش داده و یا راهکارهای جایگزین را بررسی و استفاده شود. بررسی دیدگاه‌های صاحب نظران اقدامات

ابتکاری مرتبط با زنجیره تامین نشان می‌دهد که شناسایی مخاطرات و چالش‌ها و پایش اطلاعات زنجیره تامین، یافتن راهکارهای حمل و نقل و لجستیک با هدف جلوگیری از وقفه و کارآفرینی و نوآوری در تامین مواد و زنجیره تامین اهمیت زیادی دارد. و راهکارهای زیر برای ایجاد ثبات در زنجیره تامین شرکت‌ها در مدیریت بحران به شرح زیر ارائه می‌گردد:

■ شناسایی و ارزیابی مخاطرات و چالش‌های موجود در برقراری بهینه زنجیره تامین و اولویت‌بندی آن‌ها.

■ ارتباط مستمر با تامین‌کنندگان و فروشندگان کالا و محصولات و آگاهی از شرایط تولید و توزیع آن‌ها.

■ حمایت مالی و غیرمالی از شرکای زنجیره تامین با اتخاذ راه کارهای حمایتی و مالی.

■ حفظ تامین کنندگان اصلی و خوشنام فعلی و شناسایی تامین کنندگان جایگزین و استفاده توانمند در مواقع ضروری و بحرانی.

■ شناسایی مواد، کالا و محصولات اولیه مشابه و جایگزین.

■ تمرکز بر مدیریت تقاضا و مشتری مداری و برنامه‌ریزی تامین و تولید و عرضه محصولات بر اساس آن.

■ تشکیل تیم‌های اقدام مشترک زنجیره تامین برای مقابله با بحران‌های احتمالی و پیش‌روی.

■ تسریع در برنامه‌ریزی لجستیک زنجیره تامین و توجه ویژه به حمل و نقل و راهکارهای موازی و جایگزین.

۴) مدیریت مالی، تامین نقدینگی و مدیریت وجوه- اقدامات پیشگیرانه و حمایتی

شکست‌ها و آشفته‌گی‌ها در زنجیره تامین اجتناب ناپذیر هستند. بنابراین تمرکز مدیریت نباید صرفاً بر روی رخدادهای ناسازگار باشد. بلکه باید بر روی توسعه و مدیریت زنجیره تامین متمرکز باشد که قادر است به طور موثری به شوک‌های محیطی پاسخ دهد (گلیکمن و وایت، ۲۰۰۶). و توانایی برای واکنش مقتضی به شکست‌ها خواه طبیعی و خواه غیرطبیعی، یک ضرورت استراتژیک برای بقای کسب و کار سازمان‌ها و بنگاه‌های اقتصادی است. به ویژه زمانی که سازمان متشکل از تعدادی

شبکه به هم وابسته از نهادها است (هانا و همکاران، ۲۰۱۰). پس؛ مدیریت مالی به مدیریت منابع و مصارف شرکت به صورت کارا و اثربخش در سازمان‌ها و بنگاه‌ها اطلاق می‌گردد. و نظام مالی شامل برنامه‌ریزی مالی، پایش، کنترل تعهدات مالی مشتریان و مطالبات و تعهدات مالی به تامین کنندگان، کنترل بودجه عملیاتی و صورت درآمد و هزینه را شامل می‌شود. و در دوره بحران شیوع بیماری و ویروس کرونا مدیریت هوشمندانه مالی می‌تواند بقا یک سازمان یا بنگاه اقتصادی را تضمین نماید. بحران کرونا باعث کاهش تقاضا و در نتیجه کاهش فروش و کسادی کسب و کارها شده است، و در چنین شرایطی، جریان نقدینگی که حیات کسب و کارها به آن وابسته است را با مشکل مواجه کرده است و تمرکز بر مدیریت منابع مالی و انضباط مالی را ضروری می‌نماید. بررسی دیدگاه‌های مرتبط با استراتژی تاب‌آوری مالی نشان می‌دهد که کاهش هزینه‌های غیرضروری، افزایش زمان بازپرداخت بدهی‌ها و پرداخت تعهدات مالی، ارزیابی مجدد تعهدات مالی و حفظ سطح و مقدار نقدینگی ضروری دارای اولویت بالاتری هستند، و فروش اموال مازاد در اولویت‌های بعدی جهت کسب نقدینگی می‌باشند. و راهکارهای زیر برای بهینه‌سازی منابع مالی و حفظ و تامین نقدینگی در مقابله با شیوع بیماری ویروس کرونا ارائه می‌گردد:

■ مدیریت جریان نقدینگی و حصول اطمینان از انضباط مالی.

■ کاهش هزینه‌های غیرضروری و اتخاذ رویکرد سخت‌گیرانه در هزینه‌کرد سازمانی.

■ تهیه جدول زمانبندی تسویه بدهی و تعهدات سازمان و بنگاه.

■ همچنین تهیه جدول زمانبندی جهت وصول مطالبات و تعهدات دیگران به سازمان و بنگاه.

■ بررسی گزینه‌های دریافت وام و تامین اعتبارات لازم.

■ بررسی تعهدات مالی و غیرمالی بنگاه در شرایط فورس مازور و بحرانی با اولویت‌بندی در پرداخت.

■ متوقف ساختن پروژه‌های بلندمدت و با ضرورت پایین که می‌توان ادامه فعالیت آن‌ها را به آینده سپرد.

■ اولویت‌بندی اجرای برنامه‌های توسعه‌ای سازمان

و بنگاه در جهت تعیین ادامه فعالیت و یا ایجاد وقفه زمانی در انجام این گونه فعالیت‌ها.

■ بررسی راه کارهای تامین مالی و نقدینگی آنی، سریع و کوتاه مدت مانند؛ اخذ تسهیلات اعتباری سریع.

■ بکارگیری رویکرد تأخیری در بازپرداخت تسویه تعهدات مالی با هدف حفظ و مدیریت بهینه نقدینگی.

■ بکارگیری رویکرد تعجیلی دریافت مطالبات سازمانی در صورت امکان با هدف تامین و افزایش نقدینگی.

■ بررسی راهکارهای جایگزین دیگر در تامین نقدینگی، نظیر فروش دارایی‌های مازاد و بلااستفاده.

■ اجاره مکان‌ها و ظرفیت‌های بلااستفاده به وجود آمده ناشی از کسادی بازار کسب و کار و افول تولید.

■ پرداخت سود سهمی به سرمایه‌گذاران به جای توزیع سود نقدی.

■ افزایش سرمایه از محل آورده‌های نقدی سرمایه‌گذاران.

■ انتشار و فروش اوراق بهادار و قرضه.

■ پیش فروش محصولات آنی سازمان و بنگاه.

■ فروش سهام خزانه.

■ تامین نقدینگی از طریق عرضه اوراق مشتقه مالی.

■ تامین نقدینگی از طریق استفاده از مشوق‌های دولتی و حمایتی.

۵) ایجاد آمادگی و حفظ سرمایه سازمانی با تفکر استراتژیک و کارآفرینانه- اقدامات پیشگیرانه و حمایتی

کارواله (۲۰۱۲)، استراتژی‌های تاب‌آوری را به صورت زیر معرفی کرده است: ایجاد افزونگی (در نظر گرفتن موجودی ایمنی)، افزایش تنوع در نهادهای زنجیره تامین (تأمین منعطف) همچنین در فرآیند (فرآیندهایی که محصولات متنوع را ارائه می‌دهند)، افزایش سرعت زنجیره تامین، بهبود تسهیم اطلاعات (مانند؛ توسعه میدان دید زنجیره تامین) و همکاری (تسهیم ریسک). همچنین لوه (۲۰۱۴)، چندین ویژگی را در مدیریت موثر شکست‌های زنجیره تامین ضروری

دانسته اند شامل قابلیت پاسخ گویی، انعطاف پذیری، روابط قوی با تأمین کنندگان، توانایی سازمان برای تأثیرگذاری بر روی تقاضا، تعهد به سازمان (ارتقای فرهنگ سازمانی) و همسانی در فرآیندها و رویه‌ها می‌باشد. استراتژی تاب‌آوری ایجاد بافرهای موجودی استراتژیک را افزایش می‌دهد. به عبارتی دیگر کارکردهای تاب‌آوری تقاضای وجود بافرهای موجودی استراتژیک دارد (کاروالهو و کروز ماچادو، ۲۰۱۱). همچنین لوه (۲۰۱۴)، ویژگی‌های رویکردهای کاهش ریسک را در افزایش ظرفیت، تأمین کنندگان اضافی، افزایش پاسخ‌گویی، افزایش موجودی، افزایش انعطاف پذیری، تقاضای ائتلاف یا ادغام و افزایش توانایی‌ها بیان کرده است. پس، می‌توان بیان کرد که تفکر استراتژیک فرآیندی است که بواسطه آن، مدیران با نگرستن در سطح کلان و کل نگر، دیدگاه متفاوتی از شرکت و محیط یافته و روندهای آینده صنعت را مشخص می‌کنند. تفکر استراتژیک را می‌توان فرآیند تحلیل و ارزیابی محیط کسب و کار، خلق چشم‌انداز آینده و توسعه اقدامات ابتکاری برای دستیابی به اهداف کلان سازمان‌ها و بنگاه‌های اقتصادی تلقی نمود. این تفکر علاوه بر تحلیل‌های کمی و عددی بر نگرش کارآفرینانه، خلاقانه و غیرخطی تأکید دارد. پس در دوره شیوع بیماری ویروس کرونا که ویژگی آن تغییر انتظارات مشتری، کارکنان و ذی‌نفعان است، تفکر استراتژیک به عنوان هسته مرکزی خلق مزیت رقابتی تلقی می‌گردد تا بتوان با تغییرات همسو شده، پاسخ مناسبی ارائه گردد. بررسی دیدگاه‌های صاحب نظران و اقدامات ابتکاری مرتبط با تفکر استراتژیک و کارآفرینانه نشان می‌دهد که تعهد مدیران ارشد برای پذیرش شرایط و اقدامات عملی، تدوین سناریوهای مختلف برای کسب و کار و آمادگی اصلاح مدل کسب و کار دارای اولویت بالاتری هستند. پس؛ راه کارهای زیر برای تقویت تفکر استراتژیک و کارآفرینانه مدیران ارشد و در راستای ایجاد آمادگی و حفظ سرمایه سازمانی سازمان‌ها و بنگاه‌های اقتصادی در مقابله با بحران شیوع بیماری ویروس کرونا ارائه می‌گردد:

■ رصد دائمی تغییرات و تحلیل محیط کسب و کار و اقتصاد کلان و سیاست‌های دولت و آثار آن بر فعالیت‌های اقتصادی سازمان‌ها و بنگاه‌ها.

■ ترسیم چشم‌اندازهای جدید و به تبع آن بازنگری و ترسیم نقشه استراتژی راه نوین سازمانی.

■ تدوین برنامه‌های جدید بر اساس مزیت‌ها و متناسب با شرایط بحرانی موجود.

■ توسعه و بکارگیری سبک رهبری متناسب شرایط بحران، سبک اقتدارگرایانه و یا مشارکتی.

■ تلاش برای ارائه ارزش پیشنهادی مدل کسب و کار متناسب با انتظارات فعلی مشتریان و تفکر مشتری مداری.

■ توجه به روندهای پیش‌روی کسب و کار در دوره بحران و پسا شیوع بیماری ویروس کرونا.

■ بکارگیری رویکردها و روش جدید کارآفرینانه و فعال کردن ظرفیت‌های بلااستفاده ناشی از بحران موجود.

■ توجه به مسئولیت‌های ایمنی و بهداشت و رعایت پرتکل‌های بهداشتی.

■ توجه به مسئولیت‌های اجتماعی و ایفای نقش در قبال این مسئولیت‌ها توسط سازمان‌ها و بنگاه‌ها در قبال جامعه.

■ توجه به مسئولیت‌های حفظ محیط زیست و زیست محیطی.

راه کارهای پیشنهادی به نظام تصمیم‌گیری کشور

با عنایت به آن‌که، اقتصاد کشورمان در سال جاری در میان انبوهی از آشفتگی‌ها و فشارهای تحریمی ناشی از محدودیت‌ها ظالمانه اقتصادی از سوی کشورهای غربی و دولت‌های دست نشانده‌شان روبرو بوده و همچنین از طرفی درگیر تبعات ناشی از شیوع و گسترش معضل بیماری ویروس کرونا در جامه می‌باشد، متأسفانه دولت نیز در این شرایط با محدودیت شدید درآمدی مواجه شده‌است. پس؛ ضرورت می‌یابد قبل از این که بر اساس درس‌های حاصل شده از مرور تجربه چین و سایر کشورها به پیشنهاد مجموعه اقداماتی به منظور حمایت از کسب و کارهای آسیب دیده بپردازیم، و راه کارهایی ارائه شود که به واسطه آن تنگناهای درآمدی دولت تا حدی رفع گردد و منابع درآمدی جدیدی برای دولت ایجاد شود، تا در این گذر، نظام تصمیم‌گیری بتواند ضمن کنترل بهتر شیوع بیماری ویروس کرونا در کشور، مجموعه حمایت‌های موثری برای ادامه حیات کسب و کارهای آسیب دیده به اجرا درآورد. بر

این اساس مجموعه پیشنهادهای مفید و سودمند دو بخش ارائه شده است. که در گام نخست، راه کارهایی جهت ایجاد منابع درآمدی جدید برای دولت تشریح شده است و در گام دوم، مجموعه راه کارهایی در خصوص کاهش پیامدهای شیوع بیماری ویروس کرونا بر کسب و کارها ارائه شده است.

بخش اول: راه کارهای پیشنهادی جهت ایجاد منابع درآمدی برای دولت

■ تغییر رفتار هزینه‌ای دولت و حذف هزینه‌های غیرضرور و تخصیص بخشی از منابع آزاد شده برای حل و فصل خسارات ناشی از تبعات شیوع بیماری ویروس کرونا.

■ بهره‌مندی از منابع نهادهای عمومی غیردولتی که از سطح درآمدی بالایی برخوردار می‌باشند، نظیر؛ بنیاد مستضعفان و استان قدس رضوی و سایر نهادها و موسساتی که توان مالی بالا و مضاعفی داشته و می‌توانند مفید واقع شوند و همچنین حذف معافیت‌ها و سوبسیدهای قبلی وضع شده بر آن‌ها.

■ اخذ سهم مالیات بیشتر در یک دوره زمانی مشخص و موقت، از آن دسته از کسب و کارهایی که به واسطه شیوع بیماری ویروس کرونا کسب و کارشان رونق گسترده‌ای و چشم‌گیری پیدا کرده است.

■ ایجاد مشوق‌هایی جهت پرداخت زود هنگام مالیات و مطالبات دولتی.

■ ایجاد مشوق‌هایی تاثیرگذار برای اخذ مالیات و مطالبات و درآمدهای آتی دولت در زمان حال و گذر از بحران شیوع بیماری ویروس کرونا.

■ استفاده از ظرفیت‌های سازمان یافته مردمی و نهادهایی نظیر خیریه‌ها و موسسات عمومی و عام المنفعه.

■ تصویب هرچه سریعتر قوانین پشتیبان به منظور پیاده‌سازی مالیات بر مجموع درآمد.

■ انجام تعاملات سازنده بُرد بُرد جهت رفع محدودیت‌های ایجاد شده با کشورها و سازمان‌های بین‌المللی که تحریم‌ها و محدودیت‌هایی را برای کشورمان در زمینه اقتصادی و سیاسی و اجتماعی ایجاد کرده‌اند.

■ پیگیری مطالبات معوق ناشی از سنوات قبل از طریق مراجع قضایی و سازمان‌های بین‌المللی

که به دلیل ایجاد محدودیت‌های موجود بلوکه شده است.

■ دریافت وام‌های بین المللی با بهره کم و باز پرداخت طولی‌مدت.

■ ترغیب سرمایه‌گذاران بزرگ بین‌المللی جهت مشارکت و سرمایه‌گذاری و انتقال دانش، تجربیات و سرمایه فیزیکی و تأمین نقدینگی در دخل کشور.

■ اجاره دارایی‌ها و منابع که به دلیل عدم امکانات و دانش و تکنولوژی مکفی بلا استفاده مانده است.

■ فروش نفت و محصولات نفتی به صورت پیش فروش با اعمال مشوق‌های تاثیرگذار.

■ ارایه سهام سازمان‌ها و بنگاه‌های دولتی در بازار سرمایه و کسب نقدینگی ناشی از فروش آن در راستای خصوصی‌سازی و کوچک کردن سهم دولت در بازار سرمایه و اقتصاد کشور و تأمین منابع مالی.

■ فروش اوراق قرضه و اوراق مشتقه.

■ فروش دارایی‌ها و اموال منقول و غیرمنقول بلا استفاده و راکد.

■ تولید و عرضه ارز دیجیتال با توجه به محدودیت‌های موجود بر ارز کاغذی ناشی از تحریم‌های موجود.

■ فروش قسمتی از ذخایر مسکوکات و فلزات گران‌بها در اختیار بانک مرکزی و تأمین نقدینگی لازم.

بخش دوم: راهکارهای پیشنهادی جهت کاهش پیامدهای شیوع بیماری و ویروس کرونا بر سازمان‌ها، بنگاه‌های اقتصادی و کسب و کارهای خرد

۱- تأمین مالی و سرمایه در گردش کسب و کارها

■ در نظر گرفتن یک دوره تنفس از مرداد ماه ۱۳۹۹ حداقل یک دوره سه ماهه برای بازپرداخت اصل و فرع تسهیلات بانکی واحدهای تولیدی و خدماتی آسیب دیده از شیوع بیماری و ویروس کرونا.

■ در خصوص تسهیلاتی که در دوره پرداخت اقساط می‌باشند و اقساط آن از مرداد ماه ۱۳۹۹ تا پایان سال ۱۳۹۹ معوق و سررسید

می‌شوند، کلیه اقساط بدون احتساب سود و جرائم به انتهای دوره منتقل گردد.

■ در خصوص تسهیلاتی که به صورت مشارکت در ساخت و نصب ماشین‌آلات می‌باشند و سررسید اقساط آنان در این ایام فرا رسیده است، حداقل یک دوره تنفس شش ماهه در نظر گرفته شود.

■ کاهش نرخ وام‌ها برای آن دسته از کسب و کارهای کوچک و متوسط که دارای اسناد مثبته در زمینه کاهش شدید در فروش و آسیب ناشی از شیوع بیماری و ویروس کرونا می‌باشند.

■ اعطای تسهیلات سرمایه در گردش توسط بانک‌ها و موسسات اعتباری برای آن دسته از سازمان‌ها و بنگاه‌های اقتصادی که به دلیل کاهش فروش توان بازپرداخت دیون (وچک‌ها صادره) را ندارند.

۲- اقداماتی در خصوص حق بیمه تأمین اجتماعی کارفرمایان

■ معافیت، کاهش یا به تعویق انداختن پرداخت سهم بیمه کارفرما (شامل حق بیمه بازنشستگی، بیکاری و حوادث ناشی از کار) به منظور حمایت از کسب و کارهایی که دارای اسناد مثبته در زمینه کاهش در فروش و آسیب ناشی از شیوع کرونا می‌باشند از مرداد ماه ۱۳۹۹ ماه پایان بحران ناشی از این ویروس (در این زمینه با متخصصان و پزشکان نیز مشورت گردد).

■ بخشودگی سهم بیشتری از حق بیمه سهم کارفرما برای آن دسته بنگاه‌های اقتصادی بخش خصوصی و اصناف که به رغم آسیب از شیوع کرونا اقدام به تعدیل نیروی کار نکرده‌اند.

■ توسعه نظام سلامت در جامعه و بهره‌مندی امکان استفاده از خدمات بهداشتی و درمانی رایگان و یا ارزان قیمت توسط سازمان‌ها و بنگاه‌های اقتصادی درگیر شده و یا زیان دیده از شیوع بیماری و ویروس کرونا.

■ فراهم نمودن امکان تمدید دفترچه‌های بیمه به صورت خودکار و ارایه خدمات درمانی به صورت دیجیتالی، اینترنتی و از راه دور.

۳- اقداماتی در خصوص اجاره‌بها و هزینه‌ها و عوارض سربار کسب و کارها

■ کسب و کارهایی که دارایی‌های سرمایه‌ای خود را

از دولت و شرکت‌های دولتی اجاره کرده‌اند، در صورتی که دارای اسناد مثبته در زمینه کاهش در فروش و آسیب ناشی از شیوع بیماری و ویروس کرونا می‌باشند و در این مدت کارکنان خود را تعدیل نکرده و یا تعدیل حداقلی نیروی کار داشته‌اند، از تمام یا قسمتی از پرداخت اجاره بهای خویش در مدت تعطیلی و کساد ناشی از کرونا معاف گردند.

■ تعویق یا کاهش انواع هزینه‌های اداری و دفتری برای کسب و کارهای کوچک و متوسط، شامل انواع هزینه‌ها و عوارض مرتبط با قبوض خدماتی، آب، برق، گاز، فاضلاب و پسماند برای کسب و کارهای زیان دیده و در معرض آسیب ناشی از شیوع بیماری و ویروس کرونا.

■ کاهش هزینه‌ها و عوارض گمرکی آن دسته از کالاهایی که در زنجیره تأمین آن‌ها اختلال ایجاد شده یا عرضه آن‌ها در بازار دچار کمبود شده است (با ارائه اسناد و مدارک).

■ کاهش هزینه‌ها و بخشودگی قسمتی از حق بیمه بازنشستگی، بی‌کاری و حوادث ناشی از کار کسب و کارهای زیان دیده و در معرض آسیب ناشی از شیوع بیماری و ویروس کرونا.

۴- تسهیلاتی در زمینه پرداخت مالیات

■ تعویق در ارائه اظهارنامه، ترازنامه، حساب سود و زیان متکی به دفتر و اسناد اشخاص حقوقی حداکثر تا شش ماه پس از سال مالیاتی (حداقل دو ماه مهلت اضافه گردید).

■ معافیت از پرداخت تعرفه یا مالیات بر ارزش افزوده به منظور واردات تجهیزات مقابله با شیوع بیماری و ویروس کرونا.

■ بخشودگی جرائم مواد ۱۶۹، ۱۹۰، ۱۹۹، ۱۹۷ و ۱۹۳ و بخشنامه‌های مالیاتی مربوط به قانون مالیات‌های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده تا پایان دوره شیوع بیماری و ویروس کرونا.

■ افزایش مهلت پرداخت مالیات بر ارزش افزوده فصل بهار ۱۳۹۹ تا پایان شهریور ماه سال ۱۳۹۹.

■ لغو جلسات هیأت‌ها و رسیدگی مالیاتی کلیه مؤدیان حداقل تا پایان فروکش شدن این بیماری و یا برگزاری آن به صورت ویدئو

کنفرانس و با استفاده از ظرفیت‌های فضای مجاری کشور.

■ مساعدت ویژه و افزایش تسهیلات مالیاتی به مشاغل خاص و آسیب دیده؛

■ افزایش مهلت تسلیم اظهارنامه و گزارشات حسابرسی مالی تا سه ماه پس از پایان شهریور ماه ۱۳۹۹؛

■ افزایش مهلت ارسال اطلاعات معاملات فصلی مودیان مالیاتی به مدت حداقل دو ماه؛

■ تسهیل و افزایش مهلت نصب صندوق مکانیزه فروش و دستگاه کارت خوان برای مشاغل مربوطه؛

■ رونق و راهاندازی، توسعه و ارتقاء بهره‌مندی از دولت الکترونیک و ارائه خدمات اینترنتی با استفاده از فضای مجازی موجود.

۵- حمایت‌های حقوقی

■ تمدید مدت قرارداد شرکت‌های طرف قرارداد با دولت و یا شرکت‌های دولتی که به دلیل شیوع بیماری ویروس کرونا نمی‌توانند تعهدات خود را به موقع به انجام برسانند.

■ تدوین قانون اعطای فرصت به فعالان اقتصادی سراسر کشور توسط سران سه قوا که به موجب آن در مدت زمانی اول مرداد ماه ۱۳۹۹ تا پایان پایان شهریور ماه ۱۳۹۹ به عنوان فورس ماژور یا عسر و حرج تلقی شود.

■ ایجاد یک سیستم یکپارچه ارجاع و رسیدگی برای دعاوی تجاری ناشی از شیوع بیماری ویروس کرونا (به شرط این که یکی از طرفین دارای کارت بازرگانی باشد) در مرکز داوری اتاق بازرگانی، هیأت‌های حل اختلاف و نهایتاً محاکم قضایی فوق‌العاده و تخصصی برای رسیدگی به دعاوی و اختلافات حقوقی (مدنی و کیفری) کسب و کارها.

■ تمدید کلیه مجوزهای کسب و کار برای یک دوره سه ماهه از مردادماه ۱۳۹۹، مشروط به عدم تخلف صاحب کسب و کار و بدون نیاز به مراجعه به اداره‌های دولتی و بدون نیاز به اخذ گواهی پرداخت مالیاتی.

■ اعتبار کارت‌های بازرگانی که تاریخ انقضای آن‌ها مربوط به مرداد ماه ۱۳۹۹ می‌باشد، حداقل برای یک دوره سه ماهه به طور خودکار

و بدون نیاز به ارائه مدارک و یا مراجعه حضوری به محل اتاق‌های بازرگانی سراسری کشور، توسط وزارت صمت تمدید گردد.

راهکارهای پیشنهادی به کسب و کارها

در راستای کاهش پیامدهای اقتصادی شیوع ویروس کرونا بر کسب و کارها، به سازمان‌ها و بنگاه‌ها اقتصادی، مجموعه اقداماتی به شرح زیر را پیشنهاد می‌شود:

۱- **حفاظت از کارکنان:** بحران شیوع بیماری ویروس کرونا به لحاظ احساسی برای برخی چالش برانگیز بوده و زندگی روزمره را به نوعی بی‌سابقه دستخوش تغییرات ساخته است. بر این اساس پیشنهاد می‌شود سازمان‌ها و بنگاه‌های اقتصادی و کسب و کارها خرد برنامه حمایتی را تنظیم و اجرا کنند، به نحوی که از کارکنان مجموعه حمایت شود. به عنوان مثال، پیروی از دستورالعمل‌های منتشر شده توسط سازمان بهداشت جهانی، پیگیری برنامه‌های کاری شیفی و تهیه امکانات مرتبط با دور کاری در شرایط شیوع بیماری ویروس کرونا.

۲- **حفظ نقدینگی لازم برای عبور از بحران و چالش‌های پیش‌روی:** ضرورت دارد که کسب و کارها در راستای برنامه‌های آتی، سناریوهایی در خصوص متغیرهای اثرگذار بر درآمد و هزینه‌های کسب و کار خود پیش‌بینی کنند. سازمان‌ها و بنگاه‌ها می‌توانند شاخص‌های مالی فعالیت اصلی خود را برای هر سناریو در نظر بگیرند و محرک‌هایی را که تا حد زیادی بر نقدینگی موثر هستند، مثل کاهش هزینه‌ها و بهینه‌سازی پرتفوی سرمایه‌گذاری‌هایشان شناسایی و اجرایی کنند.

۳- **تثبیت زنجیره تامین:** سازمان‌ها و بنگاه‌ها باید مقیاس و بازه زمانی که ممکن است زنجیره تامین کالای آن‌ها در معرض اخلال قرار بگیرد را تشخیص دهند. به علاوه در زمانی که اخلال در زنجیره تامین ایجاد می‌شود، سازمان‌ها و بنگاه‌ها باید از این منابع محدود در راستای تولیدات ضروری و مهم‌تر خود استفاده کنند.

۴- **حفظ ارتباط با مشتریان:** سازمان‌ها و بنگاه‌ها که عرضه را بهتر رصد می‌کنند اغلب موفق می‌شوند؛ چرا که آن‌ها در بخش اصلی مشتریان خود سرمایه‌گذاری و رفتار آن‌ها را پیش‌بینی می‌کنند (برای نمونه در چین درحالی که تقاضای مصرف‌کنندگان پایین است، و از بین نرفته است و مردم به طور وسیعی به سوی خرید آنلاین برای تامین تمامی کالاها و خدمات حرکت کرده‌اند). این روند همچنین شامل اطمینان از کیفیت محصولاتی که به صورت آنلاین فروخته می‌شوند نیز می‌شود. در این شرایط پیشنهاد می‌شود از طریق حذف جریمه لغو سفارشات، ارائه مدل‌های سفارش منعطف، ارائه تخفیف و ... از مشتریان خود حمایت کنید و وفاداری آن‌ها را حفظ و ارج نمایند.

جمع بندی و نتیجه گیری

شوگ اقتصادی ناشی از شیوع بیماری ویروس کرونا (کووید-۱۹) در روزهای پایان سال ۱۳۹۸، منجر به کاهش فروش بسیاری از مشاغل و کسب و کارهای مرتبط شده و در این میان دولت با وعده بسته حمایتی سعی کرد اثرات منفی اقتصادی این مساله را برای خانوارها موقتاً تعدیل کند. اما این وعده و سرانه به چه اندازه و به کدام استان‌ها بیشتر باید تخصیص و بودجه‌بندی گردد، می‌تواند از طریق نتایج حاصل این پژوهش صورت پذیرد. همچنین براساس گزارش‌های بین‌المللی، شیوع ویروس کرونا، صادرات ایران به کشورهای همسایه را بسیار محدود کرده است. که براین اساس، درحالی که گفته می‌شود بیش از نیمی از درآمد کشور از محل کانال‌های تجارت منطقه‌ای تحقق می‌یابد، همسایگان ایران، یکی پس از دیگری مرزهای خود را با کشورمان بسته‌اند و یا محدودیت‌هایی در این خصوص لحاظ کرده‌اند. بنابراین این موضوع سبب شده تا صادرات ایران به شدت کاهش یابد. که در این ارتباط هم می‌توان با برنامه‌ریزی صحیح در زمان بازگشایی مرزهای صادراتی و رفع موانع موجود و انجام پرتوکل‌ها و مراقبت‌های بهداشتی مدنظر در این کشورها، سبب به گردش درآمد دوباره چرخه صادرات اقتصادی کشور شده و درآمدزایی

مجدد برای کشور گردد. و همچنین براساس گزارش وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی، بر اثر شیوع بیماری ویروس کرونا، در حوزه اشتغال هر دو سمت عرضه و تقاضای بازار کار تحت تاثیر قرار خواهد گرفت. و تعطیلی و کاهش سطح فعالیت‌های اقتصادی منجر به تعدیل نیروی کار و کاهش تقاضای کار خواهد شد و عرضه کار نیز کاهش خواهد یافت، زیرا برخی افراد که به طور مستقیم با بیماری درگیر شده‌اند و برخی دیگر که غیرمستقیم با اقدامات خود مراقبتی و کاهش تعاملات، ساعات کاری خود را کاهش خواهند داد. بنابراین به نظر می‌رسد در سال ۱۳۹۹ با کاهش نرخ مشارکت و کاهش اشتغال مواجه خواهیم بود. که این امر در نواحی استان‌های که درصد تولید ناخالص داخلی آن‌ها بیشتر بوده و جمعیت بالاتری برخوردار بوده‌اند بیشتر هویدا می‌باشد. از نکات دیگری که می‌توان به این موضوع اشاره کرد آن است که تاثیرات آب و هوایی مانند؛ گرمای هوا تاثیر بر میزان گسترش ویروس کرونا ندارد. پس در هر فصلی از سال امکان گسترش و شیوع مجدد بیماری ویروس کرونا وجود دارد. که در این ارتباط یادآور می‌گردد رفتار دولت در قبال مبارزه با اثرات بحران شیوع ویروس کرونا بیشتر نشان دهنده تمرکز بر بُعد بحران ایجاد شده در سلامت عمومی جامعه است تا تمرکز بر بُعد بحران اقتصادی آن و این که چطور و چگونه استراتژی مناسبی را در مقابله با این پدیده تهدید آمیز اقتصادی انجام دهد و کدام بُعد این آشفتگی را در اولویت قرار می‌دهد، حائز اهمیت است. و در هر حال مساله اصلی تامین مالی دولت در این وضعیت خطرناک پیش آمده می‌باشد. در واقع هرچه چرخه فعالیت کسب و کارها کاهش یابد و میزان تاب‌آوری کسب و کارهای اقتصادی کاهش پیدا کند، درآمدهای عمومی از جمله ناشی از مالیات و عوارض دولتی، صادرات غیر نفتی و نفتی نیز کاهش می‌یابد که آن نیز منجر به افزایش کسری بودجه دولت می‌شود. همچنین اثرات تورمی، فشار بیشتری بر وضعیت مالی دولت و به طور کلی بر نظام اقتصادی کشور وارد خواهد کرد که جهت بهبود وضعیت حاضر نتایج حاصل از این پژوهش کمک می‌نماید تا با مدیریت صحیح و اتخاذ استراتژی

مناسب، برنامه‌ریزی و اقدامات شایسته و به موقع را برای خروج از بحران اقتصادی داشته باشیم. آنچه مسلم است حسب گزارشات و تحلیل‌های صورت گرفته، لازم است در کشور عزیزمان ایران راه کارها و استراتژی‌هایی خاص مدیریتی در خصوص سازمان‌ها و بنگاه‌های اقتصادی و کسب و کارهای خرد در مناطق جغرافیایی و استان‌هایی که جمعیت و تردد بیشتر دارند و صنایع تولیدی و خدماتی کشور در آن مکان‌ها مستقر می‌باشند، تمهیدات موثرتری صورت گیرد. همچنین تصمیماتی اتخاذ شود تا بتواند استراتژی‌های مناسب در راستای مقابله با این بیماری همه‌گیر را با استفاده از استراتژی تاب‌آوری و در تعامل با نقشه استراتژی‌های سازمانی و در راستای ایجاد آمادگی و حفظ نقش ارزنده دارایی‌های نامشهود سازمانی (از جمله سرمایه انسانی، سرمایه اطلاعاتی و سرمایه سازمانی) اجرایی گردیده و راه‌حل‌های پیشنهادی سودمند نیز جهت مصرف داخلی با توجه به الگوبرداری از راه کارهای مناسب و موفق در دیگر کشورها و سایر راه‌حل‌های بومی موفق در خصوص مقابله با پیامدهای این بیماری خطرناک و همه‌گیر مدنظر قرارگیرد. تاضمن حمایت و پشتیبانی از سازمان‌ها و بنگاه‌های اقتصادی و کسب و کارهای خرد، سبب کاهش و جلوگیری از کساد فعالیت‌های اقتصادی و ورشکستگی آن‌ها شده و در نهایت موجب ایجاد رونق اقتصادی و جهش تولید و حمایت از کالای ایرانی به عنوان دو جزء اصلی اقتصاد مقاومتی و در راستای تحقق و عملی نمودن فرمایشات گهربار مقام معظم رهبری در دستیابی به اهداف راهبردی وکلان سال پیش‌روی گردد. در سخن آخر؛ شایان توجه است که آشفتگی‌های ایجاد شده در شرایط اقتصادی طی دو سال اخیر کشور به واسطه نقض برجام و تحمیل دور جدیدی از تحریم‌ها ظالمانه توسط کشورهای غربی و تبعات مخرب آن نظیر؛ نوسانات نرخ ارز و سیر صعودی افزایش قیمت‌ها و... و در حال حاضر بحران ناشی از شیوع بیماری ویروس کرونا، شرایط وخیمی را پیش روی فعالین اقتصادی و اجتماعی قرار داده است. پس؛ بر این اساس پیگیری اقدامات حمایتی فوری برای ادامه حیات بخش‌های تولیدی و کسب و کارهای

اقتصادی ضرورت دارد. و با توجه به آن که دولت در تنگنای درآمدی قرار دارد، عبور از این بحران نیازمند هماهنگی و همکاری قوای سه‌گانه، تمامی مسئولین نظام و بهره‌مندی از ظرفیت‌های مشاوره‌ای اتاق‌های بازرگانی و صنعت و تجارت، نخبگان و کارشناسان اقتصادی و همچنین بهره‌گیری از ظرفیت علمی و دانشگاهی موجود در سطح کشور می‌باشد. و یادآور می‌شود که مجموعه پیشنهادات ارائه شده در این پژوهش علمی، پیشنهاداتی اولیه ای است که با رشد و بلوغ و هم‌فکری مراجع ذیصلاح و ذی‌ربط می‌تواند بهترین نسخه و راه کارهای عملی مفید و سودمندی را برای خروج از بحران ناشی از شیوع بیماری ویروس کرونا (کووید-۱۹) به ارمغان آورد. ■

منابع

- ایمانی جاجرمی، حسین (۱۳۹۹)، «ویروس کرونا پیامدهای اجتماعی فاصله گذاری اجتماعی و انسجام اجتماعی»، گروه مطالعات توسعه، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه تهران، ایران، دوره یک شماره دو.
- پورفتح الله، علی اکبر (۱۳۹۹)، «حفظ آرامش، استراتژی عبور از کرونا»، وب سایت خبرگزاری جمهوری اسلامی ایران، خبرنامه شماره: ۸۳۶۸۸۲۸۲، وب سایت www.irna.ir.
- تقوی، مهدی، محمدی، حسین (۱۳۸۵)، «تاثیر سرمایه انسانی بر رشد اقتصادی در ایران»، فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی، دوره ۶، شماره ۲۲، شماره پیاپی ۳، صص ۴۳-۱۵.
- خاتمی فیروزآبادی، سید محمدعلی، عسگری مهر، مسعود و مرتاض هجری، فرخنده (۱۳۹۷)، «راه کارهای توسعه کسب و کارهای الکترونیک در چارچوب تسهیل و ارتقای فضای کسب و کار»، فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی، سال هجدهم، شماره ۶۸، صص ۲۹۰-۲۵۳.
- سازمان امور مالیاتی کشور، بخشنامه‌های مالیاتی، وب سایت www.intamedia.ir.
- شاکری، عباس، محمدی، تیمور و جعفری، محمد (۱۳۹۸)، «تاثیر نوسانات بازارهای مالی جهانی بر بازار نفت با تاکید بر بحران مالی ۲۰۰۸»، فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی،

- Di Marco, Moreno, Michelle L Baker, Peter Daszak, Paul De Barro, Evan A Eskew, Cecile M Godde, Tom D Harwood, Mario Herrero, Andrew J Hoskins, Erica Johnson, et al. Opinion: "Sustainable development must account for pandemic risk". Proceedings of the National Academy of Sciences, 117(8):3888-3892, 2020.
- Ferguson, Neil, Daniel Laydon, Gemma Nedjati Gilani, Nat-suko Imai, Kylie Ainslie, Marc Baguelin, Sangeeta Bhatia, Adhiratha Boonyasiri, ZULMA Cucunuba Perez, Gina Cuomo Dannenburg, et al. Report 9: "Impact of non-pharmaceutical interventions (npis) to reduce covid19 mortality and health-care demand". 2020.
- Glickman, T. S., & White, S.C. (2006). "Security, Visibility and Resilience: The Keys to Mitigating Supply Chain Vulnerabilities". International Journal of Logistics Systems and Management, 2(2), 107-119.
- Hanna, J. B., Skipper, J. B., & Hall, D. (2010). "Mitigating Supply Chain Disruption: The Importance of Top Management Support to Collaboration and Flexibility". International Journal of Logistics Systems and Management, 6.
- Hopkins Tanne, Janice, Erika Hayasaki, Mark Zastrow, Priyanka Pulla, Paul Smith, and Ac-er Garcia Rada. Covid-19: "how doctors and healthcare systems
- nal of Production Research", 43(19), 4067-4081.
- Blackhurst, J., Dunn, K.S., & Craighead, C.W. (2011). "An Empirically Derived Framework of Global Supply Resiliency". Journal of Business Logistics, 32(4), 374-391.
- Carvalho, H. (2012). "Modeling Resilience in Supply Chain". Faculdade de Ciências e Tecnologia and Universidade Nova de Lisboa.
- Carvalho, H., & Cruz-Machado, V. (2011). Integrating Lean, Agile, Resilience and Green Paradigms in Supply Chain Management. Intech Publication.
- Carvalho, H., Tavares, J. G., & Cruz-Machado, V. (2012). "A Mapping Framework for Assessing Supply Chain Resilience". International Journal of Logistics Systems and Management, 12(3), 354-373.
- Chopra, S., & Sodhi, M.S. (2004). "Supply-Chain breakdown. MIT Sloan Management Review", 46(1), 53-62.
- Christopher, M., & Peck, H. (2004). "Building the Resilient Supply Chain". The International Journal of Logistics Management, 15(2), 1-14.
- Craighead, C. W., Blackhurst, J., Rungtusanatham, M. J., & Handfield, R.B. (2007). "The Severity of Supply Chain Disruptions: Design Characteristics and Mitigation Capabilities". Decision Sciences, 38(1), 131-156.
- سال نوزدهم، شماره ۷۴، صص ۳۸-۱.
- غیاثوند، ابوالفضل و عبدالشاه، فاطمه (۱۳۹۴)، «مفهوم و ارزیابی تاب‌آوری اقتصادی ایران»، فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی، سال پانزدهم، شماره ۵۹، صص ۱۸۷-۱۶۱.
- مرادی، محمد علی و هدایتی، محمدرضا (۱۳۹۷)، «طراحی مدل تکاملی گذار ایران به اقتصاد دیجیتال»، فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی، سال هجدهم، شماره ۶۸، صص ۲۵۱-۲۱۹.
- مشایخی، علی نقی (۱۳۹۹)، «استراتژی بنگاه‌ها در عبور از بحران کرونا»، وب سایت روزنامه دنیای اقتصاد، شماره خبر: ۳۶۴۶۶۷۲، وب سایت، <http://donya-e-eqtesad.com>.
- منتی، حسین (۱۳۹۹)، «بررسی اثرات ویروس کرونا کووید ۱۹ بر اقتصاد جهانی»، پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات اجتماعی جهاد دانشگاهی، وب سایت، <http://ihss.ac.ir/f>.
- وثوقی، عقیقه (۱۳۹۷)، «تاثیر آسیب پذیری و تاب‌آوری اقتصادی بر نوسانات تولید ناخالص داخلی سرانه (مطالعه بین کشوری)»، فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی، سال هجدهم، شماره ۷۰، صص ۲۹۱-۲۶۵.
- Ambulkar, S., Blackhurst, J., & Grawe, S. (2015). "Firm's Resilience to Supply Chain Disruptions: Scale Development and Empirical Examination". Journal of Operations Management, 3&34, 111-122.
- Barroso, A.P., Machado, V.H., & Cruz-Machado, V. (2008). "A Supply Chain Disturbances Classification". Proceedings of the IEEE International Conference on Industrial Engineering and Engineering Management.
- Blackhurst, J., Craighead, C. W., Elkins, D., & Handfield, R.B. (2005). "An Empirically Derived Agenda of Critical Research Issues for Managing Supply-Chain Disruptions. International Jour-

Value of Mitigation and Contingency Strategies for Managing Supply Chain Disruption Risks". *Management Science*, 52(5), 639-657.

- Torabi, S.A., Baghersad, M., & Mansouri, S.A. (2015). "Resilient Supplier Selection and Order Allocation under Operational and Disruption Risks". *Transportation Research Part, E* 79, 22-48.
- Vugrin, E., Warren, D., & Ehlen, M. (2011). "A Resilience Assessment Framework for Infrastructure and Economic Systems: Quantitative and Qualitative Resilience Analysis of Petrochemical Supply Chains to a Hurricane". *Process Safety Progress*, 30(3), 280-290.
- Xiao Wu, Rachel C Nethery, Benjamin M Sabath, Danielle Braun, and Francesca Dominici. "Exposure to air pollution and covid-19 mortality in the United States". *MedRxiv*, 2020.

فاطمه صراف: استادیار گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)
 بهرام پسندیده پارسا: دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران
 محمدرضا حاجی رضا: دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران
 مهدی غریب: دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

ment. 27(2), 114-118.

- Pettit, T. J., Fiksel, J., & Croxton, K.L. (2010). "Ensuring Supply Chain Resilience: Development of a Conceptual Framework". *Journal of Business Logistics*, 31(1), 1-21.
- Ponomarev, S.Y., & Holcomb, M.C. (2009). "Understanding the Concept of Supply Chain Resilience". *The International Journal of Logistics Management*, 20(1), 124-143.
- Rice, J. B., & Caniato, F. (2003). "Building a Secure and Resilient Supply Network". *Supply Chain Management Review*, 7(7), 22-30.
- Sheffi, Y., & Rice, J.B. (2005). "A Supply Chain View of the Resilient Enterprise". *Sloan Management Review*, 47(1), 41-48.
- Soni, U., Jain, V., & Kumar, S. (2014). "Measuring Supply Chain Resilience Using a Deterministic Modeling Approach". *Computers & Industrial Engineering*, 74, 11-25.
- Starr, R., Newfrock, J., & Delurey, M. (2003). "Enterprise Resilience: Managing Risk in the Networked Economy". *Strategy and Business*, 30, 70-79.
- Stojkoski, Viktor, Zoran Utkovski, Petar Jolakoski1, Dragan Tevdovski1, and Ljupco Kocare. "The socio-economic determinants of the coronavirus disease (COVID-19) pandemic". *SSRN Electronic Journal* 2020.
- Tomlin, B. (2006). "On the

are tackling coronavirus World-wide". *Bmj*, 368, 2020.

- INMAN, P. 2020. "Coronavirus could cost global economy \$1.1tn in lost income". *The uardian*, Wed 19 Feb 2020
- Kennedy Tavares Lima, Carlos., Poliana Moreira de Medeiros Carvalho, Igor de Araújo Silva Lima, Jos'e Victor Alexandre de Oliveira Nunes, Jeferson Seves Saraiva, Ricardo In'acio De Souza, Cla'udio Gleidiston Lima da Silva, and Modesto Leite Rolim Neto. "The emotional Impact of coronavirus 2019-ncov (new coronavirus disease)". *Psychiatry Research*, Page 112915, 2020.
- Kishor P. Bholane, Head, "Department of Commerce Vinayakrao Patil Mahavidyalaya, Vijapur. Impact of Corona Outbreak on Global Economy". *UGC Care Journal*. ISSN: 0971-2143 Vol-31-Issue-09-April-2020
- Loh, H. S., & Thai, V.V. (2014). "Managing Port-Related Supply Chain Disruptions: A Conceptual Paper". *The Asian journal of shipping and logistics*, 30, 97-116.
- Mikhael, Ehab Mudher and Al-Jumaili, Ali Azeez. "Can developing countries alone face corona Airus? An Iraqi situation". *Public Health in Practice*, page 100004, 2020.
- Narasimhan, R., & Talluri, S. (2009). "Perspectives on Risk Management in Supply Chains". *Journal of Operation Manage-*

نمونه‌های تشریحی

این نمونه‌ها همراه (پیش نویس) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی^۲ شماره X هستند، اما بخشی از آن محسوب نمی‌شوند. در واقع این نمونه‌ها ابعدی از (پیش نویس) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره X را شرح می‌دهند، ولی هدف آنها ارائه رهنمودهای تشریحی نیست.

مقدمه

(IE۱) (پیش‌نویس) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره X الزامات عمومی و خاص ارائه و افشای اطلاعات را در صورت‌های مالی بیان می‌کند. این نمونه‌ها شیوه‌های انطباق یک واحد با الزامات ارائه و افشا (پیش‌نویس) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره X را نشان می‌دهند. همان‌طور که در بندهای ۷، ۸، ۱۰، ۱۲، ۸۳ و ۹۷ (پیش‌نویس) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره X شرح داده شد، عناوین صورت‌های مالی و شرح‌های مورد استفاده برای اقلام باید با الزامات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای ارائه و افشای اطلاعات مالی منطبق باشند.

(IE۲) هدف این نمونه‌ها تشریح همه جنبه‌های استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نیست و شامل مجموعه کاملی از صورت‌های مالی نیز نیستند. نمونه‌ها همه اقلام الزامی واحدها در به‌کارگیری بندهای ۶۵ و ۸۲ (پیش‌نویس) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره X را نشان نمی‌دهند.

(IE۳) ساختار این نمونه‌ها به شرح زیر است:

الف) بخش اول - نمونه‌های مربوط به ارائه و افشا. این بخش نمونه‌هایی از صورت‌های عملکرد مالی، صورت وضعیت مالی و صورت تغییرات در حقوق مالکانه یک شرکت تولیدی را نشان می‌دهد، که در این دوره مالی نه در فعالیت‌های اصلی تجاری خود سرمایه‌گذاری می‌کند و نه سرمایه مورد نیاز مشتریان خود را تامین می‌کند. بنابراین این واحد الزامات بند ۴۸ یا ۵۱ (پیش‌نویس) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره X را به کار نبرده است. بلکه، همه درآمدها و هزینه‌های ناشی از

یکی از سرمربیان قبلی باشگاه لیورپول، براندن راجرز، گفته است: «مربوبی این باشگاه مثل اینه که یه هواپیما رو در حالی که داری باهاش پرواز می‌کنی بسازی!» این موضوع اغلب درباره گزارشگری مالی هم صادق است. هر روز زندگی یک استانداردگذار به پاسخگویی به جهان همیشه در حال تغییر بنگاه‌های تجاری می‌گذرد. این شرایط و صف‌الحال وضعیت فعلی بسیاری از تحولات در هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری^۱ است. هیئت، استانداردهای جدیدی درباره درآمد، ایزارهای مالی، قراردادهای بیمه و اجاره‌ها معرفی کرده است. اما قبل از شروع بخش بعدی این ماجرا، هیئت به دنبال این است که کمی از سرعت ارائه استاندارد کم کند تا بتواند تعدیلات لازم در این استانداردها را انجام دهد. سیاست اصلی هیئت مخابره بهتر اطلاعات در گزارشگری مالی است. جهت‌گیری پروژه‌های اصلی در سال ۲۰۲۰ این موضوع را به وضوح نشان می‌دهد. در کنفرانس اخیر هم‌اندیشی کارشناسان حرفه در لندن، یکی از اعضای هیئت، نیک اندرسون، گفت: «رویکرد رایج فعلی، تعدیل و تقویت ویژگی مربوط بودن در گزارشگری مالی است. یکی از اساسی‌ترین پروژه‌های جاری هیئت، پروژه صورت‌های مالی اصلی است. این پروژه اولویت بالایی برای سرمایه‌گذاران در طول سالیان داشته است، همواره در دستور جلسات پروژه‌ها اولویت بالایی دارد، اما در نهایت سفر افسانه‌ایی و جادویی آن به نقطه‌ای رسید که پیش‌نویس آن منتشر شد. این پیش‌نویس تغییرات زیادی نسبت به شکل و فرمت صورت‌های مالی پیشنهاد می‌دهد.»

این پیش‌نویس که احتمالاً تغییرات زیادی در استانداردهای گزارشگری (به ویژه استانداردهای بین‌المللی حسابداری شماره یک "ارائه صورت‌های مالی" و شماره هفت "صورت جریان‌های نقدی") ایجاد خواهد کرد، تا ژوئن ۲۰۲۰ فرصت نظرخواهی داشت. در این مقاله با ترجمه بخشی از نمونه تشریحی^۳ نحوه ارائه و افشا صورت‌های مالی مطابق با پیش‌نویس جدید، تلاش شده است تا دید کاملی به خوانندگان برای درک تغییرات پیش‌رو در گزارشگری مالی ایجاد شود.

متن پیشنهادی

ارائه و افشای عمومی استانداردهای بین‌المللی

تغییرات پیش‌رو در ارائه و افشای

گزارشگری مالی

صورت‌مالی

نمونه

مطابق با

پیش‌نویس

ارائه و افشای

عمومی

دسامبر ۲۰۱۹

ترجمه:



مهدی یزدان‌دوست



علی هدایتی

سرمایه‌گذاری را در طبقه سرمایه‌گذاری طبقه‌بندی می‌کند و همه درآمدها و هزینه‌های وجه نقد و معادل نقد و فعالیت‌های تامین مالی را در طبقه تامین مالی طبقه‌بندی می‌کند. بخش اول، نمونه‌هایی از یادداشت‌های صورت‌های مالی را نیز ارائه می‌کند.

ب) بخش دوم - نمونه‌های بیشتری از صورت سود و زیان. این بخش نمونه‌هایی از (بخشی از) صورت سود و زیان یک واحد که در جریان فعالیت‌های اصلی تجاری خود سرمایه‌گذاری می‌کند، یا تامین اعتبار را به عنوان یک فعالیت اصلی تجاری (یا هر دو) انجام می‌دهد، را نشان می‌دهد. بنابراین این واحد، باید الزامات بندهای ۴۸ یا ۵۱ (پیش نویس) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره X (یا هر دو آنها) را اجرا کند و بخشی از درآمدها و هزینه‌ها را در طبقه عملیاتی طبقه‌بندی کند، که در غیر این صورت باید در طبقه سرمایه‌گذاری یا طبقه تامین مالی طبقه‌بندی می‌شدند.

ج) بخش سوم - افشاهای سرمایه. این بخش نمونه‌هایی را در بر می‌گیرد که کاربرد بندهای ۱۱۱ و ۱۱۲ (پیش نویس) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره X را نشان می‌دهند.

بخش اول - نمونه‌هایی از ارائه و افشا
IE۴) شرکت XYZ تولیدکننده‌ای است که در دارایی‌هایی که بازدهی کاملاً مستقل و مجزا از دیگر منابع تحت مالکیت خود ایجاد می‌کنند، سرمایه‌گذاری نمی‌کند و به عنوان فعالیت اصلی کسب و کار سرمایه مورد نیاز مشتریان خود را تامین نمی‌کند. این بخش نمونه‌هایی از صورت‌های مالی اولیه و یادداشت‌های گروه XYZ را ارائه می‌کند:
الف) صورت‌های عملکرد مالی (صورت سود و زیان و صورتی که نشان‌دهنده سود جامع است)،

ب) صورت وضعیت مالی،
ج) صورت تغییرات در حقوق مالکانه،
د) یادداشت یک - تحلیل هزینه‌های عملیاتی بر اساس ماهیت (که براساس الزامات بند ۷۲ (پیش نویس) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره X ارائه شده است)،
ه) یادداشت دو - اندازه‌گیری‌های عملکرد مدیریت و هزینه‌ها و درآمدهای غیرعادی (که براساس الزامات بند ۱۰۱ و ۱۰۶ (پیش نویس)

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره X (و بند ۷۴ ب (پیش نویس) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره X) ارائه شده است).
و) یادداشت سه - تحلیل تعدیلات تجدید طبقه‌بندی (که براساس بند ۷۷ (پیش نویس) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره X الزام شده است)؛
ز) یادداشت ۴ - تحلیل تاثیر مالیاتی براساس هر یک از اجزای سایر اقلام سود جامع (براساس الزامات بند ۸۰ (پیش نویس) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره X).

این بخش مجموعه کامل صورت‌های مالی گروه XYZ را نشان نمی‌دهد. برای مثال نمونه‌های مربوط به موارد زیر ارائه نشده است:
الف) صورت جریان‌های نقدی. نمونه‌های تشریحی همراه با صورت جریان نقدی ارائه‌شده در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۷ (IASV) نمونه‌هایی از این صورت را ارائه می‌کنند.
ب) صورت وضعیت مالی در اول ژانویه سال ۲۰X۱ گروه XYZ باید این صورت مالی را به صورت الزامی ارائه کند. زیرا همان طور که در صورت تغییرات در حقوق مالکانه شرح داده شده است، تجدید ارائه سود انباشته با تسری به گذشته را در اول ژانویه سال ۲۰X۱ ارائه کرده است. (بند ۳۶ (پیش نویس) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره X)
ج) سایر الزامات افشا براساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی. ارجاعات (عطف متقابل) به یادداشت‌ها تنها زمانی در نمونه‌ها ارائه می‌شود که یادداشت‌های توضیحی مرتبط با آن در این بخش ضروری باشد.

IE۶) در مورد نمونه‌های این بخش، گروه XYZ سود و زیان و سایر اقلام سود جامع را در دو صورت مالی (بند ۱۳ ب (پیش نویس) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره X) ارائه کرده است. سایر اقلام سود جامع به صورت ناخالص از مالیات نشان داده شده‌اند و مالیات مربوط به آن درآمدها به طور جداگانه در هر طبقه ارائه شده است (بند ۸۱ ب (پیش نویس) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره X). گروه XYZ مشخص کرده است که

تحلیل هزینه‌های عملیاتی به کمک روش «کارکرد هزینه» مفیدترین اطلاعات را به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و مطابق بند ۶۸ (پیش نویس) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره X ارائه می‌کند. همچنین مشخص کرده است که ارائه صورت وضعیت مالی که اقلام جاری را از اقلام غیرجاری متمایز می‌کند، مفیدترین اطلاعات را برای استفاده‌کنندگان فراهم می‌کند (بند ۸۴ (پیش نویس) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره X).

