

# کاربرد استانداردهای حسابرسی در ایران

غلامرضا سلامی

## مقدمه

شکی نیست که دانش حسابداری جدید مانند بسیاری از رشته های دیگر راننده انقلاب صنعتی اروپا و پرورش یافته پیشرفتهای اقتصادی اروپای غربی و آمریکای باشد، که همراه با اعزام اولین دستم در دانشجویان ایرانی به اروپا بعنوان يك تخصص جدید وارد ایران گردیده است. مسلم است که رحمت و کوششهای فردی فارغ التحصیلان موجب گسترش این دانش جدید در ایران گشته است.

پذیرش پیشرفتهای علمی جدید در زمینه پزشکی، ریاضیات، فیزیک، شیمی، زیست شناسی و نظایر آن در يك جامعه در حال توسعه امری اجتناب ناپذیر و واکنش آن جامعه نسبت به این علوم واکنشی تسلیمی و تحقیقی می باشد. اما کاربرد علوم سیاسی، قضائی، فرهنگی و اقتصادی در جامعه بخاطر تاثیر مستقیم و بلاواسطه این علوم بر جامعه نمی تواند و نباید بدون در نظر گرفتن سنتها، فرهنگ، هویت ملی آن جامعه و بدون توجه به آمادگی پذیرش آنها، انجام گیرد. برای مثال

همانگونه که نتایج کاربرد يك فرايند فیزیکی در شرایط محیطی مختلف بر روی يك پدیده ممکن است متفاوت باشد، بهمان صورت واکنش جوامع مختلف در مقابل کاربرد يك اصل اقتصادی متفاوت خواهد بود. عبارت دیگر استفاده از دانش بدون توجه به اوضاع واحوال و شرایط موجود نه تنها نتایج دلخواه را به بار نمی آورد بلکه بعکس ممکن است عواقب وخیمی را نیز به همراه داشته باشد که در مورد علوم صرف، ممکن است مثلا "يك انفجار یا اردست رفتن جان يك انسان و یا از بین رفتن يك محصول یا ابزار تولید باشد و در مورد علوم اقتصادی و اجتماعی حداقل زبان آن واکنش منفی جامعه نسبت به مطلوبیت و جامعیت آنها خواهد بود.

در مورد حسابداری باید گفت که ابتدا اصول اساسی آن بدرستی پیاده و جایگزین روشهای سنتی قدیم گردید ولی رفته رفته باتسلط فرهنگ غرب بر جامعه ما و احاطه دست اندرکاران حرفه حسابداری و حسابرسی تحصیل کرده خارج بر مراکز آموزشی و اقتصادی کشور و بدلیل سرعت بیش از حد گسترش کمی صنایع، فرصتی پیدان شد که این دست اندرکاران تحقیقی پیرامون نتایج کاربرد استانداردهای نوین حسابرسی و حسابداری که طی دو قرن در اروپا و آمریکا ریشه دوانده و با فرهنگ این ملتها عجین گشته بود، بنمایند. عبارت دیگر پذیرش - سیستم اقتصادی غرب بصورت الگو برای جامعه ایران از يك طرف و مشغله زیاد صاحب نظران در زمینه های همگی که ناشی از سرعت زیاد رشد کمی صنایع و مراکز اقتصادی در ایران بود فرصتی باقی نگذاشت تا واکنشهای فرهنگی جامعه در مقابل این پدیده های نوین اردیابی و تجزیه و تحلیل گردد و نتیجتاً راه را برای تعدیل این استانداردها هموار سازد. نتیجه چنین برخوردی در محدوده کار حرفه ای این بود که استقرار اکثر

سیستم های حسابداری در عمل مواجه با اشکال و حتی ناکامی گردیدند  
اطلاعات حسابداران برای مدیران بدون استفاده باقی ماند و گزارشها  
حسابرسی بیشتر جنبه تشریفاتی پیدا کرده و بعضی از آنها حتی یکبار  
نیز مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار نگرفت .

