

# نگاهی گذرا به اساسنامه

## سازمان حسابرسی

نوشته : مصطفی علی مدد

آقای مصطفی علی مدد که در زمینه حرفه حسابداری مطالعه و تحقیق دارند نظرات خود را در مورد اساسنامه سازمان حسابرسی جهت درج در مجله ارائه نموده‌اند امیدواریم دیگر صاحب‌نظران نیز در ارتباط با این امر نظرات خود را دریغ نمایند.

قانون تشکیل سازمان حسابرسی با هدف نیز رسیدن امکان انجام کار حسابرسی به معنای تشکیل یک سازمان بزرگ حسابرسی دولتی، حرفه‌ای آن را فراهم می‌آورد یا خیر. متشکل از واحدهای حسابرسی دولتی و وابسته به دولت به تصویب رسید ( ماده واحده ) . که وظایف بازرسی قانونی و امور حسابرسی موسسات و شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌های عمومی و سازمان‌های وابسته به دستگاه‌های دولتی را به عهده گیرد ( بند ۱ تبصره ۲ ) . نقد و ارزیابی درستی یا نادرستی چنین نقطه‌نظری در اینجا مورد گفتگو نیست بلکه غرض طرح این مسئله است که آیا اساسنامه تدوین شده برای سازمان حسابرسی، که اخیراً " لایحه آن در شور اول به تصویب مجلس شورای اسلامی

برای روشن شدن موضوع، ابتدا تعریف ساده و خلاصه‌ای از حسابرسی ارائه می‌شود تا با توجه به آن عدم پذیرش مزبور آشکار شود. حسابرسی را به‌طور خلاصه چنین می‌توان تعریف کرد:

" انجام رسیدگی‌های لازم در چارچوب اصول و رویه‌های پذیرفته شده حسابرسی و

با رعایت الزامات قانونی نسبت به مدارک، دفاتر، اسناد و صورتهای مالی (۱) یک واحد تجاری یا غیر تجاری اعم از انتفاعی یا غیر انتفاعی، عمومی یا خصوصی و صرفنظر از اندازه شکل حقوقی آن (۲) توسط حسابداری درستکار و دارای مهارت و صلاحیت حرفه‌ای و استقلال (۳) به منظور اظهارنظر درباره درستی و قابلیت قبول صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی به شرط آن که صورتهای مالی مزبور در چارچوب اصول پذیرفته شده حسابداری (۴) و با رعایت الزامات قانونی هر کشور تهیه و ارائه شده باشد (۵).

این تعریف حکایت از آن دارد که:

ه حسابرسی کاری است تخصصی که توسط افراد درستکار و دارای تجربه و مهارت و صلاحیت تخصصی (۶) قابل انجام است.

ه حسابرسی کاری است قضاوتی، بدین معنی که حسابرسی براساس رسیدگیهایی که در چارچوب اصول و رویه‌های پذیرفته شده حسابرسی و با رعایت الزامات قانونی کشور ضروری تشخیص و انجام می‌دهد می‌تواند در باره درستی و قابلیت قبول و یا به عبارت دیگر ارائه مطلوب صورتهای مالی تهیه شده توسط واحد تجاری قضاوت و اظهارنظر کند.

ه کار حسابرسی منضم استقلال رای حسابرسان در محدوده موازین و ضوابط حرفه‌ای و رعایت الزامات قانونی است زیرا که اظهار نظر بی طرفانه و مستقل درباره صورتهای مالی مورد رسیدگی تنها در این صورت امکان پذیر است. به عبارت دیگر، حسابرسان نیز مانند صاحبان حرفه‌های مستقل دیگر از جمله پزشکان و قضات به اعتبار دانش، تجربه و مهارت خود در زمینه کار تخصصی، به صورتهای مالی رسیدگی و نسبت به آنها اظهار نظر می‌کند. این وظیفه و در عین حال مسئولیت (۷) قائم به ذات است و از لحاظ ایفای