الف) مقدار درج‌شده در سرمایه‌گذاری در ابزارهای مالکانه شامل اندازه‌گیری مجدد برنامه‌های بازنشستگی با مزایای معین، سهم از سایر اقلام سود جامع واحدهای تجاری وابسته و مشارکت خاص، سهم از سایر اقلام سود جامع غیر از واحدهای تجاری وابسته و مشارکت خاص، تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی و زیان مصون‌سازی ریسک جریان‌های نقدی برای سایر اقلام سود جامع، خالص مالیات و منافع فاقد حق کنترل است. برای مثال، هزینه سایر اقلام سود جامع سال ۲۰X۱ از مقدار ۶۰۰ واحد، معادل ۳۶۰ واحد مربوط به سرمایه‌گذاری در ابزارهای مالکانه، ۱۵۰ واحد مالیات و ۹۰ واحد مربوط به منافع فاقد حق کنترل است.

یادداشت یک - تحلیل هزینه‌های عملیاتی براساس ماهیت^۲
نمایه ۵ هزینه‌های عملیاتی موجود در صورت سود و زیان را براساس ماهیت هزینه‌ها تحلیل می‌کند. سایر هزینه‌های غیرعادی شامل اقلام بدون اهمیت و غیرمرتبط هستند، و بزرگترین آنها هزینه‌های ارزی سفر به میزان ۷۰۰ واحد در سال ۲۰X۲ و ۵۶۰ واحد در سال ۲۰X۱ است.

یادداشت دو - شاخص‌های عملکرد مدیریت و هزینه‌ها و درآمدهای غیرعادی^۸
گروه از سه شاخص عملکرد مدیریت که در پیش‌نویس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره X و بخش ارتباط با استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی تعریف شده است، استفاده می‌کند. این سه شاخص شامل سود عملیاتی تعدیل‌شده، سود خالص تعدیل‌شده و سود تعدیل‌شده سهامداران شرکت اصلی می‌باشد. این شاخص‌های عملکرد

نمایه ۱ - گروه XYZ، صورت سود و زیان برای سال مالی منتهی به ۳۱ دسامبر ۲۰۲۲

۲۰۲۲	۲۰۲۱	یادداشت
۳۴۷,۰۰۰	۳۳۵,۰۰۰	۲
(۲۳۷,۱۰۰)	(۲۱۹,۹۰۰)	۱,۲
۱۰۹,۹۰۰	۱۱۵,۱۰۰	
۳,۸۰۰	۴,۱۰۰	
(۲۸,۹۰۰)	(۲۷,۳۵۰)	۱
(۱۳,۸۵۰)	(۲۲,۴۰۰)	۱
(۲۵,۱۸۰)	(۲۵,۰۶۰)	۱,۲
(۴,۵۰۰)	(۳,۸۰۰)	۱
۴۱,۲۷۰	۴۰,۵۹۰	
(۶۰۰)	۲۰۰۰	
-	۲,۲۰۰	
۴۰,۶۷۰	۴۴,۷۹۰	
۳,۳۸۰	۱,۰۰۰	
۳,۵۵۰	۳,۲۱۰	
۴۷,۶۰۰	۴۹,۰۰۰	
(۳,۸۰۰)	(۴,۵۰۰)	۲
(۳,۰۰۰)	(۲,۵۰۰)	
۴۰,۸۰۰	۴۲,۰۰۰	
(۷,۲۰۰)	(۱۰,۵۰۰)	۲
۳۳,۶۰۰	۳۱,۵۰۰	
۰	(۵,۵۰۰)	
۳۳,۶۰۰	۲۶,۰۰۰	
۲۶,۸۸۰	۲۰,۸۰۰	
۶,۷۲۰	۵,۲۰۰	
۳۳,۶۰۰	۲۶,۰۰۰	
۰,۶۷	۰,۶۶	
۰,۶۷	۰,۵۵	

الف) بند ۲۸ از پیش نویس استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی الزام می کند که اجزا سایر درآمدها در یادداشتها تحلیل شود. با این وجود این یادداشت در این مثال ارائه نشده است.

ب) واحدهای تجاری وابسته و مشارکت خاصی که واگذاری آنها بر عملیات و سود و زیان واحد تجاری اثر می گذارد. (مترجم)

ج) تعدیل و افزایش ارزش دفتری بدهی های بلند مدتی که به ارزش فعلی در دفاتر نگهداری می شوند و هر ساله باید به میزان هزینه مالی مربوطه افزایش یابند تا در سررسید به مبلغ اسمی گزارش و تسویه شوند. (مترجم)

نمایه ۲ - گروه XYZ، صورت ارائه سود جامع برای سال مالی منتهی به ۳۱ دسامبر ۲۰۲۰

۲۰۲۱	۲۰۲۰	یادداشت
۲۶,۰۰۰	۳۳,۶۰۰	سود سال
		اقلامی که همواره خارج از صورت سود و زیان گزارش می‌شوند: (الف)
(۶,۰۰۰)	۳,۵۰۰	سود (زیان) سرمایه‌گذاری در ابزارهای مالکانه
۱,۴۰۰	۳,۲۰۰	سود (زیان) اندازه‌گیری مجدد طرح‌های بازنشستگی با مزایای معین
۱,۰۰۰	(۲,۸۰۰)	سهم از سایر اقلام سود جامع واحدهای تجاری وابسته و مشارکت خاصه مگن (ب)
۲,۳۰۰	۶۰۰	سهم از سایر اقلام سود جامع واحدهای تجاری وابسته و مشارکت خاص ناهمگن
۱,۱۵۰	(۱,۶۷۵)	مالیات بردرآمد مربوط به اقلامی که همواره خارج از صورت سود و زیان گزارش می‌شوند
(۱۵۰)	(۲۸۲۵)	مجموع اقلامی که همواره خارج از صورت سود و زیان گزارش می‌شوند
		۴
		درآمد و هزینه‌هایی که ممکن است در آینده در سود و زیان گزارش شوند
		(تعدیلات تجدید طبقه‌بندی، مترجم):
۱۰,۰۰۰	(۵,۶۰۰)	تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی
(۴,۰۰۰)	(۱,۲۰۰)	۳ زیان مصون‌سازی ریسک جریان‌های نقدی ^۶
		۳ مالیات بردرآمد مربوط به هزینه‌ها و درآمدهایی که باید در سود و زیان آینده در نظر گرفته شوند
(۱,۵۰۰)	۱,۷۰۰	مجموع درآمد و هزینه‌هایی که ممکن است در آینده در سود و زیان در نظر گرفته شوند
۴,۵۰۰	(۵,۱۰۰)	سایر اجزا سود جامع سال، بعد از مالیات
۴,۳۵۰	(۲,۲۷۵)	جمع سود جامع سال
۳۰,۳۵۰	۳۱,۳۲۵	کل سود جامع قابل تخصیص به:
۲۴,۹۴۰	۲۴,۶۲۰	مالکان شرکت اصلی
۵,۴۱۰	۶,۷۰۵	منافع فاقد حق کنترل
۳۰,۳۵۰	۳۱,۳۲۵	

(الف) این درآمدها مستقیماً به سو دانباشته انتقال می‌یابند و در نتیجه تعدیلات تجدید طبقه بندی ایجاد نمی‌کنند. (مترجم)
 (ب) در این مثال، اجزای سایر اقلام سود جامع مربوط به واحدهای تجاری وابسته و غیروابسته و مشارکت‌های خاص تنها شامل اجزایی است که در اندازه‌گیری‌های مجدد به صورت موقت خارج از سود و زیان گزارش شده‌اند. اگر یک واحد تجاری، شرکت وابسته جداگانه یا وابسته یا مشارکت خاصی داشته باشد که سایر اقلام سود جامع آن شامل اجزایی باشند که باید در آینده در سود و زیان گزارش شوند، باید این مقدار در یک ردیف جداگانه افشا شود.

نمایه ۳- گروه XYZ، صورت وضعیت مالی در تاریخ ۳۱ دسامبر ۲۰۲۲

۳۱ دسامبر ۲۰۲۱

۳۱ دسامبر ۲۰۲۲

دارایی‌ها

دارایی‌های غیر جاری

۲۰۵,۵۰۰	۲۲۰,۰۰۰	املاک، ماشین آلات و تجهیزات
۱۰,۸۰۰	۱۰,۸۰۰	سرقفلی
۱۹,۵۰۰	۱۴,۰۰۰	دارایی‌های نامشهود
۱۳,۲۰۰	۱۲,۶۰۰	سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکت خاص همگن
۴,۲۷۰	۷,۶۵۰	سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکت خاصناهمگن
۲۳,۰۰۰	۲۶,۵۰۰	سرمایه‌گذاری در ابزارهای مالکانه‌به جز واحدهای تجاریوابسته ومشارکت خاص
<u>۲۷۶,۲۷۰</u>	<u>۲۹۱,۵۵۰</u>	جمع کل دارایی‌های غیر جاری

دارایی‌های جاری

۵۲,۵۰۰	۵۵,۵۰۰	موجودی کالا
۳۲,۰۰۰	۳۴,۰۰۰	حسابهای دریافتنی تجاری
۱۰,۱۰۰	۷,۶۲۵	سایر دارایی‌های جاری
۲۲,۹۰۰	۲۳,۴۰۰	نقد ومعادل نقد
<u>۱۱۷,۵۰۰</u>	<u>۱۲۰,۵۲۵</u>	کل دارایی‌های جاری
<u>۳۹۳,۷۷۰</u>	<u>۴۱۲,۰۷۵</u>	کل دارایی‌ها

حقوق مالکانه و بدهی‌ها

۱۰۰,۰۰۰	۱۱۰,۰۰۰	حقوق صاحبان سهام منتسب به مالکان شرکت اصلی
۱۲۴,۳۰۰	۱۴۲,۱۸۰	سرمایه سهام
۴,۷۴۰	۲,۴۸۰	سود انباشته
۲۲۹,۰۴۰	۲۵۴,۶۶۰	اندوخته سایر اقلام سود جامع
		کل حقوق صاحبان سهام منتسب به مالکان شرکت اصلی

منافع فاقد حق کنترل

۳۵,۳۱۰	۴۲,۰۱۵	
<u>۲۶۴,۲۵۰</u>	<u>۲۹۶,۶۷۵</u>	کل حقوق صاحبان سهام

بدهی‌های غیر جاری

۵۵,۰۰۰	۵۰,۰۰۰	تسهیلات بلندمدت
۸,۶۰۰	۴,۸۰۰	بدهی مالیات انتقالی
۱۲,۰۰۰	۱۵,۰۰۰	ذخایر بلندمدت
<u>۷۵,۶۰۰</u>	<u>۶۹,۸۰۰</u>	کل بدهی‌های غیر جاری

بدهی‌های جاری

۲۰,۴۲۰	۲۱,۸۰۰	حسابهای پرداختنی تجاری و سایر
۷۲۰۰	۶,۲۰۰	بدهی‌های قرارداد
۶۰۰۰	۴,۰۰۰	تسهیلات کوتاه مدت
۱۲۰۰۰	۵,۰۰۰	حصه جاری تسهیلات بلندمدت
۴,۸۰۰	۵,۱۰۰	بدهی مالیات جاری
۳,۴۰۰	۳,۵۰۰	ذخایر کوتاه مدت
<u>۵۳,۸۲۰</u>	<u>۴۵,۶۰۰</u>	جمع کل بدهی‌های جاری
<u>۱۲۹,۴۲۰</u>	<u>۱۱۵,۴۰۰</u>	کل بدهی‌ها
<u>۱۲۹,۴۲۰</u>	<u>۴۱۲,۰۷۵</u>	جمع حقوق صاحبان سهام و بدهی‌ها

نمایه ی ۴ - گروه XYZ، صورت تغییرات در حقوق مالکانه در تاریخ ۳۱ دسامبر ۲۰۲۲

سرمایه سهم	سود انباشته	سرمایه گذاری در ابزار مالکانه	طرح های بازنشتی با مزایای معین	سهم از سود جامع واحدهای تجاری وابسته و مشارکت خاص همگن	سهم از سود جامع واحدهای تجاری وابسته و مشارکت خاص ناهمگن	تفاوت تفسیر ارز عملیات خارجی	مصون سازی جریان های نقدی	مجموع حقوق مالکانه قابل انتصاب به مالکان شرکت اصلی	منافع فاقد حق کنترل	جمع حقوق مالکانه
مانده در اول ژانویه ۲۰۲۱	۱۰۰,۰۰۰	۱۰۸,۱۰۰	۱,۶۰۰	۱,۴۰۰	(۱,۴۰۰)	(۴,۰۰۰)	۲,۰۰۰	۲۰۸,۲۰۰	۲۹,۸۰۰	۲۳۸,۵۰۰
تغییر در رویه های حسابداری	۴۰۰							۴۰۰	۱۰۰	۵۰۰
مانده تجدید ارائه شده در اول ژانویه ۲۰۲۱	۱۰۰,۰۰۰	۱۰۸,۵۰۰	۱,۶۰۰	۱,۴۰۰	(۱,۴۰۰)	(۴,۰۰۰)	۲,۰۰۰	۲۰۹,۱۰۰	۲۹,۹۰۰	۲۳۹,۰۰۰
تغییرات در حقوق مالکانه برای سال ۲۰۲۱										
سود سهام مصوب	(۵,۰۰۰)							(۵,۰۰۰)		(۵,۰۰۰)
سود یا زیان دوره	۲۰,۸۰۰							۲۰,۸۰۰	۵,۲۰۰	۲۶,۰۰۰
سایر اقلام سود جامع		(۳,۶۰۰)	۸۴۰	۱,۰۰۰	۲,۳۰۰	۶,۰۰۰	(۲,۴۰۰)	۴۱۴۰	۲۱۰	۴,۳۵۰
جمع سود جامع برای دوره مالی ۲۰۲۱	۲۰,۸۰۰	(۳,۶۰۰)	۸۴۰	۱,۰۰۰	۲,۳۰۰	۶,۰۰۰	(۲,۴۰۰)	۲۴۹۴۰	۵,۴۱۰	۳۰,۳۵۰
مانده در ۳۱ دسامبر ۲۰۲۱	۱۰۰,۰۰۰	۱۲۴,۲۰۰	(۲,۰۰۰)	۱,۸۴۰	۲,۴۰۰	۹۰۰	۲,۰۰۰	۲۲۹,۰۴۰	۳۵,۳۱۰	۲۶۴,۳۵۰
تغییرات در مالکانه برای سال ۲۰۲۲										
افزایش سرمایه	۱۰۰,۰۰۰							۱۰,۰۰۰		۱۰,۰۰۰
سود سهام مصوب	(۹,۰۰۰)							(۹,۰۰۰)		(۹,۰۰۰)
سود یا زیان دوره	۲۶,۸۸۰							۲۶,۸۸۰	۶,۷۲۰	۳۳,۶۰۰
سایر اقلام سود جامع		۲,۱۰۰	۱,۹۲۰	(۲,۸۰۰)	۶۰۰	(۳,۳۶۰)	(۷۲۰)	(۲,۲۶۰)	(۱۵)	(۲,۲۷۵)
جمع سود جامع برای دوره مالی ۲۰۲۲	۲۶,۸۸۰	۲,۱۰۰	۱,۹۲۰	(۲,۸۰۰)	۶۰۰	(۳,۳۶۰)	(۷۲۰)	۲۴,۶۲۰	۶,۷۰۵	۳۱,۳۲۵
مانده در ۳۱ دسامبر ۲۰۲۲	۱۱۰,۰۰۰	۱۴۲,۱۸۰	۱۰۰	۳,۷۶۰	(۴۰۰)	۱,۵۰۰	(۱,۳۶۰)	۲۵۴,۶۶۰	۴۲,۰۱۵	۲۹۶,۶۷۵

مدیریتی دیدگاهی از چشم‌انداز عملکرد مالی گروه ارائه می‌کنند. این شاخص‌ها توسط استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تعیین نشده‌اند. بنابراین قابل مقایسه با شاخص‌های مشابه مورد استفاده سایر نهادها نیستند. آنها برای تکمیل شاخص‌های عملکرد تعیین شده از سوی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ارائه شده‌اند و هدف آنها ایجاد جایگزین برای اندازه‌گیری‌های تعیین شده از سوی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نیست.

شاخص‌های عملکرد مدیریت با تعدیل در برابر تاثیر اقلام زیر که از دید مدیریت گروه باید هنگام ارزیابی روندها به صورت جداگانه در نظر گرفته شوند، محاسبه می‌شوند:

درآمدها و هزینه‌های غیرعادی، که برخلاف سایر اجزای صورت‌های عملکرد مالی، انتظار نمی‌رود در دوره‌های گزارشگری سالانه آینده ایجاد شوند.

تعدیل درآمد، گروه چند واحد تجاری را خریداری کرده است که دارای بدهی‌های قراردادی هستند. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۳ درباره ترکیب‌های تجاری الزام می‌کند که بدهی

قراردادی واحدهای تجاری تحصیل شده باید با ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل شناسایی شود. از آن جا که ارزش منصفانه بدهی قراردادی کمتر از ملاحظات قراردادی دریافت شده است، گروه هنگام ارائه خدمات، درآمد کمتری را نسبت به زمانی شناسایی می‌کند که آن واحد تجاری را تحصیل نکرده بود. در محاسبات شاخص‌های عملکرد مدیریت، گروه باید تفاوت بین درآمد شناسایی شده و ملاحظات دریافتنی را تعدیل کند.

گروه بر این باور است که شاخص‌های عملکرد مدیریت آن به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در ارزیابی روندهای اساسی سودآوری کمک می‌کنند که شامل تاثیر تحصیل واحدهای دیگر بر سودآوری گروه نیز می‌باشد.

۲۰۲۲

گروه اقلام غیرعادی زیر را در سال ۲۰۲۲ شناسایی کرده است.

اصلاح مالیاتی

شرکت اصلی در کشور الف قرار دارد. در سال ۲۰۲۲

دولت کشور الف، سیستم مالیاتی را اصلاح کرد و تغییرات زیر را که بر گروه تاثیرگذار است معرفی کرد:

مالیات بر درآمد فعالیت‌های خارجی، نرخ مالیات بر درآمد موثر بر درآمدهای خارجی از اول ژانویه ۲۰۲۳، از ۲۵ درصد به ۱۰ درصد کاهش پیدا می‌کند. این تغییر بر محاسبات بدهی مالیات انتقالی و درآمد فعالیت‌های خارجی انباشته تاثیرگذار است، که منجر به کاهش در بدهی‌ها تا ۴۰۰۰ واحد پولی می‌شود. در نتیجه، مالیات بر درآمد ۴۰۰۰ واحد پولی را در انتهای سال ۲۰۲۲ شناسایی می‌کند. گروه ارزیابی کرده بود که این اصلاح مهم قانون مالیات در چند دوره گزارشگری مالی آتی رخ نمی‌دهد و این مالیات بر درآمد را در چند دوره آتی شناسایی نکرد. بنابراین این درآمد، یک درآمد غیرعادی خواهد بود.

مالیات بر دارایی، یکی از بندهای مالیات بر دارایی کشور الف از اول ژانویه سال ۲۰۲۳ لغو می‌شود. در دوره‌های قبلی، گروه هزینه‌های مالیات بر دارایی را شناسایی می‌کرد. در سال ۲۰۲۲ این هزینه برابر ۲۵۰۰ واحد پولی بود. از آن جا که این هزینه مالیات بر دارایی در چند دوره گزارشگری مالی آتی وجود

نمایه ۵- گروه XYZ، یادداشت یک- تحلیل هزینه‌های عملیاتی بر اساس ماهیت برای سال مالی منتهی به ۳۱ دسامبر ۲۰۲۰

۲۰۲۰	۲۰۲۱	یادداشت	
۳۰۰۰	(۳۷۰۰)		تغییر در موجودی کالای ساخته شده و کار در جریان
(۱۴۶,۰۰۰)	(۱۴۳,۲۰۰)		مواد اولیه استفاده شده
-	۴,۴۰۰	۲	برگشت کاهش ارزش موجودی
(۱۰۷,۰۰۰)	(۱۰۴,۶۰۰)	۲	مزایای پایان خدمت کارکنان
(۲۷,۰۰۰)	(۲۶,۵۰۰)		استهلاک املاک، ماشین آلات و تجهیزات
(۵,۵۰۰)	(۵,۳۰۰)		استهلاک دارایی نامشهود
(۵,۰۰۰)	(۴,۵۰۰)	۲	زیان کاهش ارزش املاک، ماشین آلات و تجهیزات
(۴,۵۰۰)	(۳,۸۰۰)		زیان ناشی از عدم وصول حسابهای دریافتنی تجاری
(۵,۲۰۰)	(۵,۱۰۰)	۲	مالیات بر دارایی
(۱,۹۰۰)	(۵,۲۰۰)	۲	هزینه‌های دعاوی حقوقی
(۵,۵۰۰)	۲,۲۰۰		سود و زیان ابزارهای مشتقه مالی (الف)
(۴,۹۳۰)	(۳,۲۱۰)		سایر هزینه‌های متفرقه
(۳۰۹,۵۳۰)	(۲۹۸,۵۱۰)		جمع هزینه‌های عملیاتی

الف) سود و زیان مربوط به ابزارهای مشتقه مالی شامل سود یا زیان ابزارهای مشتقه مورد استفاده برای مدیریت ریسک‌های مربوط به فعالیت تولیدی است که حسابداری پوشش ریسک برای آن به کارگرفته نشده است.

نخواهد داشت، گروه هزینه مالیات بر دارایی معادل ۲۵۰۰ واحد پولی را به عنوان هزینه غیرعادی شناسایی می‌کند. مالیات بر دارایی کشور الف از مالیات بر درآمد قابل کسر است.

تجدید ساختار در کشور ب

گروه به دنبال انتقال یکی از کارخانه‌های خود از کشور ب به کشور ج است. زیرا عدم اطمینان ناشی از تغییرات قانونی موجب محدود کردن عملیات شرکت‌های خارجی در کشور ب شده است. هزینه‌های تجدید ساختار معادل ۶۰۰۰ واحد پولی شناسایی شده است، که شامل هزینه‌های کارکنان معادل ۲۰۵۰ واحد پولی، زیان کاهش ارزش ماشین‌آلات ۳۳۵۰ واحد پولی و زیان تسویه تسهیلات معادل ۶۰۰ واحد پولی می‌باشد که ناشی از اصلاح شرایط وام‌های بانکی است و ارتباط

مستقیم با عملیات بانکی و اموال کارخانه دارد. گروه این هزینه‌ها را به عنوان هزینه‌های غیرعادی شناسایی می‌کند. زیرا انتظار ندارد این تجدید ساختار قابل توجه در چند دوره گزارشگری مالی آتی رخ دهد و این هزینه‌ها تنها مربوط به تجدید ساختار قابل توجه می‌باشند.

تأثیر مالیاتی مالیات بر دارایی که لغو شده است، براساس مقدار مالیات بر دارایی در سال ۲۰۲۲ و نرخ مالیات بر درآمدی که در انتهای سال ۲۰۲۲ موثر بوده است، محاسبه می‌شود. تأثیر مالیاتی تجدید ساختار در کشور ب نیز براساس تخصیص منطقی مالیات کنونی و بدهی مالیاتی مربوط به کشور ب محاسبه می‌شود. تأثیر مالیاتی تعدیل درآمد نیز براساس شرایط قراردادی با مشتریان و نرخ مالیات بر درآمد موثر در انتهای سال ۲۰۲۲ محاسبه می‌شود.

تغییر در نرخ مالیات بر درآمد فعالیت‌های خارجی برای اهداف حسابداری دارای تأثیر مالیاتی نبوده است.

۲۰۲۱

گروه اقلام غیرعادی زیر را در سال ۲۰۲۱ شناسایی کرده است:

برگشت کاهش ارزش مواد اولیه

گروه، مواد اولیه‌ای را که باید در فرآیند تولید گروه مصرف شود، خریداری و نگهداری می‌کند و بنابراین این اقلام جزئی از محصول نهایی تولیدات گروه نیست. در سال ۲۰۲۰ کشور د، که یکی از مصرف‌کنندگان بزرگ آن مواد اولیه است با زمین لرزه بزرگی روبرو می‌شود و تقاضای بازار مواد اولیه کاهش قابل توجهی می‌یابد. این مساله منجر به کاهش قابل توجه ارزش

نمایه ۶- گروه XYZ، یادداشت دو- شاخص‌های عملکرد مدیریت و هزینه‌ها و درآمدهای غیرعادی برای سال مالی منتهی به ۳۱ دسامبر ۲۰۲۲

شاخص‌های تعیین شده از سوی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی	سایر تعدیلات	تعدیل مربوط به اقلام غیرعادی			شاخص‌های عملکرد مدیریت	
		تجدید ساختار در کشور ب	مالیات بر دارایی	مالیات بر درآمدهای خارجی		
	(۶,۲۰۰)	-	-	-		درآمد عملیاتی
	-	(۴,۹۹۰)	-	-		بهای تمام شده درآمد عملیاتی / کالای فروش رفته
	-	(۴۱۰)	(۲۵۰۰)	-		هزینه‌های اداری و عمومی
۴۱,۲۷۰	(۶,۲۰۰)	(۵,۴۰۰)	(۲,۵۰۰)	-	۵۵,۳۷۰	سود عملیاتی تعدیل شده / سود عملیاتی
	-	(۶۰۰)	-	-		هزینه‌های مربوط به فعالیت‌های تامین مالی
	۱۵۵۰	۹۰۰	۶۲۵	۴۰۰۰		مالیات بر درآمد
۳۳,۶۰۰	(۴۶۵۰)	(۵۱۰۰)	(۱۸۷۵)	۴۰۰۰	۴۱,۲۲۵	سود تعدیل شده / سود
	-	(۱۰۲۰)	-	-		سود قابل تخصیص به منافع فاقد حق کنترل (الف)
۲۶,۸۸۰	(۴۶۵۰)	(۴۰۸۰)	(۱۸۷۵)	۴۰۰۰	۳۳,۴۸۵	سود تعدیل شده قابل تخصیص به حقوق صاحبان سهام منتسب به مالکان واحد اصلی
<p>(الف) در این مثال هیچ مقدار قابل تخصیص به منافع فاقد حق کنترل در اصلاحات مالیاتی (که بر مالیات بر درآمد فعالیت خارجی و مالیات بر دارایی تأثیرگذار است) وجود ندارد، زیرا در سطح شرکت اصلی رخ داده است. همچنین هیچ مقدار قابل تخصیص به منافع فاقد حق کنترل در تعدیل درآمد نیز وجود ندارد، زیرا درآمد ناشی از شرکت‌های وابسته ای است که کاملاً تحت مالکیت شرکت اصلی است.</p> <p>سود تعدیل شده قابل تخصیص به حقوق صاحبان سهام منتسب به مالکان واحد اصلی:</p> <p>پایه و تقلیل یافته: ۰,۸۴</p>						

بازار می‌شود. در نتیجه، گروه کاهش ارزش ۴۹۰۰ واحد پولی را برای مواد اولیه در انتهای سال ۲۰X۰ شناسایی و این مبلغ را به عنوان هزینه غیرعادی افشا می‌کند. با این وجود در سال ۲۰X۱، قیمت مواد اولیه مجدداً باز می‌گردد و در انتهای سال ۲۰X۱ گروه برگشت کاهش ارزش ۴۴۰۰ دلاری را شناسایی می‌کند. این برگشت کاهش ارزش به عنوان اقلام غیرعادی شناسایی می‌شود. این اقلام غیرعادی در بخش برگشت کاهش ارزش موجودی در تحلیل هزینه‌های عملیاتی براساس ماهیت ثبت می‌شوند (یادداشت یک).

هزینه‌های مربوط به دادخواهی پرونده دادگاهی E

هزینه دعاوی حقوقی معادل ۳۵۰۰ واحد پولی پرونده دادگاهی E است که در آن گروه برای زیان وارد شده بعد از نامناسب شناختن یکی از محصولات خود، هزینه‌ای شناسایی کرد. گروه بعد از آن اقداماتی را برای احیای نام تجاری خود انجام داد. این هزینه‌های حقوقی جزو هزینه‌های غیرعادی بودند. و در هزینه دعاوی حقوقی در

نمایه ۷- هزینه‌های عملیاتی غیرعادی براساس ماهیت (مربوط به یادداشت یک)

هزینه‌های عملیاتی	مالیات بر دارایی	تجدید ساختار در کشور ب	جمع
مزایای پایان خدمت کارکنان	-	(۲۰۵۰)	(۲۰۵۰)
زیان کاهش ارزش املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات	-	(۳۳۵۰)	(۳۳۵۰)
مالیات بر دارایی	(۲۵۰۰)	-	(۲۵۰۰)

سال ۲۰X۲ و ۲۰X۱ وجود نداشته و بنابراین هیچ‌گونه تعدیلات تجدید طبقه‌بندی برای سال‌های ارائه شده وجود ندارد.

پی‌نوشت‌ها:

- 1- International Accounting Standards Board (IASB)
- 2- Illustrative Examples
- 3- International Financial Reporting Standards (IFRS)
- 4- Share of profit or loss of integral associates and joint ventures
- 5- Unwinding of discount on provi-

تحلیل هزینه‌های عملیاتی براساس ماهیت قرار گرفتند (یادداشت یک). تاثیر مالیاتی تعدیل درآمد براساس شرایط قرارداد با مشتریان و نرخ مالیات بر درآمد موثر در انتهای سال ۲۰X۱ محاسبه شده است. هزینه دعاوی حقوقی مربوط به پرونده E و برگشت کاهش ارزش مواد اولیه، تاثیر مالیاتی نداشتند زیرا موجب کاهش یا افزایش مالیات نمی‌شدند.

یادداشت سه- تحلیل تعدیلات تجدید طبقه‌بندی^۳ جدول زیر تعدیلات مربوط به تجدید طبقه‌بندی اجزای سایر اقلام سود جامع را که در آینده و در صورت وقوع شرایط خاص در صورت سود یا زیان طبقه‌بندی می‌شوند، نشان می‌دهد. هیچ‌گونه عملیات خارجی در

نمایه ۸- گروه XYZ، یادداشت دو- شاخص‌های عملکرد مدیریت و هزینه‌ها و درآمدهای غیرعادی برای سال مالی منتهی به ۳۱ دسامبر ۲۰X۲

شاخص‌های عملکرد مدیریت	تعدیل مربوط به اقلام غیرعادی		سایر تعدیل‌ها	اندازه‌گیری‌های تعیین شده از سوی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
	برگشت کاهش ارزش مواد اولیه	هزینه دعاوی حقوقی مربوط به پرونده E	تعدیل درآمد	
درآمد عملیاتی	-	-	(۸,۸۰۰)	
بهای تمام شده درآمد عملیاتی / کالای فروش رفته	۴,۴۰۰	-	-	
هزینه‌های اداری و عمومی	-	(۳,۵۰۰)	-	
سود عملیاتی تعدیل شده / سود عملیاتی	۴۸,۴۹۰	۴,۴۰۰	(۸,۸۰۰)	۴۰,۵۹۰
مالیات بر درآمد	-	-	۲,۲۰۰	
سود تعدیل شده / سود	۳۱,۷۰۰	۴,۴۰۰	(۶,۶۰۰)	۲۹,۵۰۰
سود قابل تخصیص به منافع فاقد حق کنترل (الف)	۸۸۰	-	-	
سود تعدیل شده قابل تخصیص به حقوق صاحبان سهام منتسب به مالکان واحد اصلی	۲۷,۳۸۰	۳,۵۲۰	(۶,۶۰۰)	۲۴,۳۰۰

الف) در این مثال هیچ مقدار قابل تخصیص به منافع فاقد حق کنترل در اصلاحات مالیاتی (که بر مالیات بر درآمد فعالیت خارجی و مالیات بر دارایی تاثیرگذار است) وجود ندارد. زیرا در سطح شرکت اصلی رخ داده است. همچنین هیچ مقدار قابل تخصیص به منافع فاقد حق کنترل در تعدیل درآمد نیز وجود ندارد. زیرا درآمد ناشی از شرکت‌های وابسته‌ای است که کاملاً تحت مالکیت شرکت اصلی است.

سود تعدیل شده قابل تخصیص به حقوق صاحبان سهام منتسب به مالکان واحد اصلی: پایه و تقلیل یافته: ۰,۷۲

نمایه ۹- گروه XYZ، یادداشت سه- تحلیل تعدیلات تجدید طبقه‌بندی

۲۰۲۱	۲۰۲۰		
			درآمد و هزینه‌هایی که ممکن است در آینده در صورت سود و زیان طبقه‌بندی شوند
۱۰,۰۰۰	(۵,۶۰۰)		تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی
			زیان مصون‌سازی ریسک جریان‌های نقدی:
	(۴,۰۰۰)	(۵,۲۰۰)	زیان‌های ناشی از پوشش ریسک طی سال
(۴۰۰۰)	(۱۲۰۰)	۴۰۰۰	کسر می‌شود: تعدیلات تجدید طبقه‌بندی زیان‌های در نظر گرفته شده در صورت سود یا زیان

نمایه ۱۰- گروه XYZ، یادداشت چهار- تحلیل تاثیر مالیاتی براساس هر یک از اجزای سایر اقلام سود جامع ۱

۲۰۲۱		۲۰۲۰			
مقدار بعد از کسر مالیات	درآمد (هزینه) مالیات	مقدار قبل از مالیات	مقدار بعد از کسر مالیات	درآمد(هزینه) مالیات	مقدار قبل از مالیات
					اقلامی که همواره خارج از صورت سود و زیان گزارش می‌شوند
(۴,۵۰۰)	۱۵۰۰	(۶۰۰۰)	۲۶۲۵	(۸۷۵)	۳۵۰۰
۱۰۵۰	(۳۵۰)	۱۴۰۰	۲۴۰۰	(۸۰۰)	۳۲۰۰
۱۰۰۰	-	۱۰۰۰	(۲۸۰۰)	-	(۲۸۰۰)
۲۳۰۰	-	۲۳۰۰	۶۰۰	-	۶۰۰
					درآمد و هزینه‌هایی که در آینده در صورت سود یا زیان ممکن است در نظر گرفته شوند (تعدیلات تجدید طبقه‌بندی)
۷,۵۰۰	(۲۵۰۰)	۱۰,۰۰۰	(۴,۲۰۰)	۱۴۰۰	(۵۶۰۰)
(۳۰۰۰)	۱۰۰۰	(۴۰۰۰)	(۹۰۰)	۳۰۰	(۱۲۰۰)
۴۳۵۰	(۳۵۰)	۴۷۰۰	(۲۲۷۵)	۲۵	(۲,۳۰۰)
سایر اقلام سود جامع					

منبع:

- 1- IFRS® Standards Exposure Draft, Illustrative Examples, General Presentation and Disclosures, IFRS.org, December 2019
- 2-The presentation of profit or loss faces major changes as the IASB's primary financial statements project reaches the exposure draft milestone, Adam Deller, ACCA technical article 2020

sions

- 6-Losses on cash flow hedges
- 7-Analysis of operating expenses by nature
- 8- Management performance measures and unusual income and expenses
- 9- Analysis of reclassification adjustments
- 10- Analysis of tax effects relating to each component of other comprehensive income

علی هدایتی: عضو انجمن حسابداران رسمی خبره انگلستان (ACCA)، مربی (منتور) رسمی دانشگاه آکسفورد بروکس انگلستان، عضو کارگروه روابط بین‌الملل انجمن حسابداران خبره ایران، دکتری حسابداری
مهدی یزدان‌دوست: کارشناس ارشد حسابداری، عضو انجمن حسابداران داخلی ایران، عضو انجمن حسابداران خبره ایران، عضو باشگاه پژوهشگران جوان و نخبگان، مدرس دانشگاه

تکوین فناوری و تأثیر آن بر عملکرد حرفه‌ای حسابداری



لقمان پاکروان

چکیده

حسابداران بر این واقعیت آگاهند که امر حسابداری امروزه به عنوان زبان کسب و کار تلقی می‌گردد و زبان در طول سنوات گذشته تا بحال دچار تغییرات و تحولاتی گردیده است اما با این حال که دچار تغییرات گردیده است با تمامی این تغییرات تکنولوژی حسابداری فقط باعث شده است که حسابداری تا حدودی ساده‌تر گردد و همانگونه که میزان دانش ما از تکنولوژی افزایش یافته است توانایی حسابداران بیشتر در حوزه تغییر در میزان دانش توانایی آنها در حوزه تجربه و تحلیل‌های آماری بوده است و پیشرفت‌های تکنولوژی توانایی حسابداران را در تفسیر داده‌ها به صورتی مناسب و موثر افزایش داده است و بر همین اساس در حال حاضر حسب تغییرات گسترده در ورود فناوری‌های جدید به حوزه‌های کسب و کار حسابداران توانایی تفسیر زبان کسب و کار را دارا می‌باشند و امروزه آنها را به عنوان دارنده نقش مشاور در حوزه کسب و کار می‌شناسند و بالتبع با این تغییرات میزان اعتماد عمومی نسبت به آنها نیز افزایش یافته است.

اصطلاحات کلیدی: تکامل تکنولوژی، حسابداری، کسب و کار پیشرفته، اطلاعات.

مقدمه:

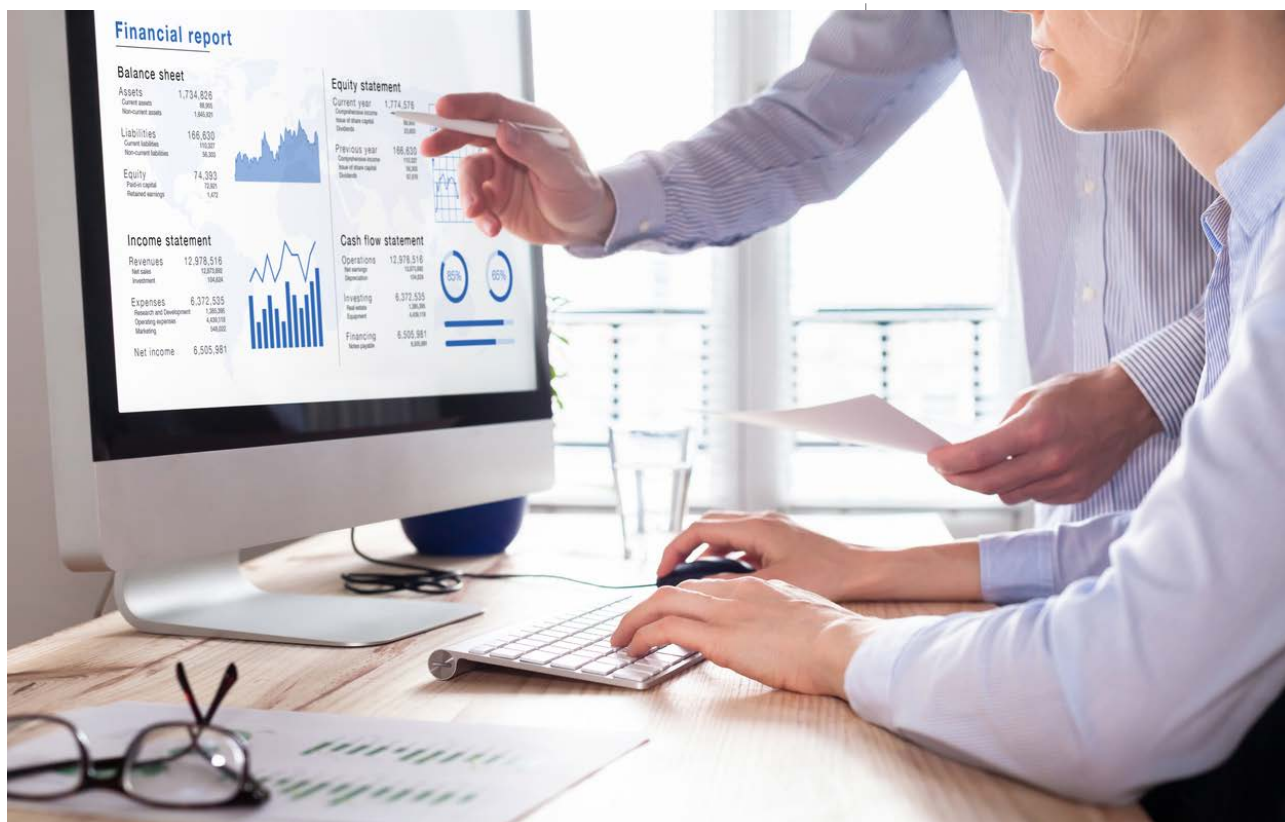
ما در ابتدا می‌توانیم مسیری را در ارتباط با شقوقی که برای پیگیری محاسبات در حوزه کسب و کار استفاده می‌شود را بررسی کنیم و اگرچه این موضوع را در حوزه تغییرات فناوری نمی‌دانیم و لیکن میدانیم که در طول قرن‌های گذشته با افزودن ماشین‌های الکترونیکی و وارد نمودن آنها به عرصه حرفه حسابداری جهت تسهیل امور و بکارگیری راه حل‌های ریاضی در حوزه تحلیل اطلاعات حسابداری اقدام نماییم. پس از وارد شدن ماشین و اختراع ماشین حساب دقت اطلاعات افزایش یافت و این امر به عنوان ورود یک تکنولوژی پیشرفته، سرعت و مهارت حسابداران را در امور حسابداری افزایش داده است اما حتی با افزودن

ماشین آلات محاسباتی و تحلیل گری و ماشین حساب، حسابداران همچنان مجبور بودند که از عملکرد کسب و کارها ضرورت انجام امور مربوط به خود از جمله فرآیندهای شناسایی، اندازه گیری و برقراری ارتباط مالی را در قالب پرونده‌های کاغذی، ستون‌های نموداری و همچنین اظهار نظرهای خود را در قالب نوشته‌ها در فناوری‌های به وجود آمده ثبت کنند. بنابراین در این دوره حسابدار می‌بایست فردی بسیار دقیق و روش مند باشد.

در پایان قرن بیستم حرفه حسابداری به نگاه جدیدی ورود پیدا کرده است و کامپیوترها و نرم افزارهای حسابداری صنعت را کاملاً تغییر دادند. با ورود و بکارگیری برنامه‌هایی همانند مایکروسافت، اکسل، در حرفه حسابداری عملاً حسابداران را در حال حاضر با صفحه گسترده الکترونیکی مواجه کرده است و دیگر نیاز به اضافه کردن ماشین‌ها، ماشین حساب و سربرگ و قلم و کاغذ وجود ندارد این کار با کم کردن حاشیه خطا و انحراف همراه بوده است و آموزش اصلی برای حسابداران شامل حسابداری، حسابرسی و محاسبات مالیات می‌باشد. چیزی که در گذشته بصورت دستی انجام می‌شده است امروزه با استفاده از کامپیوتر انجام می‌شود بطوریکه حسابداران می‌تواند آمارها و تجزیه و تحلیل‌های پیش‌بینی و بهره‌وری را مطابق با شرایط مذکور افزایش دهند و فناوری‌های جدید حسابداری خطاها، محاسبات و ... را تا حدود زیادی برای حسابداران کاهش و یا حذف نموده است و به حسابداران اجازه می‌دهد که چالش‌ها را که در دهه‌های قبل به سختی با آن مواجه بودند را با دسترسی سریع به یک ابزار مناسب محاسبه آن را سریعاً انجام و تجزیه و تحلیل لازم را حسب مورد نسبت به آن انجام دهند.

اینترنت، اکسپانسیون^۱ و ای بی‌زینس^۲:

امروزه متخصصان حرفه حسابداری کاملاً به اهمیت اینترنت آگاه هستند و تأثیرات آن را به خوبی درک می‌کنند آنها از اینترنت برای کسب و



ترتیب ضرورت دارد که فضای بسیار بزرگتری به عنوان نقش حسابداران بر اساس نرم افزارها و فناوری اطلاعات به وجود آید. بدین ترتیب صاحبان کسب و کارها امروزه بدنبال حسابداران حرفه ای جهت اخذ خدمات مشاوره ای در حوزه داده های تولیدی با استفاده از فناوری های اطلاعاتی هستند و حسابداران در مورد اینکه سیستم های مالی بهترین کارها را انجام می دهند امروزه آگاه تر شده اند به تعبیری دیگر حسابداران تبدیل به کارمندان فناوری اطلاعات و مشاوران مورد اعتماد سازمان ها شده اند چرا که نقش امروزه حسابداران کمک به افزایش کارایی سازمان می باشد. ادغام فناوری های مشتریان با داده های سازمان در سیستم های حسابداری عملاً باعث افزایش کارایی عملکرد سازمان و همچنین کاهش زمان تحلیل و پردازش داده ها را خواهد شد.

ووردی، پردازش و خروجی داده ها
امروزه نه تنها مشتریان نیازمند فرآیندهای مالی

می دهد تا مشتریان دسترسی محدودی به داده ها و فرآیندها داخلی سازمان وجود داشته و ارتباط مناسبی با سازمان در یک مسیر مشخص صورت پذیرد بدین ترتیب متخصصان رشته حسابداری می توانند در خارج از سازمان با تکنولوژی وب و با ایجاد یک اکسترانت ارتباط برقرار کنند. این موضوع اجازه می دهد تا دسترسی مشتریان به بخشی از داده های سازمان بصورت محدود به وجود آمد و با ایجاد یک قسمت به عنوان اینترنت در بخش حسابداری برای ورود و یا انتقال فایل های گذشته و حال دسترسی وجود داشته باشد و این فرآیند در قالب یک پیوند الکترونیکی که باعث افزایش بهره وری و کاهش هزینه های انتقال و انرژی زیاد انسانی می باشد صورت می پذیرد و در نهایت باعث کاهش هزینه های عملیاتی سازمان می گردد.

ایجاد فرصت های متنوع
اطلاعات از این پس با یک کلیک موس و یا اینترنت تبدیل به عملیات حسابداری خواهد شد بدین

کارهای الکترونیکی استفاده می کنند و برای اجرای فرآیندهای کسب و کار بزرگ نیز از این ابزار استفاده می کنند. تجارت الکترونیک به شرکتهای حسابداری اجازه می دهد که فعالیت های مدیریت را در داخل سازمان هماهنگ نماید و روابط مشتریان را با استفاده از شبکه های دیجیتال با آن ترکیب کنند بدین ترتیب برنامه های سازمانی را می توان در یک شبکه داخلی کوچک بنام اینترنت استفاده نمود.

اینترنت می تواند اطلاعات کارمندان را مانند سیاست های شرکتها و برنامه های ذیربط توزیع کند بدین ترتیب این موارد مراکزی در داخل پورتال هستند که تنها نقطه دسترسی تلقی می گردند این اطلاعات می توانند از چندین سیستم مختلف با استفاده از یک رابطه وب استفاده شود آنها می توانند مواردی مانند ایمیل ها، اسناد داخلی همانند کدهای اخلاقی و سایر ابزار جستجوگر را داشته باشند بدین ترتیب این موارد ابزارهای خوبی در ارتباط با درون یک سازمان تلقی می شوند این موضوع اجازه

مناسب هستند بلکه خود حسابداران نیز به برنامه‌های نرم‌افزاری مناسب نیازمند هستند که بتوانند اطلاعات حسابداری مشتری را با بهره‌وری بهبود یافته پیگیری کنند. حسابداران با برنامه‌نویسان نرم‌افزارها کار می‌کنند تا فرآیندهای دیجیتال را ایجاد کنند، و تاریخچه مشتری و تمامی اسناد آنها را ساماندهی و تجزیه و تحلیل اولیه نماید. هنگامی که داده‌های مشتری به برنامه‌های کامپیوتر وارد می‌شود چرخه پردازش دستورالعمل‌های کامپیوتری را در خصوص چگونگی پردازش داده‌های مشتریان ارائه می‌کند و آنها را قادر می‌سازد که داده‌هایی را در سیستم‌های کامپیوتری با اطلاعات مفید تغییر دهند. خروجی انتقال اطلاعات پردازش شده به حسابداران عملاً آورا کمک می‌نماید که داده‌ها را تجزیه و تحلیل کند و صورت‌های مالی مشتریان خود را تفسیر و تحلیل نماید تا بدین ترتیب بتواند موفقیت مشتری خود را افزایش دهند در این شرایط تمامی سوابق مشتریان می‌تواند بر روی یک سیستم کامپیوتری در بخش حسابداری ذخیره شود و در مقابل کمد‌های پر از پوشه‌های اطلاعات می‌تواند در یک لب تاپ رمز گذاری شده و یا بر روی یک دستگاه ذخیره سازی قابل حمل رمز گذاری شده نگهداری شود. حسابداران بدین ترتیب از اطلاعات حساس مشتریان خود محافظت می‌کنند اما حتی با این تغییرات همچنان تجزیه و تحلیل داده‌های آماری آنها توسط حسابداران صورت می‌پذیرد و در مقابل نیاز به فایل‌های کاغذی جهت حفظ اسناد و مدارک تا حدود زیادی مرتفع گردیده است.

پردازش ابری

برای انجام یک اقدام بزرگتر توجه به انجام محاسبات ابری است محاسبات ابری از محبوبیت بسیار بالایی برای تجزیه و تحلیل داده‌ها برخوردار هستند چرا که نام نماد ابر استفاده شده نشان دهنده اینترنت است. این موضوع عملاً سرویسی است که از طریق ذخیره سازی داده‌ها و استفاده

از برنامه‌های تجاری بر روی یک سرور از راه دور خدمات ارائه می‌نماید و نرم‌افزارها به عنوان یک سرویس (SaaS) به عنوان یک سرویس مبتنی بر وب عمل می‌نمایند و داده‌ها بطور دائمی در مرکز داده‌های بزرگ به اشتراک گذاشته می‌شود و توسط بسیاری دیگر از کاربران ذخیره می‌شود. در این خصوص حسابداران نیاز به خرید چیزی ندارند و بلکه آنها صرفاً اشتراک‌های ماهیانه را پرداخت نمایند و آن هم متناسب با نیاز خود به میزان «ابر» این مسئله عملاً هارد شرکت را در حوزه حسابداری آزاد می‌کند این در حالی است که آنها اجازه فضای تأمین شده از طرف شرکتهای دارای فضای رایانه ای غول پیکر را اجازه می‌کنند و داده‌های خود را در آن محل بصورتی بسیار سهل نگهداری می‌نمایند. با این وجود حسابداران باید در تصمیم سازی خود در بکارگیری این مدل می‌بایست به استفاده از تکنولوژی مربوطه از مسائل امنیتی حافظه رایانه‌های اجازه ای مطلع باشند بدین ترتیب ارائه کنندگان خدمات ابری موظفند که یک محیط امن برای ذخیره سازی اطلاعات حساس سازمان‌ها فراهم کنند زیرا حسابداران موظف به درک و بررسی خطرات آن هستند.

پیشرفت فناوری اطلاعات

حسابداران به خاطر دستیابی به مهارت‌های جدید بدلیل پیشرفت‌هایی که فناوری اطلاعات در صنعت حسابداران ایجاد نموده است همواره از طرف ذینفعان اطلاعات تحت فشار هستند بدین ترتیب آنها می‌بایست از سطح مهارت‌های بالایی در حوزه رایانه‌ها، ساختار فرآیندی، فنی و امنیتی آن برخوردار باشند. این مهارت‌ها بخشی از دانش و توانایی‌های متخصصین حسابداری امروزه تلقی می‌گردد بطوریکه مطابق با گزارش موسسه حسابداری عمومی حسابداران رسمی آمریکا AICPA دانش، مهارت و توانایی‌های لازم برای حسابداران در سطح ابتدایی شامل دانش کافی از برنامه‌های کاربردی، ادغام فناوری

اطلاعات در فرآیند حسابداری و همچنین دانش اصول حسابداری و توانایی در پیاده سازی اصول و استانداردهای حسابداری، مقررات دولتی، تفسیر قوانین مالیاتی و اصول اخلاقی دارد آنها همچنین می‌باید مهارت‌های زیادی در حوزه فن آوری اطلاعات داشته باشند تا بتوانند اطلاعات حسابداری و مالی سازمان را با استفاده از سیستم‌های اطلاعاتی با فناوری‌های اطلاعاتی ادغام کنند بدین ترتیب تقاضای فعلی برای حسابداران امروزی وجود مجموعه این دانش‌ها می‌باشد.

سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع سازمانی (ERP)

حسابداران قرن بیست و یکم بدنال نرم افزارهای استراتژیک جهت آماده‌سازی خود برای کسب و کار قرن بیست و یکم می‌باشند یکی از این سیستم‌ها سیستم برنامه ریزی منابع انسانی می‌باشند (ERP) این یک برنامه نرم‌افزاری است که بخش‌های مختلف سازمان را به یک سیستم متصل می‌کند و این امر باعث می‌شود اطلاعات در دسترس متنوع، چند وجهی و قابلیت پشتیبانی از فعالیت‌های بخش‌های مختلف را دارا باشد در این فرآیند اطلاعات توسط یک پایگاه مرکزی داده بصورت مشترک و از طریق مناطق کاربردی مانند، مالی و حسابداری، فروش و بازاریابی، منابع انسانی و تولید عمل نمایند به گفته توماس ویلگوم (۲۰۰۶، ۳۳۹-۳۴۰، Laudon et al) مدیران فروش شرکت GIO به وی گفته اند که ماژول اصلی ERP عملاً تا حدود ۹۶٪ آن برای حسابداران و برنامه‌های کاربردی مالی مورد استفاده می‌باشد و زمانی که از آنها این پرسش به عمل آمد که کدامیک از بخش‌های سازمان ERP را بهتر مورد استفاده قرار می‌دهند پاسخ دهندگان به شدت به این موضوع اشاره نمودند که به احتمال ۷۰٪ سیستم ERP عملکرد کسب و کارها را بهبود می‌بخشد زیرا مدیریت می‌تواند تصویری کامل از کسب و کار را در هر لحظه از زمان که می‌تواند برای تصمیم‌گیری عمده به کسب و کار

کمک مفید باشد استفاده نمایند. (P. ۳۳۹-۳۴۰, Laudon et ۲۰۰۶)

سیستم مدیریت زنجیره تأمین

یکی دیگر از برنامه‌های کاربردی استراتژیک مدیریت زنجیره تأمین (SCM)^۳ است. این سیستم به کسب و کارها کمک می‌کند تا روابط را با تأمین‌کنندگان خود مدیریت کند. به تعبیر نویسندگان و مدرسین کتب سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت از جمله «کنت و جین لادون» در تعریف مدیریت زنجیره تأمین می‌گویند «سیستم اطلاعاتی که جریان اطلاعات را بین شرکت و تأمین‌کنندگان آن بطور خودکار برای بهینه سازی تهیه مواد، تحویل، تولید محصول و ارائه خدمات (PG ۱۲, ۲۰۰۶) عمل می‌نماید و یک سیستم سازماندهی بین سازمانی است زیرا جریان اطلاعات بر مرزهای سازمانی متمرکز می‌باشد. دکتر راجردی، بلکول، استاد بازاریابی دانشگاه ایالتی اوهایو و نویسنده کتاب «از ذهن به بازار» بطور خلاصه می‌گوید مدیریت زنجیره تأمین عبارت است از داشتن محصول مناسب، در زمان مناسب و در شرایط مناسب می‌باشد. (۵۶p-۵۷, ۲۰۰۶) nd, pc. تقاضای مربوط به سیستم مدیریت زنجیره تأمین (SCM) عبارتست از مواردی همانند برنامه‌ریزی و مدیریت خرید، تأمین منابع و تدارکات محصول نیازمند تخصص مالی هستند تا به اجرا درآیند. جنبه‌های مالی و کنترلی سازمان SCM می‌بایست توسط یک کارمند نظارت و پشتیبانی شود بطوریکه در مجله CPA موضوع نظارت بر تمامی زنجیره تأمین موضوع نظارتی فراتر از خود شرکت است (Kruglinski-۲۰۰۹) و جان کروگلینسکی در مجله CPA پنسیلوانیا نوشت موقعیت تأمین مالی زنجیره تأمین به طور معمول نیازمند وجود پیشینه قوی در مدیریت موجودی‌ها و حسابداری هزینه همراه با دیگر مهارت‌های ذیربط از جمله در حوزه ارزیابی هزینه قرارداد و سرمایه (۲۰۰۹) و ... به منظور پاسخگویی به خواسته‌های سیستم

مدیریت زنجیره تأمین است بنابراین به اعتقاد (CPA) وجود استانداردهای بالا در حوزه دانش و مهارت‌های مالی و مدیریتی و همچنین توانایی در حوزه نظارت برای انجام امور و تسهیل فرآیندها برای حسابداران امری ضروری است.