عدم پذیرش حسابرسی در جامعه بنحو بارزتری به چشم می خورد .  
بطوریکه قبل از انقلاب بندرت مشاهده می شد که درجائی که اجبار  
قانونی وجود نداشت، کاربرد حسابرسی مشهود شود و بعبارت دیگر  
حسابرسی (خواه حسابرسی داخلی و خواه حسابرسی مستقل) نتوانست  
حرفه ای قائم بذات خود گردد و نتوانست جا و اعتبار لازم را در جامعه  
پیدا کند .

به همین دلیل بالغو عنوان حسابداری رسمی و ایجاد تشکیلات جدید  
حسابرسی دولتی بعد از انقلاب این حرفه از هم گسیخت و با گذشت زمان  
بسیار زیادی هنر شناخت و اعتقاد نسبت به این حرفه که برای هر  
جامعه از واجبات می باشد بوجود نیامده است و به نظر نگارنده تا  
زمانی که صاحب نظران حرفه حسابرسی ادلاک فرا گرفته های خود که  
بطور وضوح تحت تاثیر مکتب انگلوساکسن است، در جهت انطباق با  
بافت و خواسته ها و نیازهای جامعه ایران ، بیرون نیابند وضع به همین منوال  
خواهد بود .

در این مقاله سعی می شود استانداردهای حسابرسی متداول در ایران  
در زمینه گزارش نویسی تا حد امکان مورد نقد و بررسی قرار گیرد و مسلم  
است که این مقاله باب مذاکره ای بر آنچه که صاحب نظران در این  
زمینه ارائه خواهند داد، بوده و هاری از نقص و اشتباه نخواهد بود .

محدودیت قهری رامی توان به گروههای زیرتقسیم کرد:

- ۱- ضعف مدیریت موسسه مورد رسیدگی
- ۲- ضعف شدید سیستم های کنترل داخلی
- ۳- عدم دسترسی به سوابق حسابداری

۱- ضعف مدیریت : ضعف مدیریتی در کشورهای عقب افتاده

ودر حال توسعه برخلاف کشورهای پیشرفته امری مبتلا به اکثر صنایع و مراکز اقتصادی می باشد و این امر در کشورهای مابعد لیل عدم هماهنگی لازم بین رشد کمی و کیفی مدیریت بار شدگی صنایع و مراکز اقتصادی بهش از اندازه بچشم می خورد و بخصوص پس از انقلاب که بدلیل گوناگون و ارجله وابستگی شدید سرمایه و مدیریت، بسیاری از صاحبان تخصص و تجربه در مدیریت ارکارکنار رفتند، این نقیصه بمراتب بیش از پیش خودنمایی می کند. عدم توانائی مدیران در اداره امور موسسه خواه نسا خواه نتیجه کار حسابرسی را تحت تاثیر قرار می دهد. عمده مواردی که این ضعف در کار حسابرسی ونتیجه رسیدگی اثر می گذارد را بشرح زیر می توان خلاصه کرد:

۱- عدم همکاری کارکنان موسسه در زمینه ارائه اطلاعات بموقع

و ضروری بحسابرس و عدم ایجاد تسهیلات لازم در امر حسابرسی.

این عدم همکاری می تواند به مدیریت سطح بالای موسسه مورد

رسیدگی نیز سرایت پیدا کند و این چنین وضعی در بسیاری

از موارد ناشی از ناهنجاریهای موجود بین صاحبان موسسه و  
عدم کفایت دستگاه اداره کننده موسسه می باشد.

۲- عدم توانایی دستگاه مالی در تهیه صحیح و بموقع صورتهای مالی  
و ضمائم آن .

۳- کاربرد نامتناسب سیستم های کنترل داخلی در داخل موسسه

۴- اجرای ناقص و بیاعدم اجرای مراحل که در جهت انجام کار  
حسابرسی بعهده شرکت می باشد .