مدیریت فناوری اطلاعات

بسیاری از درها برای حسابداران مستقل حرفه‌ای که بر روی این سیستم‌ها مهارت دارند امروزه باز شده است و از آنجاییکه فناوری اطلاعات بخش مهمی از اجزای یک سازمان موفق را در بر می‌گیرد بنابراین بخش IT می‌بایست بصورتی بسیار دقیق و کامل مدیریت شود و این مدیریت باید این نظارت را به عمل آورد که آیا فناوری اطلاعات از استراتژی‌ها و اهداف سازمان پشتیبانی می‌کند؟ سیستم‌های IT سازمان باید از امر رقابت‌پذیری را رد توسعه خود دنبال نماید آنها همچنین باید از منظر مالی در مقابل سازمان مسئول باشند در ضمن دارای برنامه‌های پشتیبان جهت جلوگیری از اقدامات خرابکارانه باشند و کنترل‌های موثر را بر همین اساس بر سازمان اعمال نمایند. چرا که نه تنها سیستم‌های فناوری اطلاعات از اهداف سازمان پشتیبانی می‌کند بلکه می‌باید کلیه قوانین مرتبط با مقررات دولتی و نظارت فنی را در حوزه زیر ساخت فناوری اطلاعات اجرایی نماید زیرا که توجه به مفهوم حاکمیت فناوری اطلاعات همانند موضوع حاکمیت شرکتی توسط سازمان‌های حرفه‌ای مطرح است اجرای این حاکمیت همانند تأسیس حاکمیت فناوری اطلاعات^۴ (ITGI) در حوزه حاکمیت شرکتی اهداف کنترل فناوری اطلاعات را برای قانون ساربانزاکسلی منتشر شده را ارتقاء می‌دهد و در مورد مدیریت فناوری اطلاعات به ایجاد کنترل‌های مالی و غیرمالی کمک می‌نماید. این رهنمودها از اهداف کنترلی برای اطلاعات منتج به^۵ (COBIT) گردید. مدیران فناوری اطلاعات باید در اتخاذ و مشارکت مستقیم با مدیران اجرایی مشتمل بر بخش‌های مختلف سازمان عمل نمایند. آنان همچنین می‌باید برنامه

ریزی کسب و کارهای موفقیت‌آمیز و تصمیمات مدیریت منطبق با فناوری اطلاعات و مدیریت کسب و کار را هماهنگ کنند به طوریکه ۲۰۰۶- Schroeder اشاره می‌کند یک فرد حرفه‌ای موفق و با نفوذ با مهارت‌های رهبری قوی در حوزه IT و همچنین دارای توانایی‌های مدیریتی مناسب باشد تا امکان اجرای وظایف محوله را داشته باشد. و همچنین ایشان می‌گویند که در آینده AICPA می‌تواند بخش جدیدی از حرفه فناوری اطلاعات^۶ (CITP) را با ارائه مدارک حرفه‌ای در این حوزه تأسیس نماید تا با توجه به مهارت‌های متداول او را به عنوان مشاور قابل اعتماد کسب و کارها در حوزه فناوری اطلاعات تبدیل کند.

حسابداری قانونی

در اوایل سال ۲۰۰۰ بروز تقلب در شرکت‌های بزرگ همانند انرون - ولدکام و تیکو عموماً آگاهی‌های عمومی را متأثر نمود و بالتبع با این شرایط ضرورت و نیاز به مقررات گذاری جدید در این حوزه‌ها بیشتر احساس شد. در این مسیر و به منظور مقررات گذاری‌های جدید حوزه تقلبات شرکت‌ها به شدت مورد بررسی قرار گرفت. این رسوایی‌ها فرصت جدیدی برای حسابداران در زمینه‌هایی همانند انجام حسابداری قانونی ایجاد نمود. دانش تخصصی حسابداران و مدیران مالی همراه با تکنیک‌های تحقیق و تفحص و انجام بررسی قانونی آن یک اتحاد کامل موضوعی را برای شناسایی جرایم تقلباتی به وجود آورد. بدین ترتیب موضوعاتی از جمله. اختلاس، ورشکستگی اختلافات قراردادی، ادعاهای بیمه و تقلب در اوراق بهادار آنها را به لزوم شناخت و انتخاب افرادی متخصص عنوان وکلا و کارکنان آگاه به قوانین کار و مقررات ذیربط تبدیل نمود آنها در این شرایط حتی می‌توانستند به عنوان یک متخصص و کارشناس موضوعی در دادگاه‌ها به عنوان کارشناس منتخب نقش آفرینی کنند (kruglinski: nd - ۲۰۰۹)

استفاده بیشتر از فناوری اطلاعات، حسب ماهیت

آن وجود جرایم کامپیوتری همانند سرقت هویت، فیشینگ ایمیل، هک کامپیوتر، دزدی نرم افزاری، گسترش هدفمند ویروس‌های کامپیوتری، سرقت فایل‌های کامپیوتری و اطلاعات کلاهبرداری‌های فروش تجارت الکترونیک و ... را به همراه دارد. بدین ترتیب بالتبع بازار کار برای حسابداران مستقل باز است که با شرایط اعلامی AICPA بدنبال کسب مدرک کارشناسی متخصص مالی^۶ (CFF) که به صورت حرفه‌ای در امر پیشگیری از تقلب فعالیت می‌نماید باشد. همچنین انجمن کارشناس حرفه‌ای تقلب مدارک مورد تأیید معترضان را در امر تقلب مورد بررسی و کارشناسی قرار می‌دهد.

قانون ساربانزاکسلی، کنترل‌های داخلی، حساب‌رسان مستقل و داخلی

از آن جا که سقوط بازار سهام در سال ۱۹۲۹ به عنوان یک شوک بزرگ تلقی گردید متعاقب آن قانونی در حوزه حرفه حسابداری بنام قانون ساربانز اکسلی تصویب شد که مطابق با آن فرهنگ و عملیات شرکت‌های دولتی را از اکتبر سال ۲۰۰۲ کاملاً تغییر داد و توضیح اینکه کنگره آمریکا نام این قانون را از قانون ساربانزاکسلی به عنوان قانون SOX تغییر داد و پس از تصویب این قانون تلاش برای جلوگیری از تقلب حسابداری در شرکتها با در نظر گرفتن سهامداران به عنوان مهمترین اولویت پایه ریزی شد (MC NAMARA - ۲۰۰۶)

از زمان تصویب و اجرای این قانون شرکتهای تحت نظارت انجمن استانداردهای حسابداری بخش عمومی می‌بایست از کنترل‌های سخت گیرانه داخلی حمایت کنند و مطابق با آن مدیران عامل و مدیرمالی شخصاً به همراه هیأت مدیره به عنوان مسئول این تأیید گزارشات اطلاعات مالی مطرح شدند در این خصوص به منظور اطمینان بخشی از میزان دقت موضوع کنترل‌های داخلی بر شیوه‌های عملیاتی، سیاست‌ها و رویه‌های نوشته شده جدید مطرح گردید که برای انجام این امر سازمانها و نهادهای نظارتی طرح لزوم نیاز به حساب‌رسان

داخلی و حسابداران مدیریت را مطرح نمودند بدین ترتیب این موضوع چالش جدیدی را برای حسابداران مطرح نمود.

در همین راستا موضوع اهمیت به عنوان موضوع اصلی در حوزه کنترل‌های داخلی مطرح گردید و بر همین اساس آن حسابداران مستقل اقدام به دریافت کمک حساب‌رسان داخلی جهت انجام امر حسابرسی در فرآیند حسابرسی و گزارشات حسابرسی خود نمودند این قانون حسابداران مستقل را نیز از ارائه خدمات مدیریت و مشاوره به مشتریان که حسابرسی آنها در اختیار آنها قرار گرفته است منع نموده است و در نتیجه شرکتها مجبور به جذب و استخدام دو حسابدار متخصص می‌گردد حوزه حسابرسی داخلی حسابداری مدیریت شدند تا بدین ترتیب با استخدام حساب‌رسان داخلی بدنبال اطمینان بخشی از اینکه شرکت مطابق با سیاست‌های شرکت و مقررات دولتی و داخلی عمل می‌نماید. بدین ترتیب حساب‌رسان داخلی می‌توانند با تعریف کنترل‌های داخلی و بررسی اثر بخشی سیستم‌های کامپیوتری عملکرد کنترلی شرکت را مورد ارزیابی قرار دهند و یا مستندسازی و تست کنترل‌های داخلی بر روی داده‌ها و آن هم در زمان واقعی می‌توانند اطمینان بخشی از قابلیت اعمال کنترل‌های داخلی و اطمینان نسبت به گزارشگری مالی را تضمین کنند. و از طرفی دیگر در قالب نقش مشاوره ای و تحلیل گری نیز از حسابداری مدیریت استفاده نمودند.

از طرف دیگر حساب‌رسان مستقل را نیز برای انجام امر حسابرسی که در حوزه بررسی صورتهای مالی شرکت توسط یک نهاد مستقل است اقدام به انعقاد قرارداد و اخذ خدمات از حساب‌رسان مستقل نمودند تا وی یک گزارش جامع در قالب بیانیه رسمی حسابرسی خود را در خصوص صورتهای مالی شرکت که آیا این صورت مالی مطابق با اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری

مطابقت دارد یا خیر؟ ارائه نماید این گزارش به تعبیری بیانیه ای است که مطابق با آن سهامداران و هیأت مدیره، سرمایه گذاران مقامات و موسسات نسبت به آن اطمینان کافی دارند که مجموعه اظهارات ارائه شده از صحت و درستی برخوردار می‌باشد. بدین ترتیب تحت قانون ساربانز اکسلی او ضرورتاً می‌بایست در حوزه کنترل‌های داخلی شرکت نیز اظهارنظر نماید که آیا این کنترل‌های از کفایت لازم برخوردار هستند؟

مطابق با بند ۴۰۴ قانون ساربانزاکسلی که بر اهمیت کنترل داخلی تأکید دارد. مدیریت را مسئول کنترل داخلی سازمان تلقی می‌کند حساب‌رسان مستقل نیز در فرآیند حسابداری و گزارشگری خود با اشاره به استاندارد کمیته حمایت از سازمانها در قالب کمیسیون تریدوی (COSO) این مهم را تحت عنوان استاندارد ارزیابی اثر بخشی سیستم‌های کنترل داخلی در قالب گزارشگری و اظهارنظر نسبت کنترل‌های داخلی سازمان اشاره می‌نمایند.

نتیجه‌گیری

صنعت حسابداری در حال حاضر و به زبان جدیدی از کسب و کار صحبت می‌کند و این زبان نسل‌های آینده متخصصان حرفه حسابداری تلقی می‌گردد. پیشرفت‌های تکنولوژی حسابداری با پتانسیل رشد قوی در آینده مواجه خواهد بود پیشرفت‌های این صنعت در سطوح مختلف فرصت‌های جدیدی را برای حسابداران به همراه داشته است در این متن ما بدنبال مقایسه تحولات و یا مخالفت با این تحولات نبوده ایم بلکه بدنبال این مهم بوده ایم که اشاره ای به این موضوع داشته باشیم که تغییراتی که با استفاده از فناوری اطلاعات در سالهای مختلف صورت پذیرفته عملاً ضمن اینکه بهره وری سازمانها را افزایش داده است. بر خلاف اظهارنظرهای سطحی در خصوص کاهش و حذف خدمات حسابداری با وجود نرم افزارها باعث ثبات شغلی و ایجاد فرصت‌های متنوع تر برای

- 2009, from http://www.pcmag.com/encyclopedia_term/0,2542,t=supply+chain+management&i=52261,00.asp
9. How technology has impacted accounting. (n.d.). Retrieved September 27, 2009, from <http://www.topaccountingdegrees.com/how-technology-has-changed-accounting>
10. Overview of the certified information technology professional credential. (2009). AICPA information technology center. Retrieved September 29, 2009, from <http://infotech.aicpa.org/Memberships/Overview+of+The+Certified+Information+Technology+Professional+Credential.htm>
11. Schroeder, D., CPA, CITP, CISA. (2006). IT Governance. In AICPA information technology center. Retrieved November 22, 2009, from <http://infotech.aicpa.org/Resources/IT+Governance/IT+Governance.htm>
12. Wailgum, T. (2008, January 29). CIO.com-business technology leadership. In Why ERP systems are more important than ever. Retrieved November 21, 2009, from http://www.cio.com/article/177300/Why_ERP_Systems_Are_More_Important_Than_Ever
13. What is cloud computing? (2009). Salesforce.com. Retrieved November 21, 2009, from <http://www.salesforce.com/cloudcomputing/>

لقمان پاکروان: دکترای مدیریت مالی، عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، عضو انجمن حسابداران خبره ایران

3. McNamara, W., CPA. (2006, September). The importance of corporate governance for the private company. Builder/architect magazine. Retrieved from <http://www.cowangunteski.com/documents/ImportanceofCorporateGovernanceforPrivateCompanies.pdf>
4. Torgerson, S. (2007, May). Partnering with customers for success. Accounting technology, 8,1. Retrieved from <http://access.sjcnny.edu:2090/pqdweb?index=29&sid=2&srchmode=>
5. 2009 Product & service guide searching for technology for your firm or your client. (2009, August). CPA & NSA technology advisor industry newsletter. Retrieved from <http://www.cpata.com/PSG/2009/2009Guide.pdf>
6. Nonperiodicals
Gibson, C. H. (2007). In R. Dewey (Ed.), Financial reporting & analysis (pp. 51-53). Mason, OH: South-Western Cengage Learning.
- Laudon, K. C., & Laudon, J. P. (2006). In B. Horan (Ed.), Management information systems (pp. 16, 56-57, 59, 62, 180, 276-277, 339-340, G12). Upper Saddle River, NJ: Pearson Prentice Hall.
- Web sites, e-sources
7. Accountants and auditors. (n.d.). United States department of labor (bureau of labor statistics) [Occupational Outlook Handbook, 2008-09 Edition]. Retrieved September 30, 2009, from <http://www.bls.gov/oco/ocos001.htm>
8. Definition of: supply chain management. (2009). PC Magazine.com [Encyclopedia]. Retrieved November 22,

حسابداران حرفه ای موفق گردیده است که لزوم تلاش تشخیص حرفه حسابداری در تجهیز خود به این علوم جدید که باعث در هم تنیدگی حرفه حسابداری با سایر حوزه‌های دیگر از جمله فناوری اطلاعات، قوانین و ... گردیده است را ضروری ساخته است.

پی‌نوشت‌ها:

۱- شبیه اینترنت است با این تفاوت که از طریق پورتال وب قابل دسترسی است. تفاوت اصلی آن در دسترس پذیر بودنشان است. به طوری که اینترنت شبکه عمومی و اکسترانت شبکه داخلی است.

۲- به کسب و کارهای اینترنتی گفته می‌شود که اقدام به فروش محصولات یا انجام خدمات در فضای مجازی می‌کنند.

- 4- SCM: Supply Chain Managment
ITGI: Information Tecnologe Governance Institue
- 5- COBIT: Control Objectives For Information And Related Tecnologe
- 6- CITP: Certificated Information privacy technologies
- 7- CFF: Certified in financial forensic

منابع:

1. Dillon, T. W., & Kruck, S. E. (2004, Spring). Management accounting quarterly Business services industry. The emergence of accounting information systems programs. Retrieved from http://findarticles.com/p/articles/mi_m000L/is_3_5/ai_n6272118/
2. Kruglinski, J. A. (2009, Winter). CPAs: many doors to opportunity. Pennsylvania CPA journal, 79(4), 38, 4. Retrieved from <http://access.sjcnny.edu:2090/pqdweb?index=0&sid=2&srchmode=2>

حسابداری مخارج نرم افزارهای رایانه‌ای

مقدمه

نحوه منظور کردن هزینه‌های توسعه نرم افزارهای رایانه‌ای در شرکت‌های تولید و توسعه نرم افزار با توجه به گسترش تکنولوژی و شیوه برخورد شرکت‌های نرم افزاری با این قبیل هزینه‌ها طی دهه‌های اخیر با چالش‌های گوناگونی همراه بوده است. بسیاری از شرکت‌ها از شیوه‌های مترقی برای نرم افزارهای تولید شده آماده برای فروش، اجاره یا عرضه به بازار استفاده نموده‌اند. این در حالی است که نرم افزارهای رایانه‌ای به دلیل پیچیدگی ذاتی و قابلیت ارتقای سریع نیازمند توجهات خاص در مراحل ساخت و آزمایش هستند. این موارد، شناسایی مخارج نرم افزاری توسط حسابداران را با دشواری‌های منحصر به فردی مواجه کرده است. در نوشتار پیش رو دیدگاه‌های گوناگون بین‌المللی که مبتنی بر مقالات، استانداردها، بیانیه‌ها و رویکردهای مربوط بوده مورد بررسی قرار گرفته است. بر این اساس ابتدا به معرفی بیانیه شماره ۸۶ هیئت استانداردهای حسابداری مالی^۱ و موارد با اهمیت و کلیدی در این خصوص پرداخته می‌شود. سپس استانداردهای شماره ۹۸۵، ۷۳۰، ۳۵۰، کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری و پس از آن رویکردهای شناسایی هزینه‌های نرم افزارهای رایانه‌ای بررسی می‌شود. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۳۸، دارایی‌های نامشهود، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری^۲ و استاندارد حسابداری شماره ۱۷ ایران نیز از دیگر مباحث مطرح شده است.

دارایی یا هزینه دوره؟ مسئله این است!

در برخورد با مخارج نرم افزارهای رایانه‌ای همواره این پرسش اساسی مورد توجه شرکت‌های تولیدکننده نرم افزارهای رایانه‌ای بوده است که کدام مخارج باید به حساب دارایی و کدام مخارج باید به حساب هزینه دوره شناسایی و در صورت‌های مالی افشاء شوند. همچنین، نبود شواهد کافی درباره منافع آتی دارایی‌های نامشهود می‌تواند خطا در شناسایی صحیح هزینه‌ها و دارایی‌ها را افزایش دهد، در نتیجه به تحریف در مبالغ سود و زیان

خالص منجر گردد. برای بررسی بیشتر در خصوص کسب شناخت نسبت به مراحل تولید نرم افزارهای رایانه‌ای و حسابداری این مخارج می‌توان به بیانیه استانداردهای حسابداری مالی شماره ۸۶ با عنوان حسابداری برای محاسبه بهای تمام شده نرم افزارهای رایانه‌ای آماده برای فروش، اجاره یا عرضه به بازار که آگوست ۱۹۸۵ توسط هیئت استانداردهای حسابداری مالی منتشر شده است، رجوع نمود (FASB, ۱۹۸۵). در این بیانیه شیوه حسابداری بهای تمام شده نرم افزارهای رایانه‌ای آماده برای فروش، اجاره یا به بازار عرضه شده را که به عنوان یک محصول مجزا از سایر محصولات یا به عنوان بخشی از یک محصول اصلی شناسایی می‌شود، بیان گردیده است. شیوه حسابداری اشاره شده در این استاندارد برای برنامه‌های رایانه‌ای که در شرکت ساخته شده‌اند یا برای نرم افزارهای رایانه‌ای خریداری شده از بیرون شرکت نیز کاربرد دارد. طبقه‌بندی تفصیلی هر یک از مخارج که به نحوی با فرایند تحقیق و توسعه نرم افزارهای رایانه‌ای همراه هستند نیز از دیگر موارد اشاره شده است. موارد با اهمیت و کلیدی در خصوص طبقه‌بندی‌ها و جزئیات مربوط به اطلاعات مالی مرتبط با مخارج تحقیق و توسعه، تولید، نرم افزارهای رایانه‌ای خریداری شده، بهای تمام شده موجودی کالا، استهلاك دارایی‌های نرم افزاری، ارزیابی هزینه‌های دارایی‌های نرم افزاری و افشائات مربوط که در نمایه ۱ آورده شده، از ترجمه و گراوری بیانیه شماره ۸۶ هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB, ۱۹۸۵) حاصل شده است.

استانداردها و رویکردهای موجود

علاوه بر بیانیه مطرح شده، استاندارد شماره ۷۳۰ کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری^۳ (FASB, ۱۹۷۴) نیز به عملیات حسابداری برای هزینه‌های تحقیق و توسعه اشاره دارد. بر اساس این استاندارد که مورد پذیرش آمریکا است، سه محور اصلی مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد:

۱- فعالیت‌هایی که باید به عنوان موارد تحقیق و



علی علی‌پور فلاح‌پسند



مظفر جمالیان پور

نمایه ۱ - مروری بر بیانیه شماره ۸۶ هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB, ۱۹۸۵)

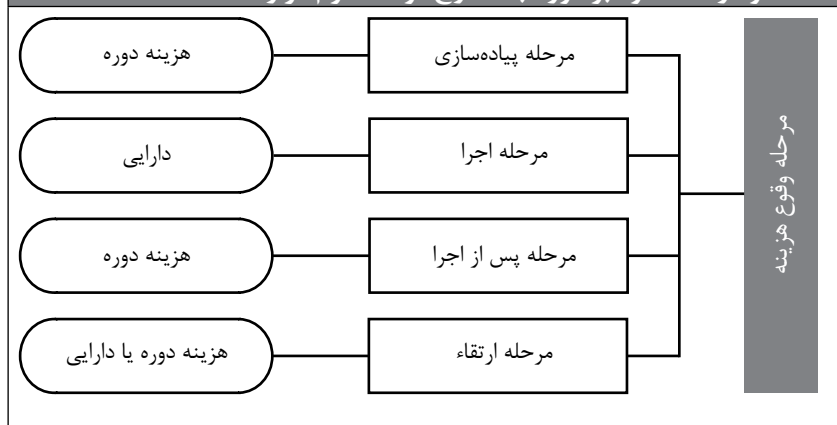
عنوان	تعریف	ماهیت	زمان شناسایی
مخارج تحقیق و توسعه	همه مخارج صرف شده برای نشر توجیه پذیری طرح یک محصول نرم افزار رایانه‌ای که آماده برای فروش، اجاره یا عرضه به بازار است.	این گونه مخارج باید به محض وقوع به عنوان هزینه دوره شناسایی شود.	هنگامی که توجیه پذیری فنی محصول قابل انتشار باشد.
هزینه‌های تولید	هزینه‌های کدنویسی و آزمایش عملکرد محصول پس از ایجاد توجیه پذیری فنی از هزینه‌های تولید است.	هزینه‌های تولید محصولات نهایی که بعد از ایجاد توجیه پذیری فنی محصول به وقوع می‌پیوندند، باید به حساب دارایی منظور شوند.	در واقع هزینه‌های تولید نرم افزار برای محصولات رایانه‌ای که به عنوان عضو لاینفک یک کالا یا فرایند شمرده می‌شوند تا زمانی که هر دو مورد زیر کسب گردند نباید به حساب دارایی منظور شوند: (الف) توجیه پذیری فنی برای محصول ایجاد شده باشد؛ (ب) تمامی فعالیت‌های تحقیق و توسعه برای سایر اجزای محصول یا فرایند تکمیل شده باشد.
هزینه نرم افزارهای رایانه‌ای خریداری شده	هزینه نرم افزارهای رایانه‌ای خریداری شده برای فروش، اجاره یا عرضه به بازار که برای استفاده آتی توسط شرکت نگهداری نمی شوند.	این گونه هزینه‌ها همانند هزینه‌های انجام شده برای تولید نرم افزارها درون شرکت، شناسایی و گزارش می‌شوند. بدین ترتیب که تا زمان انتشار توجیه پذیری فنی مخارج به حساب هزینه دوره و پس از آن به حساب دارایی منظور می‌گردد.	در صورتی که این گونه نرم افزارها برای استفاده داخلی در آینده نگهداری می‌شوند، هزینه‌های مربوطه باید در زمانی که نرم افزار تحصیل و بر اساس نوع استفاده آن شناسایی شد، به حساب دارایی منظور گردد.
بهای تمام شده موجودی کالا	شامل هزینه‌های انجام شده برای کپی نسخ نرم افزاری، مستندسازی و ملزومات آموزشی مورد نیاز محصولات نهایی و همچنین هزینه‌های مرتبط با بسته بندی فیزیکی محصولات جهت توزیع می‌باشد.	این گونه موارد باید بر مبنای روش شناسایی به حساب بهای تمام شده موجودی کالا منظور گردند.	پس از شناسایی فروش حاصل از محصولات مربوطه، به عنوان بهای تمام شده کالای فروش رفته ثبت می‌گردد.
استهلاک	(الف) نسبت درآمدهای ناخالص یک محصول بر مجموع درآمدهای ناخالص جاری و آینده آن. (ب) روش خط مستقیم تقسیم بر باقی مانده عمر اقتصادی محصول شامل دوره ای که طی آن گزارش شده است.		
افشاء	(الف) هزینه‌های مستهلاک نشده نرم افزارهای رایانه‌ای شامل مواردی که در هریک از صورتهای مالی ارائه شده است. (ب) مجموع مبالغ منظور شده به حساب مخارج در هریک از صورتهای مالی به عنوان استهلاک هزینه‌های سرمایه ای نرم افزارهای رایانه‌ای و مبالغ منظور شده جهت کاهش خالص ارزش بازیافتنی.		

استاندارد شماره ۲۰-۹۸ کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری نیز نقطه عطفی در منظور نمودن مخارج نرم افزارهای رایانه‌ای که برای فروش یا اجاره نگهداری می‌شوند، تعیین نموده است. بر اساس این استاندارد، مخارج مربوط به اینگونه نرم افزارها تا زمان انتشار توجیه پذیری فنی به حساب هزینه دوره منظور می‌گردد. پس از تعیین توجیه پذیری فنی محصول عموم مخارج توسعه نرم افزار به حساب دارایی ثبت می‌شود. نهایتاً، پس از تکمیل

اطمینان، معمولاً طبقه بندی هزینه‌های مربوط به تحقیق و توسعه به عنوان دارایی، اقدامی چالش برانگیز است؛ لذا عموماً شرکت‌ها اینگونه مخارج را به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌نمایند (Flood, ۲۰۲۰). مخارجی همچون تصاویر متحرک، توسعه سایت ها، رایانش ابری و توسعه نرم افزارهای رایانه‌ای نیز بر اساس موارد اشاره شده در اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری^۴ شناسایی و افشاء می‌گردند (FASB, ۱۹۷۴).

توسعه طبقه بندی شوند.
۲- اجزای هزینه‌های مرتبط با فعالیت‌های تحقیق و توسعه و شیوه حسابداری آنها.
۳- افشائیات مربوط به آنها در سطح صورتهای مالی.
موضوع محوری مرتبط با هزینه‌های تحقیق و توسعه مربوط به عدم اطمینان در خصوص فوائد آتی مخارج واقع شده است. به دلیل وجود عدم

نمودار ۱ - نحوه برخورد با مخارج توسعه نرم‌افزارها (KPMG, ۲۰۲۰)



فرایند توسعه و هنگامی که دارایی آماده برای فروش یا اجاره باشد؛ ادامه فرایند منظور نمودن مخارج به حساب دارایی صحیح نبوده و باید مجدداً به حساب هزینه دوره منظور گردد (FASB, ۲۰۰۹).

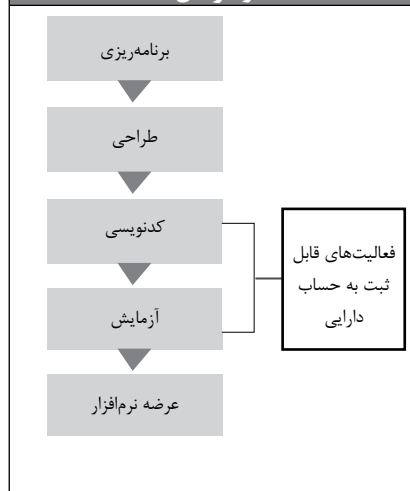
طبق استاندارد شماره ۴۰-۳۵۰ کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری هزینه‌های خاص واقع شده مربوط به نرم‌افزارهای رایانه‌ای که برای استفاده درون سازمانی نگهداری می‌شوند؛ به حساب دارایی منظور می‌گردند. شرکت‌ها باید ماهیت و مرحله وقوع مخارج را به درستی تعیین نمایند. به عبارت دیگر، بر طبق این استاندارد مخارج مرتبط با فعالیت‌های پیاده‌سازی در مراحل پیاده‌سازی و پس از اجرا به مجرد وقوع به حساب هزینه دوره منظور می‌شوند. در حالیکه، مخارج توسعه اینگونه نرم‌افزارها معمولاً به حساب دارایی ثبت می‌گردد. مخارج ارتقاء اینگونه محصولات نیز، بر اساس ماهیت آنها به حساب هزینه دوره یا دارایی لحاظ خواهد شد.

رویکردها

بسته به نوع رویکرد مورد استفاده توسط شرکت برخی از این هزینه‌ها می‌توانند شامل هزینه‌های یکپارچه‌سازی نرم‌افزارهای داخلی، کدنویسی، پیکربندی و سفارشی‌سازی؛ یا هزینه‌های برنامه‌ریزی پروژه، آموزش، هزینه‌های نگهداری نرم‌افزار، همسان‌سازی داده‌ها یا موارد دیگر باشد (FASB, ۲۰۱۸). مرحله شناسایی یا نوع مخارج واقع شده بر مبنای رویکرد اتخاذ شده توسط شرکت‌ها می‌تواند متغیر باشد. رویکردهای موجود که سمت و سوی عملیات حسابداری شناسایی مخارج نرم‌افزارهای رایانه‌ای را تعیین می‌نمایند به دو دسته اصلی طبقه بندی می‌شوند: رویکرد واترفال^۵ و رویکرد مترقی^۶.

رویکرد واترفال فعالیت‌های توسعه نرم‌افزاری را به صورت سلسله مراتبی یکی پس از دیگری مورد آزمون قرار می‌دهد. بر اساس این رویکرد پنج مرحله برای تولید و ارائه نرم‌افزارهای رایانه‌ای در نظر گرفته شده است. مراحل اشاره شده شامل: برنامه‌ریزی، طراحی، کدنویسی، آزمایش و عرضه نرم‌افزار می‌باشد. مراحل

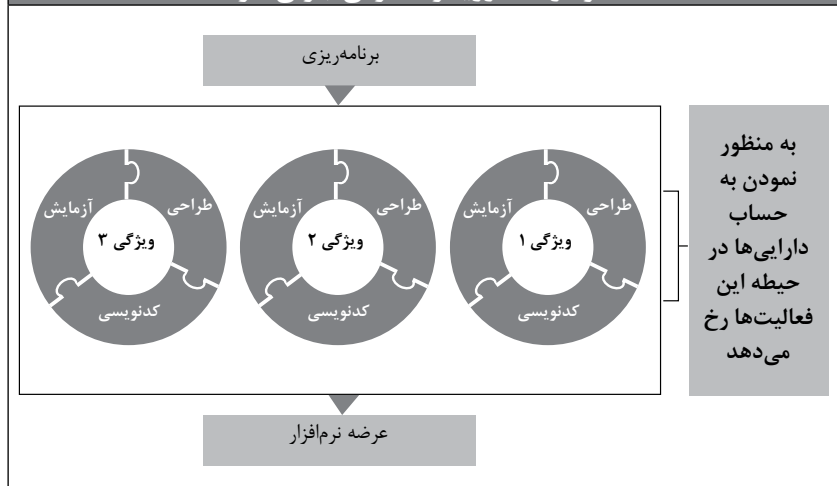
نمودار ۲ - رویکرد سلسله مراتبی واترفال



کدنویسی و آزمایش به عنوان مرحله‌ای بیان شده است که منظور نمودن هزینه‌های واقع شده در این مراحل به حساب دارایی امکان‌پذیر است (Bouray and Rechards, ۲۰۱۸).

از دیگر رویکردهای موجود در این زمینه می‌توان به رویکرد مترقی که مبتنی بر قواعد اصول پذیرفته شده عمومی حسابداری^۷ است، اشاره نمود (Bouray and Rechards, ۲۰۱۸). این رویکرد به نحوی شفاف به این مورد اشاره دارد که چه مخارجی باید به حساب هزینه دوره و کدام اقلام باید به حساب دارایی ثبت گردند. این شیوه بر خلاف رویکرد واترفال که تنها هزینه‌های مراحل کدنویسی و آزمایش قابلیت ثبت به عنوان

نمودار ۳ - رویکرد مترقی جزئی‌نگر



نمایه ۲ - تطبیق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) و استانداردهای کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری و اصول حسابداری پذیرفته همگانی آمریکا (GAAP)

موضوع	استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی	استانداردهای کمیته بین‌المللی حسابداری و استانداردهای حسابداری آمریکا
مخارج تبلیغاتی	مخارج تبلیغاتی به محض وقوع به حساب هزینه دوره منظور می‌شوند. اینگونه مخارج را تنها زمانی می‌توان به عنوان پیش پرداخت دارایی شناسایی نمود که شرکت پیشاپیش حقوق دسترسی به محصول یا خدمات مربوطه را داشته باشد.	مخارج تبلیغاتی به محض وقوع یا نخستین مرتبه که تبلیغات صورت می‌پذیرد؛ به حساب هزینه دوره منظور می‌گردند (انتخاب نوع شناسایی مبتنی بر سیاست شرکت می‌باشد). تبلیغات واکنش مستقیم از این قاعده مستثنی هستند.
مخارج توسعه	بدون در نظر گرفتن نوع مخارج یا صنعت مورد نظر، شرکت‌ها تنها در صورتی مخارج توسعه را به حساب دارایی منظور می‌نمایند که امکان اثبات تمامی شرایط زیر فراهم باشد: <ul style="list-style-type: none"> • توجیه پذیری فنی تکمیل دارایی نامشهود که بر آن اساس دارایی قابل استفاده یا فروش باشد. • عزم شرکت جهت تکمیل دارایی نامشهود و استفاده یا فروش آن. • توانایی شرکت در استفاده یا فروش دارایی مربوطه. • تعیین چگونگی خلق فوائد محتمل اقتصادی آتی دارایی نامشهود (به عنوان مثال شرکت می‌تواند بازار هدف برای محصول را مشخص نماید). • فراهم بودن منابع مالی، فنی و غیره جهت تکمیل توسعه دارایی نامشهود و امکان استفاده یا فروش آن. • توانایی شرکت در اندازه گیری قابل اتکای بهای تمام شده دارایی نامشهود در خلال توسعه آن. 	مخارج توسعه عموماً به حساب هزینه دوره منظور می‌شوند. استثنایی برای مخارج نرم افزارها وجود دارد: <ul style="list-style-type: none"> • مخارج انجام شده برای توسعه نرم افزارهای رایانه‌ای جهت فروش یا اجاره تنها در صورتی به بهای تمام شده دارایی ثبت می‌شوند که توجیه پذیری دارایی منطبق با استاندارد شماره ۲۰-۹۸۵ منتشر شده باشد. • مخارج توسعه نرم افزارهای مورد استفاده در درون شرکت، تنها مخارجی که در خلال مراحل توسعه صورت می‌پذیرد؛ ممکن است به حساب دارایی منظور شوند.
اندازه‌گیری اولیه و مخارج تحقیق و توسعه در جریان	شرکت‌ها اجازه دارند تا مخارج تحقیق و توسعه در جریان را به حساب دارایی تحصیل شده یا حاصل از ترکیب تجاری شناسایی نمایند.	شرکت‌ها تنها اجازه دارند تا مخارج تحقیق و توسعه در جریان را که حاصل از ترکیب تجاری است؛ شناسایی نمایند.
اندازه‌گیری ثانویه - ارزیابی	دارایی‌های نامشهود در صورتی مورد بازبینی قرار می‌گیرند که بتوان ارزش منصفانه را به نحوی قابل اتکا در بازار فعال اندازه گیری نمود. مابه التفاوت حاصل از ارزیابی دارایی مستقیماً به حساب حقوق صاحبان سهام منظور و در صورت وجود بازار فعال باید برای تمامی دارایی‌هایی که در دسته مشابه طبقه بندی شده‌اند، صورت پذیرد.	دارایی‌های نامشهود بر مبنای ارزش تاریخی افشاء می‌شوند و تجدید ارزیابی امکان پذیر نیست.

منبع: Deloitte, 2019

تابستان ۱۳۹۹

حسابدار

شماره: ۳۳۳

hesabdar.iica.ir
نشریه انجمن حسابداران خبره ایران

اقدامات تحقیقاتی و قانون گذاری به صورت جامع و اجرایی در ایران صورت نپذیرفته است. با توجه به مطابقت های صورت گرفته میان استانداردهای حسابداری ایران با بین المللی از جنبه اندازه گیری توسط اداره حسابرسی و گزارشگری مالی سازمان بورس و اوراق بهادار؛ اندک تفاوت هایی در اصول کلی شناسایی دارایی های نامشهود شامل دلیل عدم امکان اندازه گیری یک طبقه از دارایی های نامشهود با روش تجدید ارزیابی، اندازه گیری دارایی های نامشهود با روش تجدید ارزیابی و شرط اندازه گیری ارزش باقیمانده دارایی های نامشهود با عمر مفید معین مشاهده شده است (سازمان بورس و اوراق بهادار، ۱۳۹۶). در حالی که به نظر می رسد تعداد شرکت های تولید و توزیع کننده راهکارهای سازمانی و کسب و کار با استفاده از تکنولوژی در ایران همچون بسیاری از کشورها رو به گسترش است؛ حسابداران نیازمند به کارگیری روش ها، رویکردها و استانداردهای نوین در خصوص شیوه برخورد با اینگونه دارایی ها هستند. تحقق این رسالت تنها با صرف زمان و هزینه در شناخت اصول اجرایی، چالش های موجود و بازخوردهای عملیاتی در محیط های حرفه ای و دانشگاهی ایران امکان پذیر خواهد بود.

فهرست اصطلاحات:

کدنویسی^۸: تولید دستورالعمل های تفصیلی بر اساس یک زبان برنامه نویسی رایانه ای تا بتوان موارد مورد نیاز در برنامه طراحی تفصیلی را تأمین نمود. کدنویسی محصول نرم افزار رایانه ای ممکن است پیش از، در هنگام، یا پس از تکمیل برنامه طراحی تفصیلی صورت پذیرد.

برنامه طراحی تفصیلی^۹: طرح یک محصول نرم افزاری رایانه که وظایف، خصایص و موارد مورد نیاز فنی را در قالبی جزئی و منطقی در برگیرد.

تعمیر و نگهداری^{۱۰}: فعالیت هایی که پس از آماده سازی محصول برای انتشار عمومی به مشتریان صورت می پذیرد. این فعالیت ها شامل



بهای تمام شده ساخت افزار منظور می شوند. مضافاً، مخارج تولید درون سازمانی نرم افزارهای رایانه ای که برای استفاده یا فروش نگهداری می شوند؛ تا زمان انتشار توجیه پذیری فنی، وجود احتمال فوائد آتی، قصد یا توان در استفاده یا فروش نرم افزار، وجود منابع کافی جهت تکمیل محصول و توانایی در اندازه گیری بهای تمام شده نرم افزار، به حساب هزینه دوره ثبت می گردند. ضمناً، استهلاک دارایی های نرم افزاری بر اساس الگوی تحصیل فوائد حاصل از آنها در طی عمر مفید صورت می پذیرد و استفاده از روش خط مستقیم پیش فرض است (IASB، ۲۰۰۴).

نتیجه گیری

هرچند بسیاری از شرکت های توسعه نرم افزارهای رایانه در خارج از کشور اقدام به بحث و بررسی چگونگی برخورد با هزینه های نرم افزارهای رایانه طی سالیان گذشته نموده و سعی در توجه هرچه بیشتر به مباحث نوین در زمینه اینگونه تکنولوژی ها دارند اما متأسفانه تاکنون در خصوص نحوه برخورد با هزینه های نرم افزاری واقع شده در شرکتهای تولید و توزیع نرم افزارهای رایانه ای

هزینه های دوره را داشتند، هزینه های آزمایش، کدنویسی و طراحی، قابل شناسایی و افشاء به عنوان هزینه های دوره هستند. در نتیجه هزینه های طراحی و توزیع نرم افزارها به عنوان هزینه هایی که باید به حساب دارایی منظور گردند، در نظر گرفته شده است.

بر خلاف اصول حسابداری پذیرفته همگانی آمریکا، استاندارد بین المللی گزارشگری مالی دارایی های نامشهود رهنمودهای گسترده ای در اختیار قرار می دهد؛ که در صورت تحقق معیارهای مشخص، شرکتها را ملزم به منظور نمودن مخارج توسعه شامل مخارج درون سازمانی به حساب دارایی می نماید. استاندارد بین المللی گزارشگری مالی شماره ۳۸ تمامی دارایی های نامشهود را در بر می گیرد. بر اساس این استاندارد ارزیابی های خاصی برای شناسایی مخارج نرم افزارهای رایانه ای به حساب هزینه دوره یا دارایی وجود دارد. ترتیب اشاره شده در این استاندارد بدین صورت است که نرم افزارهای رایانه ای خریداری شده به حساب دارایی منظور می شوند. سیستم های عامل جهت به اجرا درآوردن سخت افزارهای رایانه ای به حساب

ards, Accounting for external-use software development costs in an agile environment, Journal of Accountancy, Available at: <https://www.journalofaccountancy.com/news/2018/mar/accounting-for-external-use-software-development-costs-201818259.html>, 2018.

پی‌نوشت‌ها:

- 1-Financial Accounting Standard Board (FASB)
- 2 -International Accounting Standards Board (IASB)
- 3 -International Accounting Standards Committee (IASC)
- 4 -Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)
- 5 -Waterfall Approach
- 6 -Agile Approach
- 7 -Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)
- 8 -Coding
- 9 -Detail Program Design
- 10 -Maintenance
- 11 -Product Design
- 12 -Product Enhancement
- 13 -Product Maters
- 14-Testing
- 15 -Working Model

مظفر جمال‌یان‌پور: دکتری حسابداری، عضو هیئت علمی گروه حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی
علی‌علی‌پور فلاح‌پسند: دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی

Chapter 1, P11, Available at: <https://dart.deloitte.com/US-DART/ov-resource/057be505-289e-11e9-818d-67c85cbcc7fa.pdf>, 2019.

- Financial Accounting Standard Board (FASB), ASC 350-40, Intangibles—Goodwill and Other—Internal-Use Software, 2018.
- Financial Accounting Standard Board (FASB), ASC 985, Software, 2009.
- Financial Accounting Standard Board (FASB), Statement of financial accounting standards no.86, Accounting for the cost of computer software to be sold, leased or otherwise marketed, 1985.
- Financial Accounting Standard Board (FASB), ASC 730, Research and Development, 1974.
- Flood, Joanne, Wiley GAAP 2020: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles, Chapter 46, Wiley Online Library, <https://doi.org/10.1002/9781119652663.ch46>, 2020.
- International Accounting Standards Board (IASB), IAS 38, Intangible Assets, 2004.
- KPMG, Hot Topics: ASC 350-40, Customers' accounting for cloud computing arrangements after adopting ASU 2018-15, 2020.
- Ryan P. Bouray, and Glenn E. Rich-

تصحیح ایرادات یا به روزرسانی اطلاعات کنونی است. این گونه فعالیت‌ها حیطه‌ای از تغییرات تکرار شونده و افزودن موارد جدید را شامل می‌شود.

طراحی محصول^۱: ارائه منطقی تمامی وظایف یک محصول با جزئیات کافی که برای به کار رفتن در محصول خاص مربوط مورد استفاده قرار می‌گیرد.

ارتقاء محصول^۲: بهبود محصول فعلی که برای گسترش عمر مفید یا تکامل قابل توجه آن و در راستای قابلیت عرضه به بازار به کار گرفته می‌شود.

محصولات نهایی^۳: یک نسخه تکمیل‌شده آماده برای کپی‌برداری، محصول نرم‌افزار رایانه‌ای، مستندسازی و ابزارهای آموزشی که برای فروش، اجاره یا عرضه به بازار نگهداری می‌شود.

آزمایش^۴: اجرای پلکانی ضروریاتی که برای تعیین این امر که محصولات نرم‌افزارهای رایانه‌ای کدنویسی شده از لحاظ وظایف، خصایص و موارد مورد نیاز عملکرد فنی که در مرحله طراحی محصول به آنها پرداخته شده است، به درستی عمل می‌کنند.

مدل‌کاری^۵: کسب اطمینان از این امر که نسخه اجرایی محصول نرم‌افزاری رایانه ای دارای زبان برنامه‌نویسی مشترک با محصولی است که به بازار عرضه شده است؛ و تمامی وظایف از پیش برنامه‌ریزی‌شده با عملکردهای محصول همخوانی داشته و آمادگی آزمایش اولیه توسط مشتری را دارا باشد (معمولاً با عنوان آزمون بتا خوانده می‌شود).

منابع:

- سازمان بورس و اوراق بهادار، مقایسه استانداردهای ملی و بین‌المللی تنها با تمرکز بر جنبه اندازه‌گیری (بررسی‌شده توسط کمیته استانداردها و آموزش)، ۱۳۹۶.
- Deloitte, A Roadmap to Comparing IFRS Standards and U.S. GAAP: Bridging the Differences,

از دفترداری تا بالاترین مقام مالی

چکیده

این مقاله سیر تکاملی بالاترین مقام مالی و رئیس حسابداری در قرن بیستم که از جایگاه‌های شغلی پایین در نظام حاکمیت شرکتی آغاز و تا رده‌های عالی مدیران ارشد در اواخر دهه ۱۹۷۰ ارتقا می‌یابد را مورد بررسی قرار می‌دهد. این مقاله با اظهارات قبل از کنگره آرتور تاکر^۱ در جریان مباحثه پیرامون قانونی که در سال ۱۹۳۳ تحت عنوان قانون اوراق بهادار تصویب شد آغاز می‌شود. اظهارات تاکر منجر به این شد که رئیس حسابداری و مدیر مالی (کنترلر) در بین افراد خاصی که اساساً مسئول صورت‌های مالی متقلبانه یا کتمان و حذف موضوع ماده ۱۱ قانون مذکور شناخته می‌شدند، قرار بگیرند. تأثیر تلاش‌های تاکر، باعث تکامل و تحول مسئولیت قانونی مدیران مالی و رؤسای حسابداری طی دهه‌های آتی شد، همچنین پیچیدگی روزافزون امور مالی شرکت‌ها و گزارشگری مالی نیز منجر به ایجاد مقام و جایگاه سازمانی «معاون مالی» یا «بالاترین مقام مالی»^۲ به عنوان مقام دوم شرکت بعد از مدیرعامل گردید. افزون بر آن، جایگاه رئیس حسابداری در میان مدیران ارشد نیز مورد تجزیه و تحلیل قرار خواهد گرفت.

اصطلاحات کلیدی: رئیس حسابداری، بالاترین مقام مالی، مدیر مالی (کنترلر)^۳، قوانین اوراق بهادار

۱- مقدمه

اگرچه بالاترین مقام مالی شرکت‌ها و رؤسای حسابداری^۴ طبق قوانین ایالتی و فدرال ملزم هستند که صورت‌های مالی و افشاء سایر اسناد و مدارکی که در سازمان بورس و اوراق بهادار^۵ به ثبت رسیده را امضاء نمایند؛ با این حال، این مدیران با توجه به سابقه تاریخی این موضوع، جایگاه دومی در حاکمیت شرکتی داشته‌اند. این بدان معنا نیست که این مسئولیت طبق قوانین مربوط به اوراق بهادار فدرال بر چنین مدیرانی تأثیر نمی‌گذارد. اما اکثراً در قرن بیستم نقش

مدیران مالی و رؤسای حسابداری زیاد برجسته نبود. ملاحظات مالی نسبت به آن چه امروزه انجام می‌شود نقش کمتری در حاکمیت شرکتی داشته است. بنابراین دلایل کمی وجود دارد که شرکت‌ها بخواهند در بخش مالی خود از توصیه‌ها و مشاوره‌های راهبردی استفاده نمایند. مدیر مالی^۶ درجه اول مسئولیت تهیه بودجه، گزارش‌های حسابداری و سپس نظارت بر گزارش‌های مالیاتی را بر عهده داشته است (استاک^۷ ۲۰۱۵، زورن^۸ ۲۰۰۴، پیرسی^۹ ۱۹۷۶). از آن جا که امروزه پیچیدگی و گستردگی بیشتری در مواردی مثل گردآوری داده‌ها و تجزیه و تحلیل آن‌ها نسبت به دوره‌های قبل به وجود آمده، حتی ممکن است بودجه‌بندی و دفترداری تا زمان تصمیم‌گیری‌های راهبردی اجرا نشده باشند. در نتیجه مدیران مالی تا حد زیادی از فرآیند تصمیم‌گیری در مورد مسائل مهم و اساسی کنار گذاشته شده بودند. طولی نکشید که مقررات مالی با توجه به قوانین بورس اوراق بهادار پیچیده‌تر شد. در نتیجه این موضوع باعث شد که مدیران مالی به جایگاه مهم‌تری در شرکت ارتقاء یابند.

مطابق قانون فدرال، اصطلاح افسر^{۱۰} به معنای رئیس، معاون رئیس، دبیر، خزانه‌دار یا کنترلر، مدیر مالی یا رئیس حسابداری و هر شخصی که به‌طور مرتب وظایف خود را در سازمان‌های حقوقی یا خصوصی انجام می‌دهد، گفته می‌شود (۱۶ مارس ۱۹۸۲، دفتر انتشارات دولت^{۱۱})؛ بنابراین مسئولیت و تعهد بالاترین مقام مالی و رؤسای حسابداری مطابق با قوانین اوراق بهادار فدرال ایالات متحده می‌باشد و با مشخص نمودن افرادی تحت عنوان مدیر (افسر) طبق قوانین ایالتی شرکت‌های سهامی عام، قوانین و مقررات فدرال و مقررات بورس و اوراق بهادار، تعیین می‌گردد.

استفاده از عناوینی چون کنترلر، رئیس حسابداری و بالاترین مقام مالی تغییر نموده و طی دهه‌ها سال تکامل یافته است. بررسی پرونده‌های شرکت و آگهی‌های شغلی نشان می‌دهد به‌طور معمول امروزه از اصطلاحات کنترلر و رئیس حسابداری در عمل استفاده می‌شود و شامل مسئولیت‌های مشابهی هستند. در

ترجمه:



پدرام روتیها



وحید منتی

واقع برخی با توجه به اینکه رؤسای حسابداری مسئولیت گسترده‌تری نسبت به کنترل دارند، معتقدند این دو جایگاه با هم متفاوت هستند (گوو^{۱۲}، چی^{۱۳}، کک و آلر^{۱۴} ۲۰۱۸). معمولاً هر دو به بالاترین مقام مالی گزارش می‌دهند (که بیشتر اوقات حسابدار نیست) و آن‌ها مسئولیت همه مسائل مربوط به حسابداری، کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، تشکیل پرونده‌ها با توجه به قوانین بورس اوراق بهادار و تعامل و همکاری با حساب‌رسان مستقل را بر عهده دارند. برخی از شرکت‌ها، هم رئیس حسابداری و هم کنترلر یا دستیار کنترلر دارند که به بالاترین مقام مالی گزارش می‌دهند. در برخی موارد، به این که مدیر حسابداری در بین مدیران اجرایی قرار می‌گیرد، اشاره شده است. بررسی‌های اخیر نشان داده است که کنترلر یا رئیس حسابداری اساساً بهترین شخص برای کسب جایگاه بالاترین مقام مالی نیست و بیان می‌دارد که حسابدار ارشد همچنان به‌عنوان یک کارشناس فنی و نه یک رهبر در عملیات اجرایی شرکت محسوب می‌شود (جانسون^{۱۵} ۲۰۱۵).

در گذشته، کارهای انجام‌شده توسط بالاترین مقام مالی شامل تعداد زیادی از امور مربوط به حسابداری بود، و اغلب سوابق حسابداری موضوعی مهم و حیاتی تلقی می‌شد (مک‌کان^{۱۶} ۲۰۱۶، فیشر^{۱۷} ۲۰۱۶). از زمانی که رسوایی‌های انرون^{۱۸} و وردکام^{۱۹} موجب افزایش تمرکز بر روی عملکردهای حسابداری شد، تفکیک نقش‌های حسابداری و مدیریت مالی پدید آمد و در نهایت این موضوع باعث ایجاد جایگاه رئیس حسابداری گردید (گوو و همکاران ۲۰۱۸). امروزه موضوع موردبحث این است که بالاترین مقام مالی باید بر روی سرمایه‌گذاری، تأمین مالی و امور مربوط به سهامداران تمرکز نماید و یک همکار تجاری راهبردی برای مدیرعامل شرکت^{۲۰} باشد و تصمیمات حسابداری را به یک مدیر ارشد حسابداری بسپارد که ممکن است کنترلر و یا

رئیس حسابداری باشد (گوو و همکاران ۲۰۱۸، فیشر ۲۰۱۶).

مابقی مقاله در این ارتباط به شرح زیر تکمیل شده است. بخش دوم اظهارات آرتور تاکر، در مورد انجمن مدیران مالی آمریکا (CIA)^{۲۱}، نقش آن انجمن در تعیین برتری و مسئولیت قانونی مدیران حسابداری با توجه به قانون اوراق بهادار مصوب سال ۱۹۳۳ بحث می‌نماید. نقش‌های فزاینده رؤسای حسابداری در مدیریت شرکت طی چند دهه آینده در بخش سوم و گسترش مسئولیت قانونی آن‌ها در بخش چهارم موردبحث و بررسی قرار گرفته است. در بخش پنجم و پایانی نیز نتیجه‌گیری صورت می‌گیرد.

۲- آرتور تاکر و قوانین بورس و اوراق بهادار ۱۹۳۳

آرتور تاکر، روزنامه‌نگار سابق، در دهه ۱۹۲۰ در قسمت روابط عمومی انجمن حسابداران آمریکا (که اکنون انجمن حسابداران رسمی آمریکا^{۲۲} خوانده می‌شود) مشغول به کار بود. در سال ۱۹۳۱، او انجمن مدیران مالی آمریکا (CIA) را ایجاد نمود که چندی بعد به انجمن مدیران اجرایی مالی (FEI) و در سال ۲۰۰۰، به «انجمن مدیران اجرایی بین‌المللی»^{۲۳} (IAFEI) تغییر نام داد. تاکر تقریباً به تنهایی خواستار تشکیل این انجمن بود و عضویت سازمان در بین مدیران مالی را ایجاد کرد. در این فرایند، وی در جریان بحث و گفتگو در مورد قوانینی که منجر به تصویب قانون اوراق بهادار در سال ۱۹۳۳ شد، توانست در کمیته بانکی سنا^{۲۴} حضور یابد. با توجه به این که تاکر نه کنترلر و نه حسابدار بود در نتیجه عضویت وی در کمیته بانکی سنا دستاورد کوچکی به شمار نمی‌رفت. بسیاری در حرفه حسابداری و مدیریت شرکت‌ها می‌ترسیدند که این قانون آنان را در معرض مسئولیت بالقوه زیادی برای تحریف صورت‌های مالی با کمیسیون تجارت فدرال^{۲۵} قرار دهد. در اقدامی که می‌تواند

هم قهرمانانه و هم ساده‌لوحانه تلقی شود، تاکر از کنگره درخواست نمود تا از اضافه شدن کنترلر به مأمورانی که به‌طور خاص طبق قانون اوراق بهادار عنوان شده‌اند، اطمینان حاصل نماید. همان‌طور که در ادامه مورد بحث قرار گرفته است، بعدها یک مقام رسمی کاخ سفید اظهار نمود که کنترلر فقط به پیشنهاد تاکر اضافه شد. یک سال بعد، انجمن مدیران مالی (CIA) نماینده جدیدی فرستاد که اظهاری بسیار احتیاط‌آمیز درباره نقش کنترلر (مدیر مالی) و تأثیراتی که بر مسئولیت قانونی اضافه نموده، داشته است. در صورتی که این داستان به‌خودی‌خود باید موردتوجه مورخان حسابداری قرار بگیرد، تأثیر تاکر در مسئولیت روسای حسابداری از اهمیت بیشتری برای مطالعه حرفه حسابداری برخوردار است.

آرتور تاکر و انجمن مدیران مالی آمریکا

آرتور آر. تاکر در سال ۱۸۸۱ یا ۱۸۸۲ در بردفورد^{۲۶} واقع در ایالت پنسیلوانیا^{۲۷} به دنیا آمد؛ و در روچستر^{۲۸}، ایالت نیویورک^{۲۹} بزرگ شد و به تحصیل در دانشگاه روچستر پرداخت. او برای اتاق بازرگانی روچستر و همچنین به‌عنوان خبرنگار واشنگتن برای یک روزنامه روچستر فعالیت نمود و بعدها به‌عنوان دبیر کنگره جهانی لبنیات در واشنگتن کار کرد (هاس^{۳۰} ۱۹۷۱، بنسون^{۳۱} ۱۹۳۶). وی فعالیت خود در حرفه حسابداری را در انجمن حسابداران آمریکا (اکنون انجمن حسابداران رسمی آمریکا) به‌عنوان دستیار دبیر امور عمومی، منشی و یک تایپیست آغاز کرد. به گفته جان کری، مورخ رسمی این انجمن، تاکر قبلاً یک روزنامه‌نگار بود و دارای قدرت تخیل زیاد و همچنین پرانرژی بود (جان کری^{۳۲} ۱۹۶۹). تاکر در حیطه فعالیتش در کمیته روابط عمومی انجمن، برای افزایش مهارت‌های عمومی خود تلاش نمود، اما با توجه به این که پیشرفت وی چشمگیر بود بسیاری از اعضای انجمن از امور روابط عمومی ناخوشایند بودند که این موضوع منجر به این شد که تاکر در سال ۱۹۲۶ انجمن

حسابداران آمریکا^{۳۳} را ترک نماید. وی پس از پنج سال خدمت به عنوان سردبیر مجله‌ای در حرفه حسابداری به نام «حسابدار آمریکایی»^{۳۴}، تصمیم گرفت سازمانی برای مدیران مالی (کنترلرها) ایجاد کند. در همین راستا برای ۱۰۰ کنترلر در سرتاسر ایالات متحده نام‌های ارسال نمود و ۴۶ پاسخ برای نامه‌های ارسالی دریافت کرد که به جز دو مورد از نامه‌های دریافتی همگی آنان مشتاقانه اعلام آمادگی کرده بودند (بنسون، ۱۹۳۶؛ انجمن مدیران مالی، ۱۹۴۶). در سال ۱۹۳۱، او بنیان‌گذار و مدیرعامل انجمن مدیران مالی آمریکا شد.

اولین رئیس این انجمن فرانک کر (حسابدار و کنترلر) توضیح می‌دهد: «مطمئناً هیچ فرصت مناسبی برای راه‌اندازی یک انجمن جدید نبود. ولی آرتور آر تاکر جور دیگری فکر می‌کرد. استعداد حسابداری او شکوفا شده بود. به مرور در شرکت‌های بیشتری کسب تجربه کرد و در حوزه دفترداری^{۳۵} پیشرفت نمود و عنوان کنترلر را کسب کرد. به طوری که به عنوان بخشی از مدیریت شناخته می‌شد.» (انجمن مدیران مالی آمریکا، ۱۹۴۶)

تاکر در اظهارات خود در سال ۱۹۳۳ اظهار داشته بود، نظر به این که انجمن مدیران مالی آمریکا ۲۰۱ عضو دارد، نماینده تعداد بسیار کمی از مدیران مالی (کنترلر) ایالات متحده است (النبرگر و ماهار^{۳۶} ۱۹۷۳، جلد ۲، ۱۴-۱۵). از تاکر خواسته شده بود که به نمایندگی از انجمن مدیران مالی آمریکا قبل از کمیته ارز و بانکداری سنا در این رابطه اظهاراتش را بیان نماید. وی هیچ سابقه‌ای در حسابداری نداشت. موضوعی که هرگز در هنگام اظهارات او مطرح نشده بود. وی با بیان اینکه من اینجا هستم تا تایید و موافقت انجمن مدیران مالی آمریکا از این اقدام را بیان کنم، یک اصلاحیه جزئی را نیز پیشنهاد نمود. (النبرگر و ماهار ۱۹۷۳، جلد ۲، ۹). پیشنهاد

او این بود که نام و امضاء مدیر مالی (کنترلر) یا مسئول ارشد حسابداری بعد از امضا توسط منتشرکنندگان سهام، مدیرعامل یا مدیران ارشد مالی به گزارش‌ها اضافه شود (النبرگر و ماهار ۱۹۷۳، جلد ۲، ۱۰). او گفته بود: «این موضوع ضرورت دارد که مسئولیت اثبات دقیق و ارائه درست حقایق مالی در بورس اوراق بهادار بر عهده گروهی از کسانی است که کارشناس فنی هستند و کسانی که اصولی را افشا خواهند کرد که بر روی آن‌ها کارکرده‌اند و تصمیم‌گیری در مورد بعضی از سؤالات که تأثیر مهمی بر تعیین ارزش واقعی دارایی‌های شرکت دارد» (النبرگر و ماهار^{۳۶} ۱۹۷۳، جلد ۲)

بعدها تاکر توسط سناتور آلبن بارکلی^{۳۷} مورد سؤال قرار گرفت: «چه ضرورتی به پیشنهاد شما در قرار دادن نام کنترلر (مدیر مالی) یا مسئول ارشد حسابداری هست؟ این بخش شرايطی را فراهم می‌آورد که می‌بایست ثبت توسط کمیسیون بایگانی شود؛ و مقرر می‌کند که بیانیه ثبت توسط ناشران، کارگزاران یا مسئولان اصلی، مسئول ارشد مالی، مدیران و یا متولیان آن امضا شود. با این وجود چه ضرورتی به درج نام و امضاء کنترلر وجود دارد؟ او در حقیقت تابع همه مدیران دیگر است و آن‌ها باید بیانیه را امضا کنند. با این شرایط چرا باید او را مسئول دانست؟»

تاکر: مدیر مالی (کنترلر) یک مدیر ارشد است. **سناتور بارکلی:** او ممکن است یک مدیر ارشد باشد و یا نباشد.

تاکر: بسیاری از شرکت‌های بزرگ در ۵ یا ۱۰ سال گذشته در آئین‌نامه‌های خود مدیر مالی را در نظر گرفته‌اند و وظایف آن را نیز تعیین کرده‌اند، همچنین مقرر شده که وی باید توسط هیئت‌مدیره انتخاب شود. دلیل اصلی که من می‌توانم ارائه دهم این است که او منبع اصلی اظهاراتی است که همه مدیران ارشد یک شرکت باید به آن‌ها اعتماد کنند.

سناتور بارکلی: آیا یک دفتردار (ثبات) به اندازه یک مدیر مالی مهم نیست؟ **تاکر:** نه.

سناتور بارکلی: دفتردار درباره واقعیتها بیشتر میدانند، این‌طور نیست؟

تاکر: نه قربان این‌طور نیست. بسیاری از قضاوتها توسط مدیر مالی (کنترلر) به عمل می‌آید، درحالی‌که دفتردار مجبور به این کار نیست (النبرگر و ماهار ۱۹۷۳، جلد ۲، ۱۶).

اظهارات تاکر که حمایت اعضای انجمن را در پی داشت (هاس، ۱۹۷۱) به صورت فوق‌العاده‌ای ترسی در میان حسابداران از آنچه قوانین بورس و اوراق بهادار می‌تواند برای آن‌ها چه معنی داشته باشد انداخت. در یکی از منابع معاصر (رابرت ویدن هامر، ۱۹۳۳) به شرح ذیل توضیحاتی در این باره آمده است: «به سختی می‌توان اهمیت قوانین بورس و اوراق بهادار ۱۹۳۳ را برای حرفه حسابداری نادیده گرفت. شناخت و تشخیص مسائل عمومی حسابداران ارشد همچون حسابداران رسمی مستقل بسیار بالا رفت، اما در کنار استقبال از این پیشرفت، باری از مسئولیت ایجاد شد که برای آن‌ها بسیار ترسناک بود. ریسکی که توسط یک حسابدار ارشد یا حسابداران حرفه‌ای متحمل می‌شود این است که بیانیه‌های ثبت را امضا می‌کنند. این قبول مسئولیت در تناسب کامل با مزایای احتمالی بالاهمیتی که ممکن است از خدمات ارائه شده برای آن‌ها حاصل شود، نیست.»

ویدن هامر^{۳۸} (۱۹۳۳) صراحتاً بیان می‌نماید که او چه کسی را مسئول این وضعیت جدید و وحشتناک می‌داند: «خنده‌دار است که حسابداران بخواهند از سازمان‌های خودشان برای این وضع نامساعد که بر عهده آنان گذاشته شده تشکر کنند. این دادخواست... همان‌طور که در ابتدا به کنگره ارائه شده بود هیچ مرجعی در خصوص مسئولیت کارشناسان حسابداری ارائه نداده بود.

این موضوع به آقای آرتور آر. تاکر، دبیر انجمن مدیر مالی آمریکا واگذار شد تا اصلاحی‌های را در این رابطه ارائه دهد.^{۳۹}

این موضوع را آلی باتلر^{۴۰} که به نمایندگی از دولت روزولت^{۴۱} شهادت داده بود، تأیید نموده است. زمانی که از کمیته سنا سؤال شد که چرا مدیر مالی (کنترلر) یا مسئول ارشد حسابداری به لیست کسانی که بیانیه ثبت را امضا می‌کنند اضافه شده است؟ باتلر اظهار نمود که این موضوع به درخواست آقای تاکر انجام شده است (النبرگر و ماهار ۱۹۷۳).

جسارت تاکر در اظهاراتش با توجه به اقدامات بعدی این انجمن، مورد توجه جدی‌تری قرار گرفت. یک سال بعد، در طول شنیده‌هایی که منجر به تصویب قانون بورس اوراق بهادار سال ۱۹۳۴ شد، ادوین اف. چینلوند^{۴۲} به نمایندگی از انجمن مدیران مالی آمریکا شهادت داد. چینلوند عضو ارشد انجمن و معاون مدیرعامل و مدیر مالی بین‌المللی تلفن و تلگراف بود (هاس، ۱۹۷۱). چینلوند به اظهارات تاکر اشاره نکرد، اما همانگونه که در ادامه آمده است شهادت وی درباره آن چیزی که انجمن می‌خواست بسیار واضح بود: «نظر ما این است که قانون اوراق بهادار سال ۱۹۳۳ به شکل فعلی خود عامل مهمی برای بهبود اقتصادی بشمار می‌رود. این به همان نسبتی که با عامل پیشنهادی قانون اوراق بهادار ملی مطرح شده است مطابقت دارد؛ بنابراین ما معتقدیم که نه تنها باید قانون پیشنهادی تصویب شود، بلکه عاقلانه خواهد بود که در این قانون اصلاحات جدی در مورد قانون اوراق بهادار مصوب سال ۱۹۳۳ را انجام شود. از آنجایی که احتمالاً چنین اصلاحاتی به سرعت امکان پذیر نیست، به نظر ما در حال حاضر بهتر است که این قانون را لغو کنیم» (النبرگر و ماهار، ۱۹۷۳، جلد ۶، ۷۰۸۸).

وی به‌ویژه در مورد مسئولیت مدیران مالی با توجه

به این قانون نگران بود: «انجمن مدیران مالی درصدد بود تا نگرانی خود را از وضعیت جدی که مدیران و کارمندان اجرایی هر شرکت در صورت تصویب این لایحه با آن مواجه می‌شوند را ابراز نماید. آن‌ها باید برای اطمینان از درج شدن و داشتن بازار گردانی اوراق بهادار شرکت خود و یا از لغو درج (اخراج) برای جلوگیری از تحمل هزینه‌های اضافی و بدهی‌های گزافی که توسط قانون به آن‌ها تحمیل شده است، تصمیم بگیرند که آیا مطابق قانون هستند یا خیر. قبلاً مقامات در موقعیتی قرار گرفته‌اند که باید در مورد تعهدات جدی مورد نیاز قانون اوراق بهادار سال ۱۹۳۳ برای تأمین اعتبار جدید یا حتی تأمین بازپرداخت آن تصمیم بگیرند. با این وجود، در بیشتر موارد، به تعویق انداختن هزینه‌های جدید، منجر به تأثیر منفی بر بهبود تجارت و بیکاری می‌شود در نتیجه می‌توان تصمیم خود را در مورد این موضوع به تعویق انداخت. به این امید و انتظار که در آینده‌ای نزدیک قانون اوراق بهادار اصلاح شود.» (النبرگر و ماهار، ۱۹۷۳، جلد ۶، ۷۰۸۵)

این اظهارات بیشتر مطابق با احساسات عمومی در جامعه تجارت آن زمان بود (سلیگمن^{۴۳} ۱۹۸۲، فولک^{۴۴} ۱۹۶۹). بسیاری از این مسئولیت که ممکن است در معرض آن قرار بگیرند وحشت داشتند و این ترس واقعی وجود داشت که حسابرسان و مدیران ارشد شرکت‌ها از امضای بیانیه‌های ثبت نام امتناع ورزند (لاندیس، ان دی^{۴۵}، مقالات جیمز لاندیس^{۴۶}، کتابخانه همایش، قفسه ۱۴۹، داگلاس و بیتس^{۴۷} ۱۹۳۳). پس از تصویب قانون بورس اوراق بهادار در سال ۱۹۳۳، دولت روزولت تلاش کرد تا به حسابداران و مدیران اطمینان دهد که مقررات مربوط به بدهی به همان سختی که از آن می‌ترسیدند اجرا نخواهد شد اما در حقیقت تا اواخر دهه ۱۹۶۰ این مقررات به سختی اجرا می‌شدند. (مقالات جیمز لاندیس، دانشکده حقوق دانشگاه هاروارد^{۴۸}، قفسه، فولک، ۱۹۶۹).

لزوم امضای مدیر مالی (کنترلر) یا مسئول حسابداری در مورد گزارش‌های ارائه شده در قانون مصوب ۱۹۳۴ آمده است، لازم به ذکر است که در سال ۱۹۳۵ انجمن مدیران مالی آمریکا با موفقیت در وزارت خزانه‌داری اعمال نفوذ نمود تا به اجبار اظهارنامه مالیاتی شرکت‌ها نیز به امضای مدیر مالی برسد (هاس، ۱۹۷۱)؛ اما تغییر ناگهانی لحن چینلوند در اظهاراتی که داشت قابل توجه است. آیا مدیران مالی نیز مانند بسیاری از ناظران بر مشکلات قانونی که از سوی دولت روزولت مطرح شده است، به آهستگی شروع به درک آنچه قوانین بورس و اوراق بهادار برای شرکت‌های آمریکا معنا می‌داد، نمودند؟ از آن جا که آن‌ها کنترلر شرکت‌هایی در سرتاسر ایالات متحده بودند، جای تعجب نیست که احساسات محافظه کارانه شرکت‌های آمریکایی را تکرار کنند. صرف نظر از آن، چیزی که واضح است این است که کل استراتژی تاکر به منظور ارتقای تصویر کنترلر با درخواست این قانون که آن‌ها را تا حد زیادی از آنچه کنگره یا کاخ سفید در ابتدا برنامه ریزی کرده بود مسئول می‌دانستند و به‌طور ناگهانی و غیرقانونی به نفع مواضع سنتی در رابطه با دخالت حداقلی دولت در مشاغل، کنار گذاشته شد.

حتی اگر این قانون به‌طور متناقض اجرا شود، تلاش‌های درخشان تاکر و انجمن مدیران مالی آمریکا قابل تحسین است، به‌ویژه وقتی می‌بینیم که اثری اندک از احساسات آن‌ها در شرکت‌های آمریکایی امروز وجود دارد. همان‌طور که در وبسایت^{۴۹} آمده، مأموریت فعلی مدیران اجرایی مالی بین‌المللی، پیشرفت و موفقیت مدیران مالی، سازمان‌ها و حرفه‌ی آن‌ها است. در مورد استقلال مدیران مالی از مدیریت یا هدف سازمان، ایجاد حراست، حمایت و حفاظت بهتر و بیشتر از سرمایه‌گذاران، همانگون‌های که انجمن مدیران مالی آمریکا با افتخار در بیانیه اصلی خود در سال ۱۹۳۳ به آن تأکید کرده، چیزی اشاره نشده است (هاس، ۱۹۷۱).

۳- نقش تکاملی مسئولان مالی و حسابداری

تلاش‌های تاکر چه تأثیری در تکامل نقش بالاترین مقام مالی و رئیس حسابداری داشته است؟ در سال ۱۹۳۳، تلاش و حمایت تاکر برای برجسته نمودن نقش مدیران مالی به‌عنوان یک مدیر و تصمیم‌گیرنده در مدیریت شرکت، بیشتر به آرزو شباهت داشت تا واقعیت. پیشنهاد پژهش در آن زمان به‌خوبی نشان‌دهنده این است که جایگاه مدیران مالی در شرکت‌های آمریکایی از دفتردار والاتر و تا جایگاهی نزدیک به مدیریت در دهه ۱۹۶۰ متغیر بوده است. تا اینکه انجمن مدیران مالی آمریکا در سال ۱۹۳۴ با موفقیت اعمال نفوذ کرد تا به مدیر مالی یا مسئول حسابداری اجازه دهد که بتواند اظهارنامه‌ی مالیاتی را امضا کند، مدیر مالی معمولاً اظهارنامه را آماده کرده و سپس آن را به یک مدیر ارشد که اغلب خزانه‌دار است، ارسال می‌نماید به این خاطر که اظهارنامه دارای اطلاعات کمی است و در این زمینه لزوماً امضاء وی باید وجود داشته باشد (تاکر ۱۹۳۵، ۶۷). در سال ۱۹۴۰، ویلیام ورنتر^{۴۹}، حسابدار ارشد کمیسیون بورس و اوراق بهادار، در مورد ضرورت ارتقای جایگاه مدیران مالی را در گفتگویی که با انجمن مدیران مالی آمریکا داشت، چنین بیان نمود: «مدیر مالی یا شخصی که مسئولیت حساب‌ها را بر عهده دارد باید یک مدیر (افسر) باشد. بیشترین اعتماد به سیستم شرکتی برای تولید اطلاعات مربوط به تجارت قرار داده‌شده است. این بخش معمولاً در حوزه اختیارات مدیران مالی است؛ بنابراین بی‌دلیل نیست که قانون اوراق بهادار به امضای مدیر مالی یا مدیر ارشد حسابداری نیاز دارد. این مبنایی است که کنگره و جامعه سرمایه‌گذار بر آن بنا شده و چراکه باید هرچه بیشتر به کار مدیر مالی اعتماد کنند.» (پریوتز و رابرت^{۵۰} ۱۹۸۶)

در دهه ۱۹۵۰، توصیف مدیر مالی به‌عنوان شخصی که به مدیریت گزارش می‌دهد، رایج بود (بردشاو^{۵۱} ۱۹۵۰، کاپون^{۵۲} ۱۹۵۱ یکی از نشانه‌های جزئی

حسابداری که در تصمیم‌گیری‌های شرکت‌ها در این دوره ایفای نقش کرده است، توصیه‌های بی‌پرده‌ای است که در سال ۱۹۵۰ به مدیران مالی ارائه شد: در اینجا چند پیشنهاد به یک مدیر بودجه ارائه می‌شود: اگر مدیریت ارشد واقعاً بودجه نمی‌خواهد، بهتر است فکر این موضوع را کنار بگذارد. (گریسون^{۵۳}، ۱۹۵۰). اما مانند تاکر، بسیاری همچنان از تخصص و سهم همکاری‌های مدیران مالی و حسابداری در راهبردهای شرکت حمایت می‌نمودند. بردشاو ۱۹۵۰، مطالعات موردی گسترده‌ای از شرکت‌هایی که در آن مدیر مالی از تخصص حسابداری خود خارج شده و نقش مدیریتی بزرگ‌تری را بر عهده داشته‌اند انجام داده است. ارل کینگ^{۵۴} حسابدار ارشد کمیسیون بورس و اوراق بهادار، مدیر مالی را به‌عنوان بخشی از مدیریت عنوان کرد و مدیران مالی را ترغیب نمود تا با کمیسیون بورس و اوراق بهادار برای تدوین استانداردهای مناسب برای گزارشگری‌های مالی همکاری نمایند (کینگ ۱۹۵۰؛ الیوت^{۵۵} ۱۹۴۰).

در دهه ۱۹۶۰، اصطلاح بالاترین مقام مالی مطرح گردید که نشان‌دهنده توجه بیشتر به مسائل مالی و تنظیم بودجه در تصمیم‌گیری است (مجله حسابداری، ۱۹۶۵، ص ۲۲). در اوایل دهه ۱۹۶۰، شرکت‌های متنوعی مانند راکول اینترنشنال^{۵۶}، اسپری رند^{۵۷} و شرکت آلین^{۵۸} در بین اولین شرکت‌هایی بودند که بالاترین مقام مالی را به رده‌های مدیران ارشد خود اضافه نمودند. استدلال آن‌ها ساده بود و معتقد بودند که شرکت‌های متنوع به مشاوره مدیریتی از جانب مدیران اجرایی مالی نیاز دارند تا بتوانند به‌طور مؤثر با قوانین روبه‌رو، مقابله کنند.

افزایش تعداد بالاترین مقام مالی در یک دوره نسبتاً کوتاه تا حدی ناشی از رشد روزافزون مقررات مربوط به امور مالی در شرکت‌ها بود. به‌عنوان مثال، در سال ۱۹۷۶، کمیسیون بورس

و اوراق بهادار نشریه شماره ۱۹۰ حسابداری را منتشر نمود که بیش از ۱۰,۰۰۰ شرکت بزرگ ملزم شدند که از روش‌های جدید حسابداری برای گزارشگری خود در پرونده‌های موسوم به کا-۱۰ استفاده نمایند. سه سال بعد، هیئت استانداردهای حسابداری مالی^{۵۹} بیانیه ۳۳ را صادر کرد که کمی با حکم کمیسیون بورس و اوراق بهادار متفاوت بود، اما این بیانیه الزامات و مقررات مربوط به گزارش دهی در شرکت‌های بیمه، بانک‌ها و بسیاری از مؤسسات مالی دیگر را گسترش داد. برای مقابله با پیچیدگی این الزامات جدید، بسیاری از شرکت‌ها در قسمت اجرایی خود شروع به ارتقاء دادن جایگاه مدیران مالی نمودند. در نتیجه، از میان بقیه رشته‌ها (نظیر قسمت‌های عملیاتی و بازاریابی) بیشترین تغییر را در عملکرد مالی شرکت‌ها از سال ۱۹۸۰ به وجود آمده است (زورن^{۶۰}، ۲۰۰۴).

پس از تغییرات نظارتی در دهه ۱۹۷۰، شرکت‌ها مجبور بودند ملاحظات مالی خود را بسیار جدیتر انجام دهند. ادغام‌ها به‌ویژه در دهه ۱۹۸۰ محبوبیت زیادی پیدا کرد و شرکت‌ها آموختند به‌منظور تداوم فعالیت در بازار رقابتی باید عملکرد بهتری داشته باشند، در غیر این صورت جایی در بازار نخواهند داشت. وجود بالاترین مقام مالی شرکت‌ها برای شناسایی نقاط ضعف واحدهای تجاری و کمک به آن‌ها برای رشد و بهبود کارایی ضروری شدند. در اوایل دهه ۲۰۰۰، بسیاری از شرکت‌ها نقش بالاترین مقام مالی را به‌گونه‌ای گسترش دادند که وظایفی مانند مدیریت فعال روابط با سهامداران و نگاه‌داشتن حساب‌ها در راستای انتظارات بازار را در برگیرند. در حال حاضر، بیش از ۷۰ درصد از شرکت‌های میلیارد دلاری (شرکت‌های بزرگ) نقش بالاترین مقام مالی خود را گسترش داده‌اند به‌نحوی که تجزیه و تحلیل راهبردی کسب‌وکار را شامل شود. شکل ۱ که مربوط به مقاله زورن در سال ۲۰۰۴ است، چگونگی گسترش و ایجاد جایگاه‌های

بالا ترین مقام مالی در شرکت‌ها طی سال‌های ۱۹۶۳ تا ۲۰۰۰ را نشان می‌دهد.

۴- تحول مسئولیت قانونی برای مدیران مالی و رؤسای حسابداری

طی مدت سه دهه پس از اعمال قانون بورس و اوراق بهادار، تعداد کمی از پرونده‌های حقوقی علیه مدیران شرکت‌ها یا حسابداران عمومی به اتهام تقلب در صورت‌های مالی مطرح شد. یک پژوهشگر به‌طور کلی ۱۳ پرونده ثبت‌شده در سال‌های ۱۹۳۳-۱۹۶۲ (فولک، ۱۹۶۹) را گزارش نمود. گسترش نوع دادخواست در دهه ۱۹۶۰ شروع به تغییر این موضوع و تأثیرگذاری بر مدیران شرکت در پرونده اصلی ۱۹۶۸ نمود (اسکات وی. بارکرکس کانست^{۶۱}؛ اف سوپ^{۶۲} ۱۹۶۸ و فولک ۱۹۶۹)، احتمالاً مهم‌ترین تصمیمی که طبق قانون اوراق بهادار گرفته‌شده تصویب قانون بارکرکس بوده است. به معنای واقعی این قانون بی‌سابقه است (با توجه به عدم وجود سابقه برای تعهدات بخش ۱۱، به اسجوستروم^{۶۳} ۲۰۰۶ مراجعه کنید). امروزه پرونده‌های اصلی که در این زمینه وجود دارد مربوط به تعهدات بخش ۱۱ می‌باشد.

بخش ۱۱ قانون بورس و اوراق بهادار مسئولیت مدنی را در قبال حذف یا تحریف (کژنمایی) بااهمیت اظهارنامه (بیانیه) ثبت برای گروه بزرگی از افراد، از جمله هر کسی که اظهارنامه ثبت را امضا کرده است، هر شخصی که در زمان تشکیل و صدور پرونده عضو هیئت مدیر یا شریک بود و در زمان تشکیل پرونده و هر شخصی که در بیانیه ثبت اسمش به‌عنوان مدیر یا کسی که قرار است مدیر، یا شریک، حسابدار، مهندس یا ارزیاب باشد، آمده است.

بارکرکس مقرر نمود که مدیران شرکت‌ها در قبال اظهارات اشتباه (تحریف) در گزارش‌های ثبت‌شده در کمیسیون بورس و اوراق بهادار مسئول هستند.

این پرونده به دلیل دفاع از «شرکت آزمایی^{۶۴}» یا «بررسی ویژه» که به‌موجب آن فرد می‌تواند ادعا کند که آن‌ها هیچ دلیل اساسی برای باور اینکه صورت‌های مالی نادرست هستند، ندارند، به خاطر آورده می‌شود (اسکات وی. بارکرکس کانست، اف سوپ ۱۹۶۸). همه کارشناسان و مدیران داخلی، از جمله بالاترین مقام مالی، می‌توانند مسئول باشند. در پرونده بالاترین مقام مالی، دادگاه صورت‌های مالی را با توجه به دانش و آگاهی نزدیک او نسبت به مسائل مالی، به‌عنوان مبنای مسئولیت وی در نظر گرفت، بدین معنی که عمل صرف امضا یا عدم امضای بیانیه ثبت از اهمیت کمتری نسبت به مسئولیت‌های فرد در شرکت برخوردار است. کنترلر یا مدیر مالی بارکرکس نیز مسئول بود، با اینکه او یک شخص عادی به نظر می‌آمد و مدیر اجرایی نبود.

به نظر می‌رسد که کنترلر صرفاً به این دلیل که وی بیانیه ثبت را امضا کرده است، مسئولیت دارد و این نشان می‌دهد که تلاش‌های تا کر ممکن است دادگاه را موظف به تفسیر و تحلیل دقیق قانون ۱۹۳۳ نماید تا تمام کسانی که بیانیه ثبت را امضاء نموده‌اند، بدون توجه به وضعیت واقعی‌شان، آن‌ها را مسئول بدانند. همان‌طور که دادگاه حکم را بدین‌صورت صادر و تحریر نمود: «مدیر مالی (کنترلر) در مورد بخش‌هایی از اطلاعاتی که توسط پیت مارویک^{۶۵} به‌صورت تخصصی ارائه نشده بود، نتوانست اثبات کند که وی یک بررسی‌های منطقی و معقول را انجام داده که باور داشته باشد درست است. تا آنجا که به نظر می‌رسد، او هیچ بررسی انجام نداده است. وی آنچه را که از او خواسته‌شده بود انجام داد و فرض کرد که دیگران به‌درستی داده‌های دقیقی را به او مانند سایر جنبه‌های تجاری شرکت را ارائه کرده‌اند. این به‌اندازه کافی خوب بود، اما تنها به خاطر این حقیقت که وی بیانیه‌های ثبت را امضا کرده است. به همین دلیل به‌عنوان یک امضاکننده، او نمیتوانست از مسئولیت شانه خالی

کند.» (دادگاه منطقه ایالات متحده، نیویورک، ۲۹ مارس ۱۹۶۸، اسکات وی. بارکرکس کانست، اف سوپ؛ با تأکید اضافه‌شده است).

بارکرکس یادآور می‌شود که امضای کنترلر باید در بیانیه ثبت موجود باشد، همان‌طور که در بخش ۶ قسمت الف مقرر شده و در رابطه با دفاع دقیق از بخش ۱۱ آمده است، کنترلر به‌جای اینکه صرفاً اطلاعات ارائه نماید و دستورات را اجرا کند مسئولیت بررسی‌های منطقی را بر عهده دارد. بررسی انجام‌شده در سال ۲۰۰۴ از رأی ۶۰ دادگاه در مورد ادعاهای بخش ۱۱ علیه بالاترین مقام مالی یا مدیران مالی نشان می‌دهد که حدود ۸۰ درصد از احکام صادره علیه آن‌ها بوده است، این موضوع بیانگر تأثیر قانون ساربینز آکسلی^{۶۶} (معروف به ساکس) در سال ۲۰۰۲ (مجلس نمایندگان ایالات متحده، ۲۰۰۲) بر دادخواهی علیه حسابداران و مسئولان مالی (بانک اطلاعاتی نکسیز یونی^{۶۷}) می‌باشد. ساربینز آکسلی ریسک اجرای قانون در مقابل بالاترین مقام مالی را به میزان قابل‌توجهی افزایش می‌دهد، از آنجایی که مطابق بخش ۹۰۶ قانون ساکس^{۶۸}، مستلزم آن است که بالاترین مقام مالی شخصاً نقش مهمی در روند افشای فرآیندها ایفا کند. مسئولیت حقوقی فردی، مبتنی بر دانش و مشارکت فردی است (ماردن، ادواردز و استوس^{۶۹} ۲۰۰۶، اسلاوین، وگل و باس^{۷۰} ۲۰۱۱).

اخیراً در موردی که بررسی‌شده این موضوع تأیید می‌شود که استاندارد تصویب‌شده در قانون بارکرکس برای مسئولان حسابداری و مالی به قوت خود باقی است. در کمیسیون بورس و اوراق بهادار، وی. جنسن^{۷۱} (۲۰۱۶)، در نهمین دادگاه تجدیدنظر تشخیص داد که صدور تأییدیه مالی (گواهی) تحت بخش ۳۰۲ قانون ساکس صرفاً امضای اسناد نیست بلکه خود به‌صورت بیانیه است و در صورت وجود تقلب در صورت‌های مالی می‌تواند به ایجاد مسئولیت طبق قانون بورس

و اوراق بهادار گردد. کمیسیون بورس و اوراق بهادار اعلام کرد که جنسن و تکوولو^{۲۲} به ترتیب مدیرعامل و بالاترین مقام مالی شرکت سهامی عام بسین واتر^{۲۳}، با ترفندها و گزارش‌های میلیون دلاری از درآمدهای واهی که هرگز تحقق نخواهند یافت، قصد سوءاستفاده و کلاهبرداری از سرمایه‌گذاران را داشته‌اند. دادگاه جنسن نتیجه گرفت که شرط صدور گواهینامه (تأییدیه) موضوع بخش ۳۰۲ باید شامل الزاماتی نظیر «صداقت در ارائه» باشد؛ بنابراین اینکه صرفاً این تأییدیه و گواهی به امضای مدیرعامل و بالاترین مقام مالی شرکت می‌رسد کفایت نمی‌کند بلکه آن‌ها باید اطمینان حاصل کنند که این گزارش‌ها عاری از هرگونه حذف یا کژنمایی و تحریف بااهمیت است و سپس آن را امضا نمایند. پرونده بارکرسی این هشدار را به ما می‌دهد که مدیر مالی به استناد به این موضوع که صرفاً بیانیه ثبت را امضا کرده نمی‌تواند از مسئولیت و حساب دهی شانه خالی کند.

نتیجه‌گیری

در این مقاله گسترش و توجه بیشتر به اهمیت بالاترین مقام مالی و رؤسای حسابداری از زمان وضع قانون بورس و اوراق بهادار ۱۹۳۳ و ۱۹۳۴ که منجر به تحول جایگاه شغلی آنان در شرکت‌ها شده است، مورد بررسی قرار گرفته است. این تحول نشان‌دهنده افزایش اخلاق مسئولیت‌پذیری در جامعه است که بیشتر خواستار این است که شرکت‌ها در سرپرستی و مدیریت دارایی‌های خود، حقوق مصرف‌کننده و سرمایه‌گذار را به رسمیت بشناسد. با آغاز دهه ۱۹۶۰، مواردی مثل تشدید رقابت برون‌مرزی و جنبش حقوق مصرف‌کننده، باعث افزایش تقاضا در تمام سطوح مدیریت شرکت‌ها، از جمله بالاترین مقام مالی و رئیس حسابداری گردید، در همین شرایط نظارت از سوی دولت، مطبوعات و همچنین دادگاه‌ها افزایش یافت. حسابدار ارشد که قبلاً به‌عنوان یک مسئول فنی مورد احترام بود، باید به نقش برجسته‌ای در مدیریت شرکت‌ها ارتقا

می‌یافت. افزایش فوق‌العاده در تعدد و پیچیدگی استانداردهای حسابداری باعث شد تا شرکت‌ها چارهای جز انتخاب بالاترین مقام مالی و رؤسای حسابداری با جایگاه‌های برجسته‌تر در رده‌های مدیریت را نداشته باشند.

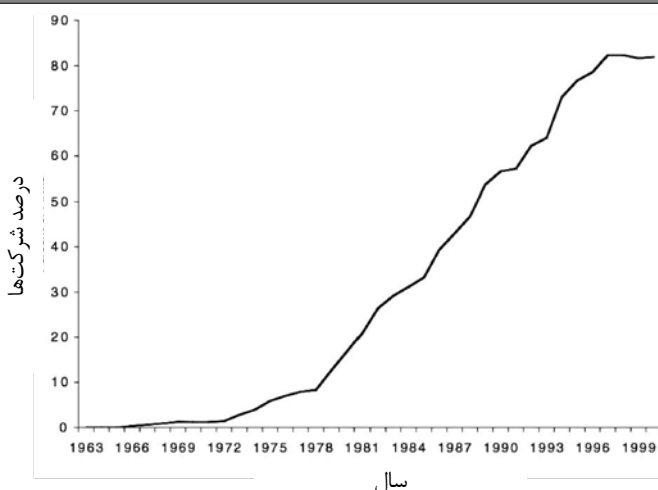
تلاش‌های چشمگیر آرتور تاکر، جایگاه مسئول حسابداری را در قانون وضع شده نشان می‌دهد، اما در دادگاه‌ها چندین دهه طول کشید تا این امر که بیانگر فقدان عمومی مسئولیت‌پذیری برای شرکت‌هایی است که در دهه ۱۹۶۰ فعالیت داشتند را دنبال کنند. مسئولیت قانونی مدیران و مسئولان شرکت‌ها، از جمله بالاترین مقام مالی و رئیس حسابداری، در پرونده بارکرسی برقرار شد. این مقاله نشان می‌دهد که الزامات حسابداری و حسابرسی طی ۳۰ سال گذشته افزایش چشمگیری داشته است و انتظار می‌رود حسابداران شرکت‌ها این افزایش تقاضا را با تفکیک بیشتری در نقش‌های حسابداری از امور مالی و برجسته نمودن نقش بالاترین مقام مالی در عملیات اجرایی مجموعه را مرتفع نمایند.

این مقاله با داستان ظهور رئیس حسابداری

با اقدامات آرتور تاکر آغاز می‌شود که مثالی از موفقیت یک فرد در تشکیل تاریخ را ارائه می‌دهد. نحوه دید و بلند همتی خارق‌العاده تاکر در تأسیس انجمن مدیران مالی در زمانی که اغلب مدیران مالی به‌عنوان «دفترداران» تلقی می‌شدند و به دنبال درخواست مؤدبانه وی برای به رسمیت شناختن رئیس حسابداری در قانون بورس و اوراق بهادار، داستان ارزشمندی است که شایسته داشتن جایگاهی در تاریخ حسابداری است. ولی قسمت جذاب داستان این است که باید تلاش‌های تاکر در بستر تکامل و تحول شرکت‌های آمریکایی قرار گیرد: به‌گونه‌ای که نیاز به مدیران مالی و حسابداری در کنار مقیاس و پیچیدگی شرکت‌های تجاری احساس شده و تأکید روزافزون دادگاه در حمایت از سرمایه‌گذاران نیز افزایش یافته است.

افزون بر آن، این مقاله به بررسی کاربردهای فعلی عناوین شغلی نظیر بالاترین مقام مالی، رئیس حسابداری و مدیر مالی (کنترلر) می‌پردازد. هرچند نقش دقیق هرکدام از این عناوین شغلی در حال تکامل و پیشرفت است اما در مطبوعات تجاری یا در پژوهش‌های دانشگاهی بسیار کم مورد استفاده

نمودار ۱- گسترش جایگاه «بالاترین مقام مالی» در شرکت‌ها



source: Adapted from Zorn (2004).

54- Earle King
 55- Elliot
 56- Rockwell International
 57- Sperry Rand
 58- Olin Corporation
 59- Financial Accounting Standards Board (FASB)
 60- Zorn
 61- Escott v.BarChris Const
 62- F.Supp
 63- Sjostrom
 64- Due Diligence
 65- PeatMarwick
 66- Sarbanes-Oxley
 67- Nexis Uni database
 68- SOX
 69- Marden, Edwards, and Stout
 70- Slavin, Vogel, and Bass
 71- v.Jensen
 72- Tekulve
 73- Basin Water

منبع:

Doron, M., Baker, C. R., and K. D. Zucker, 2019, Bookkeeper-Controller-CFO: The Rise of the Chief Financial and Chief Accounting Officer, Accounting Historians Journal, Vol. 46, No. 2, December, pp. 43-50.

وحید منتی: عضو هیئت علمی دانشگاه شهید بهشتی، دانشکده مدیریت و حسابداری، گروه حسابداری، تهران، ایران
 پدram روتیهها: کارشناس حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، دانشکده مدیریت و حسابداری، ایران، تهران.

26- Bradford
 27- Pennsylvania
 28- Rochester
 29- New York
 30- Haase
 31- Benson
 32- John Carey
 33- The American Accounting Association(AIA)
 34- American Accountant
 35- به احتمال فراوان منظور از نویسندگان از اصطلاح «Bookkeeper» «حسابدار» بوده است. اما چون اساساً دفترداری یا دفترنویسی به عنوان یکی از حوزه‌های کوچک‌های فرعی حسابداری تلقی می‌شود و حسابداری بسیار وسیع‌تر از آن است، در این ترجمه از ترجمه تحت‌اللفظی آن یعنی «دفترداری» استفاده شده است (مترجمان).
 36- Ellenberger and Mahar
 37- Senator Alben Barkley
 38- Weidenhammer
 39- Ollie Butler
 40- Roosevelt administration
 41- Edwin F. Chinlund
 42- Seligman
 43- Folk
 44- Landis n.d
 45- James Landis Papers
 46- Douglas and Bates
 47- Harvard Law School
 48- <https://www.financialexecutives.org/About-FEI/Mission-History.aspx>
 49- William Werntz
 50- Previts and Roberts
 51- Bradshaw
 52- Capon
 53- Grayson

قرار می‌گیرد، پس شایسته است که چنین موضوعاتی در پژوهش‌های آتی، بیشتر مدنظر قرار گیرند.

پی‌نوشت‌ها:

1-Congress of Arthur Tucker
 2- Chief Financial Officer (CFO)
 3- Controller
 4- Chief Accounting Officers (CAOs)
 5- Securities and Exchange Commission (SEC)
 6- Financail Manager
 7- Stack
 8- Zorn
 9- Pearcy
 10- officer
 11- Government Publishing Office
 12- Guo
 13- Chi
 14- Cookand Oler
 15- Johnson
 16- McCann
 17- Fisher
 18- Enron
 19- WorldCom
 20- chief executive officer (CEO)
 21- Controllers Institute of America (CIA)
 22- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
 23- International Association of Financial Executives Institutes (IAFEI).
 24- Senate Banking Committee
 ۲۵- در قانون بورس اوراق بهادار در سال ۱۹۳۴، مسئولیت تشکیل پرونده به کمیسیون بورس و اوراق بهادار که تازه تأسیس شده بود واگذار گردید.

نقش حرفه‌ای حسابداری در حل چالش‌های سازمان‌های بخش عمومی

شعب رستنی
غلامرضا کردستانی

چکیده

در طول سالیان اخیر، بخش عمومی دستخوش تحولات مختلفی شده است؛ تحولاتی که اثرات مهمی بر پیشرفت حسابداری و نظام گزارشگری بخش عمومی داشته است. این پیشرفت‌ها، چالش‌هایی نیز به همراه داشته است. در این مقاله برخی از چالش‌های حرفه حسابداری در ارتباط با پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در کشورهای مختلف و گزارشگری مالی بر مبنای تعهدی مورد بررسی قرار گرفته است. برای دستیابی به این مهم، ادبیات مرتبط با این موضوع بررسی شده است. نتیجه این بررسی‌ها آن است که حرفه جهانی حسابداری می‌تواند با تضمین شفافیت و بررسی در حیطه مدیریت مالی عمومی، با در نظر گرفتن منافع عمومی، نقش مهمی در رسیدگی به این چالش‌ها ایفا کند. البته در این مسیر، دولت‌ها و نهادهای قانون‌گذار باید در انعکاس این چالش‌ها و ارائه راه‌حل در خصوص آنها مؤثر عمل نمایند.

اصطلاحات کلیدی: استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، حسابداری تعهدی، سازمان‌های بخش عمومی، بخش خصوصی.

مقدمه

در طول سالیان اخیر، بخش عمومی با تحولات مختلفی روبه‌رو بوده است. این تحولات اثرات مهمی بر حسابداری و نظام گزارشگری آن داشته است. تحولات یاد شده بیشتر به دلیل افزایش سطح جهانی شدن بازارهای سرمایه بر اساس توسعه سریع اقتصاد جهانی رخ داده است (نیستور و استفانسکو، ۲۰۱۲). در همین راستا، مهم‌ترین تغییر در بخش عمومی را می‌توان گذار از سیستم حسابداری نقدی به تعهدی عنوان نمود. تمام تحولات مورد بحث را می‌توان به عنوان انقلابی در سازمان‌ها و نهادهای بخش عمومی تلقی نمود؛ تحولاتی که در قالب مدیریت نوین بخش عمومی^۱ مطرح شده و توسط پژوهشگرانی نظیر گوتری (۱۹۹۸)، گوتری و هامفری (۱۹۹۶)، پالوت

(۱۹۹۲)، جونز و همکاران (۲۰۰۱) و گروسی و گاردینی (۲۰۱۲) مورد تأکید قرار گرفته‌اند.

تجربیات بخش خصوصی می‌تواند در برخی از موارد در حل مشکلات بخش عمومی نیز مورد استفاده قرار گیرد. البته برخی از پژوهشگران بر این عقیده‌اند که نسخه‌برداری و اجرای تجربیات بخش خصوصی در بخش عمومی ایده‌آل نیست؛ زیرا همواره اهداف اصلی بخش عمومی با اهداف اصلی بخش خصوصی متفاوت هستند.

در بخش عمومی سه عامل بسیار مهم نیاز است (مولر و برگر، ۲۰۱۹):

- برای توسعه مناسب استانداردهای حسابداری باید اطلاعات صحیح و کامل بر مبنای تعهدی، تهیه و به خوبی ارائه شوند؛
- گزارش‌های مالی شفاف و قابل‌درک باید منطبق با این استانداردها تنظیم شوند و حساب‌برسان مستقل آن‌ها را تأیید کنند؛ و
- تصمیم‌گیران باید در سیاست‌گذاری عمومی از این اطلاعات تعهدی به درستی استفاده کنند.

علاوه بر این، مسیر استفاده از نظام حسابداری در بخش عمومی نیز مورد پرسش بوده است. چان (۲۰۰۳)، این پرسش را مطرح نموده است که آیا نیازی به پیروی کردن از تجربیات بخش خصوصی در بخش عمومی بدون داشتن نگاهی منتقدانه وجود دارد؟ همچنین، تعریف روش‌های حسابداری موجود در بخش خصوصی و عدم وجود چارچوب مفهومی برای حسابداری دولتی، بیش از آنکه مشکلات را حل کند، به ایجاد آن‌ها ختم می‌شود (کریستیانس، ۲۰۰۲). با این حال، اگرچه مقاومت‌هایی در معرفی تجربیات بخش خصوصی وجود داشته است، اما همچنان لزوم طرح آن‌ها در بخش عمومی مورد توجه است. اگر مجموعه بخش عمومی به‌عنوان یک گروه از شرکت‌ها در نظر گرفته شود، آن‌گاه وجود نظام گزارشگری مالی که به‌واسطه آن بتوان تصویری کلی از بخش عمومی ارائه نمود، ضروری خواهد بود. این نظام

گزارشگری می‌بایست برپایه استاندارد واحد که همانا استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی^۲ است قرار گیرد تا بتوان یکپارچگی گزارشگری بخش عمومی را در تمامی کشورها مشاهده نمود. از همین رو هدف اصلی این مقاله، بیان چالش‌های سازمان‌های بخش عمومی نظیر پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در کشورهای مختلف و گزارشگری مالی بر مبنای تعهدی و سپس ارائه راه‌کارهایی جهت حل این چالش‌هاست. در ادامه ابتدا به چالش‌های حسابداری بخش عمومی در ۵ بخش پرداخته می‌شود و نهایتاً بحث و نتیجه‌گیری ارائه می‌گردد.

چالش‌های حسابداری بخش عمومی

بخش عمومی با چالش‌های جهانی متعددی مواجه شده است؛ از فشارهای مرتبط با بودجه و محدودیت‌های درآمدی گرفته تا نظارت‌های سخت‌گیرانه مالییه عمومی. همه این موارد به‌طور همزمان تقاضا برای خدمات عمومی باکیفیت را سریعاً افزایش داده است (مولر و برگر، ۲۰۱۹). در یک حالت کلی می‌توان چالش‌های حسابداری بخش عمومی را در نمودار ۱ ترسیم کرد.

گزارشگری مالی بر مبنای تعهدی

نیاز بخش عمومی به نظام گزارشگری مالی که توانایی ارائه تصویری جامع و دقیق از تمام بخش عمومی به‌عنوان یک واحد داشته باشد، اهمیت این موضوع را بیش از پیش روشن می‌سازد. از طرفی وجود نظام گزارشگری که توانایی فراهم‌سازی

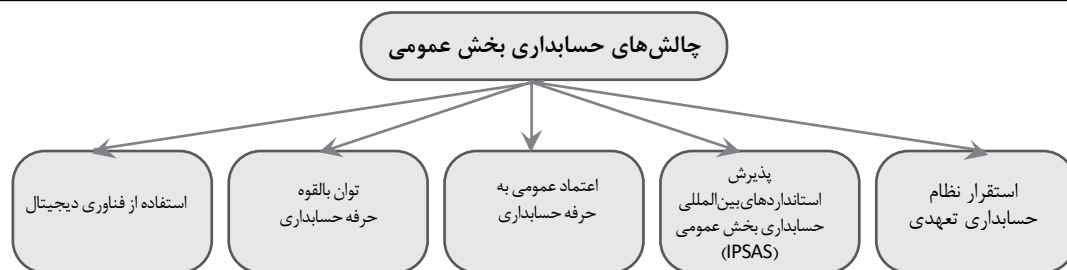
اطلاعات بیشتر برای استفاده‌کنندگان در سطوح محلی، منطقه‌ای و در نهایت دولت مرکزی داشته باشد نیز از اهمیت بسزایی برخوردار است. در این راستا برخی محققین نظراتی را بیان نمودند. بارتون (۱۹۹۹) در معرفی حسابداری تعهدی در بخش عمومی تردید نمود. تردید وی به‌واسطه تفاوت‌های اساسی بین بخش عمومی و بخش خصوصی، اهداف متفاوت آن‌ها و تفاوت در نظام تخصیص منابع به‌وجود آمده بود. بنیتو و همکاران (۲۰۰۷) ضرورت در نظر گرفتن ویژگی‌های بخش عمومی و همچنین نظام حسابداری بخش عمومی را که نیاز اطلاعاتی محیط پیرامون خود را فراهم آورد، مورد بحث قرار دادند.

با توجه به مطالب فوق، این موضوع کاملاً مشهود است که محققین در ابتدا نسبت به استفاده از حسابداری تعهدی و همچنین اجرای تجربیات بخش خصوصی در بخش عمومی، بیمناک بوده‌اند. در حقیقت، گذار از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی نه تنها نیازمند تغییر نظام حسابداری بوده بلکه تغییر در مفاهیم را هم شامل می‌شود (سازمان همکاری اقتصادی و توسعه^۳، ۲۰۰۲). جای بسی نگرانی است که پذیرش حسابداری تعهدی در بخش عمومی نسبتاً کم است؛ در حال حاضر تنها ۲۵٪ از ۱۵۰ حوزه مسئولیت که در شاخص پاسخگویی مالی بخش عمومی بین‌المللی ذکر شده‌اند، بر مبنای تعهدی گزارش می‌دهند. هرچند پیش‌بینی می‌شود که این آمار در پنج سال آینده تا ۶۵٪ افزایش یابد (مولر و برگر، ۲۰۱۹).

در دهه‌های گذشته برخی از محققین مانند گوتری (۱۹۹۸) به استفاده از صورت‌های مالی تلفیقی در بخش عمومی اشاره نمودند و معرفی و ارائه آن در بخش عمومی را در ارتباط نزدیک با استفاده از نظام حسابداری تعهدی بیان نمودند. این موضوع اخیراً مورد توجه بسیاری از دولت‌ها و نهادهای قانون‌گذاری نیز قرار گرفته و از همین‌رو آن دسته از کشورهایی که نظام حسابداری تعهدی را به اجرا درآورده بودند، اقدام به انتشار صورت‌های مالی تلفیقی نمودند (استالبرینگ و ساکو، ۲۰۰۶). بسیاری از دولت‌ها معتقدند که دلایل کافی برای تهیه و ارائه گزارش‌های مالی تلفیقی وجود دارد. در نتیجه‌ی استفاده از گزارش‌های مالی تلفیقی، هم سرمایه‌گذاری‌های بخش عمومی شفاف‌تر شده و هم تصویری واقعی‌تر از وضعیت و عملکرد مالی آن ارائه می‌شود. از سویی دیگر، گزارش‌های مالی تلفیقی، مسئولیت پاسخگویی را هم در سطح درون‌سازمانی و هم برون‌سازمانی فراهم و همچنین ارائه دهنده بازخورد فرآیندهای تصمیم‌گیری است (چو و همکاران، ۲۰۰۷؛ بنیتو و همکاران، ۲۰۰۷). نقش اصلی صورت‌های مالی تلفیقی را می‌توان برآورده‌ساختن نیازهای گروه مختلفی از استفاده‌کنندگان و همچنین ساده‌سازی نظام گزارشگری مالی در بخش عمومی در نظر گرفت.

در کنار دیدگاه‌های مخالف، می‌توان به دیدگاه‌های موافق تهیه و ارائه صورت‌های مالی تلفیقی اشاره نمود. از جمله این دیدگاه‌ها، توانایی گزارش‌های مالی تلفیقی در فراهم آوردن نگاهی کامل‌تر نسبت

نمودار ۱ - چالش‌های حسابداری بخش عمومی



به کلیت وضعیت، عملکرد و کیفیت بخش عمومی، در مقایسه با گزارش‌های مالی جداگانه مؤسسات مالی تشکیل‌دهنده گروه، و توانایی ایجاد شفافیت و پاسخگویی بیشتر در بخش عمومی است. بنابراین با توجه به موارد فوق می‌توان بیان نمود ارائه صورت‌های مالی تلفیقی در بخش عمومی در کشورها می‌تواند در راستای توجه هرچه بیشتر گزارشگری بر مبنای تعهدی سودمند باشد. حسابداری تعهدی، قطعاً اطلاعات مفید بیشتری ارائه نموده و موجبات توسعه شفافیت در بخش دولتی را فراهم می‌آورد؛ بنابراین پذیرش آن از سوی کشورها می‌تواند شفافیت مالی را در پی داشته باشد.

پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، به‌عنوان نهاد استانداردگذار مستقل، نقش مهمی در وضع قوانین برای مؤسسات بخش عمومی ایفا می‌کند. هدف هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، توسعه و افزایش کیفیت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی برای استفاده مؤسسات بخش عمومی در سرتاسر جهان جهت هدفمند نمودن تهیه صورت‌های مالی است. این هیئت، تاکنون ۴۲ استاندارد با هدف بهبود کیفیت و شفافیت گزارشگری مالی در بخش عمومی منتشر نموده است. علاوه بر این، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، تأکید نموده است که استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی توسط دولت‌ها، موجب بهبود شفافیت، کیفیت و قابلیت مقایسه اطلاعات مالی گزارش شده توسط مؤسسات بخش عمومی در سرتاسر جهان می‌شود. از همین‌رو، نهادهای قانون‌گذار، دولت‌ها را به استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و همچنین هماهنگ‌سازی قوانین و الزامات ملی با این استانداردها، تشویق می‌نمایند. استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بر خلاف استانداردهای بین‌المللی

گزارشگری مالی، برای مؤسسات بخش عمومی الزامی نیست؛ اما با این حال توسط دولت‌های بسیاری به کار گرفته شده است. در نتیجه می‌توان بیان نمود که استانداردهای بین‌المللی حسابداری، رفته رفته تبدیل به فرهنگ حسابداری بین‌المللی شده‌اند.

پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بر مبنای تعهدی، به اشتراک گذاشتن تجربیات و دانش را فراتر از مرزها ممکن می‌سازد. حرفه جهانی حسابداری در حمایت از به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به‌عنوان استانداردهای حسابداری پذیرفته شده جهانی در سازمان‌های بخش عمومی، نقش مهمی ایفا می‌کند. اگرچه به منظور اطمینان از به‌کارگیری یکپارچه استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در تمام کشورها باید ظرفیت معیارها افزایش یابد و حفاظت از معیارها بهبود پیدا کند.

اعتماد عمومی به حرفه حسابداری

شهروندان مستقیماً تحت تأثیر تصمیمات مدیران مالی دولتی و مؤسسات دولتی هستند. در بسیاری از حوزه‌های مسئولیت، نبود اطلاعات کامل و حسابرسی شده درخصوص امور مالی دولت همواره یکی از دغدغه‌ها بوده است. این موضوع و رسوایی‌های بسیار شرکت‌ها در بخش خصوصی، اعتماد عموم به حرفه حسابداری را خدشه‌دار کرده است. برای جلب مجدد اعتماد شهروندان باید از متخصصان ماهر، اشتیاق برای یادگیری و جست‌وجو برای اطلاعات معتبر استفاده کرد. همچنین حسابداران مشغول در این حرفه باید بسیار تلاش کنند تا مطمئن شوند اصول اخلاقی جزو لاینفکی از ویژگی‌های آنها است و منش و طرز فکر حرفه‌ای مورد نیاز برای تمامی حسابداران حرفه‌ای را در خود تقویت کنند.

توان بالقوه حرفه حسابداری

در جنگ استعداد، حسابداری در رقابتی تنگاتنگ

با زمینه‌های دیگر است، خصوصاً اکنون که ارتباط نقش‌های حسابداری سنتی بوسیله دیجیتالی‌شدن و اتوماسیون به چالش کشیده شده است. بنابراین، یکی از اولویت‌های حرفه حسابداری این است که استعداد را از نقش‌های روندمحور که می‌توان از طریق تکنولوژی آن‌ها را محقق کرد به نقش شرکای تجاری دارای ارزش‌افزوده تغییر دهد، نقش‌هایی که در موفقیت سازمان‌ها بویژه سازمان‌های عمومی تأثیرگذارتر هستند و از این طریق به جامعه‌ای گسترده‌تر کمک می‌کنند. توضیح این همکاری اجتماعی گسترده برای جذب نسل‌های جدید از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است، زیرا این نسل بیش از پیش به دنبال دلیل و درک عمیق‌تری در حرفه خود هستند.

استفاده از فناوری دیجیتال

حسابداری و حسابرسی تحت تأثیر پردازش داده‌های الکترونیکی، اتوماسیون، واکاوش داده‌ها به منظور بررسی کلان داده و همین‌طور تکنولوژی‌هایی مانند بلاک‌چین هستند که این موارد شیوه ثبت و نظارت برخط بر معاملات را تحت تأثیر خود قرار داده است. این پیشرفت‌ها نیازمند ایجاد ظرفیت عظیم و سرمایه‌گذاری مناسب در حوزه تکنولوژی‌ها و ابزارهای جدید هستند. تکنولوژی، فرصت‌های زیادی را پیش پای این حرفه نیز می‌گذارد و مانند توانمندسازی عمل می‌کند که موارد زیر را امکان‌پذیر می‌کند:

- کمک می‌کند از طریق اتوماسیون کارهای دستی، بر کمبود ظرفیت‌ها غلبه شود.
- از طریق کاهش کارهای ملال‌آور و تکراری پیرامون تراکنش‌های کلان داده، جذابیت‌های این حرفه را برای نسل جوان افزایش می‌دهد.

اجرای موفق حسابداری تعهدی نیز به تکنولوژی نیاز دارد تا به بخش مهمی از استراتژی به‌کارگرفته‌شده تبدیل شود. برای آن دسته از حوزه‌ها که قبلاً حسابداری تعهدی را با موفقیت اجرا نموده‌اند، تمرکز حسابداران در بخش عمومی فراتر از نقش سنتی و افزایش قابلیت اطمینان

Accountability & Management, 14(1), 1-19.

Guthrie, J. & Humphrey, C. (1996).

Public Sector Financial Management Developments in Australia and Britain: Trends and Contradictions. Research in Governmental and Nonprofit Accounting, 9(2), 30-49.

Jones, L., Guthrie, J. & Steane P. (2001).

Learning from International Public Management Reform. Elsevier Science, Oxford.

Müller, T. & Berger, M. (2019). The Role of

the Global Accountancy Profession in Addressing 21st Century Public Sector Challenges. IFAC.org

Nistor, C. S. & Stefanescu, C. A. (2012).

Public vs. banking sector accounting - How far is Romania from international referential? Acta Universitatis Danubius, 8(3), 88-102.

Pallot, J. (1992). Elements of a theoretical

framework for public sector accounting. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 5(1), 38-59.

Stalebrink, O. J. & Sacco, J. F. (2006).

Public sector investment failures: Theoretical contributions from new institutional and Austrian economic theory. Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management, 18 (3), 351-375.