در چنین مواردی حسابرس قاعدتاً "قادر به ارائه اظهار نظر در مورد  
وضعیت مالی و نتیجه عملیات موسسه نخواهد بود ولی سؤال اینجاست  
که حسابرس چه وظایفی در این رابطه پیدامی کند .  
طبق استانداردهای متداول در کشورهای غربی در حالتی که این  
ضعف موجب اختلال در امر حسابرسی گردد، حسابرس باید ادامه کار  
حسابرسی خودداری نماید و بنهایتاً "بدلائل فوق الذکر اظهار نظر  
نسبت به مطلوبیت وضع موسسه اجتناب ورزیده و طی نامه ای خطاب  
به مدیران نقاط ضعف را مورد تجزیه و تحلیل قرار دهد . اما در ایران  
استفاده از دستورالعملهای فوق نتایج جالبی به بار نمی آورد . زیرا تعداد  
موسساتی که دارای چنین مشخصاتی هستند بسیار زیاد بوده و بعنوان يك  
واقعیت خودنمایی می نماید و بنابراین کناره گیری حسابرس از انجام  
وظایف محوله درد مبتلا به اینگونه موسسات را درمان نمی کند و از طرف  
دیگر صرف عدم اظهار نظر حسابرس در گزارش حسابرسی ارائه شده به  
صاحبان سهام و دیگر استفاده کنندگان از گزارش بدلائل عدیده عمق  
اشکالات و مسایل جاری در موسسه را نمی شکافد . ارائه نامه مدیر است  
به مدیرانی که از ضعف ذاتی برخوردارند مشکلی را حل نمی کند . بنابراین

این در این مورد حسابرس وظیفه دارد که طی گزارش خود مقامات تصمیم - گیرنده اصلی موسسه را به تفصیل در جریان این ضعفها و نتایج حاصله از این نقایص قرار دهد که در این صورت فرم گزارش کوتاه حسابرسی بدلیل محدودیتهای ناشی از اعمال استانداردها راعده چنین کاری بر نمی آید .

## ۲- ضعف شدید سیستم های کنترل داخلی: در کشورهای در حال

توسعه برخلاف کشورهای پیشرفته اهمیت چندانی به کنترلهای داخلی داده نمی شود و معمولا" شرکتهای موسسات با بطور کلی فاقد سیستم مدونی برای انجام عملیات مالی بوده و یا آن سیستم ها متناسب با فعالیت موسسه نمی باشد. در چنین مواردی یعنی زمانی که سیستم های کنترل داخلی از ضعف شدیدی برخوردارند در این صورت حسابرس قاعدتا" نمیبایست انجام کار حسابرسی آن موسسه را بعهده گیرد و در صورت تقبل بدلیل اساسی بودن ابهامات ذاتی حسابرس قادر به اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی موسسه نخواهد بود. بازم در چنین موردی عدم اظهار نظر حسابرس با ارائه نامه مدیریت مشکل موسسه را حل نخواهد کرد و حسابرس وظیفه دارد با گسترش دامنه رسیدگی خود تا آنجا که امکان دارد خود را متقاعد سازد که نتیجه کارش بصورت گزارش جامعی که کلیه اشکالات و مسایل موسسه را تجزیه و تحلیل می کند، مورد توجه صاحبان تصمیم در موسسه مورد رسیدگی قرار می گیرد. مسلما" انعکاس این مسایل و مشکلات در چهارچوب گزارشهای متداول حسابرسی امکان پذیر نمی باشد و حسابرس ناچار است با ارائه گزارش تفصیلی تا حدود زیادی خود را از قید محدودیتهای گزارش کوتاه خلاص کند.

## ۲- عدم دسترسی به سوابق حسابداری:

عدم دسترسی به سوابق حسابداری می تواند ناشی از موارد زیر باشد:

۱- برکناری یا عدم دسترسی به مسئولان قبلی موسسه بخصوص  
در امور مالی و مدیریت

۲- عدم آشنایی مدیران جدید با عملیات موسسه و عدم اطلاع  
کارکنان مالی از عملیات گذشته

۳- نقص مدارک و اسناد و دفاتر و در مواردی عدم دسترسی به اسناد و  
مدارک سالهای گذشته بخصوص در صورتیکه صورتهای سنواتی  
شرکت بدلائیل گوناگون نتواند مورد اعتماد قرار گیرد.

در چنین مواردی نیز طبق استانداردهای متداول حسابرسی  
محدودیتهای ناشی از موارد فوق می تواند موجب عدم اظهار نظر حسابرس  
گردد. سؤال در اینجاست که آیا حسابرس باید یا نباید دامنه رسیدگیهای  
خود را گسترش دهد و آنگونه که اصطلاحاً "متداول است رسیدگی ریشه ای  
نماید. در چنین مواردی روشهای معمول حسابرسی ممکن است نتواند مورد  
استفاده عملی قرار گیرد و حسابرس ناچار می گردد از روشهای خاص  
بمنظور اثبات یک دارائی یا بدهی استفاده کند. در این حالت تشخیص  
حسابرس مطرح می گردد که این تشخیص مبتنی بردانش و تجربه شخص  
وی می باشد.

غالباً اتفاق می افتد که طی چنین رسیدگی حسابرس ناچار  
می گردد با استفاده از مدارک ناقص و با اتکا به تجربه و دانش خود  
اسناد اصلاحی متعددی پیشنهاد کند که این اسناد می تواند چهره صورتهای  
مالی موسسه مورد رسیدگی را تغییر دهد. حال با فرض قبول و یا عدم قبول

اصلاحات و تعدیلات پیشنهادی حسابرس توسط موسسه فرم گزارش  
و اظهار نظر و نحوه ارائه اسناد اصلاحی به چه صورت خواهد بود؟  
در حال حاضر بدلیل فقدان ضابطه تدوین شده ای در این زمینه  
هریک از حسابرسان با توجه به سلیقه شخصی اقدام به ارائه گزارش  
می نماید و استانداردی در این زمینه لااقل توسط نگارنده مشاهده نشده  
است.

#### ب - محدودیتهای تصنعی

اینگونه محدودیتهای بدان جهت که حسابرس تا حدود زیادی قادر به  
رفع آنها بوده لکن بدلائلی در رفع آنها کوشش کافی بعمل نمی آورد تصنعی  
نامیده شده اند و در غالب اوقات حسابرسان با ذکر جملات استاندارد  
در گزارش خود به آنها اشاره نموده و ظاهراً "مطابق با استانداردهای  
حسابرسی و وظیفه خود را انجام می دهند. بعبارت دیگر بار مسئولیت ناشی  
از این محدودیتهای اردوش خود برداشته و به دیگری منتقل می نمایند.  
این دسته از محدودیتهای تصنعی می توان بشرح زیر طبقه بندی نمود:

- ۱- وضعیت صورتهای مالی سنوات قبل
- ۲- کتمان اطلاعات و سوابق حسابداری توسط مدیریت

#### ۱- وضعیت صورتهای مالی سنوات قبل

معمولاً در گزارشهای حسابرسی (در سال اول حسابرسی توسط یک  
حسابرس) یکی از مفاهیم زیر بچشم می خورد:  
۱- صورتهای مالی سنوات قبل توسط حسابرس مستقلی مورد رسیدگی  
قرار نگرفته است.



۱- صورتهای مالی سنوات قبل توسط حسابرس (حسابرسان) مستقل دیگری مورد رسیدگی قرار گرفته و گزارش ایشان به مجمع عمومی صاحبان سهام تسلیم شده است.

درچنین حالتی ظاهراً "طبق استانداردهای متداول حسابرسی وظیفه حسابرس در مورد وضعیت صورتهای مالی سنوات قبل و اقلام منتقله ارسال گذشته پایان یافته تلقی می گردد و حسابرس قاعدتاً از مسئولیت عدم صحت این اقلام که بطور یقین در صورتهای مالی سال جاری اثر مستقیم دارند، مبری می گردد. به نظر نگارنده کاربرد استانداردهای حسابرسی غربی در موارد فوق در ایران موقع موضع حسابرس را تضعیف نموده و موجب بروز مسایل و مشکلات دست به گریبان این حرفه در ایران شده است.

در مورد بند ۱- یعنی در زمانی که صورتهای مالی سنوات قبل توسط حسابرس مستقلی مورد رسیدگی قرار نگرفته است بدون رسیدگی ریشه ای به اقلام داراییها و بدهیهای منتقله از سنوات قبل هر نوع اظهار نظری توسط حسابرس مورد شك و تردید قرار می گیرد بخصوص اینکه در بسیاری از موارد مشاهده شده است که قسمت اعظم داراییها و بدهیها در ارتباط با حساب سرمایه بصورت تصنعی ایجاد گردیده است و از آنجائی که این داراییها و بدهیها منشا صورتهای مالی سنوات بعدی گردند در صورت خدشه دار بودن آنها امکان اظهار نظر بر صورتهای مالی سنوات بعد نیز از بین خواهد رفت.