شعیب رستمی: دانشجوی دکتری حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران، عضو انجمن حسابداران خبره ایران
غلامرضا کردستانی: دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران

3 . OECD

منابع

Barton, A. (1999). Public and private sector accounting – the non-identical twins, Australian Accounting Review, 12(3), 22-31.

Benito, B., Brusca, I. & Montesinos, V.

(2007). The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSAS's. International Review of Administrative Sciences, 73(2), 293-317.

Chan, J. L. (2003). Government accounting: an assessment of theory, purpose and standards. Public Money & Management, 23(1), 13-20.

Chow, D. S. L., Humphrey, C. & Moll, J.

(2007). Developing Whole of Government Accounting in the UK: Grand Claims, Practical Complexities and a Suggested Future Research Agenda. Financial Accountability and Management, 23(1), 27-54.

Christiaens, J. (2002). Symposium on local government accounting reforms in Europe: Introduction. Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management 14(4), 560-564.

Grossi, G. & Gardini, S. (2012). Theories and methods of consolidation. interaction between private and public sector accounting standards within the hybrid case of stockholm city. 7TH International Conference On Accounting, Auditing and Management in Public Sector Reforms, Milano, Italy.

Guthrie, J. (1998). Application on accrual accounting in the Australian public sector-rethoric or reality? Financial

اطلاعات، به تأثیرگذاری بر تصمیم‌گیری دولت و مشارکت در بهبود خدمات عمومی است. این امر مستلزم مشارکت بیشتر در سیاست‌گذاری، بودجه‌ریزی و برنامه‌ریزی مالی و انتقال از گزارشگری تاریخی به سمت حمایت از تصمیمات آتی است.

بحث

سازمان‌های بخش عمومی در پی تحولات بخش عمومی با چالش‌هایی مواجه شده‌اند. همان‌طور که بیان گردید مهم‌ترین این چالش‌ها، گزارشگری مالی بر مبنای تعهدی، پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، اعتماد عمومی به حرفه حسابداری، توان بالقوه حرفه حسابداری و استفاده از فناوری دیجیتال است. چالش اصلی بخش عمومی، بهره‌وری پایین این بخش است که به هدررفت منابع کمیاب می‌انجامد و نارضایتی شهروندان را در پی دارد. از این رو شهروندان هر روز بر شفافیت بیشتر و پاسخگویی بهتر تأکید می‌کنند. در این راستا چالش‌های نظام گزارشگری مالی و حسابداری عمومی بیان شد و سعی گردید تا برخی راه‌ها نیز جهت حل آنها ارائه گردد. در هر حال حرفه جهانی حسابداری می‌تواند با تضمین شفافیت و بررسی در حیطه مدیریت مالی عمومی، با در نظر گرفتن منافع عمومی، نقش مهمی در رسیدگی به این چالش‌ها ایفا کند. در درجه اول، با جلب اطمینان و اعتماد در قبال اطلاعات مربوط به تصمیم‌گیری قابل توجیه این امر را میسر می‌سازد. این حرفه باید حسابداران آینده را به مهارت‌ها و صلاحیت‌ها تجهیز کند تا نقش‌های دارای ارزش‌افزوده را ایفا کنند و این اطمینان حاصل گردد که آنها می‌توانند پاسخگوی نیازهای سازمان‌های بخش عمومی در قرن بیست و یکم باشند.

پی‌نوشت‌ها:

1. New Public Management (NPM)

2 . International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)

تاثیر برخی عوامل راهبری شرکتی بر گزارشگری واستقبال از خدمات حسابرسی

فاطمه صراف
زینب کیومرثی
موسی حسن زاده

چکیده

کیفیت گزارشگری مالی برای موسسات مالی و شرکتها بسیار حیاتی است. زیرا پیامدهای منفی صورتهای مالی دستکاری شده نه تنها بر سهامداران بلکه بر اعتبار تنظیم کنندگان و کل جامعه تاثیر می گذارد. این مقاله به ارتباط بین سازوکارهای مختلف راهبری شرکتی و تاثیر آنها بر حسابرسی و کیفیت گزارشدهی می پردازد. طبق مطالعات انجام شده، هیئت مدیره با اندازه بزرگتر، استقلال بیشتر، و ترکیب متنوع تر از نظر جنسیت، توجه بیشتری به خدمات حسابرسی و کیفیت این خدمات برای افزایش ظرفیت نظارت و محافظت از گروه گسترده تری از ذینفعان دارند. نتایج مطالعات نشان می دهند حضور زنان در هیئت مدیره موجب کاهش ریسک دستکاری صورتهای مالی می شود. زیرا زنان تمایل بیشتری به صداقت، احتیاط و محافظه کاری دارند. علاوه بر این، کمیته حسابرسی با اعضای مستقل تر نیز تمایل بیشتری به حسابرسی با کیفیت برای افزایش کیفیت گزارشدهی دارند.

مقدمه

هدف از صدور دستورالعملها و ضوابط راهبری و راهبری شرکتی، ارائه راهبری شرکتی بهتر و مناسب برای بهبود نظارت بر اقدامات مدیریت، مسئولیت پذیری و شفافیت برای موفقیت بلندمدت کسب و کار است. موفقیت راهبری شرکتی بیانگر اهمیت ترکیب هیئت مدیره برای کارکرد موثر و کارآمد است. از آن جا که هیئت مدیره موثر، از خوشنامی بلندمدت شرکت مراقبت می کنند، به دنبال توزیع و انتشار اطلاعات مطمئن و با کیفیت به دامنه وسیعی از ذینفعان جهت کاهش عدم اطمینان و مدیریت مسئله عدم تقارن اطلاعات هستند (کوهن ۲۰۰۲، زمان ۲۰۱۱، جیزی و دیکسون ۲۰۱۷). بنابراین، نقش حسابداری برای تامین تعهد و تضمین در قبال صورتهای مالی مطمئن و عدم وجود اشتباه و تحریف در آنها، بسیار حیاتی است. نظرات حسابرسی نامناسب و

استفاده نابجا از برآوردهای مدیریت را می توان از طریق حضور هیئت مدیره فعال و موثر و همچنین کمیته حسابرسی برای کیفیت بهتر حسابرسی کاهش داد. همچنین، حضور سازوکارهای راهبری به حفاظت از استقلال حسابسان کمک می کند (زمان و همکارانش ۲۰۱۱). یکی از عوامل کلیدی بدل شدن به یک شرکت معتبر قابل اعتماد در بازارهای منتخب، داشتن صورتهای مالی مورد اطمینان و فرایندهای گزارشدهی موثر است. یک عامل اصلی برای برخورداری از یک فرایند گزارشدهی موثر، استخدام حسابسان مستقل خوشنامی است که قادرند حسابرسی با کیفیتی انجام دهند. حرفه حسابرسی در کمک کردن به شرکتها در انتشار صورتهای مالی مورد اطمینان نقش دارد (اوسر ۲۰۱۵، مینیس و سودرلند ۲۰۱۷). از طرفی دیگر این طور تلقی می شود که حسابسان مستقل افراد با کفایتی هستند که نقشی مهم و بی طرف در زمان حسابرسی صورتهای مالی شرکتها بازی می کنند. هیئت مدیره و کمیته حسابرسی با تخصص حرفه ای تمایل دارند تا برای تحقق نتیجه حسابرسی بهتر، حسابسان آشنا با صنعت را به عنوان حسابسان مستقل در خدمت بگیرند. می توان بیان کرد که کمیته های حسابرسی موثر و کیفیت بالای هیئت مدیره مستقل، منجر به افزایش در تقاضای خدمات حسابرسی و کیفیت بالای این خدمات می شود (ابوت و پارکر ۲۰۰۰).

علاوه بر ساز و کارهای مختلف راهبری شرکتی موثر، می توان بیان کرد که تصمیمات شرکت در حضور مدیران و اعضای زن در هیئت مدیره و کمیته حسابرسی بهتر محقق می شوند (تیروادی ۲۰۱۲). زنان از جمله افراد فعال در زمینه راهبری هستند و مشارکت آنها در موقعیتهای پیشرو بر عملکرد شرکت تاثیر می گذارد (کلاکو ۲۰۱۱). شرکتها با هیئت مدیره ای با جنسیت های مختلف دارای کیفیت بالاتر و شفافیت اطلاعاتی هستند (پست و بیرون ۲۰۱۵). مدیران زن، نظارت را بهتر انجام می دهند و انتشار اطلاعات با کیفیت را ترغیب

کرده و خودمحموری کمتری دارند (هوس و سولبرگ ۲۰۰۶، گول ۲۰۱۱). بطوریکه رابطه بین حضور زنان در هیئت مدیره و کیفیت گزارشدهی مالی و تاثیرگذاری تعیین جنسیت بر اثربخشی هیئت مدیره را برای سیاست گذاران فراهم می‌کند. زنان در هیئت مدیره موجب کاهش ریسک دستکاری صورت‌های مالی می‌شوند زیرا آن‌ها تمایل بیشتری به صداقت، محتاط بودن و محافظه‌کاری دارند. اعضای هیئت مدیره و کمیته‌های حسابرسی با اعضای نسبتاً مستقل تمایل بیشتری نسبت به کسب حسابرسی با کیفیت جهت ارتقاء سیستم کنترل داخلی شرکت و کیفیت گزارش‌دهی دارند.

جامعه، اقتصاد و تعداد وسیعی از ذینفعان به طور منفی تحت تاثیر قرار می‌گیرند اگر بخش مالی به صورت ضعیف اداره و مدیریت شود. حسابرسی با کیفیت بهتر نه تنها مدنظر سهامداران بالقوه است، بلکه اعتماد عمومی و تنظیم‌کنندگان نیز خواهان آن هستند. بحران‌های مالی عمدتاً پیرامون بخش مالی بوده است، بر خلاف سایر بخش‌های بازار، بخش مالی دارای مقررات مختلف و مخصوص به خود و چارچوب گزارشدهی مالی است (کاناگارام ۲۰۱۰). لذا انتظار می‌رود که حسابرسان با دقت بیشتری حسابرسی بنگاه‌ها را انجام دهند. زیرا آن‌ها به عنوان بخشی از عدالت و انصاف بازار در نظر گرفته می‌شوند. هدف از ارائه این مقاله بیان نمودن طرف تقاضای خدمات حسابرسی و نحوه ارتباط سازوکارهای راهبری شرکتی همراه با معرفی عامل زنان در هیئت مدیره با تقاضای خدمات حسابرسی است. از آن جا که سهامداران هیئت مدیره را انتخاب می‌کنند و آنان مسئول تعیین حسابرسان مستقل هستند، لذا به منظور ارائه صورتهای مالی منطبق با آخرین استانداردهای حسابداری و همچنین اظهار نظر منصفانه نسبت به عملکرد هیات مدیره، سعی در بکارگیری خدمات با کیفیت حسابرسان مستقل می‌کنند.

تقاضا و عرضه خدمات حسابرسی

مدیران برای انجام حسابرسی باکیفیت انگیزه دارند، چون منعکس‌کننده شفافیت و اطمینان بیشتر به صورتهای مالی و افشاهای تبیینی است؛ و این موضوع، مشکلات اطلاعات نامتقارن را کاهش می‌دهد (جنسون و مک‌لینگ ۱۹۷۶). این امر نشان می‌دهد که مدیریت همسو و در خدمت منافع سهامداران است که خود هزینه‌های تضاد نمایندگی را حداقل می‌سازد. همچنین می‌توان گفت در سرتاسر دنیا ریسک فزاینده و تهدید بین‌المللی علیه موسسات حسابرسی وجود دارد. دعاوی و مطالبات فقط به شرکت‌های سهامی محدود نیستند. ناظران و تصفیه‌کنندگان شرکت‌ها نیز از طرف سرمایه‌گذاران دعوایی را طرح می‌کنند که به تسویه حساب‌های سنگین منجر می‌شوند (غافرا و اوسالیوان، ۲۰۱۷).

چارچوب کنترلی و سازوکارهای موثر راهبری شرکتی خواستار کیفیت بیشتر حسابرسی هستند که منجر به افزایش تقاضای حسابرسی می‌شود. محیط کنترلی ضعیف می‌تواند حسابرسان مستقل را به ارزیابی ضعیف صاحبکاران با هزینه‌های بالای حسابرسی سوق دهد. از دیدگاه تقاضا، شرکت‌هایی با رشد بالقوه زیاد و اعضای هیئت مدیره مستقل خواستار حسابرسی با کیفیت هستند. این موضوع توسط بلیس در سال ۲۰۱۱ مورد حمایت قرار گرفت و بیان کرد که اعضای مستقل هیئت مدیره تمایل بیشتری به کیفیت حسابرسی دارند که منجر به کار بیشتر توسط حسابرسان مستقل و در نتیجه افزایش تقاضای خدمات حسابرسی می‌شود. اندازه شرکت می‌تواند بر خدمات حسابرسی تاثیر گذار باشد. شرکت‌های بزرگ با اعضای فعال نیازمند سطح بالاتری از تعهد و تضمین از سوی حسابرسان مستقل هستند که این امر منجر به افزایش خدمات حسابرسی می‌شود (ویسواناتان و کریشنان ۲۰۰۹). در حالی که از دیدگاه عرضه، بانکها و شرکتها با حجم وسیع تراکنش، برآوردهای حیاتی و مهم، مشارکت

در وظایف مختلف نیازمند بررسی بیشتر از سوی حسابرسان مستقل هستند که منجر به افزایش در خدمات حسابرسی می‌گردد (فیلدز ۲۰۰۴). از سوی دیگر، بانکها و شرکت‌های فعال در زمینه استفاده از برآوردهای حسابداری مهم، در رتبه بالاتری جهت جبران افزایش ریسک در ارزیابی سرمایه گذاران و سایر ذینفعان خود قرار دارند. وجود اعضای هیئت مدیره و کمیته حسابرسی مستقل می‌تواند نشانگر شرکتی سالم باشد که حسابرسان را به تحمیل هزینه‌های کمتر و کیفیت مناسب سوق می‌دهد (هاینس ۲۰۱۵).

ویژگی‌های هیئت مدیره

راهبری شرکتی عبارت از قوانین، مقررات، ساختارها، فرایندها، فرهنگ‌ها و سیستم‌هایی است که موجب دستیابی به هدفهای پاسخگویی، شفافیت، عدالت و رعایت حقوق ذینفعان می‌شود. همچنین سازوکارهای راهبری شرکتی، عبارت از: اندازه هیئت مدیره، مدیرعامل مستقل، وجود کمیته حسابرسی، تفکیک نقش رئیس هیئت مدیره از مدیرعامل، استقلال هیئت مدیره و تنوع جنسیت هیئت مدیره، می‌باشند.

اندازه هیئت مدیره: هیئت مدیره شرکتها از نظر سابقه و زمینه تحصیلی و فنی متفاوت هستند. هیئت مدیره ای که دارای اندازه نسبتاً بزرگ است از تنوع در تجارب اعضا بهره می‌برد که این امر به افزایش در توانایی برای کنترل مدیریت کمک می‌کند. در حالی که هیئت مدیره کوچک‌تر در زمینه هماهنگی و ارتباطات بسیار موثرتر است (دی ۲۰۰۸). اندازه هیئت مدیره یک ویژگی راهبری مستقل است و به دنبال گزارشدهی با کیفیت است (اندرسون ۲۰۰۴). اندرسون و همکارانش در سال ۲۰۰۴ ادعا کردند هر چه اندازه هیئت مدیره بزرگتر باشد، کنترل بر فرایند گزارشدهی مالی بهتر انجام می‌شود. در همین زمینه، پژوهش‌ها نشان می‌دهد که هیئت مدیره ای با اندازه بزرگتر تمایل



بیشتری نسبت به شفافیت در گزارشدهی مالی دارد. نیازهای حسابرسی و مشاوره‌های قانونی به طور مثبت به اندازه هیئت مدیره مربوط می‌شوند که خواستار کیفیت بهتر گزارشدهی هستند. کار بیشتر از سوی حساب‌رسان مستقل در نتیجه تحقق بهتر کیفیت حسابرسی منجر به افزایش در تقاضای حسابرسی می‌گردد (گست ۲۰۰۸). کارسلو و همکارانش در سال ۲۰۰۲ مطرح کردند که هیئت مدیره بزرگتر شامل اعضای مستقل و دقیق برای سطح بالایی از تعهد و تضمین و کیفیت بهتر گزارشدهی است.

شایسته و همکاران (۱۳۹۴) در مقاله‌ای با عنوان بررسی رابطه بین راهبری شرکتی و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به بررسی توسعه پاسخگویی و مسئولیت‌های اجتماعی مدیریت شرکت‌های سهامی در ابتدای قرن ۲۱ که منجر به مطرح شدن بحث نظام راهبری شرکت‌ها گردیده است، پرداختند. در این پژوهش، رابطه میان ویژگی‌های هیئت مدیره و مالکیت نهادی به عنوان یکی از سازوکارهای نظام راهبری شرکت با کیفیت حسابرسی شرکت‌ها مورد آزمون قرار گرفتند. نتایج نشان داد که بین تمام متغیرهای مستقل و کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. وجود رابطه مثبت نشان می‌دهد که شرکت‌ها با تعداد بیشتر اعضای هیئت مدیره و شرکت‌های دارای اعضای غیر موظف به دلیل ساختار راهبری قوی‌تر، کیفیت حسابرسی، شفافیت اطلاعاتی و گزارشگری بیشتری دارند. همچنین نتایج بیان می‌داشت که در شرکت‌هایی که وظایف رئیس هیئت مدیره و مدیرعامل به خوبی از هم تفکیک شده باشد به دلیل برخورداری از نظام راهبری قوی‌تر و مسائل نمایندگی کمتر، کیفیت حسابرسی بیشتر است.

استقلال هیئت مدیره: اعضای مستقل هیئت مدیره زمانی که سهامداران برجسته حضور دارند،

اعضای مستقل هیئت مدیره نسبت به اعضای اجرایی تمایل بیشتری برای کسب نتیجه حسابرسی بهتر دارند (کارسلو و نیل ۲۰۰۳). آنها صورتهای مالی معتبری را ترجیح می‌دهند که نیازمند کار با کیفیت از سوی حساب‌رسان مستقل است و این امر منجر به افزایش در تقاضای حسابرسی و خدمات با کیفیت آنها می‌گردد. کاهش هزینه نمایندگی به وجود هیئت مدیره غیر اجرایی مربوط می‌شود که دارای نقش حیاتی در کیفیت حساب‌رسان مستقل و ایجاد بسته‌های گزارشدهی بهتر است.

فشارهای ایجاد شده در بازارهای مالی پس از بحران مالی اخیر، موجب افزایش اهمیت کیفیت گزارشدهی مالی گردیده است. در این مورد می‌توان به اتکالی هیئت مدیره بر حساب‌رسان مستقل جهت اطمینان از ارائه صورتهای مالی مناسب تاکید کرد. شرکت‌هایی که توسط هیئت مدیره مستقل اداره می‌شوند، تمایل بیشتری

به اجرای برنامه‌های استراتژیک و مشارکت در فرایند نظارت، کمک می‌کنند. بطوریکه هیئت مدیره مستقل از طریق ارزیابی بهتر حساب‌رسان با کیفیت در نبود و فقدان بازار سرمایه فعال و محیط نظارتی قوی، تقاضای خدمات حسابرسی بالاتری را خواهند داشت. اعضای هیئت مدیره مستقل مراقب ثروت و اعتبار خود هستند و بر این اساس، انگیزه بیشتری نسبت به مدیران اجرایی برای نظارت بر مدیریت دارند. از آن جایی که اعضای مستقل نسبت به زبان‌های مالی و اعتباری محتاط هستند، شرکت‌هایی که دارای مدیران مستقل هستند، حساب‌رسان باکیفیت‌تری را منصوب می‌کنند (ابوت و پارکر ۲۰۰۰). حساب‌رسان با اعتماد به نفس بهتر زمانی مورد نیاز هستند که هیئت مدیره شامل اعضای مستقل تری باشد. اعضای مستقل هیئت مدیره به دنبال خدمات حسابرسی با کیفیت، جهت محافظت از اطلاعات مالی بوده و در نهایت منجر به افزایش در تقاضای خدمات حسابرسی می‌شود.

به خرید و کسب سیاست‌های بیمه ای و اثبات فرضیه بیمه در خصوص استقبال از خدمات حسابرسی دارند. شرکت‌های بزرگ حسابرسان مستقل خود را برای جلوگیری از فشار بازارهای مالی و بازرسی‌های متخصصان حفظ می‌کنند. بطوریکه این شرکت‌ها به احتمال کمتری حسابرسان مستقل ماهر را برکنار می‌کنند، زیرا هدف آن‌ها برای کیفیت مناسب حسابرسی منجر به افزایش تقاضای خدمات حسابرسی می‌شود.

بلک، کیم، جانگ و پارک (۲۰۰۹) ارتباط بین برخی از سازوکارهای راهبری شرکتی در سطح شرکت و ارزش بازار و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های کره را بررسی کردند. آنها نشان دادند که رابطه قوی و مثبتی بین سازوکارهای راهبری شرکتی در کره و ارزش بازار شرکت‌ها وجود دارد. همچنین، آنها نشان دادند که برخی از سازوکارهای راهبری شرکتی چون استقلال هیئت مدیره و وجود حسابرسی داخلی با کیفیت حسابرسی دارای رابطه معنی دار است.

زنان در هیئت مدیره: نماینده زن در هیئت مدیره، بحث جدیدی را در مورد راهبری ایجاد کرده است زیرا هیئت مدیره ای با جنسیت متنوع توجه بیشتری را به خود جلب می‌کند و این می‌تواند یک عامل قابل توجه در مورد راهبری باشد (ادورسون ۲۰۱۳). مدیران زن تعهد بیشتری داشته و کمتر خودمحور هستند و رفتار آن‌ها از هم‌تایان مرد خود متفاوت است. (هوس و سولبرگ ۲۰۰۶) در نتیجه، اثربخشی و فرایندهای راهبری هیئت مدیره از طریق تنوع جنسیت تحت تاثیر قرار می‌گیرند. زنان موفق شده اند نقش فعال خود را هنگام انجام فعالیت‌های راهبری به اثبات برسانند و توانایی خود را برای داشتن بینش بیشتر و کیفیت بهتر تصمیمات منعکس نمایند (کارسلو ۲۰۱۱). میلان و میشلون در سال ۲۰۱۱ نشان دادند که مشارکت بیشتر زنان موجب افزایش راهبری هیئت

مدیره از طریق در نظر گرفتن منافع سهامداران متعدد و بهبود نقش هیئت مدیره می‌گردد.

ظرفیت نظارت هیئت مدیره از طریق ترکیب آن تحت تاثیر قرار می‌گیرد (جان و سانبیت ۱۹۹۸). مدیران زن به شفافیت و ارائه اطلاعات با کیفیت و نظارت بر فعالیت‌های مدیریت توجه می‌کنند (گول ۲۰۱۱ پست و بیرون ۲۰۱۵). زمانی که مدیران زن در کمیته‌های حسابرسی مشارکت می‌نمایند، آن‌ها تمایل دارند تا نقش نظارتی کمیته‌ها را بهبود بخشند و هم چنین خواستار کیفیت بیشتر حسابرسی هستند. تصمیمات شرکتی و اثربخشی کمیته‌های حسابرسی با وجود مدیران زن بهتر محقق می‌شوند. رفتار ریسک پذیری زنان نقش قابل توجهی را در به حداقل رساندن گزارشدهی مالی جعلی و متقلبانه ایفا می‌کند. سطح بالای تعهد به سیاست‌ها و روندهای اخلاقی، فرصت مشارکت شرکت‌ها در گزارشدهی مالی جعلی و متقلبانه را به حداقل می‌رساند. در همین زمینه شیانگ و شین (۲۰۱۷) بیان کردند که زمینه حرفه ای و آکادمیک مدیران زن کمیته حسابرسی با درخواست برای کیفیت بهتر حسابرسی در ارتباط است.

اثربخشی کمیته حسابرسی

هر چه اندازه کمیته حسابرسی بزرگتر باشد، اختیار و اقتدار آن بیشتر و صاحب دانش گسترده تری است. در مقابل، کمیته‌های حسابرسی کوچک تر برای تحقق کیفیت بالای انتشار اطلاعات به حسابرسان مستقل وابسته هستند. این تفسیر نشان می‌دهد که ویژگی‌های حسابرسی مستقل و کمیته حسابرسی را می‌توان به وسیله سازوکارهای راهبری شرکتی جایگزین نمود. زمان و همکاران در سال ۲۰۱۱ به این نتیجه رسیدند که رابطه مثبتی بین اندازه و کیفیت کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل داخلی وجود دارد زیرا کمیته حسابرسی بزرگتر و با کیفیت موجب بهبود اثربخشی و مدیریت منابع می‌شود و این امر منجر به تقاضای

بیشتر در بخش حسابرسی می‌گردد. کارسلو و همکارانش در سال ۲۰۰۳ دریافتند که از دیدگاه عرضه، حضور مستقل سرپرستان غیراجرایی در کمیته حسابرسی موجب تقویت کنترل‌های داخلی می‌شود که این امر به دلیل نیازمندی‌ها و الزامات کمتر ارزیابی برای حسابرسان مستقل منجر به هزینه‌های حسابرسی کمتر می‌شود.

طبق نظر محققین در سال ۲۰۰۷، تعداد جلسات کمیته حسابرسی به اثربخشی کمیته حسابرسی مرتبط است. همچنین بیان می‌شود که رابطه مثبت و قابل توجهی بین جلسات کمیته حسابرسی و اختصاص یک شرکت حسابرسی بزرگ وجود دارد. موفقیت و اثربخشی کمیته حسابرسی به طور مثبت به انتخاب بهتر حسابرسان متخصص مربوط می‌شود. در مقابل، با راهبری شرکتی شکننده و ضعیف، شرکت‌ها حسابرسانی با کیفیت کمتر را منصوب می‌کنند. هر چه اعضای کمیته دیدارهای بیشتری با هم داشته باشند، آن‌ها می‌توانند مسائل و مشکلات گزارشدهی مالی را به حداقل برسانند. نتایج بررسی لی و همکارانش در سال ۲۰۰۴ مبنی بر این بود که، جلسات مکرر در بین اعضای کمیته حسابرسی را می‌توان به عنوان راه و روشی برای کاهش هزینه‌های حسابرسی در نظر گرفت.

کمیته حسابرسی با تخصص و مهارت مالی، از کیفیت و استقبال بیشتری برخوردار است. وجود مهارت و تخصص مالی در کمیته حسابرسی، تاثیر مثبتی بر کیفیت حسابرسی در مورد نظریه نمایندگی و نقش آن در حل تضادهای بین مدیران و عوامل مختلف دارد. انتخاب حسابرسان مستقل و واجد شرایط به میزان قابل توجهی از طریق اثربخشی کمیته حسابرسی حاصل می‌شود. ساختار کمیته حسابرسی، اندازه کمیته حسابرسی، استقلال اعضا، مهارت مالی و تکرار جلسات و اثربخشی کمیته حسابرسی و تقاضا برای خدمات حسابرسی و کیفیت این خدمات را مشخص می‌سازد.

نتیجه‌گیری

هدف اصلی و اولیه مقررات و دستورالعمل‌های مرتبط با ضوابط و راهبری شرکتی، ارتقا و افزایش اعضای هیئت مدیره مستقل در شرکت و اثربخشی کمیته‌های حسابرسی و تقاضا برای خدمات حسابرسی و کیفیت بالای این خدمات است. بدین معنی که داشتن هیئت مدیره مستقل و کمیته‌های حسابرسی، راهبری مناسب و اطمینان بیشتر صورتهای مالی را تسهیل می‌کند. نظریه نمایندگی بیان می‌کند که در جست و جو برای گزارشدهی مالی مطمئن جهت افزایش نظارت، هیئت مدیره شرکت خواستار کیفیت بالای حسابرسی است. علاوه بر این، توصیه در مورد انتخاب حسابرسان مستقل و مرور و بازبینی حیطه حسابرسی، یافته‌های حسابرسی و نکات مدیریت از جمله مسئولیت‌های اصلی کمیته حسابرسی می‌باشد. این امر موجب می‌شود انتظار داشته باشیم که کمیته‌های حسابرسی موثر بر حیطه حسابرسی جهت اطمینان و تضمین حسابرسی بهتر تاثیر گذار باشند. استقلال حسابرسان هنگام اجرای کار حسابرسی، بر کیفیت حسابرسی تاثیر می‌گذارد. بنابراین، استقلال حسابرسان مستقل و حیطه نامحدود برای تسهیل حسابرسی با کیفیت، لازم و ضروری است. از این رو، هیئت مدیره موثر و کمیته‌های حسابرسی در ایجاد محیط حسابرسی جهت اطمینان از نظرات حسابرسی بی طرفانه، در نظر گرفته می‌شوند.

در محیط راهبری ضعیف و یا نبود آن، احتمال دستکاری حسابها و ایجاد صورتهای مالی نامناسب و بررسی نشده بسیار است. پذیرش حسابرسی و کاهش ریسک آن و سطح کار حسابرسی مورد نیاز برای انجام حسابرسی موثر، به کیفیت و نحوه پیاده سازی ضوابط راهبری شرکت مربوط می‌شود. یک شرکت دارای هیئت مدیره مستقل و کمیته حسابرسی موثر، به دنبال پوشش حسابرسی گسترده تر و کیفیت حسابرسی بهتر برای حمایت از وظیفه امانت داری و وفاداری خود می‌باشد

در حالی که نیاز به صورتهای مالی قابل اطمینان، همواره مورد تقاضا است، لذا ساختار هیئت مدیره و اثربخشی کمیته‌های حسابرسی آنها، با کیفیت بالای حسابرسی جهت کاهش ریسک و دستکاری در صورتهای مالی و حفاظت از سهامداران در مقابل سوء رفتارهای مدیریت، در ارتباط است. بطوریکه که اندازه هیئت مدیره، استقلال هیئت مدیره، مشارکت زنان در هیئت مدیره و مناسب بودن تعداد جلسات هیئت مدیره به میزان قابل توجهی با خدمات حسابرسی و کیفیت کار آنها در ارتباط هستند. به ویژه، هیئت مدیره ای با اندازه بزرگتر و استقلال بیشتر به دنبال کیفیت بالای حسابرسی برای افزایش ظرفیت نظارت و حفاظت از منافع سهامداران و گروه وسیعی از ذینفعان است. در نتیجه، این امر منجر به تقاضای حسابرسی بیشتر می‌شود. همچنین زنان در انجام وظایف امانت داری و وفاداری خود، ریسک صورتهای مالی دستکاری شده را کاهش می‌دهند زیرا آنها تمایل بیشتری به صداقت و محتاط بودن و محافظه کاری دارند. این امر شرکت‌ها را ترغیب می‌کند تا خواستار حضور زنان در هیئت مدیره برای تحقق راهبری بهتر باشد. هم چنین، راهبری بهتر و عملکرد شرکت زمانی محقق می‌شوند که هیئت مدیره متنوعی وجود داشته باشد که به ایجاد تجارب مختلف کمک کرده و فضایی را برای خلاقیت ایجاد نماید (سینگ ۲۰۰۴).

ترکیب کمیته حسابرسی، اندازه، استقلال، تعداد کارشناسان مالی و تکرار جلسات، اثربخشی آن را تعیین می‌کنند (زمان ۲۰۱۱، کالبرز و فوگارتی ۱۹۹۳). کمیته‌های حسابرسی کارآمد، اتکای بیشتری به حسابرسان مستقل برای حفظ سیستم کنترلی و حفاظت از اعتبار خود دارند. این امر نیازمند توسعه کار حسابرسی بیشتر از سوی حسابرسان مستقل است که منجر به افزایش تقاضا برای حسابرسی می‌شود. کمیته‌های حسابرسی با اعضای نسبتا مستقل تمایل بیشتری به کسب

حسابرسی با کیفیت جهت افزایش سیستم کنترل داخلی شرکت و کیفیت گزارشدهی دارند. این مسئله از رفاه سهام داران محافظت کرده (کولیر و گرگوری، ۱۹۹۶) و بدهی آن‌ها را کاهش داده و از اعتبار آن‌ها محافظت می‌کند. و موجب تشویق و ترغیب شرکتها می‌شود تا اعضای مستقل بیشتری را در کمیته‌های حسابرسی منصوب نمایند تا فرایند گزارشدهی مالی آن‌ها تسهیل شود.

تفاوت‌های فرهنگی و اقتصادی و عوامل سیاسی تاثیرگذار بر تقاضای خدمات حسابرسی و کیفیت این خدمات است. به طوری که وجود سازمان ناظر مستقل برای نظارت بر خدمات موسسات حسابرسی نیز، باعث افزایش استقبال از خدمات حسابرسان مستقل و کاهش ارائه اطلاعات و گزارشات متقلبانه می‌گردد. ■

منابع:

- Rabih Nehme, Mohammad Jizi, (2018) "The efficiency of corporate boards and firms' audit fees: the case of the FTSE financial institutions", Pacific Accounting Review, Vol. 30 Issue: 3, pp.297-317,
- بدیعی، حسین. حساس یگانه، یحیی. ثقفی، علی. باباجانی، جعفر (۱۳۹۸). آزمون کیفیت حسابرسی و سازوکارهای حاکمیت شرکتی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۳۱، سال هشتم، پاییز ۱۳۹۸.

فاطمه صراف: استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب.
زینب کیومرثی: دانشجوی کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب
موسی حسن‌زاده: حسابدار مستقل خبره، حسابدار رسمی.

چارچوب حسابرسی هوش مصنوعی

ترجمه و تألیف:



مهدی یزدان‌دوست

هوش مصنوعی (AI)^۱ به هزاران طریق، از کمک به شرکت‌ها در تعیین قیمت‌های محصولات تا بسط اعتبار بر اساس رفتار مشتری، در حال تحول در عملیات تجاری است. هرچند هوش مصنوعی هنوز در مرحله نوباوگی خود قرار دارد، ولی به گزارش یک مقاله تحلیلی در مجله موسسه ارنست اند یانگ (EY)، سازمان‌ها در حال استفاده از آن برای رتبه‌بندی روش‌های پول‌شویی بنا بر درجه ریسکی هستند که بر ماهیت تراکنش استوار است. سازمان‌ها در حال اتکا بر هوش مصنوعی برای پیش‌بینی سوءاستفاده‌های هزینه‌ای کارکنان بر اساس نوع هزینه و فروشندگان درگیر در آن هستند. تعجب‌آور نیست که شرکت مکنزی اند کمپانی^۲ برآورد می‌کند این فن‌آوری می‌تواند تا سال ۲۰۳۰ حدود ۱۳ میلیارد دلار در هر سال به بازده اقتصادی در سراسر جهان اضافه کند.

هر چند هوش مصنوعی در حال حاضر در برنامه‌ها و نقشه ارزیابی ریسک حسابرسی داخلی نیست، اما به‌زودی و در آینده‌ای نزدیک این اتفاق خواهد افتاد. همان‌طور که هوش مصنوعی از مرحله آزمون به سمت مرحله عملیاتی حرکت می‌کند، سازمان‌ها به شکل فزاینده‌ای از آن به‌منظور پیش‌بینی نتایجی که از تصمیم‌گیری مدیریت حمایت می‌کنند، استفاده خواهند کرد. حسابرسان داخلی باید با ارزیابی ریسک‌های هوش مصنوعی و آزمون کنترل‌های سیستمی، به مدیریت اطمینان دهند که نتایج پیش‌بینی‌شده منطقی هستند.

در این مقاله به دنبال بررسی کلی سیستم‌های هوش مصنوعی، نقش‌ها و وظایف حسابرسان به ویژه حسابرسان داخلی، آزمون‌های کنترلی حسابرسی و خاص در حوزه فن‌آوری اطلاعات در غالب یک چارچوب حسابرسی مطرح می‌شود. در ادامه به ریسک‌های حوزه هوش مصنوعی پرداخته می‌شود و نقش خطیر هیئت مدیره در

حوزه هوش مصنوعی تشریح می‌گردد. در نهایت با طرح موضوع پاسخگویی الگوریتمی، پنجره جدیدی در حوزه شفافیت شرکت‌ها باز می‌شود و با ارائه قوانین جدید وضع شده در دنیا راجع به پاسخگویی الگوریتمی، سخن به انتها می‌رسد.

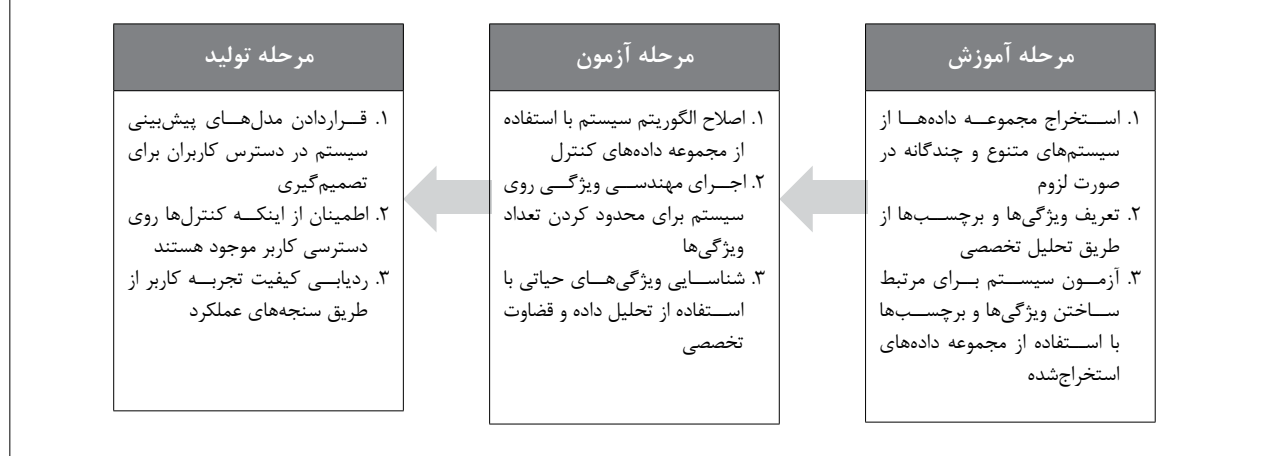
تکامل فن‌آوری

هوش مصنوعی از دو نوع فن‌آوری برای تحلیل‌های پیش‌بینانه استفاده می‌کند: سامانه‌های ایستا^۳ و یادگیری ماشین^۴. حسابرسی سیستم‌های ایستا نسبتاً ساده است، زیرا با هر تکرار سیستم، نتیجه پیش‌بینی‌شده بر اساس مجموعه داده‌های پردازش‌شده و الگوریتم موجود، استمرار خواهد داشت. اگر یک الگوریتم به‌منظور اضافه کردن ستونی از اعداد طراحی شود، صرف‌نظر از تعداد ردیف‌ها در ستون یکسان باقی می‌ماند. حسابرسان داخلی معمولاً سیستم‌های ایستا را از طریق مقایسه نتیجه مورد انتظار با نتیجه واقعی آزمون می‌کنند.

در مقابل، در سیستم‌های یادگیری ماشین چیزی مانند نتیجه مورد انتظار وجود ندارد. نتایج، مبتنی بر احتمال و نه درستی مطلق، هستند. برای مثال، نتایج یک جستجو در موتور جستجوگر گوگل، که در بالای فهرست ظاهر می‌شوند، نتایجی هستند که اکثر اوقات در جستجوهای قبلی انتخاب می‌شوند و منعکس‌کننده پر بازدیدترین (کلیک) لینک‌ها هستند، اما لزوماً انتخاب ارجح را نشان نمی‌دهند. از آنجایی‌که پیش‌بینی بر میلیون‌ها جستجوی قبلی استوار است، این احتمال که یکی از آن لینک‌های برتر یک انتخاب قابل قبول باشد، بالا است اما لزوماً قطعی نیست.

برخلاف سیستم‌های ایستا، الگوریتم گوگل، به‌خودی‌خود ممکن است تکامل یابد و وقتی همان سؤال در فواصل زمانی مختلف از آن پرسیده شود، برآیندهای متفاوتی به همراه داشته باشد. در یادگیری ماشین، سیستم "می‌آموزد" که بهترین

نمودار ۱- مراحل توسعه سیستم‌های هوش مصنوعی



ویژگی‌ها، انواع داده‌ها برای یک سیستم

که بهترین نتیجه را به وجود خواهند آورد، تعریف می‌کنند. اگر هدف سیستم علامت‌دار کردن گزارش‌های هزینه‌ای یک کارمند برای بازنگری باشد، ویژگی‌هایی انتخاب می‌شوند که به پیش‌بینی بالاترین ریسک پرداخت کمک می‌کنند. این‌ها می‌توانند دربرگیرنده ماهیت مخارج کسب‌وکار، فروشنده‌گان و مبالغ مطروحه، روز و زمان گزارش‌شده، منصب کارمند، تراکنش‌های قبلی، تأییدیه مدیریت و تأثیر بودجه‌ای باشند. یک دانشمند داده دارای تخصص در این مسئله تجاری، سطح اطمینان و مقادیر پیش‌بینانه را تعیین خواهد کرد و سپس اجازه می‌دهد تا سیستم بیاموزد، کدام خصوصیات به بهترین شکل تعیین کننده این است که کدام گزارش‌های هزینه‌ای باید علامت‌دار شوند.

برجسب‌ها، نشان‌دهنده نقاط داده‌ای هستند

که سیستم به‌منظور نام‌گذاری یک نتیجه قبلی مورد استفاده قرار خواهد داد. برای مثال، بر اساس داده‌های تاریخی، یکی از برجسب‌ها برای هزینه‌های رفاهی ممکن است "تأثیر همراه با شام در نیویورک در شب شنبه" باشد. سپس سیستم خواهد دانست که این هزینه‌ها در گذشته برای این هدف در آن شب انجام شدند و از این نقطه داده‌ها برای پیش‌بینی گزارش‌های هزینه‌ای احتمالی که

پیش‌بینی باید چه باشد و آن پیش‌بینی در تکرار بعدی سیستم جهت تعیین یک مجموعه جدید از احتمالات برآیندی مورد استفاده قرار خواهد گرفت. همین پیش‌بینی‌ناپذیری درون‌داد سیستم، ریسک حسابرسی را در نبود کنترل‌های اثربخش بر پیش‌بینی افزایش می‌دهد. به همین دلیل، حساب‌برسان داخلی باید هنگام اطمینان بخشی در مورد یک نظام تجاری هوش مصنوعی که از یادگیری ماشین برای پیش‌بینی‌های خود استفاده می‌کند، دامنه‌ای از مسائل، ریسک‌ها، کنترل‌ها و آزمون‌ها را مدنظر قرار دهند.

توسعه هوش مصنوعی

مهارت‌های لازم و استانداردهای مراقبت حرفه‌ای چارچوب بین‌المللی اقدامات حرفه‌ای، حساب‌برسان داخلی را ملزم می‌سازد تا مفاهیم و شرایط هوش مصنوعی و همچنین مراحل توسعه را هنگام برنامه‌ریزی یک حسابرسی هوش مصنوعی درک کنند (جدول "سه مرحله توسعه" در ادامه آمده است). از آن جا که داده‌ها سوخت این سامانه‌ها را تأمین می‌کنند، حساب‌برسان باید رویکردهای هوش مصنوعی نسبت به تحلیل داده، از جمله تأثیر آن‌ها بر الگوریتم سیستم و دقت آن در ایجاد احتمالات نتیجه‌ای را درک کنند.

ممکن است پیش از پرداخت نیازمند مرور دقیق باشند، استفاده خواهد کرد.

مهندسی ویژگی (خصیصه)، ویژگی‌های

انتخاب‌شده را به چند انتخاب حیاتی محدود می‌کند. یادگیری ماشین بجای تدارک یک راه‌حل درست برای یک مسئله معین، مثلاً اینکه کدام گزارش‌های مخارج تجاری دربرگیرنده خطاها یا فریبکاری هستند، این احتمال را محاسبه می‌کند که یک نتیجه معین صحیح است. در این حالت، سیستم بر اساس ویژگی‌های انتخاب‌شده محاسبه می‌کند که کدام گزارش‌های هزینه‌ای احتمالاً دربرگیرنده بالاترین احتمال خطاها یا فریبکاری هستند. سپس سیستم برآیندها را به ترتیب احتمال بصورت نزولی، رتبه‌بندی خواهد کرد.

سپس مهندسی ویژگی تعدادی از ویژگی‌های سیستم را حذف می‌کند تا دقت احتمالات نتیجه‌ای را ارتقاء بخشد. برای مثال، ماهیت هزینه، مبالغ موجود و سطح منصب کارمند ممکن است به بهترین شکل گزارش‌های مخارج تجاری پر ریسک را که نیازمند بازبینی دقیق هستند، نشان دهند.

مرحله آموزش

ملاحظات برای اصلاح سطح ارزیابی شده ریسک حسابرسی هوش مصنوعی عبارت‌اند از:

- اگر بررسی‌های سیستم به‌منظور ارزیابی اصلاحات داده‌های آموزشی، حذفیات و جدا کردن در دسترس هستند، این وضعیت باید به جلوگیری از تجمع بیش‌ازحد مجموعه داده‌ها جهت ایجاد یک نتیجه مطلوب و کاهش ریسک حسابرسی، کمک کند.
- سیستم‌های هوش مصنوعی جدید می‌توانند از مجموعه داده‌های سیستم‌های موجود به دلایل زمان و هزینه استفاده کنند. با این حال، این مجموعه داده‌ها ممکن است دربرگیرنده سوگیری باشند و انواع داده‌های لازم جهت ایجاد بهترین برآوردهای سیستم را لحاظ نکنند و در نتیجه ریسک حسابرسی را افزایش دهند.
- مجموعه داده‌های هوش مصنوعی که دربرگیرنده سوابق داده متعددی هستند باید شامل برخی خطاها باشند. در حقیقت، یک مجموعه داده بدون خطا نشان‌دهنده یک مجموعه داده بد خواهد بود، زیرا وقوع خطاها باید با نرخ طبیعی تطابق داشته باشد. برای مثال، اگر ۵٪ از گزارش‌های هزینه‌ای یک کارمند به‌صورت نادرست تکمیل شوند و داده‌های کلیدی را از دست بدهند، آنگاه مجموعه داده آموزشی باید دربرگیرنده یک فراوانی مشابه باشد، در غیراینصورت، ریسک حسابرسی افزایش می‌یابد.

مرحله آزمون

ملاحظات برای اصلاح سطح ارزیابی شده ریسک حسابرسی هوش مصنوعی عبارت‌اند از:

- اگر داوران ثالث مستقل داده‌های سیستم را آزمون کردند، اما هیچ فرآیندی به‌منظور حل اختلافات در نتایج آزمون بین داوران وجود نداشته باشد، آنگاه ریسک حسابرسی افزایش می‌یابد.
- از آنجایی که پیش‌بینی‌های سیستم بر احتمال استوار هستند، کسب نتایج کامل در آزمون غیرممکن می‌باشد. اگر اشخاص ثالث مستقلی که در حال ارزیابی نتایج آزمون هستند هیچ مسئله و مشکلی را نیابند، آنگاه ممکن است که تجمع بیش‌ازحد داده واقع شده باشد، که منجر به افزایش ریسک حسابرسی می‌شود.
- اگر سیستم جهت جلوگیری از تفاسیر نادرست به وجود آمده از روابط داده‌ای غلط، از قبیل نشان دادن گزارش‌های هزینه تجاری بر اساس جنسیت کارمند، تأیید نشده باشد، ریسک حسابرسی افزایش می‌یابد. همچنین، اگر تفسیرهای کاربر بر اساس پیش‌بینی‌های سیستم جهت اطمینان از حمایت داده‌های سیستم از تفسیر تأیید نشده باشند، ریسک حسابرسی افزایش می‌یابد.
- اگر مجموعه داده‌ها در حین آزمون قفل نشده باشند، دانشمند داده ممکن است الگوریتمی را تنظیم کند تا سهواً داده‌ها را به شکلی مغرضانه پردازش کند، که این امر ریسک حسابرسی را افزایش می‌دهد.
- اگر مجموعه داده‌ها در حین آزمایش قفل شده باشند، اما دانشمند داده قادر به بررسی پیش‌بینی واقعی سیستم برای یکپارچگی نیست، پس در نتیجه ریسک حسابرسی نیز افزایش می‌یابد.

مرحله تولید

ملاحظات برای اصلاح سطح ارزیابی شده ریسک حسابرسی هوش مصنوعی عبارت‌اند از:

- سیستم‌هایی که از مجموعه داده‌های سیستم‌های موجود (از جمله حسابرسی شده) استفاده می‌کنند، باید ریسک حسابرسی کلی را کاهش دهند و مانند سیستم‌های جدید به آزمون حسابرسی زیادی نیاز ندارند.
- سیستم‌هایی که درون‌دادها و بازده‌ها را در همه مراحل کانال داده‌ها پردازش می‌کنند، باید اعتبارسنجی تصمیمات کاربر (تحت حمایت سیستم) را تسهیل کنند و ریسک حسابرسی کلی را کاهش دهند. با این حال، اگر درون‌دادها و بازده‌های داده در یک محیط محرمانه پردازش شوند، تأیید عملیات سیستم داخلی ممکن است امکان‌پذیر نباشد. این موضوع، ریسک حسابرسی را در استخراج نتیجه نادرست در مورد منطقی بودن بازده سیستم، افزایش خواهد داد.
- اگر سنج‌های عملکرد به‌منظور اندازه‌گیری کیفیت بازده داده، پذیرش نتایج سیستم توسط کاربر و تطابق سیستم با قوانین و مقررات، استفاده شده باشند، آنگاه ریسک حسابرسی کاهش می‌یابد.
- اگر سنج‌های عملکرد بر هر دو داده‌های آموزش و تولید سیستم نظارت کنند، آنگاه ریسک حسابرسی کاهش می‌یابد.
- اگر سنج‌های عملکرد، دقت سیستم و نه صحت آن را اندازه‌گیری کنند و یک مسئله احتمالی در عملکرد سیستم را نادیده بگیرند، آنگاه ریسک حسابرسی افزایش می‌یابد.
- سیستم‌های دارای طراحی خوب، از دسترسی غیرمجاز به داده‌های سیستم بر اساس پروتکل‌های شرکت و الزامات مقرراتی جلوگیری می‌کنند و به‌طور روزانه دسترسی را برای تخلفات امنیتی پایش می‌کنند، که این امر ریسک حسابرسی را کاهش می‌دهد.

در طول مرحله تولید، زمانی که سیستم ریسک خطاها و فریبکاری را در گزارش‌های هزینه‌ای واقعی محاسبه می‌کند، ممکن است الگوریتم را بر اساس احتمالات نتایج واقعی اصلاح نماید تا دقت پیش‌بینی‌های آتی را بهبود بخشد. انجام این کار، یادگیری سیستمی مستمر را که در سیستم‌های ایستا دیده نمی‌شود، ایجاد خواهد کرد.

در توسعه سیستم‌های هوش مصنوعی، سازمان‌ها باید یک محیط کنترلی اثربخش را با گنجاندن پاسخگویی برای تبعیت از سیاست‌های شرکت، به وجود آورند. این محیط همچنین باید دربرگیرنده حفاظت‌هایی روی دسترسی کاربر به داده‌های انحصاری یا حساس و سنج‌های عملکرد جهت اندازه‌گیری کیفیت بازده سیستم و پذیرش نتایج سیستم توسط کاربر باشد.

چارچوب حسابرسی ریسک-کنترل

نه (۹) فرآیند، حسابرسی یک سیستم هوش مصنوعی را در طی مراحل آموزش، آزمون و تولید، در بر می‌گیرد. این چارچوب نشان‌دهنده حرکت برای برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی هوش مصنوعی است. همچنین ارزیابی ریسک کنترل‌های مورد انتظار و آزمون‌های حسابرسی داخلی بعدی را هدایت می‌کند. ممکن است حساب‌رسان داخلی بر اساس بررسی اولیه خود از سیستم هوش مصنوعی تحت حسابرسی، از جمله درک کافی از فرآیند توسعه سیستم و تجزیه و تحلیل ریسک‌ها و کنترل‌های سیستم، نیاز به اصلاح و تعدیل رویه‌ها داشته باشند. علاوه بر این، با تکمیل و مستندسازی بیشتر این حسابرسی‌ها، ممکن است اصلاح چارچوب نیز ضروری باشد. مواردی که در ادامه آمده است، شرایطی را ترسیم می‌کنند که ممکن است ریسک ارزیابی‌شده را اصلاح و همچنین کنترل‌های مورد انتظار سیستم هوش مصنوعی و بررسی در حسابرسی‌های آتی را در طول مراحل خاص توسعه، تعدیل نمایند.

سوگیری (انحراف) داده (مرحله آموزش):^۸ ممکن است استفاده از مجموعه داده‌هایی که

■ آزمون کیفیت گزارش‌های بازرسی را با تمرکز بر روی تناسب داده‌های انتخاب‌شده از مجموعه داده‌ها بررسی کنید.

جمع‌بندی داده^{۱۲} (مرحله آزمون): روابط داده‌ای که به‌درستی آزمون نشده‌اند می‌توانند منجر به نتیجه‌گیری‌های سیستمی نامناسبی

**پیش‌بینی‌های سال ۲۰۱۹ موسسه
حسابرسی پی دبلو سی (PWC)
نشان می‌دهد که ۳۶٪ از مدیران
آمریکایی اطمینان دارند که
قابل اعتماد بودن سیستم‌های
هوش مصنوعی یک اولویت مهم
است و ۶۴٪ از طریق اعتبار
سنجی و نظارت در حال ارتقاء
امنیت هوش مصنوعی هستند.**

نماینده جمعیت واقعی نیستند، سوگیری را در پیش‌بینی‌های سیستم به وجود آورد. همچنین ریسک سوگیری می‌تواند از شکست در ارائه نمونه‌های مناسب برای به‌کارگیری سیستم پدیدار شود. یک کنترل برای سوگیری داده‌ها، استقرار یک فرآیند بازنگری و تأیید سیستم جهت اطمینان از این امر است که مجموعه داده‌ها و احتمالات سیستمی قابل تأییدی وجود دارند که نمایانگر شرایط واقعی داده مورد انتظار در طول عمر سیستم است. آزمون‌های حسابرسی کنترل، دربرگیرنده تضمین این امر هستند که:

■ دانشمندان داده^۹ واجد شرایط، مجموعه داده‌ها را موردبررسی و قضاوت قرار داده‌اند.
■ سطح اطمینان و مقادیر پیش‌بینانه با توجه به

دامنه داده‌ها منطقی هستند.

■ پیش‌بینی سیستم بیش‌ازحد مغرضانه نیست.

بازیابی داده^{۱۰} (مرحله آموزش): این ریسک ممکن است در شرایطی اتفاق بیفتد که توسعه‌دهندگان، داده‌های اشتباه را برای یک برنامه جدید بازیابی کنند، یا عملکرد یا نگهداری سیستم‌های موجود را با استفاده از آن مجموعه داده‌ها برای ایجاد یا به‌روزرسانی یک برنامه جدید مختل کنند. یک کنترل برای سوگیری داده‌ها، بررسی مستقل داده‌های بازیابی شده، برای سازگاری با الزامات قراردادی یا الزامات دیگر است. به علاوه، سازمان‌ها می‌توانند تعیین کنند که آیا اصلاحات در داده‌های بازیابی شده بدون تأثیرگذاری بر برنامه‌های دیگر انجام شده است. نمونه‌های آزمون‌های کنترل عبارت‌اند از:

■ ارزیابی ماهیت، زمان‌بندی و میزان آزمون‌های مستقل،
■ آزمون سوابق سایر برنامه‌های کاربردی برای مسائل مربوط به عملکرد یا نگهداری که از مجموعه داده‌های متقابل حاصل می‌شوند.

اصالت داده‌ها^{۱۱} (مرحله آموزش): مجموعه داده‌های غیرمجاز یا نامناسب می‌توانند خطر پیش‌بینی نامربوط، نادرست یا ناقص سیستم در خلال مرحله تولید را افزایش دهند. برای کنترل این ریسک، سازمان باید مجموعه داده‌ها را به‌منظور بررسی اصالت و مرتبط بودن و همچنین تطابق با توافقات قراردادی، پروتکل‌های شرکتی، یا محدودیت‌های کاربردی مورد بررسی قرار دهند. نتایج این بررسی‌ها باید مستند شده باشند. به‌منظور آزمون کنترل‌ها، حساب‌رسان باید:

■ توافق‌نامه‌های منبع داده را بررسی کنند تا اطمینان حاصل شود که استفاده از مجموعه داده با شرایط قرارداد و خط‌مشی شرکت سازگار است.

گردند که بر مفروضات نادرست راجع به داده‌ها استوار هستند. این نتیجه‌گیری می‌تواند باعث ایجاد انحراف در تصمیمات مدیریت شود. شرط کنترل این ریسک، اطمینان از این امر است که هر ویژگی سیستم دربرگیرنده داده‌هایی است که هدف آن‌ها برای استفاده تأیید شده است. توسعه‌دهندگان باید نتایج این داده‌ها را برای تفسیر نادرست، ارزیابی و آن را به شکلی مناسب تصحیح کنند. آزمون کنترل متضمن مرور تفاسیر کاربر و تصمیمات مدیریت بر اساس پیش‌بینی‌های سیستم می‌باشد. با اجرای این آزمون، سازمان‌ها می‌توانند اطمینان یابند که داده‌ها از نتایج به‌دست‌آمده و تصمیمات صورت گرفته توسط مدیریت حمایت می‌کنند.