در مورد بند ۲- چنانچه صورتهای مالی سنوات قبل توسط حسابرسان مستقل دیگری رسیدگی شده و اظهار نظر آنها من حیث المجموع موید قبول این صورتهای مالی باشد، با توجه به احتمال تخلف معدودی از دست اندر

کاران حرفه در گذشته (واحتمالاً" در حال حاضر) پذیرش این صورتهای مالی توسط حسابرس ، خالی از اشکال نخواهد بود.

رسیدگی موضعی مجدد توسط حسابرس دوم ممکن است دارای بیک جنبه منفی از نظر جامعه حرفه ای باشد، لکن جنبه های مثبت کار بر مراتب بیش از جنبه منفی آن خواهد بود که مهمترین آن جلوگیری از عدم سو استفاده بعضی از افراد از این حرفه می باشد. به اعتقاد نگارنده اگر حسابرسان انتظار رسیدگی مجدد بکار خود را داشته باشند مسلماً" بیش از پیش در رسیدگی خود ضوابط حرفه ای را رعایت نموده و خدای ناکرده انحرافی از مبانی اخلاق حرفه ای در کار نخواهد بود. این موضوع بنحوی دیگری در برخورد حسابرس با صورتهای مالی حسابرسی شده سنوات قبل مصداق پدید می نماید که حسابرس قبلی در گزارش خود مسواری از حسابساری و سو استفاده مدیریت را افشا می نماید. در چنین مسواری حسابرس حتماً" لازم است حسابهای مورد اظهار نظر حسابرس قبلی را مورد رسیدگی موضعی قرار دهد و حتی در صورت لزوم از پرونده های حسابرس قبلی استفاده نماید که در صورت تأیید نظر حسابرس قبلی هر چند که عملیات سال مورد رسیدگی بدرستی انجام پذیرفته باشد حسابرس ثانوی نمی تواند نظری غیر از حسابرس قبلی ارائه کند.

### ۲- کتمان اطلاعات و سوابق حسابداری توسط مدیریت

در چنین مواردی معمولاً" حسابرس طبق استانداردهای متداول حسابرسی با ذکر این نکته در بند " حدود رسیدگی " خود، چنانچه این محدودیت وی را دچار ابهام ذاتی نماید از اظهار نظر خودداری می نماید. با توجه به اینکه تا هر چند اظهار نظری بر خواننده غیر حرفه ای وی را

متوجه انحرافات مالی هیئت‌مدیره نخواهد نمود لذا فایده لازم از نتیجه کار حسابرس مترتب نمی‌گردد. حسابرس باید در چنین مواردی دقیقاً " نظر خود را مبنی بر اینکه مدیریت ازارائه اطلاعات و مدارك كافی وانجام همكاریهای لازم خودداری نموده است، در گزارش منظور نموده و تا آنجائی كه امکان دارد ازشواهد و قرائینی دال بر عدم اعتماد به صورتهای مالی، در بندهای توضیحی خود استفاده كند. عبارت دیگر در هنگام تردید نسبت به صحت و سقم هر يك از اقلام مندرج در صورتهای مالی با توجه به عدم حسن نیت مدیریت در ازارائه اطلاعات و مدارك كافی، فرض خود را بر عدم صحت آن اقلام قرار دهد. یعنی با ارااثبات صحت مطلب را بدوش اشخاصی قرار دهد كه در ازارائه اطلاعات و اسناد و مدارك كوتاهی نموده‌اند. در کلیه موارد مندرج در این مقاله يك سؤال ممكن است برای خواننده مطرح گردد و آن اینکه چگونه يك حسابرس می‌تواند با اعمال چنین روشهایی در مقابل اقدامات صاحب كار محفوظ بماند. بعقیده نگارنده تا هنگام تدوین ضوابط و استانداردهای حسابرسی در جامعه حرفه ای ایران این سؤال و نگرانی می‌تواند مطرح باشد و صرف استناد به استانداردهای گرفته شده از غرب نمی‌تواند موجب رفع این نگرانی باشد.

-----پستال با علم ایران-----