داده‌های اضافی^{۱۳} (مرحله آزمون): با این مسئله، این ریسک وجود دارد که مجموعه‌های داده ممکن است دامنه داده واقعی را منعکس نکنند. به‌طور مشخص، داده‌های هرز ممکن است در طول آزمون سیستم پیراسته شده باشند، که منجر به وضعیتی می‌شود که الگوریتم را با یک مجموعه داده سوگیرانه تطبیق می‌دهد. این امر می‌تواند باعث شود تا سیستم به شکلی ضعیف در طول مرحله تولید پاسخ دهد. سازمان‌ها می‌توانند این ریسک را با اعتبارسنجی مجموعه‌های داده در آزمون سیستم کنترل کنند تا اطمینان یابند که نمونه‌های استفاده‌شده، نماینده همه سناریوهای ممکن هستند و اینکه مجموعه‌های داده به شکلی مناسب برای به دست آوردن نتیجه سیستمی که در حال حاضر مطلوب است، اصلاح شدند. برای آزمون این کنترل، حساب‌برسان باید همه داده‌های بیرون از محدوده، جداگانه یا رد شده را بازنگری کنند تا اطمینان یابند که:

- داده‌های مرتبط، از مجموعه داده‌ها جدا نشده‌اند.
- مجموعه داده‌ها در سراسر آزمون قفل‌شده باقی‌مانده‌اند.
- الگوریتم، داده‌ها را به شیوه‌ای غیرسوگیرانه

پردازش کرده است.

تأیید اعتبار داده^{۱۴} (مرحله آزمون): عدم موفقیت در تأیید صحت مجموعه داده‌ها از طریق سیستم‌های خودکار یا قضاوت شخص ثالث مستقل^{۱۵} می‌تواند منجر به تصمیمات مدیریتی پشتیبانی نشده یا نقض مقررات شود. یک

طبق گزارش شرکت نرم‌افزاری جنسیس، ۵۴٪ از کارفرمایان نگران نیستند که سازمان بتواند از هوش مصنوعی به‌صورت غیراخلاقی استفاده کند و تنها ۲۳٪، از یک سیاست مکث برای استفاده اخلاقی از هوش مصنوعی برخوردارند.

مثال، این است که اجازه داده شود تا داده‌های شخصی شهروندان اتحادیه اروپا (EU) خارج از اتحادیه اروپا، در تخطی از مقررات حفاظت داده عمومی اروپا، مورد دسترسی قرار گیرد. سازمان‌ها می‌توانند این ریسک را با اجرای یک فرآیند اعتبارسنجی کنترل کنند که مجموعه‌های داده را با داده‌های منبع زیربنایی مقایسه می‌کند. اگر سازمان از سیستم‌های خودکار استفاده می‌کند، باید اطمینان یابد که این فرآیند همه مسائل زیربنایی تأثیرگذار بر کیفیت بازده سیستم را آشکار می‌سازد. اگر سازمان از قضاوت شخص ثالث مستقل استفاده می‌کند، باید اطمینان یابد که این فرآیند دسترسی لازم به درونداده‌ها

و بازده‌های خام را به این اشخاص ارائه می‌دهد. برای آزمون این کنترل‌ها، حساب‌برسان داخلی باید:

- فرآیند و شرایطی را که طی آن‌ها فرآیند اعتبارسنجی رخ می‌دهد، ارزیابی کنند و اطمینان یابند که همه مجموعه داده‌های پر ریسک استفاده‌شده در این سیستم معتبر هستند،

- مجموعه داده‌های تصادفی انتخاب‌شده را با داده‌های منبع زیربنایی مطابقت دهند،
- زمانی که مجموعه داده‌ها مبتنی بر داده‌های سیستم فعلی هستند، صحت چنین داده‌هایی برای جلوگیری از ارزیابی ناقص داده‌های واقعی سیستم، در نظر گرفته می‌شود.

پردازش داده‌ها^{۱۶} (مرحله تولید): عدم موفقیت در تأیید اعتبار پردازش سیستم‌های داخلی می‌تواند منجر به بازده و تصمیمات ناسازگار، ناقص یا نادرست کاربر گردد. باین‌حال، بازبینی و اعتبارسنجی دوره‌ای داده‌های درونداد و بازده در نقاط حیاتی جریان داده‌ها می‌تواند این ریسک را تقلیل دهد و اطمینان بخشد که پردازش مطابق با طراحی سیستم صورت گرفته است. حساب‌برسان می‌توانند این کنترل را با اقدامات زیر آزمون کنند:

- بازسازی بازده داده‌ای انتخاب‌شده از همان درونداد داده‌ای جهت اعتبارسنجی برآیندهای سیستم،

- اجرای مجدد عملیات سیستم،
- استفاده از نتایج جهت ارزیابی مجدد ریسک‌های سیستم.

عملکرد داده^{۱۷} (مرحله تولید): اگر فقدان سنج‌های عملکرد جهت ارزیابی کیفیت بازده سیستم وجود داشته باشد، سازمان در کشف مسائلی که موجب رد نتایج سیستم توسط کاربر می‌شود، شکست خواهد خورد. برای مثال، یک سیستم هوش مصنوعی می‌تواند در تعیین و حل مالیات یا مقررات محیطی در فعالیت تجاری شکست بخورد. کنترل ریسک عملکرد داده

مستلزم آن است که سازمان‌ها سنجه‌هایی را جهت ارزیابی عملکرد سیستم در هر دو مراحل آموزش و تولید تعیین نمایند. این سنجه‌ها باید دربرگیرنده ماهیت و درجه مثبت‌های غلط، منفی‌های غلط و آیتم‌های از قلم افتاده باشند. بعلاوه، توسعه‌دهندگان باید یک حلقه بازخورد را برای کاربران جهت گزارش مستقیم خطاهای سیستم، در میان معیارهای عملکردی دیگر، پیاده‌سازی نمایند. برای آزمون این کنترل‌ها، حسابرسان داخلی باید:

- انحراف‌های گزارش شده از معیارهای عملکرد تعیین شده را بررسی کنند،
- یک نمونه نماینده از انحراف‌های عملکرد را جهت تأیید این امر آزمون کنند، که آیا اقدام پیگیرانه یا اصلاح سیستم مناسب بوده یا خیر؟
- تعیین کنند که آیا این اقدامات، پذیرش نتایج سیستم توسط کاربر را ارتقاء داده است یا خیر.

حساسیت داده^{۱۸} (مرحله تولید): با توجه به این موضوع، ریسک عبارت است از دسترسی غیرمجاز به اطلاعات هویتی شخصی یا داده‌های حساس دیگری که از الزامات مقرراتی تخلف می‌کنند. کنترل‌ها عبارت‌اند از اطمینان از وجود رویه‌های مستندسازی شده‌ای که دسترسی به سیستم را برای کاربران مجاز محدود می‌کنند. علاوه بر این، نظارت در حال اجرا برای تطابق لازم است. آزمون کنترل عبارت است از:

- مقایسه گزارش‌های دسترسی به سیستم با یک فهرست مستندسازی شده از کاربران مجاز،
- اطلاع‌رسانی به مدیریت در مورد استثنائات در حسابرسی.

مزیت‌های هوش مصنوعی

مانند اکثر فن‌آوری‌ها، هوش مصنوعی فرصت‌هایی را به دست می‌دهد که اگر به‌خوبی مورد استفاده قرار گیرد به فرصت و در صورت استفاده نادرست از آن، به ریسک منتهی می‌شود. لازم است به هر دو طرف سکه توجه نمود و جنبه‌های هوش مصنوعی را

برجسته کرد و همچنین هیئت‌مدیره شرکت‌ها نیز باید توجه جدی به آن داشته باشند. هوش مصنوعی می‌تواند فرآیندهای تصمیم‌گیری پیچیده را بهبود ببخشد، به همین دلیل است که یک کاتالیزور برای تحول در هر صنعت است. این موضوع باعث می‌شود تا اقدامات و برنامه‌های سنگین و وقت‌گیر به‌طور کارآمدتر و مؤثری تکمیل شوند و می‌تواند به گروه‌های مدیریتی بینش عمیق‌تری ببخشد که این موضوع تا پیش از این متصور نبود. یادگیری ماشینی نقش مهمی در مدیریت ریسک سازمانی ایفا می‌کند. هوش مصنوعی می‌تواند برای ایجاد ابزارهای پیشرفته برای نظارت و تحلیل رفتار و فعالیت‌ها در لحظه وقوع استفاده شود. از آنجا که این سیستم‌ها می‌توانند با محیط‌های ریسک‌پذیر سازگار باشند، به‌طور مداوم قابلیت‌های نظارت سازمان را در زمینه‌هایی مانند انطباق نظارت و راهبری شرکتی تقویت می‌کنند. آن‌ها همچنین می‌توانند از سامانه‌های هشدار اولیه به نظام‌های یادگیری اولیه تبدیل شوند که از تهدیدات واقعی جلوگیری می‌کنند.

تسهیل در کاهش ریسک سازمان

در حالی که هوش مصنوعی هنوز در حال توسعه است، از قبل می‌توان از آن برای کاهش ریسک در برخی حوزه‌های مهم استفاده کرد. مثلاً، یادگیری ماشینی می‌تواند از پیش‌بینی‌های آگاهانه‌تری درباره احتمال تأخیر یک فرد یا سازمان در بازپرداخت تسهیلات، پشتیبانی کند و از آن می‌توان برای ساخت مدل‌های متغیر پیش‌بینی درآمد استفاده کرد. سال‌هاست که یادگیری ماشین، تقلب در کارت‌های اعتباری را با موفقیت تشخیص داده است. بانک‌ها از سامانه‌هایی استفاده می‌کنند که از داده‌های پرداخت‌های تاریخی آموزش دیده‌اند تا بتوانند فعالیت‌های کلاهبرداری احتمالی را کنترل و معاملات مشکوک را مسدود کنند. مؤسسات مالی همچنین از طریق سامانه‌های خودکار برای نظارت بر معامله‌گران خود از طریق پیوند اطلاعات معاملاتی با سایر اطلاعات رفتاری مانند

ترافیک و حجم ایمیل‌ها، مناسب‌های تقویمی، زمان ورود و خروج به سیستم و حتی مکالمات تلفنی استفاده می‌کنند. سیستم‌های مبتنی بر هوش مصنوعی می‌توانند با ادغام تعداد زیادی از اطلاعات مختلف در مورد تأمین‌کنندگان، از محیط جغرافیایی و ژئوپلیتیکی آن‌ها گرفته تا ریسک مالی، پایداری و امتیازات مسئولیت اجتماعی شرکت خود، ریسک تأمین‌کننده را مدیریت کنند.

ریسک‌های مرتبط با پذیرش هوش مصنوعی

علیرغم این مزایا، هوش مصنوعی منبع ریسک‌های جدید و قابل توجهی است که باید مدیریت شود. برخی از ریسک‌های اصلی مرتبط با هوش مصنوعی عبارت‌اند از: سوگیری الگوریتمی، تخمین‌های بیش‌ازحد هوش مصنوعی، خطاهای برنامه‌ای، ریسک حملات سایبری به سامانه‌های هوش مصنوعی، ریسک‌ها و بدهی‌های حقوقی در نتیجه فقدان قانون و مقررات در حوزه هوش مصنوعی.

نقش هیئت‌مدیره در چارچوب نظارتی هوش مصنوعی

هیئت‌مدیره‌ها باید نحوه کارکرد فن‌آوری‌های هوش مصنوعی، چه در سازمان و چه در خارج از آن را درک کنند. آن‌ها باید اطمینان حاصل کنند که سازمان از ساختارهای مناسبی برای مدیریت مسائل اخلاقی برخوردار است. آن‌ها همچنین باید از چارچوب‌های در حال ظهور، سیاست‌ها و قوانین آگاه باشند تا اطمینان حاصل شود که کسب‌وکار آن‌ها از توازن مناسب بین شفافیت الگوریتمی و پاسخگویی برخوردار است. سرانجام، هیئت‌مدیره‌ها باید به استحکام جعبه سیاه^{۱۹} خود اعتماد کنند. سؤالات اساسی که هیئت‌مدیره‌ها باید در نظر بگیرند، عبارت‌اند از اینکه آیا هیئت‌مدیره تأثیر بالقوه هوش مصنوعی را بر الگوی کسب‌وکار سازمان، فرهنگ و استراتژی درک می‌کند؟ چگونه هیئت‌مدیره، مدیریتی چالش‌برانگیز را برای پاسخگویی استراتژیک به هر

دو فرصت ارائه شده توسط هوش مصنوعی و ریسک‌های مرتبط با آن دارد؟ چگونه سازمان از فن‌آوری هوش مصنوعی و مجموعه داده‌های جدید برای مدیریت ریسک استفاده می‌کند؟ آیا سازمان دارای استراتژی برای جذب و حفظ افراد با مجموعه مهارت‌های لازم برای مدیریت پروژه‌های خود است؟ آیا هیئت‌مدیره از مدیریت خواسته است تا تاثیر سیستم هوش مصنوعی بر عملکرد مالی شرکت و صورت‌های مالی آن را ارزیابی کند؟

پاسخگویی الگوریتمی

همان‌طور که فن‌آوری هوش مصنوعی بالغ می‌شود، سوگیری الگوریتمی در سیستم‌های هوش مصنوعی و فقدان حریم خصوصی مصرف‌کننده نگرانی‌های اخلاقی را برای رهبران تجاری، سیاستمداران و مقررات گذاران به وجود آورده است. طبق گزارش وضعیت هوش مصنوعی و خودکارسازی هوشمند، در نظرسنجی تجاری سال ۲۰۱۸ موسسه حسابرسی دیلویت، تقریباً یک‌سوم پاسخ‌دهندگان که مدیران عامل شرکت‌ها بودند، ریسک اخلاقی هوش مصنوعی را به‌عنوان یکی از سه نگرانی اصلی خود راجع به هوش مصنوعی برشمردند.

همچنین، کمیسیون تجاری فدرال آمریکا^{۲۰} (FTC)، سوگیری پنهان در مجموعه داده‌ها و الگوریتم‌های آموزشی و تأثیر آن بر مصرف‌کنندگان را در یک گزارش در سال ۲۰۱۶ با عنوان "داده‌های بزرگ: ابزاری برای شمول یا محرومیت"^{۲۱} مدنظر قرار داد. در این گزارش این‌چنین آمده که این سوگیری می‌تواند پیامدهای برنامه‌ریزی نشده‌ای روی دسترسی مصرف‌کننده به اعتبار، بیمه و اشتغال داشته باشد. یک لایحه تازه در سنای آمریکا، با عنوان "قانون پاسخگویی الگوریتمی"^{۲۲} ۲۰۱۹، به کمیسیون تجاری فدرال آمریکا دستور می‌دهد تا شرکت‌های بزرگ را ملزم به حسابرسی الگوریتم‌های هوش مصنوعی خود برای سوگیری و مجموعه داده‌های خود برای موضوعات مربوط به حریم خصوصی و همچنین تعدیل و تصحیح آن‌ها می‌نماید. این قانون در صورت تصویب، بر

شیوه‌ای که این سیستم‌ها توسعه می‌یابند و اعتبارسنجی می‌شوند، تأثیر می‌گذارد.

با توجه به این پیشرفت‌ها، برنامه حسابرسی جامع بسیاری از سازمان‌ها می‌تواند به فراتر از سروکار داشتن با تضمین صحت سیستم هوش مصنوعی و به سمت ارزیابی سازگاری با مقررات جدید حرکت کند. همچنین حساب‌رسان داخلی ممکن است نیاز داشته باشند تا آگاهی اخلاقی را برای رهبران تجاری، کشف و حذف سوگیری‌های احتمالی سیستم هوش مصنوعی را فراهم کنند. این مسئولیت‌ها ممکن است جهت‌یابی مسیر را به سمت حسابرسی اثربخش سیستم هوش مصنوعی برای حسابرسی داخلی، دشوارتر سازند. با این حال، بخش‌هایی که وارد این مسیر می‌شوند، ممکن است با بهبود یکپارچگی سیستم هوش مصنوعی و ارتقای مسئولیت حرفه‌ای همراه شوند.

پی‌نوشت‌ها:

- 1- Artificial Intelligence
- 2- McKinsey & Company
- 3- Static systems
- 4- Machine learning
- 5- Feature
- 6- Labels
- 7- Feature engineering

مهندسی ویژگی فرایند استفاده از دانش برای استخراج ویژگی‌های داده‌های خام از طریق تکنیک‌های داده‌کاوی است. از این ویژگی‌ها می‌توان برای بهبود عملکرد الگوریتم‌های یادگیری ماشین استفاده کرد. مهندسی ویژگی را می‌توان خود یادگیری ماشین‌های کاربردی در نظر گرفت.

8- Data Bias

- 9- Data Scientists
- 10- Data Recycling
- 11- Data Origin
- 12- Data Conclusion
- 13- Data Overfit
- 14- Data Validation
- 15- Independent third-party judge
- 16- Data Processing
- 17- Data Performance
- 28- Data Sensitivity

۱۹- اصطلاحی که برای توصیف یک سیستم یادگیری ماشین استفاده می‌شود. اطلاعات وارد آن می‌شوند و تصمیمات از آن خارج شده، اما فرآیندهای بین ورودی و خروجی مات هستند. بنابراین این مفهوم بیانگر پیچیدگی نظارت بر روند اجرای فرآیند است.

- 20- Federal Trade Commission
- 21-Big Data: A Tool for Inclusion or Exclusion?
- 22- Algorithmic Accountability Act of 2019

منابع:

- 1-Framing AI Audits, Dennis Applegate, Mike Koenig, Internal Auditor, December 2019
- 2- AI: a Risk and a Way to Manage Risk, EY Reporting, Issue 15, May 2018

مهدی یزدان‌دوست: کارشناس ارشد حسابداری، عضو انجمن حساب‌رسان داخلی ایران، عضو انجمن حسابداران خبره ایران، عضو باشگاه پژوهشگران جوان و نخبگان، مدرس دانشگاه

عملکرد مالیاتی فردا را بسازیم با افزایش فشارها، عملکرد مالیاتی در آستانه تغییر قرار گرفته است

از انتشارات جهانی دیلویت

مترجم:



محسن ژاله آزاد زنجانی

مقدمه

همزمان با مستولی شدن نیروهای جهانی شدن، دیجیتالی شدن، و تحولات اجتماعی، شیوه عمل شرکت‌ها نیز دچار تغییرات اساسی شده است. فشار برای تغییر عملکرد مالیاتی به حداکثر خود رسیده است. در واقع، سخت بتوان علائم تغییر را در: روی آوردن کسب و کارها به فناوری‌های شناختی در محل کار؛ در الگوهای دیجیتالی جدید که مراجع مالیاتی در سرتاسر جهان عرضه می‌کنند؛ در تقاضای مستمر رهبران شرکت‌ها برای بازدهی هرچه بهتر واحد پشتیبانی و ساختارهای هزینه؛ در نگاه موشکافانه روزافزون عموم به مالیات دهندگان شرکتی و درخواست‌ها برای شفافیت چه بیشتر آنها نادیده گرفت.

بیشتر تیم‌های مالیاتی به سبب محدودیت زمان و منابع صرفاً سخت می‌کوشند در یک دنیای در حال تغییر همچنان مطیع باقی بمانند. در حقیقت، نظرسنجی موسسه دیلویت با موضوع "گزارش‌دهی در یک دنیای دیجیتال" نشان داد که تیم‌های مالیاتی تقریباً نیمی از وقت خود را صرف تهیه و به روز کردن گزارش‌ها می‌کنند. هر چند بسیاری از عملکردهای مالیاتی به طور منظم فناوری‌های جدید را به کار می‌گیرند، آنها عموماً به یک تغییر نظارتی یا گزارش‌دهی معین واکنش نشان می‌دهند، و به جای برنامه‌های نوآورانه، راه‌حل‌های کمتر بهینه (sub-optimal) را به کار می‌بندند. افزون بر آن، عملکرد مالیاتی حوزه‌ای است که نمی‌تواند دقیقاً مردم را با همان شور و شوق بخش‌های دیگر کسب و کار به این تشویق و ترغیب کند که اگر قرار است از ناکامی‌ها درس بگیرند، پس بهتر این است که ناکامی‌ها زودتر رخ دهند. اما برخی رهبران مالیاتی، که فشار این تقاضاهای فزاینده را احساس می‌کنند، به تدریج متوجه می‌شوند که وضع فعلی دیگر خوب نیست. آنها شروع کرده‌اند به کشف و بررسی ارزشی که فناوری‌های به کار گرفته شده در سایر بخش‌های سازمان می‌توانند برای عملکرد مالیاتی آزاد کنند. آنها درمی‌یابند که این فناوری‌ها در صورتی که به درستی به کار گرفته شوند،

یکپارچه شوند، و مدیریت شوند - و در صورتی که در بستر تطبیق افراد با ماشین‌آلات به آنها نگاه شود نه در بستر تعویض افراد با ماشین‌آلات - این توانایی را دارند که به بهره‌وری‌های جدید بینجامند و چابکی و مهارت را تقویت کنند.

این گزارش هیچ الگوی عملیاتی یا فناوری معینی را برای مالیات تبلیغ و تجویز نمی‌کند. بلکه از تجارب کارشناسان حرفه‌ای موسسه دیلویت استفاده می‌کند تا برخی فشارها برای تغییر، فناوری‌های شناختی و کاربرد آنها در عملکرد مالیاتی، و گام‌های عملی برای تعیین عملکرد مالیاتی فردا را، امروز، بررسی کند.

وقت تغییر است

عملکردهای مالیاتی سال‌هاست که تحت فشار و انتقاد فزاینده بوده‌اند. فقط قوانین و مقررات مالیاتی نیستند که با سرعتی خیره‌کننده در حال تغییرند. افزون بر آن، محیطی که عملکرد مالیاتی در آن عمل می‌کند نیز به سرعت در حال رشد و نمو است. سه فشار متمایز در حال رسیدن به نقطه عطفی هستند که در آن عملکردهای مالیاتی سخت در تلاشند خود را به آن برسانند: دیجیتالی شدن کسب و کارها، تکامل مراجع مالیاتی، و تقاضای مستمر برای بازدهی در واحد پشتیبانی.

دیجیتالی شدن کسب و کار

این حقیقت که کسب و کارها با هر شکل و اندازه‌ای به فناوری‌ها و کانال‌های دیجیتال روی آورده‌اند آشکار است. و این تأثیری عمیق بر محیطی که عملکرد مالیاتی در آن واقع می‌شود، دارد. از یک طرف، رهبران مالیاتی شاهد رشد خیره‌کننده ناشی از دیجیتالی شدن در سرعت و عملکرد هستند، یعنی چیزی که سیستم‌ها و ماشین‌آلات بهتری که در همه جا و هر زمانی در دسترس‌اند، امکان آن را فراهم ساخته‌اند. و آنها ارزش آن را درک می‌کنند. از طرف دیگر، گزارش‌ها - و به شکل فزاینده‌ای تجارب شخصی - درباره عملکرد ضعیف، نگرانی‌ها درباره نقض محرمانگی داده‌ها، و

ابهام عمومی درباره اینکه این فناوری‌های جدید در بستر عملکرد مالیاتی واقعا چه معنایی دارند، به تدریج شور و شوق آنها را تعدیل کرده است.

در حالی که کسب و کارها به فناوری‌ها و الگوهای عملیاتی دیجیتال روی می‌آورند، هزینه‌ها و مخاطرات نیز افزایش می‌یابد. موسسه دیلویت با بررسی بازار به این نتیجه رسید که پنج روند دیجیتالی شدن دگرگون ساز هم اینک در حال شکل دادن به آینده حرفه مالیات هستند:

- **داده‌های حجیم.** حجم‌های بزرگی از داده‌های ساختار یافته و داده‌های غیرساختار یافته اکنون قابل دسترسی و استفاده‌اند.
- **خودکارسازی فرایند.** ربات‌ها و خودکارسازی‌ها روز به روز پیچیده‌تر می‌شوند و کسب و کارهای بیشتری به آنها روی می‌آورند.
- **تصمیم‌گیری.** تقویت قوه تصمیم‌گیری انسان از طریق محاسبات شناختی، یادگیری ماشینی، و دیگر اشکال هوش مصنوعی امکان‌پذیر شده است.
- **دموکراتیزه کردن دانش.** مجموعه‌های عظیم داده‌ها و منابع جدید دانش به طور گسترده در فضای مجازی در دسترس قرار می‌گیرد.

■ **شبکه‌های باز.** اکوسیستم‌های تعاملی جدید استعدادهای درخشان، فناوری‌ها، و مراجع درآمدی را فراهم می‌آورند.

دیجیتالی شدن کسب و کارها وضع مالیاتی را پیچیده‌تر ساخته ضمن اینکه، همزمان، جهان را کوچکتر کرده است. مثلاً این را در نظر بگیرید که دیجیتالی شدن چگونه به کسب و کارها اجازه داده است به بازارهای جدیدی دسترسی یابند بدون اینکه نیاز به سرمایه‌گذاری هنگفت داشته باشند. این، در کنار مالیات‌های دیجیتالی جدیدی که مقامات مالیاتی وضع کرده‌اند، بدون تردید زندگی رهبران مالیاتی را پیچیده کرده است. اما در عین حال، جهان به سبب دسترسی به داده‌ها و علم تجزیه و تحلیل در حال کوچکتر شدن است، که این نیز قابلیت رویت داده‌ها را در سطح ریزدانه‌ای برای مدیران مالیاتی فراهم ساخته است. یا در نظر بگیرید که سرعت و گستره ارائه الگوهای تولیدی جدید در دوره انقلاب صنعتی چهارم (Industry 4.0) چگونه بر عملکرد مالیاتی تاثیر می‌گذارد. تقریباً هر نوع تغییر در نحوه عمل کسب و کارها – مانند تغییرات در زنجیره‌های تامین، معرفی محصولات یا خدمات جدید، مخارج سرمایه‌ای اضافی، یا تولید محصول بر اساس سفارش –

می‌تواند پیامدهای مهمی بر موضع مالیاتی داشته باشد.

تحول مراجع مالیاتی

هر چند عملکردهای مالیاتی ممکن است در روی آوردن به روندهای دیجیتالی شده کند عمل کنند، مراجع مالیاتی ظاهراً روز به روز بیشتر به ارزش دیجیتال پی می‌برند و به دنبال این هستند که هر چه بیشتر بتوانند بلادرنگ گزارش‌دهی کنند. در حقیقت، شاید برای نخستین بار در تاریخ، ما وارد عرصه‌ای شده‌ایم که در آن همه مراجع مالیاتی بر سر موضع واحدی توافق دارند: دیجیتالی شدن مالیات برای همه خوب است.

محرك تحول مراجع مالیاتی چیست؟

در پی بحث‌های مجمع سازمان توسعه و همکاری اقتصادی (OECD) درباره اداره امور مالیات در پکن در سال ۲۰۱۶، موسسه دیلویت چهار "گروه" متمایز از مراجع مالیاتی موثر در دیجیتالی شدن مالیات را شناسایی و طبقه‌بندی کرد.

- **گروه سازگاری.** این گروه دیجیتالی شدن مالیات را ابزاری هوشمند و کارآمد برای گذار یک اقتصاد بزرگ "غیررسمی" به سیستم

نمایه ۱ - سیر تحول مالیات در امریکا طی ۴۰ سال گذشته	
دوره	ویژگی‌ها
۱۹۸۰: محاسبه دستی	محاسبه سفارشی مالیات، تایپ شده، ماشین‌های حساب، رایانه‌ها، و صفحات گسترده اولیه
۱۹۹۰: فرم‌های استاندارد	تکمیل به صورت دستی، تایپ شده و ارسال از طریق ایمیل، ماشین حساب و صفحات گسترده
۲۰۰۰: فرم‌های الکترونیکی	فایل‌بندی الکترونیکی اطلاعات مالیات، ضمائم ایمیل‌ها یا اسناد آپلود شده، برخی اشکال وب برای وارد کردن آنلاین داده‌ها
۲۰۰۵: فایل‌های الکترونیکی داده‌ها	فرم‌های استاندارد الکترونیکی برای فایل‌بندی، XML و XBRL و طرح SAF-T
۲۰۱۰: صورتحساب الکترونیکی	پردازش الکترونیکی صورتحساب، اقدام دولت‌ها در زنجیره صورتحساب و فایل‌های داده‌ها با اطلاعات تراز آزمایشی
۲۰۱۵: گزارشگری به‌هنگام	به کارگیری از سیستم دفترکل دریافت و پرداخت و ثبت جامع گزارشگری، بایگانی داده‌ها به صورت بلادرنگ، تخصیص مالیات به طور خودکار بدون به کارگیری فرم‌ها
۲۰۱۹: مالیات دیجیتال	داده‌های بیشتر (یا کمتر) و استفاده از هوش مصنوعی، اطلاعات فوری، پرداخت‌های بلادرنگ

منبع: تحلیل دیلویت

مالیاتی می‌داند. پیش‌بینی‌ها درباره درآمدزایی محرکه اصلی بیشتر تصمیمات درباره دیجیتالی شدن است. این گروه شامل کشورهای آمریکای جنوبی و مدیترانه می‌شود.

■ **گروه بهره‌وری.** این گروه متوجه شده است که دیجیتالی شدن مالیات می‌تواند بهره‌وری امور مالیات و مدیریت آن را بسیار بالا ببرد. این مراجع اغلب به دنبال استفاده از نفوذ فناوری موجود برای پیشبرد رویکرد دیجیتالی شدن در اقتصاد هستند. این گروه شامل کشورهای جنوب شرق آسیا، اسکندیناوی، و کشورهای سابق بالتیک می‌شود.

■ **گروه بازار در حال توسعه.** این گروه با تشویق و پشتیبانی موسسات مالی بین‌المللی مانند بانک جهانی، می‌کوشد از فناوری‌های نوین برای کمک به بازارهای در حال توسعه برای جهش به یک عرصه جدید در اداره امور مالیات بهره بگیرد. این گروه شامل کشورهای آفریقایی و آسیایی می‌شود.

■ **گروه میراث. مراجع مالیاتی این گروه نسبتاً پیشرفته و پخته‌اند.** آنها سخت در تلاشند از ارزش دیجیتالی شدن محیط‌های فناوری اطلاعات میراث، بهره‌مند شوند. این گروه شامل بازارهایی چون کانادا، فرانسه، آلمان، هلند، بریتانیا، و آمریکا می‌شود.

ناظران چندین الگو را باید بررسی کنند، و بسیاری نیز به الگوی برزیل در زمینه پذیرش زود هنگام الگوهای مالیاتی دیجیتال می‌نگرند. کسب و کارهایی که آنجا فعالیت می‌کنند نه فقط باید هر زمان که یک فعالیت مودی انجام می‌گیرد یک فُرْم Nota Fiscal Eletrônica (فاکتور الکترونیکی یا NF-e) ارائه دهند، بلکه همچنین ملزم هستند همه اطلاعات حسابداری معاملاتی خود را برای بازبینی به صورت الکترونیکی تسلیم مراجع مالیاتی بکنند. و فایل حسابرسی استاندارد سازمان توسعه و همکاری اقتصادی برای مالیات (SAF-T) به مدت بیش از یک دهه در بخش‌هایی از اروپا کاربرد داشته است. در سال ۲۰۲۰، نروژ

به شش بازار فعلی اروپا خواهد پیوست. این بازارها هم اکنون مالیات دهندگان شرکتی را ملزم کرده‌اند که به این استاندارد بین‌المللی برای مبادلات الکترونیکی داده‌ها با مقامات مالیاتی پایبند باشند. سایر حوزه‌های اصلی فعالیت که هدفشان بهبود روند دیجیتالی شدن مراجع مالیاتی است در سطح سازمان توسعه و همکاری اقتصادی ادامه دارد.

سایر دولت‌ها و مراجع مالیاتی نیز در تلاشند از قافله عقب نمانند. در ژوئیه ۲۰۱۷، اسپانیا سیستم ارائه فوری اطلاعات را تقدیم کرد، که برخی مالیات دهندگان را ملزم می‌کرد در ارتباط با صورتحساب‌های مالیات بر ارزش افزوده به صورت بلادرنگ گزارش‌دهی کنند. ایتالیا شرطی را برای برخی مالیات دهندگان وضع کرد تا از طریق پلتفرم سیستم تبادل (Sdi) از اول ژانویه ۲۰۱۹ صورتحساب‌های الکترونیکی خود را بفرستند. لهستان نیز قرار است در سال ۲۰۱۹ اطلاعات مالیات بر ارزش افزوده را با SAF-T تعویض کند. به رغم پیشرفت نسبتاً ناچیز برخی مراجع مالیاتی پخته‌تر، بسیاری از سایر مراجع مالیاتی سرتاسر جهان بر اساس یک راهبرد مالیات دیجیتال عمل می‌کنند.

نخستین بار نیست که مراجع مالیاتی برای مدیریت بهتر امور مالیاتی و گزارش کردن آن از فناوری‌های نوین استفاده کرده‌اند. اما تاریخ اخیر حاکی است این موج دیجیتالی شدن روابط میان مراجع مالیاتی و مالیات دهندگان را به صورت بنیادی تغییر خواهد داد. در واقع، تقاضاهای روزافزون مراجع مالیاتی برای شفافیت بیشتر و دریافت به موقع‌تر اطلاعات موجب شده است عملکردهای مالیات به بررسی این بپردازند که چگونه می‌توانند در منابع داده‌های خود و سیستم‌های ERP (برنامه ریزی منابع سازمانی) هر چه بیشتر در مسیر بالادستی حرکت کنند. و این آنها را مجبور می‌کند درباره کیفیت داده‌های خود و نحوه همکاری با بخش تامین

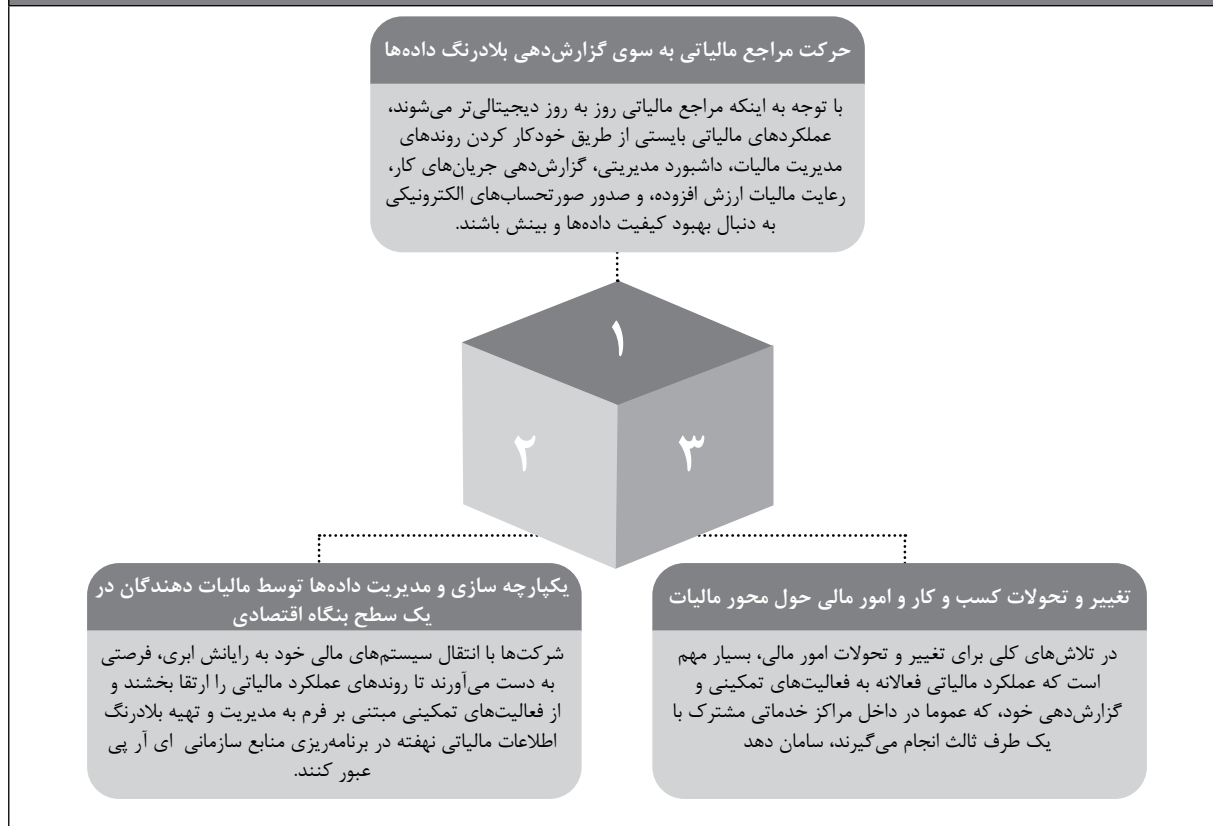
مالی و فناوری اطلاعات، نه فقط برای بهبود دسترسی بلکه همچنین برای کمک به روشن شدن هر گونه شکاف احتمالی میان داده‌های سیستم برنامه‌ریزی منابع سازمانی و داده‌های گزارش شده به مراجع مالیاتی، بسیار انتقادی‌تر بیندیشند.

تقاضای مداوم برای بهره‌وری در واحد پشتیبانی همه عملکردهای واحد پشتیبانی تحت فشار مستمر قرار دارند تا هزینه‌ها را کاهش دهند، بهره‌وری را بالا ببرند، و چابکی کلی سازمانی را ارتقا بخشند. و فعالیت‌های مالیاتی بسیاری وجود دارد که، مشروط به عملکردهای دیگر، نسبتاً دستی و غیرخودکار و تکراری است. رهبران مالی – که بسیاری پیشتر روند تغییر و تحول دیجیتال عملکرد مالی کلی را طی کرده‌اند – اکنون در جستجوی بهره‌وری‌های بالقوه در عملکرد مالیاتی هستند. برای بسیاری از سازمان‌ها، خود کسب و کار نیز در حال اعمال فشار برای بهره‌وری و چابکی بیشتر است. رهبران کسب و کارها می‌خواهند بر اساس داده‌ها تصمیم‌گیری کنند، و این تصمیمات را نیز سریع بگیرند. اگر قرار است مالیات به اجرای دستور کار رشد شرکت کمک کند، رهبران مالیاتی می‌دانند که باید خدماتی عرضه کنند که به موقع‌تر، خردمندانه‌تر، و راهبردی‌تر باشد. در عین حال، عملکرد مالیاتی در پی آن است که بخشی از بهره‌وری‌های خود را استخراج کند. واقعیت این است که – به ویژه برای سازمان‌های چندملیتی بزرگتر – روندهای مورد نیاز برای تبعیت از الزامات مالیاتی که روز به روز هم پیچیده‌تر می‌شوند منابع قابل توجهی را به مصرف می‌رساند. با افزایش فشار برای تزریق بینش مالیاتی راهبردی‌تر به کسب و کارها، رهبران مالیاتی به دنبال راههایی برای کاهش فعالیت‌های دستی خود و استفاده از منابع برای خدمات ارزش افزوده بیشتر هستند.

عملکرد مالیاتی فردا – امروز

فشار بر عملکرد مالیاتی ممکن است در حال افزایش

نمودار ۱ - سه محرک اصلی تغییردهنده عملکرد مالیاتی



می‌شوند. کلید کار درک چگونگی ارزش آفرینی هر کدام از این ابزارها و فناوری‌ها در محیط مالیاتی و بکارگیری این آگاهی در هر موقعیت منحصر به فرد است.

مالیات و فناوری‌های شناختی اتوماسیون فرایند رباتیک (RPA) چیست؟

اتوماسیون فرایند رباتیک در اساس درباره خودکارسازی فرایندهای دستی است. اتوماسیون فرایند رباتیک که اغلب رباتیکس یا رباتس نامیده می‌شود، به معنای خودکارسازی فرایندهای قاعده-بنیان با نرم‌افزاری است که از رابط کاربر استفاده می‌کند و می‌تواند با هر نرم‌افزاری، از جمله برنامه‌های کاربردی مبتنی بر وب، سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع سازمانی، و سیستم‌های پردازنده مرکزی کار کند.

متمرکز خواهند شد، در حالی که ماشین‌آلات آنها نیز بینش و آگاهی ارزشمندی درباره کسب و کار نصیب آنها خواهند کرد. در واقع، واژه با واژه‌های کلیدی در عملکرد مالیاتی خواهد بود، چرا که رهبران مالیاتی با تفکر طراحانه و با تجزیه و تحلیل و با استفاده از ماشین‌آلات، و با بهره‌مند شدن از نیروی داده‌های کاملاً ساختارمند برای خود امتیازاتی خلق می‌کنند.

در حالی که شماری از "خانواده‌های" فناوری در حال ظهورند، دو خانواده - اتوماسیون فرایند رباتیک و محاسبه شناختی - وجود دارد که ظاهراً اساسی‌ترین تغییر را در عملکرد مالیاتی در آینده نزدیک بر جا خواهند گذاشت. با این حال، بایستی توجه داشت که بزرگترین موارد کاربرد فناوری‌های نوین در مالیات زمانی خواهد بود که ابزارها و فناوری‌های متعدد با هم تلفیق و در سیستم برنامه‌ریزی منابع سازمانی به کار گرفته

باشد، اما خبر خوب این است که پیشرفت‌های فناورانه اخیر امکان یافتن راه‌حل‌های جدید را فراهم ساخته است. در حقیقت، ابزارها و فناوری‌ها از همین حالا در حال شکل دادن به سنگ بنا و ویژگی‌های عملکرد مالیاتی فردا هستند. عملکرد مالیاتی فردا به چه شکل خواهد بود؟ پیش‌بینی دقیق آن دشوار است. اما برخی ویژگی‌های کلیدی اکنون مشخص شده است. یکی از آنها این است که عملکرد مالیاتی بسیار داده-محور و بلادرنگ خواهد بود و در سطح بنگاه اقتصادی رویکردی کل‌نگرانه‌تر خواهد داشت. عملکرد مالیاتی فردا به همه منابع اطلاعات برنامه‌ریزی منابع سازمانی در سطحی بسیار ریزدانه‌ای‌تر، دقیق‌تر، و صحیح‌تر دسترسی خواهد داشت. الگوریتم‌ها تخصص و دانش مالیاتی را تقویت خواهند کرد، حال آنکه ربات‌ها با رها ساختن بشر از روندهای دستی و غیرخودکار بار اصلی را بر دوش خواهند داشت. دست‌اندرکاران حرفه‌ای امور مالیاتی بر راهبرد

این به چه دردی می خورد؟

اتوماسیون فرایند رباتیک در خودکارسازی فرایندهای دستی کنونی و تعامل با رابطهای کاربر گرافیکی بسیار عالی عمل می کند. این ویژگی آن را بالاخص برای خودکارسازی کارهای تکراری و دستی از قبیل وارد کردن گزارش ها در رایانه و جمع آوری و انتقال داده ها برای تغذیه فرایندهای پایین دستی و تجزیه و تحلیل پیشرفته بسیار ارزشمند می کند.

عملکردهای مالیاتی چگونه از اتوماسیون فرایند رباتیک استفاده می کنند؟

رهبران مالیات غیرمستقیم از اتوماسیون فرایند رباتیک برای جمع آوری داده ها، تعدیل و تنظیم، مغایرت گیری، پردازش، و فایلبندی الکترونیکی استفاده می کنند. ربات ها فایل های مبدا چندگانه را به منظور ایجاد تنظیمات خاص صلاحیت دادرسی (jurisdiction-specific adjustments)، مغایرت گیری ها و اطلاع رسانی به گروهها درباره هر نوع استثنا، و تولید فایل های خروجی استاندارد و صلاحیت دادرسی اختصاری جمع آوری و تبدیل می کنند. ربات ها سپس می توانند داده های نهایی شده را به وب سایت های مراجع مالیاتی بدهند و تاییدیه های پذیرش را رصد و مستند کنند. فرایندهای خودکار شده همچنین برای جمع آوری و مغایرت گیری داده های شرکت و تامین کننده و حصول اطمینان از گزارش دهی صحیح مالیات ارزش افزوده مورد استفاده قرار می گیرند.

یادگیری ماشین چیست؟

یادگیری ماشین درباره این است که ماشین ها بتوانند روز به روز در شناسایی الگوهای اطلاعات صحیح تر عمل کنند و سپس از این توانایی برای کمک به تصمیم گیری ها استفاده شود. این شامل فناوری هایی می شود که می توانند وظایف مختلفی را انجام دهند و/یا تکمیل کنند، به اتخاذ تصمیمات آگاهانه بهتر کمک کنند، و اهدافی را محقق کنند که به طور سنتی مستلزم هوش انسانی هستند، که نمونه آنها نیز برنامه ریزی، استدلال از روی اطلاعات نسبی یا غیرقطعی، و یادگیری است.

یادگیری ماشین به چه درد می خورد؟

یادگیری ماشین و فناوری های شناختی مرتبط برای خودکارسازی و تقویت تصمیم گیری بسیار حائز اهمیت هستند. بسیاری از فناوری های شناختی نه فقط توانایی تصمیم گیری بر اساس تاریخچه ای از داده های تصمیم گیری بشر را توسعه می دهند - آنها همچنین ظرفیت تصمیم گیری خود را با کشف "استثنائات" جدید، و کار با انسان برای حل آنها، بهبود می بخشند.

عملکردهای مالیاتی چگونه از یادگیری ماشین استفاده می کنند؟

به جای مصرف منابع انسانی روی طبقه بندی هزینه ها برای مقاصد مالیاتی، رهبران مالیات غیرمستقیم از الگوریتم های یادگیری ماشین برای رده بندی خودکار اطلاعات هزینه در دهها هزار رده بالقوه به منظور پشتیبانی از محاسبات معافیت جزئی، صرفه جویی مقادیر قابل توجهی از وقت و کاهش خطاهای بالقوه استفاده می کنند. بازشناسی نوری حروف و یادگیری ماشین به ادارات مالیاتی در بازبای اضافه پرداخت مالیات کمک می کنند و نه فقط نیاز به مغایرت گیری دستی و تجزیه و تحلیل مکرر را برطرف می سازند بلکه همچنین به بازیافت نقدینگی و کاهش احتمال پرداخت اضافه/کم در آینده کمک می کنند.

تغییر دلگرم کننده

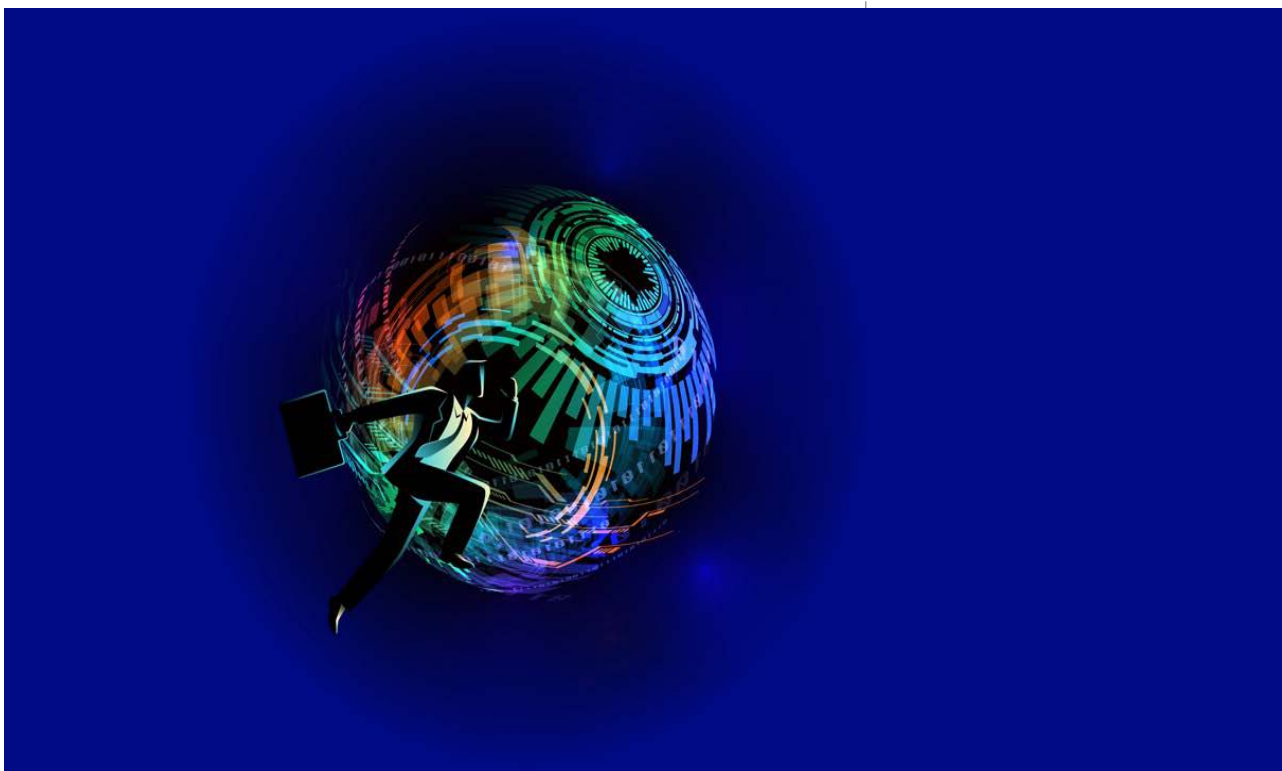
آینده کار به سرعت در حال تغییر است. و عرصه وسیعی برای فناوری وجود دارد که برای عملکرد مالیاتی ارزش آفرینی کند. با این حال، واقعیت این است که برای آزاد کردن این پتانسیل به تلاش، سرمایه گذاری، و نوآوری بسیار نیاز است. تجربه می گوید چهار حوزه کلی وجود دارد که در آنها مالیات و رهبران مالی باید به تغییرات چشمگیر سرعت ببخشند.

مهارت ها و ظرفیت ها

مردم سالهاست درباره یکپارچه کردن مهارت های فنی جدید با عملکرد مالیاتی سخن می گویند.

ابتدا هدف این بود که رهبران مالیاتی بهتر بتوانند با جامعه کسب و کار ارتباط برقرار کنند. حالا، حرکت روند به سوی توسعه مهارت هایی در چارچوب عملکرد مالیاتی است که بیشتر بر فناوری متمرکز هستند - به ویژه توسعه ظرفیت ها در حوزه هایی چون تجزیه و تحلیل، علم اطلاعات، و بهینه سازی فرآیند. در بسیاری از موارد این ممکن است به معنای به خدمت گرفتن استعداد های جدید با پس زمینه های مختلف و توانمندی های فنی متنوع باشد، اما تجربه کنونی می گوید دست اندرکاران حرفه ای فعلی امور مالیاتی می توانند - و در واقع، باید - همان هایی باشند که بسیاری از این ظرفیت های ضروری جدید را توسعه می دهند. در حالی که اتوماسیون (خودکارسازی) موجب حذف وظایف ساده و معمول می شود، حرفه ای ها نیاز خواهند داشت به فعالیت های ارزش افزای بیشتری روی آورند، که این نیز مستلزم سطح معینی از مهارت و آموزش فنی است. رهبران مالیاتی به جای اینکه دنبال یک انقلاب در ظرفیت های مالیاتی باشند باید دنبال تکامل در آن باشند.

فقط حرفه ای های جدید و مدیران سطح میانی امور مالیاتی نیستند که به تقویت مهارت ها نیاز خواهند داشت. مقامات ذی صلاح مالیاتی و سایر اعضای اکوسیستم مالیات نیز به آن نیاز دارند. مثلاً، مشاوران امور مالیات باید در نظر بگیرند که اتوماسیون چگونه نحوه کار آنها و نوع کار آنها را تغییر خواهد داد - مثلاً، آنها ممکن است بخواهند به مطالعه این بپردازند که اتوماسیون چگونه جدل و چشم انداز حسابرسی را در جاهایی مانند مکزیک و برزیل تغییر داده است. مهارت های فناوری جدید بخشی از ترکیب خواهد بود؛ به راههای جدیدی برای کار نیز نیاز خواهد بود. شناخت مهارت هایی که در عملکرد مالیاتی فردا به آنها نیاز خواهیم داشت به تفکر و تجزیه و تحلیل عمیق نیاز خواهد داشت - که اتفاقاً این نیز یک مورد دیگر برای تجزیه و تحلیل پیشرفته است. اما یک نکته روشن است: ظرفیت های مالیاتی امروز برای ایجاد ارزش برای عملکرد مالیاتی فردا کافی نیست.



الگوهای عامل

وقتی پیچیدگی عملیاتی افزایش می‌یابد و فناوری‌ها شکل تازه‌ای به نقش‌ها و مسئولیت‌های عملکرد مالیاتی می‌دهند، رهبران مالی و مالیاتی نیاز خواهند داشت که به دقت بررسی کنند چگونه الگوهای عامل جدیدی خلق کنند که از عملیات‌های فعلی پشتیبانی و آنها را پایدار کند و در عین حال حرفه‌ای‌ها را قادر سازد بر فعالیت‌های ارزش-افزوده بیشتری متمرکز شوند. خوشبختانه، فناوری‌های جدید الگوهای عامل جدیدی به وجود آورده‌اند. بازار هم اکنون از طیف متنوعی از راه‌حل‌های برون‌سپاری شده، مدیریت شده، و خدماتی ارائه کرده است که به رهبران مالیاتی فرصت می‌دهد تا برخی از فعالیت‌های مالیاتی تاکتیکی‌تر را از حوزه عملکرد مالیاتی خارج کنند. در حقیقت، بنا بر یک نظرسنجی اخیر، بیشتر مدیران مالیاتی انتظار دارند استفاده آنها از برون‌سپاری امور مالیاتی طی سال‌های آینده افزایش چشمگیری داشته باشد.

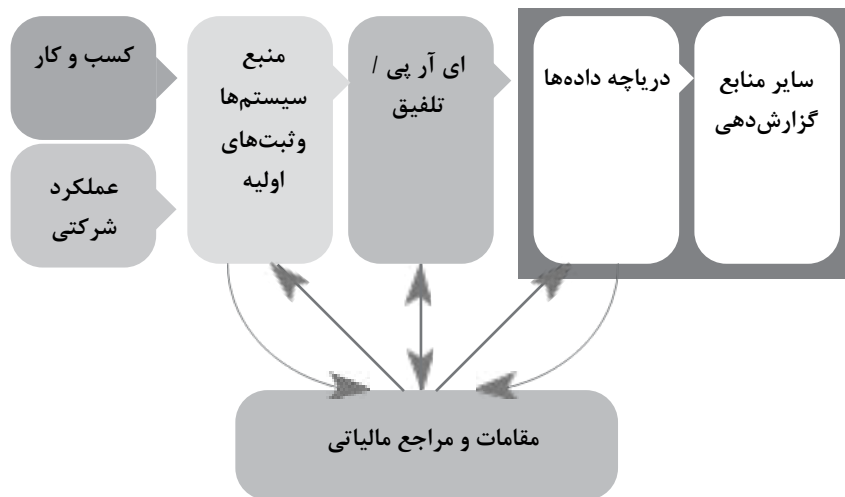
الگوهای منبع‌یابی جدیدی نیز برای امور مالیاتی ظهور خواهد کرد. همانطور که در گزارش دیلویت این سایت تحت عنوان آینده کار گفته شده است، فناوری این امکان را برای محل کار و نیروی کار فراهم ساخته است که تا فراسوی دیوارهای یک شرکت و ترازنامه‌های آن گسترش یابد. و این فرصت‌های تازه‌ای را برای رهبران مالیاتی، که در نظر دارند یک تیم آماده برای آینده بسازند، خلق کرده است. مقامات ذی صلاح مالیاتی برای بهره‌مندی موثر از فناوری نیاز خواهند داشت که خود کار را از نو طراحی کنند، و به فراسوی فرایندهایی بروند که فقط برای انسان‌ها طراحی شده‌اند تا بدین ترتیب راههایی برای تقویت همکاری ماشین-انسان پیدا کنند، از بیشترین پتانسیل هر دو بهره‌مند شوند، و کار را به فراسوی نیروهای کار جایگزین بسط دهند.

راهبرد فناوری

بیشترین ارزش فناوری‌های نوین در حوزه عملکرد مالیاتی زمانی است که فناوری‌ها و ابزارهای متعدد یکپارچه می‌شوند و در یک سیستم

برنامه‌ریزی منابع سازمانی به خدمت گرفته می‌شوند. ربات‌ها می‌توانند داده‌ها را برای تغذیه الگوریتم‌های یادگیری ماشین جمع‌آوری و تبدیل کنند؛ یادگیری ماشین می‌تواند عملکرد ربات‌ها را "مشاهده" کند و آن را بهبود ببخشد. رهبران مالی و مالیاتی بایستی تفکر بسیار کل‌نگران‌تر را درباره فناوری‌های تحت ارزیابی آغاز کنند که ببینند این فناوری‌ها چگونه ممکن است با زیرساخت‌های کنونی فناوری اطلاعات سازگار شوند. این تا حدودی مستلزم درک ظرفیت‌ها (و موانع پیش روی) فناوری فعلی در محدوده فناوری گسترده‌تر کسب و کار است. داشتن درکی روشن درباره اینکه کدام فناوری‌ها اکنون در درون سازمان (و به ویژه در حوزه عملکرد مالی) به خدمت گرفته شده‌اند، نقش کلیدی خواهد داشت. ارزیابی اینکه آیا سیستم‌های کنونی برای عملکرد مالیاتی فردا نیز کارآیی خواهند داشت، از اهمیت برابر برخوردار است. در عین حال، رهبران مالیاتی باید ارزیابی خود را از فناوری‌ها از نو سازمان دهند و بالاخص درباره موارد استفاده و نقاط ضعف آنها بیندیشند،

نمودار ۲ - جریان داده‌های مالیاتی فردا ص



و فقط به دنبال فرصتی برای بکارگیری فناوری بزرگ بعدی نباشند. آنها ابتدا باید مشکلاتی را که می‌کوشند برطرف کنند بشناسند و سپس مجموعه مناسب فناوری‌های مورد نیاز برای حل آنها را انتخاب کنند.

چارچوب‌های کنترل مالیات

هر چند امروز عملکردهای مالیاتی بیشترین وقت خود را صرف تجزیه و تحلیل و دوباره کاری روی داده‌های منبع قبل از تسلیم آنها به مراجع مالیاتی می‌کنند، نشانه‌ها حاکی از آن است که مراجع مالیاتی نیز در صددند در حوزه منابع اطلاعات بیشتر در مسیر سربالایی حرکت کنند (نمودار ۲). و این مستلزم آن خواهد بود که عملکردهای مالیاتی در باره چارچوب‌های کنترل مالیات خود تجدید نظر کنند. همان طور که نمودار ۲ نشان می‌دهد، مراجع مالیاتی دسترسی به داده‌های بلندرنگ بسیار ریزدانه‌تر را - از سیستم‌های منبع، سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع سازمانی، دریاچه‌های داده، و سایر منابع گزارش‌دهی - آغاز کرده‌اند که این نیز متصدیان عملکرد مالیاتی را مجبور می‌کند کنترل‌ها را بلندرنگ اعمال کند. با گسترش هر چه بیشتر حسابرسی‌های دیجیتال، تحلیل داده‌ها عمدتاً جای تمکین از اظهارنامه مالیاتی را خواهد گرفت و

نیاز به کیفیت بهتر داده‌ها را به وجود خواهد آورد. گزارشگری جامع‌تر برای تعیین یک موضع مالیاتی کامل ضروری خواهد شد، و استاندارد شدن هر چه بیشتر مغایرت‌گیری‌ها نیز ضرورت خواهد یافت.

هر چه مراجع مالیاتی به داده‌های منبع نزدیکتر می‌شوند، عملکرد مالیاتی می‌بایست کمتر درباره این بیندیشد که آنها چگونه می‌توانند به بازبینی داده‌ها بپردازند و بیشتر درباره این بیندیشد که آنها چگونه می‌توانند اطمینان یابند که داده‌ها در سیستم‌های منبع از همان ابتدا صحیح بوده است. بر این اساس، چارچوب‌های کنترل برای موثر ماندن می‌بایست حرکت بسیار بیشتری به سوی منبع داده‌ها داشته باشند. دست‌اندرکاران حرفه‌ای امور مالیات باید به این بیندیشند که کار را از فاصله بسیار نزدیکتری از منابع داده‌ها آغاز کنند. مالیات نیز بایستی عمیق‌تر با کسب و کار و فرایندهای عملکردی پیکارچه شود تا از استمرار تمکین مالیاتی اطمینان حاصل شود.

فرهنگ

شاید بنیادی‌ترین تغییراتی که برای حرکت در مسیر عملکرد مالیاتی فردا بایستی روی دهد به فرهنگ مربوط باشد. عملکرد مالیاتی فردا باید

نوآورانه، راهبردی، داده-محور، و چابک باشد. کمک به مردم برای کاستن از فعالیت‌های دستی مبتنی بر مقررات و صرفه‌جویی در وقت و بر عهده گرفتن نقش‌های راهبردی‌تر مستلزم نوعی تکامل فرهنگی خواهد بود. همزمان، فرهنگ کلی کسب و کار - به ویژه عملکرد مالی - نیز همزمان با حرکت عملکرد مالیاتی به سوی فعالیت‌های راهبردی‌تر بایستی تغییر کند. شراکت با ذینفعان اصلی مانند امور مالی (فاینانس) و فناوری اطلاعات اهمیت کلیدی خواهد داشت. در واقع، مالیات نه فقط در ذهن خود دست‌اندرکاران حرفه‌ای امور مالیات بلکه همچنین در ذهن تصمیم‌گیرندگان کسب و کارها و رهبران فناوری اطلاعات بایستی ارتقا یابد. برای رفع ابهام باید گفت که فناوری‌های نوین به خودی خود برای عملکرد مالیاتی ارزش ایجاد نخواهند کرد. آزاد کردن ارزش مطلوب مستلزم این خواهد بود که دست‌اندرکاران حرفه‌ای امور مالیات، شرکای مالی، شرکای فناوری اطلاعات، و کسب و کارها به بازاندیشی و بازنگری در کار، نیروی کار، و محل کار بپردازند. و این نیز مستلزم تغییری بزرگ در فرهنگ کنونی است.

شروع

عملکرد مالیاتی فردا را امروز چگونه باید مجسم

کرد؟ بدیهی است فناوری‌ها، الگوها، و ظرفیت‌های دقیق عمدتاً به بخش‌های معین صنعت، فناوری‌های مورد استفاده کنونی، نقاط ضعف، و بستری بستگی خواهد داشت که عملکرد مالیاتی در محدوده آن صورت می‌گیرد. هر شرکتی متفاوت خواهد بود. و هیچ ابزار آماده استفاده یا نقشه‌های راه استاندارد برای ارائه یک راه حل معجزه‌آسا وجود ندارد. با این حال، تجربه می‌گوید برخی گام‌ها هست که رهبران مالیاتی و مالی می‌توانند امروز بردارند تا عملکرد مالیاتی را برای فردا بهتر آماده کنند.

رصد منظم و روندهای مالیات. مراجع مالیاتی حرکت را پیش می‌برند و درباره اینکه مالیات در دهه آینده یا بیشتر چگونه تغییر و تحول خواهد یافت سیگنال‌های قوی می‌فرستند. به سرمایه‌گذاری در شناخت تغییرات نظارتی سریع در گوشه و کنار جهان ادامه دهید و همزمان با این تغییرات با مراجع مالیاتی خود به گفت‌وگو بنشینید و روابط مشارکتی با آنها برقرار کنید. و بر اساس دید خود از بازار و روندهای اصلی، به یک دیدگاه درباره اختلال دیجیتال برسید. با بهره‌گیری از سیگنال‌ها در بازار، روندهای فناوری کنونی (هم مصرف کننده و هم کسب و کارها)، و با داشتن درکی روشن از راهبرد و انتظارات دیجیتالی کلی سازمان، موضع خود را در خصوص اینکه دیجیتالی شدن و اتوماسیون چگونه بر عملکرد مالیاتی فردا تاثیر خواهد گذاشت، مشخص کنید.

الگوی عملیاتی هدف خود را مجسم کنید. رسیدن به دیدگاه عملیاتی خود برای آینده نقش کلیدی در کمک به تعریف و اجرای نقشه راه دراز مدت فناوری شما خواهد داشت. به بیرون از زیرساخت مالیات سنتی بنگرید تا به یک ارزیابی از ظرفیت‌ها و فناوری‌های موجود در کل سازمان که می‌توان از آنها استفاده کرد برسید و سپس نقشه راه دیجیتال خود را تهیه کنید، و بدانید که در دراز مدت به کجا می‌خواهید بروید، و چگونه می‌توانید با برداشتن گام‌های عملی و ممکن به آنها دست یابید. بر

سرمایه‌گذاری‌هایی تمرکز کنید که نقاط ضعف فوری را حل و فصل می‌کنند، ضمن اینکه دیدگاه دراز-مدت‌تر خود را نیز مشخص کنید.

تقویت داده‌های خود را الان شروع کنید. با توجه به اینکه عملکرد مالیاتی بر هر معامله‌ای متکی است که بر اساس داده‌های تولید شده توسط کسب و کار شکل می‌گیرد، الزامات داده‌های مالیاتی می‌تواند به شکل‌گیری الگویی در داده‌های سازمان کمک کند که از برنامه‌ریزی و تجزیه و تحلیل تقویت شده پشتیبانی خواهد کرد. فراموش نکنید که فناوری‌های نوظهور دیجیتال فقط به خوبی همان داده‌هایی هستند که باید با آنها کار کنند.

پشتیبانی داخلی به دست آورید. رشد و نمو به سوی کارکرد مالیاتی فردا مستلزم پشتیبانی گسترده کل سازمان خواهد بود. ارائه دلایل تجاری قانع کننده برای تغییر، نه فقط برای جلب پشتیبانی داخلی از برنامه‌های تغییر بلکه همچنین برای جذب سرمایه‌گذاری و پشتیبانی رهبری که در دراز-مدت‌تر ضروری خواهد بود، اهمیت حیاتی خواهد داشت. به دنبال سایر فناوری‌های اطلاعات یا طرح‌های مالی بزرگ (مانند حرکت به سوی رایانش ابری، تغییر و تحولات تامین مالی، یا اتخاذ الگوهای جدید برون‌سپاری) باشید که می‌توانند همزمان به اهداف و خواسته‌های مالیاتی شما کمک کنند.

چارچوب دیجیتال را توسعه دهید. با توجه به جایگاه امروزی بیشتر عملکردهای مالیاتی، جابجایی به سوی عملکرد مالیاتی فردا مستلزم مدیریت و رهبری تعیین کننده تغییرات خواهد بود. این فقط برای اطمینان خاطر از همراهی کارکنان و ذینفعان فعلی نیست. این برای خلق یک فرهنگ مترقی، سازگار، و آینده‌نگر در درون عملکرد مالیاتی است - فرهنگی که نه فقط موجب اطمینان خاطر در هر تصمیم‌گیری یا وظیفه می‌شود بلکه مستمراً همزمان با فشار بیرونی و تغییر الگوهای فناوری رشد می‌کند و نوآوری دارد.

در پایان، مهم است که فراموش نکنیم تغییر و تحولاتی که اطراف شما رخ می‌دهد - داده‌های به اشتراک گذاشته شده، تعامل اجتماعی، دستیاران دیجیتال، سکوها ابری، وسایل متصل به هم - چیزهایی نیستند که مردم را در برابر ماشین قرار دهند. این‌ها فقط موجب شده است همکاری و تشریک مساعی مردم و تاثیرگذاری آنها با ماشین‌ها بیشتر شود. این‌ها فقط موجب شده است معتبر شدن و مدیریت داده‌های شما، استفاده هدفمند از آنها، آزاد کردن بلادرنگ بینش‌ها، رسیدن به تصمیمات هوشمندانه، و دستیابی به نتایج تجاری بهتر - و سپس خودکارسازی و تکرار آن از راه‌های بی‌شمار در شرکتتان - شما را در موقعیت بهتری قرار دهد. مردم به تنهایی نمی‌توانند این کار را بکنند. فناوری هم به تنهایی نمی‌تواند این کار را بکند. برای این کار به همکاری مردم با ماشین در یک سیستم طراحی شده نیاز است. در حالی که فشار برای تغییر در عملکرد مالیاتی به یک نقطه جوش می‌رسد، آینده فرصت‌هایی را پیش روی رهبران مالیاتی نه فقط برای رهایی از فشار بلکه همچنین تغییر کامل وضع کنونی قرار داده است. هدف: تبدیل مالیات به یک منبع چابکی، بینش راهبردی، و حتی نوآوری است. ■

منبع:

Building the tax function of tomorrow—today, As the pressure mounts, the tax office sits at the confluence of change, Deloitte Insight, 2019

محسن ژاله آزاد زنجانی: عضو خبره انجمن حسابداران خبره ایران در شاخه‌های تخصصی حسابدار مستقل خبره، حسابدار مدیریت خبره، و حسابدار مالی خبره، حسابدار رسمی، دانشجوی دکتری حسابداری

برای اینکه مدیر بزرگی باشوید، نیازمند طرز فکر درست هستید



مسعود صادق پور

سازمانها در سراسر جهان حدود ۳۵۶ میلیارد دلار برای اقدامات مربوط به توسعه رهبری هزینه می‌کنند. این در حالی است که طی تحقیقات به عمل آمده در سال ۲۰۱۳، حدود ۷۵ درصد از آنها برنامه‌های توسعه رهبری خود را اثربخش ارزیابی نکردند. چرا سازمانها منافع زیادی از اقدامات خود و هزینه‌ای که برای برنامه‌های توسعه رهبری صرف می‌کنند، به‌دست نمی‌آورند؟ تحقیقات اخیر نشان می‌دهد این موضوع احتمالاً به این دلیل است که برنامه‌های توسعه رهبری از یک ویژگی خاص و اساسی که همان "طرز فکر" است، غافل می‌شوند؛ این که چگونه مدیران فکر می‌کنند، یاد می‌گیرند و رفتار می‌کنند.

طرز فکر لنز ذهنی مدیر است که به او دیکته می‌کند چه اطلاعاتی را برای درک و هدایت موقعیت‌هایی که با آنها مواجه می‌شود، دریافت و استفاده کند. در واقع، طرز فکر دلیل آن چه مدیر انجام می‌دهد و چرایی آن است. به عنوان مثال، طرز فکر توضیح می‌دهد چرا دو مدیر زمانی که با یک موقعیت مشابه، مانند عدم توافق با زیردست خود مواجه می‌شوند، عکس‌العمل‌های متفاوتی نشان می‌دهند. یک مدیر ممکن است این موقعیت را مانند تهدیدی ارزیابی کند که بازدارنده اختیارات وی است. ولی دیگری ممکن است به عنوان فرصتی برای یادگیری و توسعه بیشتر به آن نگاه کند. در واقع، وقتی اقدامات توسعه رهبری، طرزفکرها را نادیده می‌گیرند، از این موضوع که چگونه مدیران، مسائل و فرصت‌هایی مانند این را مشاهده و تفسیر می‌کنند، غفلت می‌ورزند.

اکنون که به اهمیت طرز فکرها واقف شدیم، حالا کدام یک باید توسط رهبران توسعه داده شوند؟ در پژوهشی که در این مقاله به طور گسترده در

علوم اجتماعی انجام شده است، چهار مجموعه متمایز از طرزفکرها شناسایی شده‌اند که بر توانایی مدیران برای درک افراد، هدایت موفق‌تر تغییر، و ایفای موثرتر نقش‌های رهبری تاثیر می‌گذارند.

طرزفکرهای رشد و ثابت^۱

"طرزفکر رشد" باوری است که افراد نسبت به تغییر استعداد، توانایی‌ها و هوش خود دارند. متقابلاً افراد با "طرزفکر ثابت" اعتقادی به این تغییر ندارند. حاصل چندین سال پژوهش نشان می‌دهد افرادی که طرزفکر رشد دارند، از نظر ذهنی آمادگی بیشتری برای پذیرش چالش‌ها دارند، از مزیت‌های بازخورد گرفتن بهره می‌برند، استراتژیهای حل مسئله موثرتری را اتخاذ می‌کنند، بازخوردهای توسعه‌دهنده به زیردستان خود ارائه می‌کنند، و پرتلاش‌تر و مصرت‌تر در پی تحقق اهداف خود هستند.

طرزفکرهای یادگیری و عملکرد^۲

"طرزفکر یادگیری" به معنی خودانگیزگی برای افزایش شایستگی خود و تسلط بر چیزهای جدید است. در حالی که "طرزفکر عملکرد" برای کسب قضاوت‌های مطلوب یا اجتناب از قضاوت‌های منفی درباره شایستگی خود، انگیزه دارد. مدیران با طرزفکر یادگیری در مقایسه با مدیران با طرزفکر عملکرد از نظر ذهنی آمادگی بیشتری برای افزایش شایستگی، یادگیری عمیق، دریافت بازخورد و خروجی بیشتر از فعالیت‌ها دارند. آنان همچنین مصر و مقاوم، تطبیق‌پذیر و منعطف، و علاقه‌مند به همکاری و مشارکت هستند و به اجرا در استانداردهای بالا تمایل بیشتری دارند.

طرزفکرهای مشورتی و اجراکننده^۴

مدیران با "طرزفکر مشورتی" پذیرش بالایی برای دریافت انواع اطلاعات به عنوان روشی



برای اطمینان از این دارند که تا حد امکان به صورت بهینه فکر و اقدام می‌کنند. مدیران با "طرزفکر اجراکننده" بیشتر بر اجرای تصمیمات تمرکز می‌کنند و این موضوع ذهن آنان را نسبت به ایده‌ها و اطلاعات جدید و متفاوت بسته نگه می‌دارد. با مقایسه این دو در می‌یابیم مدیران با طرزفکر مشورتی تصمیمات بهتری می‌گیرند. زیرا آنان منصف‌تر و دقیق‌تر هستند و کمتر در پردازش و تصمیم‌گیری یک جانبه تصمیم می‌گیرند.

طرزفکرهای ترفیع و پیشگیری^۵

مدیران با "طرزفکر ترفیع" بر بردن و به دست آوردن تمرکز می‌کنند. آنان یک هدف و مقصد ویژه را شناسایی می‌کنند و پیشروی به سوی آن را اولویت خود قرار می‌دهند. ولی مدیران با "طرزفکر پیشگیری" بر اجتناب از باخت و جلوگیری از مسائل، به هر قیمتی تمرکز می‌کنند. پژوهش‌ها نشان می‌دهد افرادی که طرزفکر ترفیع دارند، بیشتر به مثبت‌اندیشی تمایل دارند، نسبت به تغییر انعطاف بیشتری دارند، در مقابل چالش‌ها و شکست‌ها مقاوم‌تر و سرسخت‌تر هستند، و سطوح بالاتری از عملکرد و رفتارهای نوآورانه را در مقایسه با رهبرانی بروز می‌دهند که طرزفکر پیشگیری دارند.

جمع‌بندی

سازمانها با شناخت بهتر از این طرزفکرها می‌توانند برنامه‌های آموزشی رهبری خود را برای اثربخشی بیشتر متناسب کنند. مایکروسافت یک مثال خوب از سازمانی است که قدرت طرزفکرها را به عنوان یک اهرم تقویت‌کننده به کار برد. ارزش بازار و قیمت سهام مایکروسافت از سال ۲۰۰۱ تا ۲۰۱۴ تا حد زیادی یکسان باقی ماند. ولی در سال ۲۰۱۴ زمانی که ساتیا نادلا^۶ مسئولیت را به عهده گرفت، ماموریت خود را بازآفرینی رهبری و فرهنگ در مایکروسافت بنا نهاد. طرزفکرها به

2- Growth and Fixed Mindsets

3- Learning and Performance Mindsets

4- Deliberative and Implemental Mindsets

5- Promotion and Prevention Mindsets.

6- Satya Nadella

ویژه طرزفکرهای رشد تمرکز اصلی وی در زمان نوسازی مایکروسافت بودند. با این شیوه رهبری، ارزش بازار شرکت و قیمت سهام آن، بیش از سه برابر شد.

این فقط یک نمونه است که نشان می‌دهد اگر سازمانها بخواهند سرمایه‌گذاری‌هایشان در توسعه رهبری به طور کامل تسویه شود، باید توسعه طرزفکرها، به ویژه طرزفکرهای رشد، یادگیری، مشورتی و ترفیع را در اولویت اقدامات خود قرار دهند. همان طور که مدیران به توسعه هر یک می‌پردازند، روش فکر کردن، یادگیری و رفتارهای آنان نیز به طور طبیعی بهبود پیدا می‌کند. زیرا آنان موقعیت‌ها را به طور موثرتر می‌بینند و تفسیر می‌کنند. ■

پی‌نوشت‌ها:

1-Growth and Fixed Mindsets Mindset

منبع:

To Be a Great Leader, You Need the Right Mindset, Harvard Business Review, by Ryan Gottfredson and Chris Reina, January 17, 2020

مسعود صادق پور: : کارشناس ارشد مدیریت کسب و کار (MBA)، مدیرعامل شرکت هم‌پیمان همکاران سیستم در استان قزوین

معرفی مؤسسات حسابرسي

مؤسسات حسابرسي عضو جامعه حسابداران رسمي ايران در صورت درخواست کتبی می توانند شناخت نامه‌ی خود را در این بخش منتشر کنند.

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

۵ مؤسسه حسابرسي و خدمات مالی آتیه نگر



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمي ايران

- **هادی یوسف زاده** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- **مجتبی ثقفی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- **سعید وطنی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي، کارشناس رسمي دادگستری)

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

تلفن: ۸۸۵۲۸۱۹۵ و ۸۸۱۷۴۱۰۲-۲
فاکس: ۸۸۵۲۰۶۷۹

نشانی: تهران - خیابان سهرودی شمالی - خیابان سلطانی - پلاک ۱۶ - طبقه دوم - واحد ۵

info@atiehNegarAudit.ir

۳ آرمان اندیشی آگاه



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

- **محمد جعفر دهقان طرز جانی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- **رامین جهانگیری** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي، کارشناس رسمي دادگستری)
- **فرهاد مصفا** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي، کارشناس رسمي دادگستری)

خدمات: حسابرسي مالی و مالیاتی، بازرسی قانونی، مشاوره مدیریت مالی، طراحی و پیاده سازی سیستم مالی، خدمات مالی و حسابداری و مالیاتی، نظارت بر امور تصفيه، ارزیابی سهام و سهم الشرکه، داوری مالی

دفتر تهران: میدان هفت تیر، ضلع شمال شرقی، جنب فروشگاه زنجیره ای یاس، کوچه آذری، پلاک ۱۷، واحد ۴
کدپستی: ۱۵۲۴۸۴۶۷۱۵
تلفن: ۸۸۳۴۲۸۱۷-۱۸
فاکس: ۸۸۳۳۹۶۵۵

دفتر ارومیه: خیابان چهار چاد، کوی اول (هجرت)، کوچه سوم، پلاک ۲۵
کدپستی: ۵۷۱۴۷۱۷۵۵۵
تلفن: ۰۴۴-۳۲۲۲۸۲۲۲
فاکس: ۸۹۷۸۳۶۱۵

۱ مؤسسه حسابرسي آبتین روش آریا



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

- **محبوب مهدی پور بهمیری** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- **موسی حسینی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- **ناصر عسگری نائینی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- **حسین طالبی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- **مجید مختار نژاد** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- **بهمن فدوی رودسری** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- **حمیدرضا اصغری** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- **سردار بارگاهی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)

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

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

نشانی: تهران، خیابان ولیعصر بالاتر از خیابان شهید بهشتی کوچه نادر پلاک ۶ طبقه پنجم واحد ۱۸
کدپستی: ۱۵۱۱۶۴۳۹۲۷
abtinravesh@yahoo.com

۶ مؤسسه حسابرسي آریاروش

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمي ايران

- **حبیب جمعی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- **سید محمد بزرگ زاده** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- **محمد کاظم ملانک صفت** (حسابدار رسمي)

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

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

تلفن: ۸۸۶۴۴۰۴ - ۸۸۶۴۶۰۸۲۴ - ۸۸۱۹۸۳۹۶ **فاکس:** ۸۸۱۹۸۴۰۱
صندوق پستی: ۷۹۱۹-۱۵۸۷۵ **کدپستی:** ۱۹۶۸۹۵۳۶۹۱

۴ مؤسسه حسابرسي آرمان آروین پارس



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

- **سیروس شمس** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- **علی اصغر مسلمی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- **حمیدرضا ارجمندی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- **مصطفی جان نثاری** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- **جواد رانی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- **بهنام دائی مژدهی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- **محمود رجائی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- **جهانگیر ذوالفقاری** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- **علی آقا عزیزی بزرگی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي، کارشناس رسمي فوق قضائی)
- **سید مهدی تیموریان** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي، کارشناس رسمي دادگستری)

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

تلفن: ۸۸۹۳۷۳۱۹-۱۹ و ۸۸۹۹۸۲۶ **فاکس:** ۸۸۹۰۱۵۴۹
تلفکس: ۸۸۹۹۹۶۲

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

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

انجمن حسابداران خبره ایران
www.iica.ir

۲ آرشین حساب



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

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

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

تلفن: ۸۸۴۸۰۹۶۶ و ۸۸۲۸۳۷۷۰
فاکس: ۸۸۴۸۰۸۵۴

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

Email: Arshinhesab@iicpa.ir



پادکست‌های انجمن حسابداران خبره ایران
shenoto.com/ iica_ir
t.me/podcast_iica_ir

۷ مؤسسه حسابرسی آژمودگان



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

• **مهرداد آل علی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **فرهاد فرزاد** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **سید مرتضی فاطمی اردستانی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
خدمات: حسابرسی صورت‌های مالی، مالیاتی، عملیاتی، بازرسی قانونی، رسیدگی‌های ویژه و اصلاح حساب، خدمات حسابداری و مشاوره‌ای، ارزیابی سهام، طراحی سیستم‌های مالی

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

Email: info@azmoudegan.com

انجمن حسابداران خبره ایران www.iica.ir

۸ مؤسسه حسابرسی و خدمات آژمودگان کاران



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

• **مسعود بختیاری** (حسابدار رسمی)
• **علی اصغر فرخ** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **اسداله درخشانی** (حسابدار رسمی)
• **مسعود سورانی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **حدیث توکلی کوشا** (حسابدار رسمی)
• **مهدی رضائی** (حسابدار رسمی)
• **امیرحسین عبدالملکی** (حسابدار رسمی)
• **احسان شیروانی هرنندی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **رسول سعیدی** (حسابدار رسمی)

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

تلفن: ۲۲۹۲۵۹۰۱ - ۲۲۹۲۵۹۰۵ - ۲۲۹۲۵۹۰۸
نشانی: تهران - خیابان دکتر شریعتی - نبش یخچال - بن بست شریف - پلاک ۵

Email: officeazn@gmail.com
www.azn.ir

۹ مؤسسه حسابرسی آزمون سامانه

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

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

نشانی: خیابان بهارشیراز، تقاطع سهروردی جنوبی، شماره ۹۷ واحد ۸

تلفن: ۷۷۵۳۷۹۴۴ - ۷۷۶۳۷۷۳۰
فکس: ۷۷۵۲۷۴۵۸
صندوق پستی: ۱۵۷۴۵/۱۴۹
نشانی: تهران، بزرگراه آفریقا (چردن)، خیابان تور، انتهای خیابان، مجتمع رز، پلاک ۴، واحد ۱۰
تلفن: ۲۲۰۳۵۱۶۰
تلفکس: ۲۲۰۳۵۲۰۵

۱۰ مؤسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

آئین بهروش (حسابداران رسمی)



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

• **بابک دورگلی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **نادر فرهنگدینیا** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **علی بازکی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

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

تلفن: ۸۸۴۴۴۶۶۸ - ۸۸۴۴۴۲۲۳
فکس: ۸۸۴۵۲۸۶۲
نشانی: تهران - خیابان مطهری، روبروی باشگاه بانک سپه، پلاک ۲۸ - واحد ۹ جنوبی

www.abaudit.com
Email: acenbehroosh@gmail.com

۱۲ مؤسسه حسابرسی اطمینان بخش و همکاران



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

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

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

نشانی: تهران - خیابان ولیعصر - ابتدای خیابان فتحی شقایق - پلاک ۱۷ - طبقه پنجم

تلفن: ۸۸۱۰۵۳۴۷ - ۸۸۱۰۵۳۴۷ - ۸۸۱۰۵۳۴۶
فکس: ۸۸۱۰۵۳۹۰
کدپستی: ۱۴۳۳۴۴۶۶۶
www.eb-co.com
Email: info@eb-co.com

۱۳ مؤسسه حسابرسی و خدمات

مدیریت اصول پایه فراگیر



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

• **ابراهیم موسوی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **حسن صالح آبادی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **رزا صالح آبادی** (حسابدار رسمی) ACCA
• **پریناز موسوی** (حسابدار رسمی)
• **مهدی معتمدی** (حسابدار رسمی)

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

تلفن: ۸۸۷۰۴۱۱۲ - ۸۸۷۰۴۱۱۲ - ۸۸۷۰۴۱۱۲
فکس: ۸۸۷۰۴۱۱۲
صندوق پستی: ۵۹۳۵ - ۱۵۸۷۵
نشانی: میدان آرژانتین - ضلع جنوب غربی پلاک ۲۲ - ساختمان اداری صهبا - طبقه اول - واحد ۲
IACPA_Opfarageer@yahoo.com



۱۱ مؤسسه حسابرسی و خدمات مدیریت ارقام نگر آریا

(حسابداران رسمی)

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

• **حجت رهبری** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **عباس اسماعیلی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **عباس حیدری کبری** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

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

نشانی: دفتر مرکزی: تهران - میدان توحید - خیابان توحید - نبش خیابان پرچم - پلاک ۶۸

کدپستی: ۱۴۱۹۹۲۵۱۱
فکس: ۶۶۹۲۰۸۷۶
تلفن: ۶۶۹۲۰۲۶۳ - ۶۶۹۲۰۲۶۳ - ۶۶۹۲۰۲۶۳

شعبه شرق کشور - مشهد - بلوار فرامرزی عباسی، انتهای بلوار فرامرزی عباسی، نبش آزادی ۸، پلاک ۳۹، طبقه همکف

تلفن: ۰۵۱۳۶۰۹۲۰۹۲۰۳ - ۰۵۱۳۶۰۹۲۰۹۲۰۳
شعبه شمال - قائم شهر - خیابان شریعتی، مقابل جنگلبنی، طبقه فوقانی بیمه پاسارگاد

تلفن: ۰۱۱۴۲۲۷۶۱۴۸
شعبه اصفهان - سعادت آباد، کوی کارگران، کوچه اردیبهشت،

تلفن: ۰۳۱۳۶۶۳۷۹۸ - ۰۳۱۳۶۶۳۷۹۸ - ۰۳۱۳۶۶۳۷۹۸

Email: info@ariaaudit.com
www.ariaaudit.com

۱۴ مؤسسه حسابرسی ارکان سیستم

(حسابداران رسمی)



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

- **محمد شوقیان** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **عبداله شفاعت** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی، کارشناس رسمی دادگستری)
- **داود معرفتی طرانی** (حسابدار رسمی، کارشناس رسمی دادگستری)
- **افشین نخبه فلاح** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی، کارشناس رسمی دادگستری)
- **بهروز شیرخانی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **عباس لاری دشت‌بیاض** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی، کارشناس رسمی دادگستری)

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

نشانی دفتر تهران: بهجت آباد، خیابان لارستان، خیابان شهید حمیدصدر، پلاک ۳۵، واحد ۱۰، طبقه ۲
تلفن: ۸۸۰۰۴۹۴۰-۴۲-۸۸۰۰۴۹۴۰
فکس: ۸۸۰۰۴۹۴۰
ایمیل: mshoghian7@gmail.com

دفتر تبریز: خیابان آبرسان، کوی مهرگان سوم، ساختمان ۲۳، طبقه ۴، واحد ۱
تلفکس: ۰۴۱-۲۳۲۴۹۱۲۹-۰۴۱ ایمیل: arkansystem@gmail.com

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

۱۷ مؤسسه حسابرسی بهمند



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

- **معمد بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران**
 - **رضا آتش** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 - **محمد رضا آرزومند صومعه سرائی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 - **نادر رستگاری** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 - **رسول دوازده امامی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 - **احمد رضا شریفی قزوینی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 - **علی مشرقی آرائی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 - **هومن هشی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- خدمات:** حسابرسی صورت‌های مالی، مالیاتی، حسابرسی داخلی، خدمات مالی، ارزیابی سهام، مشاوره مالی و مالیاتی
- نشانی:** تهران - قائم مقام فرحانی - شماره ۱۱۴
تلفن: ۸۸۳۰۵۳۹۱-۲ و ۸۸۳۰۵۳۹۱-۱۰
فکس: ۸۸۳۴۴۶۸۵
نشانی اصفهان: شیخ صدوق شمالی، مجتمع سرو - طبقه ۳
تلفن و فکس: ۰۳۱۳۶۶۴۲۵۷۸-۰۳۱۳۶۶۳۳۹۵۶
website: www.behmand-co.com
Email: Info@behmand-co.com

انجمن حسابداران خبره ایران
www.iica.ir

۱۹ مؤسسه حسابرسی برنااندیشان رایان



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

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

نشانی: تهران، خیابان کریم خان زند، خیابان حسینی، شماره ۶۱، واحد ۲۰
تلفن: ۸۸۳۱۱۹۸۸، ۸۸۳۳۴۰۶۷، ۸۸۳۳۴۹۹۸
فکس: ۸۸۳۳۴۰۶۸

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



پادکست‌های انجمن حسابداران خبره ایران
shenoto.com/iica_ir
t.me/podcast_iica_ir

۲۰ مؤسسه حسابرسی بیات رایان



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

- **موسسه مورد تأیید انجمن حسابداران خبره رسمی انگلستان ACCA**
- **منوچهر بیات** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی، FCA)
- **ابوالقاسم مرآت** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی، FCA)
- **علیرضا جم** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی، FCA)
- **عبدالحسین رهبری** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **امیرحسین ظهیری مزروعی‌شاهی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

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

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

نشانی: تهران - خیابان ایرانشهر شمالی - نبش کریمخان زند - شماره ۲۳ طبقه دوم
تهران - خیابان مطهری بین شهید سرافراز و کوه نور - شماره ۲۳۱ طبقه سوم
bayatrayan@bayatrayan.ir

۱۵ مؤسسه حسابرسی و خدمات مدیریت بهرامدمشار



- **مجید رضا بیرجندی** (حسابدار رسمی)
- خدمات:** حسابرسی صورت‌های مالی، حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، حسابرسی داخلی، بازرس قانونی، مشاور مالی، خدمات حسابداری، تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، اصلاح حساب، ارزیابی سهام و طراحی سیستم‌های مالی.
- تلفن:** ۸۸۲۹۳۱۷۱-۶
فکس: ۸۸۳۰۹۴۰
نشانی: تهران - خیابان مطهری، خیابان فجر (چم سابق) پلاک ۲۷
کدپستی: ۱۵۹۷۸۳۱۱۶
صندوق پستی: ۱۵۹۷۵/۵۵۵۱
Email: info@behradmoshar.com

۱۸ مؤسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

(حسابداران رسمی)



- **عضو انجمن حسابداران خبره ایران**
 - **عضو جامعه حسابداران رسمی ایران**
 - **عباس اسرار حقیقی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 - **حسین فرج‌اللهی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 - **بهمن قدوی رودسری** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- خدمات:** حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرس قانونی، طراحی سیستم‌های مالی، مشاوره مالی و مالیاتی، ارزیابی سهام
- تلفن:** ۸۸۳۳۵۲۰۷-۸۸۳۲۹۷۶۱-۸۸۳۰۶۹۱۱
فکس: ۸۸۳۳۱۶۸۱
نشانی: میدان هفت‌تیر، خیابان زیرک‌زاده، شماره ۲۰، طبقه اول
کدپستی: ۱۵۷۵۷-۳۵۶۶۴

مؤسسه حسابرسی بهنود حساب



- **عضو انجمن حسابداران خبره ایران**
 - **عضو جامعه حسابداران رسمی ایران**
 - **عضو انجمن حسابرسان داخلی ایران**
 - **محمد رضا ابراهیمی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 - **مهران فرجی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی، کارشناس رسمی دادگستری)
 - **محمود واحدی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 - **رضا صالحی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 - **نظام‌الدین وفا** (حسابدار رسمی)
- خدمات:** حسابرسی و بازرس قانونی، حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملیاتی، حسابرسی داخلی، مشاوره مدیریت مالی، طراحی و پیاده‌سازی سیستم‌های مالی، خدمات مالی، بودجه‌ریزی عملیاتی، ارزیابی سهام، کارشناسی رسمی دادگستری، نظارت بر تصفیه شرکت‌ها.
- تلفن:** ۸۸۹۸۰۴۴۸-۸۸۹۸۰۴۰۲
فکس: ۸۸۹۸۰۳۷۳
نشانی: تهران - خیابان دکتر فاطمی - روبه‌روی خیابان کاج - پ ۱۳۶ - ساختمان تهران ۶۴ - طبقه پنجم جنوبی - واحد ۲۴
کدپستی: ۱۴۱۵۶۲۳۳۹۹

انجمن حسابداران خبره ایران

www.iica.ir

۲۷ مؤسسه حسابرسي و خدمات مدیریت داريا روش (حسابداران رسمي)



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمي ایران
معتد بورس و اوراق بهادار
عضو انجمن حسابران داخلی
عضو انجمن حسابداري ایران

• **شهریار دیلم صالحی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي، و کارشناس رسمي دادگستري)

• **داریوش امین نژاد** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي، و کارشناس رسمي دادگستري)

• **محمد حسن قاضی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)

• **رضا طیبی** (حسابدار رسمي)

• **سیدعلی شیرازی** (حسابدار رسمي)

• **حسن طهرانی** (حسابدار رسمي)

• **فرشید سلطانی** (حسابدار رسمي)

خدمات: حسابرسي و بازرسى قانونى صورت‌هاى مالی، مشاوره مالی و حسابرسي عملياتى، حسابرسي داخلی، حسابرسي‌هاى خاص (ویژه)، رسیدگی‌هاى بیمه‌اى شرکت‌هاى، تهیه صورت‌هاى مالی تلفیقى، خدمات حسابداری و سایر خدمات حرفه‌اى.

تلفن: ۰۱-۴۴۲۹۹۳۴ و ۰۶-۴۴۲۹۷۱۸۲

فاکس: ۴۴۲۹۷۱۹۲

نشانی: تهران- بلوار اشرفی - بالاتر از جلال آل احمد- خیابان طالقانی- پلاک ۱۲- واحدهاى ۱۴ و ۱۵ **کدپستی:** ۱۴۶۱۵۳۳۶۵

ایمیل: info@dariaravesh.com

انجمن حسابداران خبره ایران

در شبکه‌هاى اجتماعى



t.me/iica_ir



instagram.com/iica_ir



aparat.com/iica_ir



shenoto.com/iica_ir

مؤسسه حسابرسي

۲۴

تلاش ارقام



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمي ایران
معتد سازمان بورس و اوراق بهادار

• **فیروز عربزاده** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)

• **فریدون ایزدپناه** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)

• **علیرضا مصطفی زاده** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)

• **سید سعید ثنائی کرهرودی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)

خدمات: حسابرسي عملياتى- مالیاتی- بازرس قانونى- طراحی سیستم‌هاى مالی دانشگاهها و موسسات آموزش عالی- مشاوره مدیریت مالی- مشاوره کارشناسی- نظارت و مدیریت بر تصفیه- ارزیابی سهام و سهم الشرکه- داری مالی و خدماتی که توسط دادگاهها و مراجع قضائی در چهارچوب موارد بالا ارجاع و توسط حسابدار رسمي پذیرفته می‌شود و سایر موارد شورای عالی جامعه حسابداران رسمي ایران اعلام می‌گردد.

دفتر مرکزی: تهران- خیابان شهیدمطهری، خیابان لارستان، نبش خیابان عبده، ساختمان سپهر (شماره ۵)، واحد ۳۰۲

تلفکس: ۰۲۱-۸۸۸۰۶۸۷۶

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

تلفن: ۰۴۱-۳۳۳۱۲۷۷۸ و ۰۴۱-۳۳۳۳۹۹۷۱

دورنگار: ۰۴۱-۳۳۳۳۰۵۵۵

مؤسسه حسابرسي و خدمات حافظ گام

حافظ گام حسابداری رسمي Hafez Gam

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمي ایران
معتد سازمان بورس و اوراق بهادار

• **حسین شیخی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي و کارشناس رسمي دادگستري)

• **مهدی آقاجانی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)

• **سیویل احمدزاده** (حسابدار رسمي)

• **حمید خادمی** (حسابدار مستقل و حسابدار رسمي)

• **حمید چراغی کاررونی** (حسابدار رسمي)

خدمات: حسابرسي صورت‌هاى مالی و انجام وظایف بازرس قانونى، حسابرسي داخلی، حسابرسي مالیاتی، حسابرسي عملياتى، تهیه صورت‌هاى مالی تلفیقى، ارزیابی سهام، خدمات مالی و مشاوره‌اى در زمینه‌هاى مالی، حسابرسي و حرفه‌اى، طراحی و پیاده‌سازى سیستم‌هاى مالی و صنعتی و نظارت برای تصفیه شرکت‌ها

تلفکس: ۰۲۲۲۰۹۸۱، ۰۲۲۲۰۹۴۹، ۰۶۰-۲۲۹۱۲۱۵۹

نشانی: تهران- خیابان میرداماد- خیابان مصدق جنوبی- کوچه تابان- پلاک ۱۰- واحد ۱۵ **کدپستی:** ۱۵۴۹۸۳۳۱۳۹

پست الکترونیکی: hafezgam@yahoo.com

مؤسسه حسابرسي خبره

۲۶

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمي ایران

• **داود خمارلو** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)

• **نعمت‌اله علیخانی‌راد** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)

• **سیاوش سهیلی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)

خدمات: حسابرسي عملياتى، حسابرسي مالیاتی، بازرس قانونى، ارائه خدمات مشاوره‌اى و طراحی سیستم‌هاى مالی

تلفن: ۰۲۱-۸۸۸۰۴۵۱۹

فاکس: ۸۸۹۰۲۳۴۰

نشانی: خیابان ولیعصر، کوی پزشکپور (شمال) فروشگاه قدس شماره ۲۴ **کدپستی:** ۱۵۹۴۸

مؤسسه حسابرسي و خدمات

۲۱

مدیریت بیلان گوزار شگر

عضو جامعه حسابداران رسمي ایران

• **مراد مومنی** (حسابدار رسمي)

• **عارف شفقّت رودسری** (حسابدار رسمي)

• **مینو فرقان دوست حقیقی** (حسابدار رسمي)

• **حبیب رودساز** (حسابدار رسمي)

خدمات: انواع حسابرسي، خدمات مالی و حسابداری و مالیاتی، خدمات ارجاعی دادگاهها و مراجع قضائی، بازرسي قانونى، نظارت بر تصفیه، سایر خدمات با تشخیص شورای عالی، مشاوره مدیریت مالی، ارزیابی سهام و سهم الشرکه، داری مالی، طراحی و پیاده سازی سیستم مالی

شماره‌هاى تماس: ۰۲۱-۸۸۵۶۱۷۰۴، ۰۲۱-۸۸۵۶۰۸۹

فاکس: ۰۲۱-۸۸۶۸۳۸۲۶

نشانی: تهران، سعادت آباد، علامه جنوبی، شهید قیصری (۳۳ شرقی)، پلاک ۲۰، واحد ۳

email: bilan.gozarehgar@yahoo.com

Site: www.bilangozareshgar.ir

انجمن حسابداران خبره ایران

www.iica.ir

مؤسسه حسابرسي پردازش حساب هونام



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمي ایران

• **سید مصطفی شاه صاحبی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)

• **محمد حسین زواریان** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)

• **ناصر صلحی** (حسابدار رسمي)

• **علی سالم** (حسابدار رسمي)

• **منوچهر سرمدی** (حسابدار رسمي)

خدمات: حسابرسي صورت‌هاى مالی، حسابرسي داخلی، عملياتى و ویژه، ارزیابی سهام، مشاوره‌اى مالی و مالیاتی

تلفن: ۸۸۹۳۷۳۹۶-۸۸۹۳۸۱۵۸ **فاکس:** ۸۸۹۳۷۳۹۶

نشانی: تهران- فلسطین شمالی- پایین تر از بلوار کشاورز- مقابل خیابان ایتالیا- کوچه آبادیان- پلاک ۸- واحد ۲

Email: hoonamcpa@yahoo.com

مؤسسه حسابرسي تدبیر گران مستقل

۲۳

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمي ایران
معتد سازمان بورس و اوراق بهادار

• **محمود آقاجعفری** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)

• **علیرضا رسولی** (حسابدار رسمي)

• **مرتضی مصدری** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)

خدمات: حسابرسي صورت‌هاى مالی، حسابرسي مالیاتی، بازرس قانونى، طراحی و پیاده‌سازى سیستم‌هاى مالی و مالیاتی و نظارت بر امور تصفیه شرکت‌ها

تلفن: ۸۸۹۰۹۱۴۴-۸۸۹۰۲۹۹۹

فاکس: ۸۸۹۰۸۳۳۷

نشانی: تهران- خیابان استاد نجات الهی- خیابان اراک- پلاک ۷۲- واحد ۴

Email: tadbirgaranmostaghe@yahoo.com



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

- بهروز دانش (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سیدحسین عربزاده (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- میلتن ایوان کریمیان (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- منوچهر انوری زاده نائینی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سعید ربیعی (حسابدار رسمی)

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

ارزیابی سهام و سهم شرکت

تلفن: ۰۱۰-۴۴۸۴۶۶۰

فاکس: ۴۴۸۴۶۱۲

نشانی: تهران - بزرگراه نیاپش - خیابان سردار جنگل شمالی - خیابان پنج تن غربی - خیابان نشاط - کوچه سوم غربی - پلاک ۳۴

صندوق پستی: ۱۴۱۸۵/۴۸۷

www.dashiacpa.com
info@dashiacpa.com

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

- عباسعلی دهندهشتی نژاد (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 - فریبرز امین (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 - همایون مشیرزاده (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 - کریم حسین آبادی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 - امیرحسین بهرامیان (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- خدمات: حسابرسی صورتهای مالی، خدمات بازرس قانونی، حسابرسی مالیاتی، حسابرسی داخلی، خدمات حسابداری و اصلاح حساب، تهیه صورتهای مالی تلفیقی، ارزیابی سهام، مشاوره مالی و مالیاتی و سایر خدمات حرفه‌ای

تلفن: ۰۲۱-۲۲۱۳۷۷۰۷ (شماره ۱۰)

فاکس: ۲۲۱۳۷۷۰۸

نشانی: تهران: سادات آباد - بلوار پاک نژاد - بالاتر از چهارراه سرو - خیابان آسمان سوم شرقی - پلاک ۱۵

کدپستی: ۱۹۹۸۱۴۶۱۳

www.rymand.com



با دکست‌های انجمن حسابداران خبره ایران
shenoto.com/iica_ir
t.me/podcast_iica_ir



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

- احمد ظفر پرند (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمدعلی جلالی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- غلامرضا شجری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مصطفی هاشمی (حسابدار رسمی)
- اکبر وقار کاشانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمد امین زکی زاده (حسابدار رسمی)
- محمدرضا امیری بهمن بیگلر (حسابدار رسمی)
- مختار موسوی پور (حسابدار رسمی)
- معرفت صالحی (حسابدار رسمی)
- حمید حسینیان (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مرتضی ادیبی (حسابدار رسمی)
- محمد کاظمی (حسابدار رسمی)
- ناصر ایران نژاد (حسابدار رسمی)
- علی حیدری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سید مهدی میرحسینی (حسابدار رسمی)
- محسن آل اقا (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- جمشید اقبال پور (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

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

دفتر مرکزی: بلوار آفریقا، نیش عاطفی غربی، پلاک ۱۵۲ (برج صبا) طبقه هفتم، واحد ۷۱

کدپستی: ۱۹۶۷۹-۳۵۹۷۶

تلفن: ۰۲۰-۳۷۲۱۳۰۵

دفتر ۱: بلوار آفریقا، نیش عاطفی غربی، پلاک ۱۵۲ (برج صبا) طبقه دوازدهم، واحد ۱۲۳

کدپستی: ۱۹۶۷۹۳۶۱۱۱

تلفن: ۰۲۰-۳۷۲۱۴

دفتر ۲: خیابان دکتر علی شریعتی، بالاتر از پل سیدخندان، خیابان خواجه عبدالله انصاری، کوچه ۶، پلاک ۱ واحد ۲

کدپستی: ۱۶۶۱۶۸۴۳۳

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

کدپستی: ۱۵۵۴۱۷۵۴۱

دفتر ۴: خیابان یخارست، کوچه مقدس ۴، پلاک ۲۲، طبقه سوم

کدپستی: ۹۳۷۶۱۵۶۱۸۵

تلفن: ۰۸۷۴۰۹۷۳۰۵

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



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

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره در زمینه امور بانک، بیمه، فناوری اطلاعات

تلفن: ۰۸۷۹۴۴۶۴۶

تلفکس: ۰۸۷۹۴۹۲۸

صندوق پستی: ۴۱۷۵ - ۱۴۱۵۵

نشانی: میدان آرژانتین، اول بزرگراه آفریقا، روبروی پارکینگ بیهقی، پلاک ۱۲، بلوک ب، واحد شماره ۳

پست الکترونیک:

info@sokhanehagh.com

www.sokhanehagh.com



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

- محمدتقی منصوری راد (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- عباس حسینی کبوترخانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- عبدالهادی بحرانی اصل (حسابدار رسمی)
- لیلا رضایی جهقی (حسابدار رسمی)

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

تلفکس: ۴۴۲۶۴۸۱۲ - ۴۴۲۶۴۹۵۷ - ۴۴۲۶۴۸۰۴۹

کدپستی: ۱۴۶۴۵۴۹۱۶

نشانی: تهران: بلوار مرداران - بلوار آریافر - نیش گلدیس

هفت - پلاک ۲۱ - زنگ دوم

www.SiaghNovinJahan86@yahoo.com

عضو انجمن حسابداران خبره ایران

عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

معمد سازمان بورس و اوراق بهادار

- سیروس گوهری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مجید کشور پژه نگروودی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمد علی اکباتانی (حسابدار رسمی)
- مهسا فرخی (حسابدار رسمی)

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

خدمات مالی و اصلاح حساب

تلفن: ۰۸۷۱۷۶۵۰ - ۰۸۷۱۷۶۵۱ - ۰۸۷۱۷۶۵۰

فاکس: ۰۸۷۲۰۱۸۸

نشانی: خیابان دکتر بهشتی، خیابان قائم مقام فراهانی،

ساختمان ۲۱۶، پلاک ۱۸۶، طبقه چهارم

پست الکترونیک: sherkat_co@yahoo.com

صندوق پستی: ۰۶۶۶۶ - ۱۵۸۷۵

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

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

خدمات: حسابرسی مستقل و بازرس قانونی، حسابرسی داخلی، سایر خدمات اطمینان بخشی (اجرای روش‌های توافقی، رسیدگی به اطلاعات مالی، نظارت بر امور تصفیه، خدمات راستی آزمایی (Due Diligence).

ارزیابی عملکرد مدیریت، خدمات گزارشگری مبتنی بر استانداردهای حسابداری ایران و IFRS، خدمات اصلاح حساب و تهیه صورتهای مالی

تلفیقی، خدمات حسابداری، مشاوره مالی و مالیاتی، طراحی و پیاده‌سازی سیستمهای مالی و مشاوره در زمینه نظام کنترل داخلی

تلفن: ۰۴۰۰۲۲۶۰ - ۰۴۰۰۸۱۷۷۹

فاکس: ۰۴۰۰۴۹۰۶۳

نشانی: تهران فلکه دوم صادقیه بلوار آیت الله کاشانی پلاک ۲۱۰

(ساختمان ماد) طبقه ۴ واحد ۱۴ و ۱۵

کدپستی: ۱۴۸۱۸۷۵۳۵۹

صندوق پستی: ۱۳۵۹ - ۱۴۵۱۵

پست الکترونیک: F.audit@shohoodamin.ir



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

• **معصومه شعبان** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **نسرين پاشايي** (حسابدار رسمی)
• **مرتضی نوبخت** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **خدمات:** حسابرسي صورت‌های مالی، عملیاتی و مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای مدیریت، اصلاح حساب و حسابداری، ارزیابی سهام و سهم الشرکه، داور مالی، طرح‌های عمرانی، طراحی سیستم‌های مالی و کارشناسی مالی

تلفکس: ۸۸۹۰۵۶۴۷-۸۸۹۰۶۱۹-۸۸۹۰۳۲۸۹
نشانی: تهران: فلسطین شمالی، بالاتر از بلوار کشاورز، پلاک ۴۶۳، ساختمان شماره ۵۵، طبقه ۴، واحد ۱۸
پست الکترونیکی: amermoshavertehran@iacpu.ir

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

• **پرویز صادقی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **نریمان ایلخانی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **اصغر عبدالهی تیرآبادی** (حسابدار رسمی)
• **فریبرز حیدری بیگونند** (حسابدار رسمی)
• **سعید خاریابند** (حسابدار رسمی)
• **مهدی صفرزاده** (حسابدار رسمی)

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

دفتر تهران: خیابان شهید مطهری نرسیده به لارستان شماره ۴۴۴ طبقه سوم
کدپستی: ۱۵۹۵۸۴۳۳۱۴
تلفکس: ۸۸۹۰۲۵۲۲-۸۸۹۰۳۲۸۹-۸۸۹۰۳۲۸۹
E-mail: info@farazmoshaver.com
Website: www.farazmoshaver.com

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

• **حسن خدایی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **علی رحمانی** (حسابدار رسمی)
• **محمد حسین بدخشانی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **علی اصغر محمود زاده** (حسابدار رسمی)

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

نشانی دفتر تهران: خیابان آفریقا (چردن) - خیابان عاطفی غربی - پلاک ۶۰ - طبقه اول - زنگ دوم
کدپستی: ۱۹۶۷۹۳۵۸۵۳
تلفن: ۲۲۰۲۳۵۴۴
فاکس: ۲۲۰۲۸۲۴۴
Email: karbord. argham@gmail.com



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
معمد سازمان بورس و اوراق بهادار
عضو انجمن حسابداران خبره انگلستان و ویلز
عضو انجمن حسابداران خبره آمریکا
مؤسسه پذیرفته شده توسط انجمن حسابداران رسمی انگلستان-ACCA
• **نصرتاله مختار** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی، CPA, FCA)
• **دکتر بهرام غیائی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی، CPA, FCA)
• **حسین حسینی** (حسابدار رسمی، حسابدار مستقل)
• **غلامرضا درباری** (حسابدار رسمی، حسابدار مستقل)

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

تلفن: ۸۸۹۰۹۷۱۸، ۸۸۸۰۰۲۶۸-۹
فاکس: ۸۸۹۰۳۴۹۶
نشانی: خیابان ولی عصر، خیابان زرتشت غربی، شماره ۱۴ طبقه ششم
Email: B. ghiai@gmail.com
Mokhtarvahanmccaran@iacpa.ir



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

• **حمیدرضا نیکخواه** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **مرتضی فلاح** (مؤددر حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **نادر بسنده** (حسابدار رسمی)

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

تلفن: ۸۸۵۵۹۳۷۰-۸۸۵۵۹۳۱۶
فاکس: ۸۸۵۵۰۸۹۷
کدپستی: ۱۴۳۳۸۹۴۱۷۵
نشانی: تهران، خیابان ولیعصر، پارک ساعی، برج سپهر ساعی، طبقه چهارم، واحد ۴۰۶
Email: mafahim.h_iacpa@yahoo.com

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

• **محمدنبی داهی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **حسین سیادت‌خواه** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **سعید سینایی مهریانی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **سعید تیمورنژاد** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسي عملیاتی، حسابرسي مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی

تلفن: ۸۸۹۰۷۶۷۹-۸۸۸۰۲۹۰۱-۸۸۹۰۱۵۴۷
فاکس: ۸۹۷۷۱۶۴۱
نشانی: خیابان کریم‌خان زند، خیابان آبان جنوبی، خیابان سپند، پلاک ۶۴، طبقه سوم، واحد ۶
کدپستی: ۱۵۹۸۶۸۵۵۱۷
Email: Momayez_co@yahoo.com



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

• **منصوره منصفی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **مسعود مبارک** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **محمدتقی سلیمان‌نیا** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **عبدالمهدی امینی** (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسي عملیاتی، حسابرسي مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی

تلفن: ۶۶۵۵۲۹۰-۱
فاکس: ۶۶۹۰۰۴۰
نشانی: تهران: خیابان کارگر شمالی، خیابان نصرت، پلاک ۵۴، جدید، طبقه دوم، واحد ۴
صندوق پستی: ۱۴۱۵۵/۱۶۴۳
Email: Hamyarhesab1371@Yahoo.com



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

• **بیژن عبدالهی نمین** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **تیرانداز شکیب** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **عبدالحمید تجلی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
• **حسین حیدری** (حسابدار رسمی)

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

تلفکس: ۷۷۸۷۳۵۱۹-۲۱
نشانی: تهران، تهران پارس، خیابان فرجام، خیابان باغ‌نار (شاید شمالی) انتهای ۱۷۴/۱ غربی ساختمان پارس پلاک ۲۰، طبقه سوم
کدپستی: ۱۵۵۹۳۳۶۵
صندوق پستی: ۱۱۳۷۰-۱۶۷۶۵
پست الکترونیکی: tehrannikraveshan@yahoo.com



عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
معمد سازمان بورس و اوراق بهادار
نماینده موسسه حسابرسي بين المللی UHY انگلستان

• **حمیدرضا کیهانی** (حسابدار رسمی)
• **علی کیهانی** (حسابدار رسمی)
• **محمدحسین (پهروز) سبزی** (حسابدار رسمی)
• **عباس جباری** (حسابدار رسمی)
• **اکبر دادگر نمینی** (حسابدار رسمی)

آدرس: تهران، خیابان مطهری، خیابان ترکمنستان، کوچه سرو، پلاک ۲، طبقه ۱۵
تلفن: ۸۸۴۴۳۴۳۴-۲۱
فاکس: ۸۸۴۷۲۶۶۰-۲۱
Office: hadihasab.com
www.hadihasab.ir www.uhy-ir.com

حسابداران مستقل خبره / حسابداران مدیریت خبره / حسابداران مالی خبره

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

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن
حسابداران مستقل خبره شاغل در مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی								
۱۰	سورن	۸۸۴۷۹۶۲۸	۶۶*	علی اکبر	۸۸۷۹۱۴۹۹	۱۳۳*	مهرداد	۸۸۴۱۹۱۵۲
۲۰	رضا	۸۸۳۰۵۳۹۱	۶۷*	نریمان	۸۸۸۹۲۰۳۶	۱۳۴*	حسن	۴۴۰۰۸۱۷۷
۳۰	شهریار	۸۸۷۹۹۳۶۵	۶۸*	میلین	۴۴۸۴۶۶۰۴	۱۳۵*	فرزین	۶۶۵۹۷۶۴۴
۴۰	علی اکبر	۷۲۷۸۸۵۸	۶۹*	احمد	۶۶۹۲۹۲۸۸	۱۳۶*	عباس	۴۴۰۱۲۵۳۶
۵۰	محمد رضا	۸۸۴۶۵۰۴۳	۷۰*	مصطفی	۸۸۴۴۷۰۴	۱۳۷*	احمد	۶۶۴۱۳۴۶۳
۶۰	محمد رضا	۸۸۳۰۵۳۹۱	۷۱*	جواد	۸۸۴۳۷۰۵	۱۳۸*	حسین	۲۲۰۹۱۳۲۰
۷۰	مهدی	۲۲۲۷۰۹۸۱	۷۲*	حمید	۸۸۹۰۱۴۹۶	۱۳۹*	موسی	۸۸۹۰۹۷۱۸
۸۰	محمود	۸۸۹۰۹۱۴۴	۷۳*	سید محمد	۲۲۹۰۲۴۸۵	۱۴۰*	حسین	۴۴۲۶۴۹۵۷
۹۰	حسین	۸۸۶۹۰۸۳۰	۷۴*	رضا	۸۸۷۷۸۱۱	۱۴۱*	عباس	۸۸۹۰۱۵۴۷
۱۰۰	علیرضا	۸۸۹۳۳۵۲	۷۵*	همایون	۸۸۷۹۴۴۶۴	۱۴۲*	ولی	۸۸۹۰۱۵۴۷
۱۱۰	مهرداد	۸۸۹۲۹۷۰۸	۷۶*	علی	۸۸۰۶۱۹۹۰	۱۴۳*	هومن	۲۲۱۳۷۷۰۷
۱۲۰	غلامرضا	۲۲۰۲۳۴۴۴	۷۷*	محمد حسین	۸۸۷۷۸۱۱	۱۴۴*	کریم	۶۶۹۳۲۰۲۳
۱۳۰	آرارات	۸۸۳۳۳۶۳۰	۷۸*	جلیل	۸۸۷۹۴۴۶۴	۱۴۵*	محمد	۸۸۱۰۹۴۱۸
۱۴۰	عباس	۸۸۴۸۰۹۶۶	۷۹*	محمد	۸۸۹۰۵۳۱۶	۱۴۶*	موسی	۸۸۷۰۵۵۰۸
۱۵۰	محمد رضا	۸۸۹۵۷۳۳۹	۸۰*	سعید	۸۸۳۴۴۶۰۹	۱۴۷*	سید مسعود	۸۸۱۰۲۹۸۷
۱۶۰	علیرضا	۸۸۳۰۹۱۰۰	۸۱*	سعید	۲۲۳۶۷۷۸۳	۱۴۸*	حمید	۵۰۱-۲۲۲۸۶۸۰۱
۱۷۰	امیرحسین	۲۲۹۰۳۷۵۸	۸۲*	سید محمد	۸۸۰۸۷۷۹۶	۱۴۹*	وحید	۸۸۹۰۱۵۴۷
۱۸۰	مهدی	۰۴۱۱-۳۳۶۹۷۴۰	۸۳*	جواد	۸۸۲۸۴۰۲۸	۱۵۰*	حسن	۲۲۲۷۸۱۷۶۴
۱۹۰	احسن	۰۵۱۱-۶۰۳۴۴۶۱	۸۴*	سید رضا	۶۶۵۹۷۷۵۳	۱۵۱*	عباس	۴۴۴۸۱۹۸۱
۲۰۰	بهارک	۸۸۳۳۰۷۳۱	۸۵*	محمد علی	۸۸۷۰۲۴۴۰	۱۵۲*	مهدی	۸۸۵۸۱۴۳۷
۲۱۰	مرتی	۸۸۷۴۵۱۴۱	۸۶*	قاسم	۵۵۵۳۳۵۷۰	۱۵۳*	مصطفی	۸۸۶۴۷۸۴۴
۲۲۰	مصطفی	۸۸۳۳۴۱۴۲	۸۷*	جبرائیل	۸۸۷۹۱۴۳۷	۱۵۴*	حمید	۲۲۲۷۰۹۴۴
۲۳۰	دانیال	۸۸۹۰۱۵۴۷	۸۸*	محمد رضا	۸۸۰۰۹۲۳۲	۱۵۵*	احمد	۸۸۷۰۷۲۶۴
۲۴۰	عباس	۸۸۵۰۴۵۸۶	۸۹*	راضیه	۲۲۱۳۷۷۰۷	۱۵۶*	احمد	۲۲۲۷۱۵۷۱
۲۵۰	حمیدرضا	۸۸۸۹۰۱۲۰	۹۰*	امیرحسین	۶۶۴۸۵۰۶۳	۱۵۷*	علی اکبر	۸۸۷۹۱۴۹۹
۲۶۰	علی	۴۴۲۶۹۴۸۵	۹۱*	کیانوش	۶۶۲۱۳۴۵	۱۵۸*	علیرضا	۸۸۸۹۹۸۰۴
۲۷۰	مجتبی	۰۴۶۱-۳۳۵۴۵۱۷۰	۹۲*	اصغر	۸۸۵۰۴۵۸۷	۱۵۹*	حسن	۸۸۷۹۴۴۶۴
۲۸۰	مسعود	۷۷۵۱۴۵۷۵	۹۳*	منوچهر	۴۴۴۷۰۰۴۴	۱۶۰*	هوشنگ	۸۸۰۲۹۹۰۱۸
۲۹۰	عباس	۸۸۳۵۲۰۷	۹۴*	مهدی	۹۹۷۵۳۸۳	۱۶۱*	زاکرس	۸۸۹۰۱۲۴۸
۳۰۰	چشمید	۸۸۷۵۴۲۱۸	۹۵*	حمزه	۸۸۷۰۵۵۰۸	۱۶۲*	زهرا	۸۸۶۹۰۸۳۰
۳۱۰	علی	۴۴۲۱۰۱۰۵	۹۶*	اصغر	۸۸۳۰۵۳۹۳	۱۶۳*	علی	۶۶۵۹۱۱۵۸
۳۲۰	یدالله	۸۸۷۸۰۳۳۴	۹۷*	علی	۸۸۷۰۴۴۶۷	۱۶۴*	مهناز	۸۸۰۲۳۷۲۹
۳۳۰	عبدالجواد	۶۶۳۸۱۱۵۱	۹۸*	ناصر	۸۸۴۹۳۱۷۱	۱۶۵*	علی اصغر	۸۸۷۰۳۳۵۲
۳۴۰	علی	۴۴۸۴۶۰۱	۹۹*	مهریان	۹۶۶۶۷۰۸۹	۱۶۶*	علیرضا	۸۸۷۳۲۱۸
۳۵۰	ارسلان	۸۸۴۸۰۹۶۶	۱۰۰*	منوچهر	۸۸۴۹۳۱۷۱	۱۶۷*	حسین	۸۸۳۰۹۱۰۰
۳۶۰	حسن	۸۸۷۳۱۳۶۹	۱۰۱*	چشمید	۸۸۴۹۳۱۷۱	۱۶۸*	حسین	۸۸۹۰۹۷۱۸
۳۷۰	سیدعباس	۸۸۷۹۱۴۹۹	۱۰۲*	کبری	۸۸۴۴۵۰۹	۱۶۹*	مختار	۸۸۵۴۴۵۰۸
۳۸۰	عباس	۶۶۲۱۳۴۵	۱۰۳*	عبدالحسین	۷۷۸۷۳۵۱۹	۱۷۰*	همایون	۸۸۵۹۳۱۶
۳۹۰	نصرت اله	۸۸۴۳۷۰۴	۱۰۴*	سیدهدایت	۲۲۷۶۷۳۳۳	۱۷۱*	محمدعلی	۴۴۸۴۶۶۰۱
۴۰۰	حسن	۸۸۷۳۲۶۶	۱۰۵*	مجید	۴۴۲۹۲۸۱۳	۱۷۲*	پهروز	۸۸۹۳۷۳۱۸
۴۱۰	سعید	۸۸۷۳۲۶۶	۱۰۶*	محمد	۸۸۵۹۳۱۶	۱۷۳*	محمد بهنام	۸۸۹۰۹۱۴۴
۴۲۰	محمدسعید	۸۸۰۸۷۷۹۶	۱۰۷*	شاهین	۸۸۵۳۳۸۱۶	۱۷۴*	سکینه	۸۸۴۷۱۲۷۹
۴۳۰	ارمیا	۰۱۱۴۴۲۷۳۳۵	۱۰۸*	محمد رضا	۸۸۵۴۷۰۵۵	۱۷۵*	حسن	۸۸۸۵۳۳۷۷
۴۴۰	منصور	۸۸۵۳۸۱۳۴	۱۰۹*	سیدرضا	۸۸۵۳۳۰۵۹	۱۷۶*	محمد	۴۴۲۸۹۰۱۶
۴۵۰	محمدعلی	۸۸۵۲۰۵۰۵	۱۱۰*	حسن	۸۸۰۰۶۶۶۴	۱۷۷*	غلام رضا	۸۸۷۰۳۳۵۱
۴۶۰	اسماعیل	۸۸۴۴۵۸۵۶	۱۱۱*	حسن	۸۸۹۰۱۵۴۷	۱۷۸*	فرشید	۸۸۹۰۱۴۹۶
۴۷۰	حسن	۲۲۱۳۷۷۰۷	۱۱۲*	سید	۸۸۶۳۷۶۷	۱۷۹*	محمد	۰۹۱۲۷۳۳۸۰۲۲
۴۸۰	بهزاد	۸۸۱۰۷۲۶۴	۱۱۳*	سید علی اکبر	۸۸۶۳۷۶۷	۱۸۰*	حمید	۸۸۷۵۴۲۱۸
۴۹۰	امید	۸۸۵۴۴۵۶۶۳۸	۱۱۴*	سید مهدی	۸۸۹۹۹۹۲	۱۸۱*	محمد	۸۸۳۰۵۳۹۱
۵۰۰	ابوالفضل	۶۶۵۷۳۵۰۶	۱۱۵*	سید جواد	۸۸۲۳۰۷۳۱	۱۸۲*	رسول	۸۸۴۴۴۶۶۸
۵۱۰	علیرضا	۲۶۴۰۱۳۷۰	۱۱۶*	احمد	۸۸۲۳۰۷۳۱	۱۸۳*	بابک	۸۸۲۳۳۰۰۰
۵۲۰	نادیا	۴۴۸۴۶۶۱۰	۱۱۷*	محمد مهدی	۰۳۱-۳۶۲۱۳۴۵	۱۸۴*	غلامحسین	۴۴۰۰۸۱۷۷
۵۳۰	حمیدرضا	۰۸۱۳-۸۱۴۱۸۷۲	۱۱۸*	مجتبی	۸۸۷۴۳۲۵	۱۸۵*	محمدصفا	۸۸۳۴۲۸۱۷
۵۴۰	مجید	۸۸۷۰۷۲۴	۱۱۹*	سید امیر	۸۸۶۳۷۶۷	۱۸۶*	محمدجعفر	۲۲۰۱۱۳۷۴
۵۵۰	علی	۸۸۷۰۷۲۴	۱۲۰*	احمد	۰۳۱۱-۶۶۹۵۴۶۱	۱۸۷*	علی	۲۲۸۰۷۱
۵۶۰	تورج	۸۸۷۵۴۰۸۸	۱۲۱*	رضا	۸۸۵۴۳۲۵	۱۸۸*	غلامحسین	۲۲۱۳۷۷۰۷
۵۷۰	امیرجمال	۸۸۵۲۸۱۹۴	۱۲۲*	کامبیز	۸۸۳۰۵۳۹۲	۱۸۹*	عباسعلی	۲۲۰۴۶۹۶۱
۵۸۰	محمد مهدی	۸۸۵۸۱۴۳۷	۱۲۳*	حبیب	۸۸۷۵۲۶۱	۱۹۰*	مصطفی	۴۴۲۹۹۳۴۰
۵۹۰	میترا	۸۸۵۴۴۵۹۱	۱۲۴*	مصطفی	۸۸۳۷۳۱۷	۱۹۱*	شهریار	۴۴۲۹۹۳۴۰
۶۰۰	مهران	۸۸۳۲۶۵۲۸	۱۲۵*	اسماعیل	۶۶۵۹۱۱۵۷	۱۹۲*	رضا(شهرزاد)	۴۴۲۹۹۳۴۰
۶۱۰	فریبرز	۲۲۱۳۷۷۰۷	۱۲۶*	ابراهیم	۸۸۳۵۰۱۷	۱۹۳*	رضا	۸۸۱۰۴۶۱۴
۶۲۰	سعید	۸۸۵۱۵۱۳۴	۱۲۷*	محمدعلی	۲۲۰۳۷۲۱۳	۱۹۴*	جهانگیر	۸۸۹۳۷۳۱۷
۶۳۰	داریوش	۴۴۶۱۱۷۲۳	۱۲۸*	محمد	۸۸۹۰۱۳۴۶	۱۹۵*	جواد	۸۸۶۱۳۸۱۰
۶۴۰	رسول	۸۸۷۰۲۴۲۰	۱۲۹*	فریدون	۸۸۲۶۷۹۱۲	۱۹۶*	محمدعلی	۸۸۳۰۵۳۹۱
۶۵۰	منوچهر	۴۴۸۴۶۶۰۵	۱۳۰*	مجتبی	۸۸۵۰۳۹۱۸	۱۹۷*	مصطفی	۲۲۳۴۱۴۹۳
			۱۳۱*	مصطفی	۰۴۴۳۲۲۸۲۲۲	۱۹۸*	محمد	۸۸۹۹۹۹۶۲
			۱۳۲*	رامین		۱۹۹*	محمود	

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن
۴۲۲* هوشنگ	منوچهری	۸۸۴۷۸۴۸۹
۴۲۳* ابراهیم	موسوی	۸۸۴۵۲۹۶۳
۴۲۴* سید مصطفی	موسوی	۸۸۴۴۶۸۵۶
۴۲۵* سید کامال	موسوی	۸۸۵۸۱۳۳۷
۴۲۶* علیرضا	مهدی بابایی	۰۱۱۴۴۲۷۶۳۵
۴۲۷* محبوب	مهدی پور بهمیری	۸۸۱۰۹۴۱۸
۴۲۸* ابراهیم	مهدویان	۸۸۰۲۸۷۱۱
۴۲۹* رویا	مهدی زاده	۸۸۴۳۷۰۴
۴۳۰* سید علی	مهدیان	۴۴۵۴۴۴۹۹
۴۳۱* پویا	مهدوی فر	۸۸۶۹۰۸۳۰
۴۳۲* مسعود	مهرآبادی	۸۸۹۳۳۸۲۲
۴۳۳* حسین	مهرپانی	۲۲۸۴۰۴۲۳
۴۳۴* منصوره	منصفی	۶۶۵۵۵۳۶۰
۴۳۵* پرویز	میرآرمندهی	۸۸۰۴۵۱۹
۴۳۶* عبدالامیر	میراب	۸۸۳۱۲۳۳۸
۴۳۷* رضا	میرآفتابزاده	۸۸۶۳۳۱۳۲
۴۳۸* منصور	میرزاخانی نافجی	۶۶۳۳۱۳۹۰
۴۳۹* ابوالفضل	میرزائی	۰۳۱۱-۶۶۹۱۹۲۱
۴۴۰* محمودرضا	ناظری	۴۴۶۱۱۷۲۲
۴۴۱* محمدعلی	ناظری	۸۸۴۳۷۰۴
۴۴۲* حمید	ناموری	۸۸۰۱۳۲۶
۴۴۳* ایرج	نجفیان	۸۸۰۱۵۰۴۲
۴۴۴* محمدعلی	نجفیان	۸۸۰۱۳۱۵۵
۴۴۵* بیژن	نجفی	۸۸۳۶۵۲۷
۴۴۶* علی اصغر	نجفی مهری	۲۲۰۳۵۱۶۰
۴۴۷* افشین	نخیه فلاح	۸۸۰۴۹۴۱
۴۴۸* محمدرضا	نصر اصفهانی	۸۸۹۰۶۱۹
۴۴۹* بیژن	نصیری	۲۲۹۲۵۹۱۰
۴۵۰* فرامرز	نوروزی	۴۴۲۹۹۳۳۰
۴۵۱* حمیدرضا	نقی زاده	۲۲۰۲۸۷۴۴
۴۵۲* علی	نظاری	۸۸۲۷۴۷۴۶
۴۵۳* جعفر	نعمتی	۸۸۳۳۸۵۲۸
۴۵۴* عبدالرضا	نوربخش	۲۲۰۳۵۱۶۰
۴۵۵* مرتضی	نویخت	۸۸۹۰۵۶۴۷
۴۵۶* سعید	نوری	۸۸۱۰۷۳۶۴
۴۵۷* سیدشهریار	نوربان	۶۶۹۹۴۹۴
۴۵۸* ایمان	نیکوکارلیسه‌رودی	۸۸۹۰۹۷۱۸
۴۵۹* حمیدرضا	نیکخواه	۲۲۰۵۶۸۵
۴۶۰* محمدرضا	نیکخواه	۸۸۵۵۹۳۱۶
۴۶۱* شهرام	نیک بخش	۸۲۱۸۲۱۰۰
۴۶۲* فرهاد	نیلی	۸۸۳۰۵۳۲۲
۴۶۳* اسدالله	نیلی اصفهانی	۸۸۷۹۴۶۴۶
۴۶۴* محمدحسین	واحدی	۶۶۲۱۳۴۵
۴۶۵* محمود	واحدی	۸۸۹۱۰۴۲
۴۶۶* محمد حسن	واحدی	۶۶۱۱۳۷۶
۴۶۷* کاظم	وادی زاده	۲۲۱۳۶۹۰۵
۴۶۸* سجاد	وجاهت	۸۸۵۲۱۶۷۸
۴۶۹* سعید	وطنی	۸۸۵۲۸۱۹۴
۴۷۰* اکبر	وقار کاشانی	۴۴۲۸۹۴۵۶
۴۷۱* مهدی	وکیلی	۲۲۳۶۶۶۱۱
۴۷۲* عادل	ویسی	۴۴۱۵۱۱۳۵
۴۷۳* علی	هاشم نژاد شیرازی	۶۶۵۵۵۳۹۰
۴۷۴* ایرج	هادوی	۸۸۷۸۲۰۹۶
۴۷۵* محمد صابر	هشتجین	۸۸۲۰۹۸۱۷
۴۷۶* عباس	هشی	۸۸۴۳۷۰۴
۴۷۷* هومن	هشی	۸۸۳۰۵۳۱۱
۴۷۸* محمد رضا	همتی	۴۴۲۲۱۱۴۹
۴۷۹* محمد	همتی	۸۸۰۶۰۶۵
۴۸۰* کارو	هوانسیان فر	۸۸۴۴۱۳۲۷
۴۸۱* حسن	یاسورعلیپور	۸۸۹۴۴۶۸
۴۸۲* قاسم	یاحقی	۸۸۵۰۴۱۵۹
۴۸۳* محمدرضا	یادگاری	۸۸۷۹۹۳۶۵
۴۸۴* رضا	یارمحمدی	۲۲۳۴۱۸۰۰
۴۸۵* مهدی	یاری	۸۸۶۶۲۵۹۳
۴۸۶* رسول	یاری فرد	۸۸۹۸۰۴۴۸
۴۸۷* حمید	یزدان پرستی	۸۸۴۳۷۰۴
۴۸۸* هادی	یوسف زاده	۸۸۵۲۸۱۹۴
۴۸۹* ابوالفضل	یوسفی	۸۸۵۲۰۵۰۵
۴۹۰* رضا	یعقوبی	۸۸۴۹۳۱۷۲

حسابداران مستقل خبره شاغل در حرفه به صورت انفرادی

ایزدگشسب ۲۲۲۰۰۵۹۲ ۱هرمز

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن
۲* امیر هوشنگ	احمدی	۷۷۹۱۰۸۰۹
۳* ابراهیم	اسفندیاری	۰۹۱۳۱۰۲۷۲۱۴
۴* مجید	اسدی الموتی	۰۹۱۲۱۱۱۲۷۸۷
۵* امید	افشار	۰۹۱۲۵۹۸۵۵۷
۶* بهروز	امیدعلی	۸۵۵۴۱۰۲
۷* محمود	بابایی رهنی	۰۹۱۲۳۰۹۸۳۲۲
۸* محمد	بدراقی نژاد	۸۸۷۸۱۷۰۸
۹* علی	بهروزی	۰۹۱۲۳۰۲۶۸۳۴
۱۰* فرزانه	پورطاهر اقدم	۰۹۱۲۶۷۱۸۱۲۲
۱۱* محمدحسین	توکلی	۲۲۰۲۱۸۸۱
۱۲* عزیز	حیدرنژاد	۰۹۱۲۱۴۴۸۵۵۵
۱۳* رحیم	جباری دارستانی	۰۹۱۲۵۰۴۵۰۸۹
۱۴* سعید	جمشیدی فرد	۲۲۲۵۱۹۲۰
۱۵* سیدمحسن	حجازی	۲۲۰۴۴۰۰۵
۱۶* مرتضی	حجازی	۲۲۸۸۵۵۹۹
۱۷* حسن	حسین پور فرد	۰۹۱۲۳۸۶۹۶۷۷
۱۸* علی	حیدری	۰۹۱۲۸۶۰۴۴۰
۱۹* سیدحسین	خاتمی	۰۹۱۲۳۸۶۰۵۷
۲۰* ابراهیم	خیبری	۰۹۱۵۱۱۱۴۳۷۰
۲۱* مسعود	دادگر	۴۴۶۰۷۹۱۴
۲۲* علی	دولشاهی	۰۹۱۲۲۲۰۲۳۹۶
۲۳* اسکندر	رجبی	۰۹۱۲۱۰۵۹۲۸۳
۲۴* ایوب	رستمی سلطان احمدی	۰۹۱۲۱۴۱۸۶۶۰
۲۵* قدرت اله	رهگذر	۲۲۰۰۲۶۰۵
۲۶* محمد	زائری امیرانی	۰۹۱۲۲۰۰۱۱۹۵
۲۷* محمدرضا	سالمی	۰۹۱۲۴۰۵۶۰۹۴
۲۸* رامین	شاهعلی زاده	۸۸۶۰۷۰۲۰
۲۹* فرهاد	شاهویسی	۰۹۱۲۱۹۷۸۰۲۴
۳۰* علی	صحرانی	۰۹۱۲۲۵۰۱۵۶۹
۳۱* مهدی	شهرستانی	۰۹۱۵۵۱۴۲۰۹۸
۳۲* محمد	صفری کویانی	۶۶۴۹۹۲۹۹
۳۳* محمد کاظم	ضیاءپور	۴۴۳۵۲۸۶۰
۳۴* علیرضا	کریمی طار	۰۹۱۲۱۲۵۲۸۷۱
۳۵* بختیار	علیپور	۰۹۱۲۱۳۹۱۶۱۱
۳۶* مرتضی	قلی زاده	۰۹۱۴۳۴۳۱۰۰۰
۳۷* جمشید	فرازوی	۲۲۵۵۰۵۶۹
۳۸* علی کامیار	گیلانیور	۸۸۲۵۰۸۱۷
۳۹* عباسعلی	مفتاح پور	۰۹۱۴۱۵۱۱۱۲۲
۴۰* زهرا	مطلب زاده	۰۹۱۲۱۱۷۶۴۱۵
۴۱* حسین	مرجوی	۰۹۱۲۶۷۸۰۱۵
۴۲* محمد علی	نوری	۰۹۱۲۸۴۰۸۶۶۰
۴۳* عیسی	نورانی فر	۰۹۱۲۵۷۶۴۱۷۶
۴۴* محمدعلی	نوذری	۰۹۱۲۳۱۷۴۶۱
۴۵* امیر	هداوند	۰۹۱۲۱۰۶۶۸۰۰

حسابداران مستقل خبره شاغل در سازمان حسابرسی

۱* مجید	اعتصام	۰۹۱۲۳۰۲۶۳۴۰
۲* جعفر	باقری	۲۲۴۱۷۹۵
۳* حسین	بجنوردی	۸۲۱۸۲۷۳۴
۴* اصغر	داوطلب	۷۷۶۸۹۱۴۴
۵* بهزاد	دانشجو	۸۲۱۸۲۱۰۰
۶* هادی	روحی ثانی لنگرودی	۲۲۹۱۲۴۱۸
۷* نوین	سجادی	۸۲۱۸۲۵۲۰
۸* محمود	شالی	۸۲۱۸۲۷۳۰
۹* علیرضا	صفایی	۰۹۱۲۳۰۶۱۵۹۲
۱۰* غلامرضا	صرام	۸۸۷۱۳۷۹۰
۱۱* حمید	ظاهرپور	۸۲۱۸۲۵۲۰
۱۲* فهیمه	عیسی	۸۲۱۸۲۳۱۳
۱۳* غلامعباس	عزنی شالقونی	۸۲۱۸۲۵۲۵
۱۴* قاسم	فرهاد خانی	۰۹۱۲۶۱۳۶۳۰۳
۱۵* مهرداد	قدیمی	۸۲۱۸۲۷۳۲
۱۶* سیدصمد	میرحسینی مطلق	۰۹۱۲۳۰۱۱۳۶۱
۱۷* حسین	نجات بخش	۰۹۱۲۶۰۸۰۳۴۷
۱۸* فرزانه	نخعی	۸۸۷۲۶۱۰۶
۱۹* میرمجید	وکیل زادیان	۸۸۷۲۶۳۰۸
۲۰* مرتضی	محسن زاده گنجی	۸۸۷۱۷۹۱۱

حسابداران مستقل خبره غیر شاغل در حرفه

۱* محمد	آذرینا	۰۹۱۲۳۸۹۳۸۱۴
۲* بهروز	ابراهیمی	۸۸۶۷۴۴۲۱
۳* علی	احتشام	۰۹۱۲۳۳۹۶۴۰
۴* محمدحسین	استحقاری	۰۹۱۲۱۱۸۵۷۸۹
۵* جهانیش	اسدینا	۰۹۱۲۱۹۷۶۶۸۹
۶* حمیدرضا	بنی اسدی	۰۹۱۲۶۴۴۵۴۷۱
۸* ذبیح الهه	پروانه	۰۹۱۲۱۷۶۱۸۴۴

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن
۹* بابک	پوربهرامی	۰۹۱۲۲۱۰۵۱۰۰
۱۰* ایرج	پورحسین اکبری	۸۸۰۳۱۹۰
۱۱* خسرو	پورمعمار	۸۸۰۲۰۶۴۴
۱۲* سعید	تاج بخش	۰۹۱۲۳۶۸۳۱۵
۱۳* هوشنگ	تسلیمی	۰۹۱۲۱۵۹۱۸۴۱
۱۴* احمد	جلالی کله سر	۰۹۱۲۳۷۰۱۵۰۴
۱۵* پرویز	جوادی بوسجین	۸۸۷۹۸۰۲۳
۱۶* عباس	چپانی	۰۹۱۲۲۹۹۱۹۸۴
۱۷* یحیی	حساس یگانه	۰۹۱۲۱۸۱۸۱۵۰
۱۸* مصطفی	حقدوست	۸۸۷۹۰۴۳
۱۹* جلال	خرازی زاده	۸۸۹۷۰۲۹
۲۰* بهروز	خالق ویرودی	۸۸۸۹۴۴۲
۲۱* امیرعلی	خانخلیلی	۸۸۷۹۸۰۲۳
۲۲* فریده	خلعتیری	۶۶۴۲۷۵۳۹
۲۳* جمال	دامغانیان	۶۰۹۹۲۰۱۵
۲۴* اسبک	دراستانیانس	۰۹۱۲۱۸۱۴۰۹۴
۲۵* سیروس	رحمانی	۸۸۸۳۳۳۳
۲۶* محمدعلی	زاهدی	۰۹۱۲۱۰۱۹۳۳۲
۲۷* سروش	زینلی یزدی	۰۹۱۲۱۲۷۲۲۶۴
۲۸* محسن	ژاله آزاد زنجانی	۰۹۱۲۴۴۵۳۰۸
۲۹* محمدباقر	محمدی	۸۸۰۰۳۶۶۰
۳۰* رسول	محمدی سالک	۲۲۵۸۵۴۹
۳۱* سیامک	سامی	۸۲۸۹۰۰۰
۳۲* غلامرضا	سلامی	۸۸۸۲۳۴۳
۳۳* ناصر	سالار	۸۸۹۰۴۲۶
۳۴* فرامرز	شایگان	۶۶۴۳۶۹۱
۳۵* سیامک	شهریاری	۸۸۵۱۹۰۹
۳۶* عباس	شوقانی	۰۹۱۲۴۱۱۳۵۱۱
۳۷* غلامرضا	شوندی	۲۲۹۰۴۶۵۱
۳۸* هوشنگ	شیوایی	۰۹۱۲۱۲۱۴۴۲۲
۳۹* احمد	عبانی کویانی	۲۲۰۷۵۲۱۸
۴۰* خسرو	فخیم هاشمی	۶۶۷۲۰۲۳۶
۴۱* رحیم	فیروزی	۶۶۸۰۱۰۶۲
۴۲* محمود	قدس	۸۸۶۳۳۷۲
۴۳* صلاح الدین	قوی پنجه	۷۷۵
۴۴* محمدابراهیم	قربانی فرید	۷۷۵
۴۵* سهراب	کارگرمعمولی رفار	۴۹۷۷۲-(۱۰۳)
۴۶* ادریس	کریمی قره عمر	۰۹۱۲۲۷۳۶۵۴
۴۷* بهرام	کلانترپور	۲۲۰۵۵۰۹۳
۴۸* جواد	گوهرزاد	۰۹۱۲۱۰۲۶۹۴۱
۴۹* محمود	گلرخی	۲۲۹۴۴۳۶۰
۵۰* پرویز	گلستانی	۸۸۷۹۰۱۸۲
۵۱* رضا	مستاجران	۸۸۵۴۴۶۶
۵۲* ایرج	مشتری دوست	۰۹۱۲۲۵۸۱۶۷۸
۵۳* محمدرضا	مجدرضایی	۰۹۱۲۳۰۸۸۸۶۶
۵۴* امین	محبوبی	۶۰۴۶۷۶-۷۶۷۷
۵۵* سیدحسین	مروستی	۸۸۸۴۳۶۰
۵۶* محمود	ملکی پورغری	۷۷۶۳۷۰۵۷
۵۷* محمد	میرآفتابزاده	۸۸۷۹۱۴۹۹
۵۸* سعید	میراسکندری	۰۲۸۲۲۲۳۳۳۷
۵۹* غلامعلی	نعمی منفرد	۷۷۹۸۸۶۰
۶۰* ژانت	نصیری	۶۶۴۱۴۸۶۱
۶۱* ایرج	نیک نژاد	۶۶۴۶۳۳۹۵
۶۲* فریدون	وحدتی نیکزاد	۸۸۸۳۳۸۵۵
۶۳* بهروز	وقتی	۲۲۶۶۷۲۲۳
۶۴* ناصرعلی	یاوری	۰۹۱۲۱۷۱۸۶۳

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

حسابداران مدیریت خبره

۱* آدینه	سمانه	۰۹۱۲۴۴۳۳۰۲۹
۲* اسدیان	احمدرضا	۰۹۱۵۳۰۵۰۶۲۰
۳* آقایی	مهران	۰۹۱۲۱۸۹۸۸۳۳
۴* ابراهیم زاده	امیر	۰۹۱۲۱۹۰۷۰۱
۵* احمدیان	اردشیر	۰۹۱۲۳۸۵۳۴۷
۶* اکبری ارزتانی	سعید	۰۹۱۳۹۰۲۸۲۹۱
۷* امجدیان	فریدون	۰۹۱۲۳۴۶۸۰۴
۸* امیرآشنایی	محمد	۰۹۱۲۵۸۶۰۴۰
۹* امیر آشنایی	هادی	۰۹۱۲۳۴۰۸۰۳۶
۱۰* امیری	بهمن	۰۹۱۲۷۹۹۸۳۲۵
۱۱* امینیان	حامد	۰۹۱۲۳۴۶۳۰۹۰
۱۲* اولاد	هادی	۰۹۱۲۱۵۵۴۷۸

حسابدار

تابستان ۱۳۹۹

hesabdar.iica.ir
نشریه انجمن حسابداران خبره ایران

شماره ۳۳۳

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن
۱۱ سپیلا	الهیاری	۰۹۱۳۳۱۷۱۸۴
۱۲ حجت اله	بابایی	۰۹۱۳۳۳۰۹۷۵۶
۱۳ ستوده	باقری	۰۹۱۳۹۴۵۱۹۱۶
۱۴ هاجر	باطنی	۰۹۱۳۳۷۸۶۴۶۹
۱۵ داود	بهادر	۰۹۱۳۳۱۶۴۶۷۰
۱۶ علی	بیات	۰۹۱۳۱۳۰۴۳۵۷
۱۷ احمد	بیابانی	۰۹۱۳۱۵۴۴۵۰۷
۱۸ فاطمه	پور یعقوبی	۰۹۱۳۷۰۵۹۹۰۹
۱۹ جمشید	پیک فلک	۰۹۱۳۳۸۳۹۰۹۸
۲۰ علی اصغر	ثامنی	۰۹۱۳۶۰۹۵۶۷۴
۲۱ رضا	چلانی ترکمانی	۰۹۱۳۳۱۲۸۳۴۵
۲۲ ساسان	حدادی	۰۹۱۳۲۰۳۷۷۳۷
۲۳ محمد	حسین پور	۰۹۱۵۳۱۵۹۳۱۱
۲۴ محمد	حق نویسی	۰۹۱۳۱۳۶۴۸۲۷
۲۵ اسداله	حمیدی	۰۹۱۷۱۷۱۳۴۰۲
۲۶ محمدتقی	خادمی جبلی	۰۹۱۳۳۲۵۲۳۶۵
۲۷ سعید	خان محمدی	۰۹۱۳۲۰۲۶۸۰۹
۲۸ رحمان	خانی کتبد	۰۹۱۳۳۷۷۳۷۵۸
۲۹ حسین	خلیل زاده	۰۹۱۳۳۰۸۱۰۳۱
۳۰ مهناز	خشنودنیا	۰۹۱۳۳۶۳۰۱۴۸
۳۱ محمدنادر	خمجانی	۰۹۱۳۲۰۱۹۶۵۶
۳۲ مسعود	خواری	۰۹۱۳۳۱۸۱۳۳۴
۳۳ نوشان	خوشبخت فشتی	۰۹۱۳۳۸۹۳۲۰۶
۳۴ روح اله	خلج	۰۹۱۳۴۱۹۵۴۰۱
۳۵ محمد	جعفر ناسوتی	۰۹۱۳۱۵۹۱۳۵۹
۳۶ حمید	داراب	۰۹۱۳۳۷۵۸۴۵۵
۳۷ فریدون	داودوندی	۰۹۱۳۱۹۴۴۹۱۲
۳۸ محمود	زائری امیرانی	۰۹۱۳۲۰۰۱۱۹۵
۳۹ غلامحسین	دوانی	۸۸۶۶۰۳۵
۴۰ مریم	روستازاده شیخ یوسفی	۰۹۱۳۷۷۲۲۲۱۲
۴۱ هادی	رستگار	۰۹۱۳۰۶۲۰۴۲۲
۴۲ هاید	رحیمی علی آبادی	۰۹۱۳۲۸۷۳۳۵
۴۳ رحمت اله	صادقین	۸۸۶۸۳۵۱
۴۴ محسن	ژاله آزاد زنجانی	۰۹۱۳۴۳۲۸۰۸
۴۵ لیل	ستاره	۰۹۳۰۵۵۹۳۳۳۵
۴۶ مهدی	سلیمی	۰۹۱۳۶۱۴۷۴۷۰
۴۷ محمدعلی	سلیمانان	۰۹۱۳۳۱۱۴۳۳۹
۴۸ سامان	ساعدی	۰۹۱۸۹۷۰۲۰۳۳
۴۹ عباس	سختوت	۰۹۱۳۳۱۶۶۷۴۴
۵۰ آزاده	سوری	۰۹۱۳۸۳۴۰۹۷۸
۵۱ محمد مهدی	شاطر زاده	۰۹۱۷۷۱۵۰۴۶۷
۵۲ منصور	شمس احمدی	۸۸۳۰۹۱۰۰
۵۳ غلامعباس	عزتی شالقونی	۰۹۱۳۳۵۹۴۵۱۴
۵۴ غلامعباس	عالیشوندی	۰۹۱۷۷۱۶۱۳۵۵
۵۵ عبدالاحد	عباسی	۰۹۱۱۹۶۴۴۶۷۸
۵۶ محسن	عالیخانی	۰۹۱۲۵۴۳۶۷۲۳
۵۷ محرمعلی	علیخانی	۰۹۱۲۵۴۵۹۷۸۴
۵۸ احمد	غفاری	۰۹۱۳۳۶۸۰۱۶۵
۵۹ آزاد	فرح افزون	۰۹۳۷۶۳۰۱۸۰۰
۶۰ محسن	فلاحی	۰۹۱۳۳۳۳۶۵۳۷
۶۱ امیر	فلکی طراز کوهی	۰۹۱۳۱۹۵۹۴۱۵
۶۲ علیرضا	فلکی طراز کوهی	۰۹۱۳۳۸۵۸۷۲۵
۶۳ شهریار	قهرمانی زهرایی	۰۹۱۳۳۲۰۵۱۱۲
۶۴ سیدمحمد	طباطبایی	۰۹۱۳۳۰۲۸۰۷۱
۶۵ جواد	طهماسبی	۰۹۱۳۶۸۵۸۳۴۹
۶۶ اسفندیار	گوشاسبی	۰۹۱۳۳۳۸۰۱۴۴
۶۷ سوده	گودرزی	۰۹۱۳۳۳۸۰۲۱۴
۶۸ مروتی	مروتی	۰۹۱۸۹۸۴۰۵۲۸
۶۹ روح اله	مردان واجاری	۰۹۱۳۳۴۸۵۵۶
۷۰ ضیاءالدین	معصومی	۰۹۱۳۵۱۱۳۲۵۵۳
۷۱ محمد	محمدی	۰۹۱۳۳۱۷۰۰۳۵
۷۲ حسین	محمودی	۶۶۹۳۳۰۲۱۰۵
۷۳ علی	مرجوی	۰۹۱۳۶۷۸۰۱۰۱۵
۷۴ هنگامه	مصدر	۰۹۱۳۳۳۸۲۸۷۲
۷۵ سید احمد	مقدس پور	۰۹۱۳۳۴۶۴۹۱۷
۷۶ سید حسین	موسوی	۰۹۱۳۶۸۳۳۲۸۹
۷۷ محمد مهدی	موسوی	۰۹۱۳۳۴۶۰۴۲
۷۸ محمدجعفر	مقامی	۰۹۱۳۰۷۶۶۲۸۴
۷۹ آرمان	میراسکندری	۰۲۸۲۲۲۳۳۹۲۷
۸۰ اشکاندخت	ناسوتی	۰۹۱۳۱۵۹۱۳۵۹
۸۱ پیمان	نقشبندی	۰۹۱۸۴۷۴۶۱۷۴
	نمسه چی	۰۹۱۳۳۲۰۳۶۹۶
	نیرومند	۰۹۱۳۳۱۶۰۹۶
	ویسه	۰۹۱۲۵۳۳۱۷۰۴

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن
۸۲ امیر	هداوند	۰۹۱۲۱۰۶۶۸۰۰
۸۳ علی	یساولی شراهی	۰۹۱۳۳۱۳۱۳۶۷
۸۴ فرشید	یزدانی	۰۹۱۲۵۰۵۱۰۸۸
حسابداران مالی خبره		
۱ بهمن	امیری	۰۹۱۳۷۹۹۸۳۳۵
۲ جلیل	ایوانی	۰۹۱۸۸۷۷۵۳۳۲
۳ اسید محمد	باقرآبادی	۰۹۱۲۵۵۰۴۲۶۳
۴ مجید	باقیات	۰۹۱۳۳۱۱۷۵۰۵
۵ سعید	پرتو	۰۹۱۹۵۱۸۷۱۱۳
۶ فاطمه	پور یعقوبی	۰۹۱۳۷۰۵۹۹۰۹
۷ جمشید	پیک فلک	۰۹۱۳۷۴۶۹۰۷
۸ عبدالرضا	تالانه	۸۸۶۵۹۹۸۲
۹ علی اصغر	ثامنی	۰۹۱۳۶۰۹۵۶۷۴
۱۰ اسحاق	جانباز	۰۹۱۵۱۵۳۴۵۸
۱۱ محمدتقی	خادمی جبلی	۰۹۱۳۳۲۵۲۳۶۵
۱۲ سعید	خان محمدی	۰۹۱۳۲۰۲۶۸۰۹
۱۳ همایون	خوبان عنبران	۰۹۱۳۷۳۴۷۱۳
۱۴ محسن	رحیمی	۰۹۱۳۰۲۸۱۰۱۴
۱۵ بهرام	رستمی	۰۹۱۳۳۸۰۲۱۵۳
۱۶ محسن	ژاله آزاد زنجانی	۰۹۱۳۴۳۵۳۸۰۸
۱۷ سامان	ساعدی	۰۹۱۰۷۶۰۶۴۰۱
۱۸ محمدعلی	سلیمانان	۰۹۱۳۳۱۱۴۳۳۹

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن
۱۹ مهدی	سلیمی	۰۹۱۳۱۶۴۷۴۷۰
۲۰ بهنام	شیری	۰۹۱۲۵۵۰۰۰۹۶
۲۱ حمیدرضا	صالحی	۰۹۱۳۱۵۳۱۰۱۰
۲۲ علی	فتوحی	۰۹۱۳۳۵۶۳۹۸
۲۳ شهریار	قهرمانی زهرایی	۰۹۱۳۳۲۰۵۱۱۲
۲۴ عبدالاحد	عباسی	۰۹۱۱۹۶۴۴۶۷۸
۲۵ غلامعباس	عزتی شالقونی	۸۲۱۸۲۵۲۵
۲۶ مریم	علیشیری	۰۹۱۳۳۶۳۵۴۷۸
۲۷ محسن	غلامرضایی	۰۹۱۳۳۸۷۸۹۳۲
۲۸ مزدک	کاظم زاده	۰۹۱۳۳۷۹۵۳۶۰
۲۹ علی	محمدی فر	۰۹۱۳۶۱۹۴۹۵۶
۳۰ مهدی	مردان زاده فرد	۰۹۱۳۱۷۹۱۳۴۹
۳۱ روح اله	مردان واجاری	۰۹۱۱۴۴۸۵۵۶
۳۲ ضیاءالدین	معصومی	۰۹۱۳۳۱۱۳۵۳
۳۳ محمدجعفر	ناسوتی	۰۹۱۳۱۵۹۱۳۵۹
۳۴ ابراهیم	نوروزیگی	۰۹۱۳۵۰۰۱۷۵۷
۳۵ بابک	وهایی	۰۹۱۳۳۱۴۳۱۴
۳۶ امیر	هداوند	۰۹۱۳۱۰۶۶۸۰۰
۳۷ فرشید	یزدانی	۰۹۱۲۵۰۵۱۰۸۸

اشتراک مجله‌ی حسابداران

خواننده‌ی گرامی

برای اشتراک شماره‌های آینده‌ی مجله **حسابداران**، مبلغ مربوطه را به حساب جاری شماره‌ی ۴۵۰۵۳۵۵۵۵ انجمن حسابداران خبره‌ی ایران نزد شعبه‌ی مرکزی بانک تجارت یا حساب سیبا شماره‌ی ۰۱۰۶۱۳۶۸۹۷۰۰۷ (یا انتقال به کارت انجمن حسابداران خبره‌ی ایران نزد شعبه‌ی خیابان آیت‌اله طالقانی بانک ملی ایران) (یا انتقال به کارت ۶۰۳۷۹۹۱۱۹۹۵۲۹۱۲۸) واریز فرمایید و اصل برگه‌ی واریز وجه (کپی برگه‌ی واریز را حتماً نزد خود نگهدارید) را همراه درخواست‌نامه‌ی اشتراک (زیر) به نشانی دفتر مجله: تهران، میدان آرژانتین، خیابان الوند، شماره ۲۸، طبقه‌ی دوم؛ یا صندوق پستی ۱۵۸۱۵/۳۶۹۱ یا دورنگار ۸۸۸۷۸۶۶۷ بفرستید.

دانشجویان مقاطع کارشناسی، کارشناسی ارشد، و دکتری حسابداری و رشته‌های مرتبط با ارائه‌ی کارت دانشجویی معتبر (که در آن تاریخ اعتبار کارت مشخص شده باشد) می‌توانند از ۲۰ درصد تخفیف بهره‌مند شوند.

درخواست‌نامه‌ی اشتراک شماره‌های آینده‌ی مجله حسابداران

تهران

۵ شماره‌ای	• پست عادی: ۶۰۰/۰۰۰ ریال
	• پست سفارشی: ۱/۰۰۰/۰۰۰ ریال
۱۰ شماره‌ای	• پست عادی: ۱/۰۰۰/۰۰۰ ریال
	• پست سفارشی: ۱/۶۰۰/۰۰۰ ریال

دیگر شهرهای ایران

۵ شماره‌ای	• پست عادی: ۷۰۰/۰۰۰ ریال
	• پست سفارشی: ۱/۰۰۰/۰۰۰ ریال
۱۰ شماره‌ای	• پست عادی: ۱/۲۰۰/۰۰۰ ریال
	• پست سفارشی: ۱/۸۰۰/۰۰۰ ریال

دیگر کشورها

۵ شماره‌ای	• پست عادی: ۶/۰۰۰/۰۰۰ ریال
۱۰ شماره‌ای	• پست عادی: ۱۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال

نام کامل مشترک:

نوع سفارش: ☐ ۵ شماره‌ای ☐ پست عادی
☐ ۱۰ شماره‌ای ☐ پست سفارشی

مقصد: ☐ تهران ☐ دیگر شهرهای ایران ☐ دیگر کشورها

نشانی کامل پستی:

کد پستی ده رقمی:

دوره سفارش: از شماره تا شماره

مشمول تخفیف: ☐ دانشجویی ☐ بیش از ۵ شمارگان

روش پرداخت*:

* شماره و تاریخ فیش واریزی و مشخصات شماره حساب انجمن نوشته شود

مشترکان بیش از ۵ شمارگان در هر شماره‌ی مجله از ۱۰ درصد تخفیف بهره‌مند خواهند شد.

۱۲۰ عضو جدید به نام‌های زیر به انجمن حسابداران خبره ایران پیوستند.



۱۰۹۳۶- حسن شبیهی



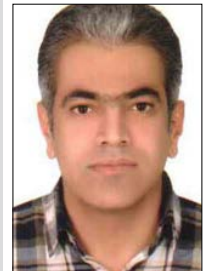
۱۰۹۳۵- آرزو ناظرماسوله



۱۰۹۳۴- مجید رسولی سقای



۱۰۹۳۳- سجاد محمدی



۱۰۹۳۲- علی حسن زاده



۱۰۹۴۱- بهمن امینی



۱۰۹۴۰- امیر میرزانی



۱۰۹۳۹- مطلب طاهری



۱۰۹۳۸- امیر تمجید



۱۰۹۳۷- علی رحمانی



۱۰۹۴۶- امیرمحمد راکمی اصفهانی



۱۰۹۴۵- سیدحمید کاظمی



۱۰۹۴۴- مجید ندیمی



۱۰۹۴۳- حسام‌الدین جعفریزدی



۱۰۹۴۲- مهسا موسی‌زاده



۱۰۹۵۱- محمدرضا رحیمی



۱۰۹۵۰- محمدرضا گنج خانلو



۱۰۹۴۹- فرشاد عزیزی فرد کلاشی



۱۰۹۴۸- یوسف اسماعیلی



۱۰۹۴۷- سارا احمدی



۱۰۹۵۶- مهرداد ارجمند پور



۱۰۹۵۵- سیمین شوراب اسکندری



۱۰۹۵۴- حمیدرضا حسین خانی



۱۰۹۵۳- میلاد حاتمی



۱۰۹۵۲- میلاد رحیمی



۱۰۹۶۱- محسن عالی خانی



۱۰۹۶۰- زهرا هاشمی پورنصری



۱۰۹۵۹- ماهره خسروچردی



۱۰۹۵۸- فرانک مجموعان



۱۰۹۵۷- محمدجان نثاری لادانی



۱۰۹۶۶- هاشم بیات



۱۰۹۶۵- علی مسعودفر



۱۰۹۶۴- محمد دانیال جاهد



۱۰۹۶۳- قباد هاشمی شرفی



۱۰۹۶۲- رحمان رجبی



۱۰۹۷۱- فردین بیگلری



۱۰۹۷۰- اسماعیل سلیمانی



۱۰۹۶۹- محمد خسرو پناه



۱۰۹۶۸- مهدی شاکری



۱۰۹۶۷- سعید خوش زبان



۱۰۹۷۶- امیر معصومی وایقان



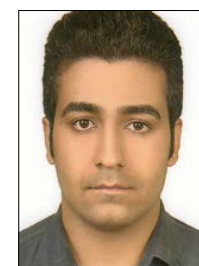
۱۰۹۷۵- امین جوادی نیکوجور



۱۰۹۷۴- مسعود محمدیان



۱۰۹۷۳- پیام دسینه



۱۰۹۷۲- بهمن زراعتی زرنق



۱۰۹۸۱- مصطفی حسین آبادی



۱۰۹۸۰- رضا قدیری



۱۰۹۷۹- بهزاد محامی



۱۰۹۷۸- کبری احمدی



۱۰۹۷۷- هدایت اله نقوی



۱۰۹۸۶- حسن شبیهی



۱۰۹۸۵- فرشاد شجاعی بافتانی



۱۰۹۸۴- فائزه محمدی



۱۰۹۸۳- محسن اسمعیلی دامغانی



۱۰۹۸۲- حامد فدایی رضادوست



۱۰۹۹۱- مصطفی رضائی فرخ



۱۰۹۹۰- علی شیر رضایی میرقاید



۱۰۹۸۹- معصومه شهرکی



۱۰۹۸۸- موسی دنواز



۱۰۹۸۷- آرش آذرینوش



۱۰۹۹۶- مهدی صابری قهفرخی



۱۰۹۹۵- رضا علی زاده



۱۰۹۹۴- ظاهر نقوی ارجستانی



۱۰۹۹۳- مسعود خواجهوندی



۱۰۹۹۲- سرور مرادی



۱۱۰۰۱- علیرضا سنکوک



۱۱۰۰۰- خدیجه حکیمیان



۱۰۹۹۹- احمد علی فلاح



۱۰۹۹۸- رضا بهرامی



۱۰۹۹۷- مجید جمشیدی



۱۱۰۰۲- محمد مهدی روستا نژاد



۱۱۰۰۳- محمود مشعلی



۱۱۰۰۴- شهرام دارابی



۱۱۰۰۵- محمد حسینی

۱۱۰۰۶- زهرا نوری لنجان نوکابادی



۱۱۰۰۷- سیدحسین حسینی



۱۱۰۰۸- ابراهیم حسین پورپاکانی



۱۱۰۰۹- مریم اسمعیلی



۱۱۰۱۰- مرضیه روزبهانی



۱۱۰۱۱- محسن کی منش



۱۱۰۱۲- محمدحسین عمارتی بخشایش



۱۱۰۱۳- احسان شفیع نژاد



۱۱۰۱۴- جواد چاکرزی



۱۱۰۱۵- فیروز جوادی پور



۱۱۰۱۶- محمدجواد اصفی امشی



۱۱۰۱۷- صمد صابری جو



۱۱۰۱۸- عباس قربانی



۱۱۰۱۹- بهرام عیسی نژاد عیسی لو



۱۱۰۲۰- اعظم زارع جعفر کلانی



۱۱۰۲۱- کاوه نعمتی



۱۱۰۲۲- سیدآیت اله آبان گاه



۱۱۰۲۳- فاطمه زهرا شیرین زاد



۱۱۰۲۴- ولی الله فهیم



۱۱۰۲۵- کبری بهروزی



۱۱۰۲۶- سیده مرجان مشهدی



۱۱۰۳۱- مجید توکلی



۱۱۰۳۰- زهرا سعیدلو



۱۱۰۲۹- قاسم عابدزاده شوکی



۱۱۰۲۸- امیر طاهرخانی



۱۱۰۲۷- محسن صادقی



۱۱۰۲۶- مهدی سزاری



۱۱۰۳۵- مهدی معصومی



۱۱۰۳۴- محمدامین بهاری خوب



۱۱۰۳۳- محمد ملک آباد



۱۱۰۳۲- آریتا پورداداشی



۱۱۰۴۱- سمیه شمسی



۱۱۰۴۰- حمید قاسمی



۱۱۰۳۹- رضا حاجبانی لاهرودی



۱۱۰۳۸- سعید نوری



۱۱۰۳۷- الهام فرمهینی فرهانی



۱۱۰۴۶- حسین عسگری



۱۱۰۴۵- محمد خزلی



۱۱۰۴۴- وحید جوادی نامجوادی



۱۱۰۴۳- شهرام شریفی



۱۱۰۴۲- علی اصغر گنجینی



۱۱۰۵۱- محمدعلی ملک پور



۱۱۰۵۰- الهه علائی ابوزر



۱۱۰۴۹- داریوش سهرابی



۱۱۰۴۸- محمد رشید نریمانی راد



۱۱۰۴۷- علی علیلو



گروه شرکتهای رایان نظم
RayanNazm
Companies Group

معرفی نسل جدید سیستمهای یکپارچه مالی، اداری و منابع انسانی توازن و نظام جامع حسابداری تعهدی و قابلیت همزمانی با نظام نقدی ویژه سازمانهای دولتی، دانشگاهها و شهرداریها

توازن عمومی

- توازن شرکتهای بازرگانی و توزیع و پخش
- توازن شرکتهای پیمانکاری و تولیدی صنعتی
- توازن شرکتهای دولتی و شهرداریها
- توازن وزارتخانه ها و سازمانهای دولتی

نظام جامع حسابداری تعهدی ویژه دانشگاهها، سازمانهای دولتی و شهرداریها

راکار جامع حسابداری تعهدی

حسابداری بهای تمام شده بر مبنای فعالیت ABC
حسابداری جاری دولتی (اعتبارت هزینه ای) و کنترل بودجه دولتی
حسابداری تملک دارائیهای سرمایه ای و کنترل بودجه طرح
سیستم بودجه و اعتبارات
سیستم درآمد، فروش کالا و خدمات
خزانه داری، سپرده و تضمینات
حسابداری انبار و انبارداری
سیستم خرید و تدارکات
سیستم کمیسیون معاملات دولتی
سیستم حسابداری اموال و دارایی ثابت، جمعدهای اموال و استهلاك
حسابداری حقوق و دستمزد (کلیه نظامهای استخدامی)
سیستم تنظیم و کنترل قراردادها و پیمانها
سیستم پرسنلی، کارگزینی و صدور احکام
اتوماسیون اداری و کار تابل الکترونیکی تحت وب
سیستم تجمیع و انتقال اطلاعات و اسناد بین شعب
سیستم مدیریت امنیت کاری
به همراه قابلیت همزمانی نظام نقدی و تعهدی

سیستم های یکپارچه توازن
مجموعه نرم افزارهای مالی، اداری و منابع انسانی



اتوماسیون اداری سیگما+
مدیریت مکاتبات و مستندات و آرشیو تحت وب



آدرس:

تهران، خیابان خالد اسلامبولی (وزراء)، خیابان سوم، پلاک ۱۹، واحد ۱۸
تلفن : ۰۲۱۸۸۷۱۸۵۸۶-۷ ، فاکس : ۰۲۱۸۸۷۱۸۶۱۲
دفتر فروش : ۰۲۱۸۸۱۰۳۲۰۱-۴ و ۰۲۱۸۸۷۰۴۹۳۹
www.RayanNazm.com info@RayanNazm.com