وظیفه و مسئولیت در یک سلسله مراتب اداری از طرف مقامات بالاتر به مقامات پایین تر قابل تفویض نیست. مسئولیت قصور و تفسیر حسابرسان در انجام وظایف حرفه‌ایش متوجه خود اوست و با مسئولیت سازمانی که در آن اشتغال دارد ملازمه ندارد. در این مورد مثالهایی مانند مسئولیت پزشکان در تشخیص و معالجه بیماران مسئولیت مهندسان در صحت نقشه و محاسبات ساختمانها و ابنیه و همچنین مسئولیت میزبان مالیاتی در تشخیص مالیات مودیات (در همان وزارتخانه‌ای که سازمان حسابرسانی به آن وابسته می‌شود - ماده ۲ اساسنامه) قابل ذکر است.

حال اگر مفروضات بنیادی یاد شده در بالا پذیرفته باشد، که چنانچه انجام حسابرسی واقعی مورد نظر باشد پذیرش الزامی است، مسئله این است که آیا اساسنامه تهیه شده اصولاً "هیچ گزایشی به پذیرش چنین مفروضاتی دارد یا خیر؟ پاسخ مناسفانه منفی است زیرا:

(۱) در هیچ‌جای اساسنامه نشانه‌ای از پذیرش حسابرسی به عنوان کار حرفه‌ای متضمن استقلال رای مشاهده نمی‌شود.

(۲) در هیچ‌جای اساسنامه حتی ذکری از حسابرسان، وظایف، اختیارات و مسئولیتهای وی نشده است. این تصور که کارکنان واجد تحصیلات و تجارب معین با گرفتن یک حکم اداری حسابرسان می‌شوند، بدون آن که برابر مقررات از موقعیت و وضعیت تشبیت شده‌ای از لحاظ اعمال قضاوت حرفه‌ای برخوردار باشند، باطل است زیرا به جای حسابرسان کارمندی سخن می‌رود که در یک سلسله مراتب اداری به انجام وظایفی می‌پردازد که در شرح وظایف تغییرپذیر سازمانیش آمده و این با ابتدائی‌ترین و در عین حال اساسی‌ترین خصیصه کار حرفه‌ای، یعنی استقلال رای در اعمال قضاوت حرفه‌ای، در تعارضی بنیادین

است .

(تبصره ماده ۱۴) و از سوی دیگر عزل و نصب مدیرعامل از وظایف مجمع عمومی است (بند ۱ ماده ۱۱). با این وصف اعضای هیات عامل نمی‌توانند هیچ نقشی، جز پیشنهاد به‌وزیر امور اقتصادی و دارایی، در تعیین مدیرعامل داشته باشند چه رسد به نصب مدیر عامل.

— هیات عالی نظارت مرکب از یک رئیس و چهار عضو به‌تصویب هیات وزیران، که رئیس و یک عضو به‌پیشنهاد وزیر امور اقتصادی و دارایی و دو عضو به‌پیشنهاد رئیس دیوان محاسبات و یک عضو به‌پیشنهاد دادستان کل کشور انتخاب خواهد شد (ماده ۲۲). هیات مزبور که برای مدت دو سال انتخاب می‌شوند علاوه بر داشتن نقش بازرسی سازمان حسابرسی (تبصره ۱ ماده ۲۳) بر عملیات جاری سازمان نظارت دارد و دستورالعملها و روشهای حسابرسی را مطالعه و بررسی می‌کند (بندهای ۱ و ۲ ماده ۲۳).

ارکان مزبور اگرچه از لحاظ عناوین، و نه از لحاظ وظایف، ممکن است برای اداره یک سازمان حسابرسی هم لازم باشد اما به هیچ‌وجه کافی نیست از جمله در اساسنامه .

الف — مرجعی برای بررسی صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان سازمان تعیین نشده است و این کار عملاً "به مدیرعامل و نهایتاً" به اداره کارگزینی سازمان محول است .

ب — مرجعی برای بررسی و قضاوت در مورد قصور و تقصیر حسابرسان سازمان در انجام وظایف حرفه‌ایشان و اعمال مجازاتهای انتظامی پیش‌بینی نشده و این مهم عملاً "به عهده سلسله مراتب اداری درون سازمان واگذار شده است .

ج — حسابرسان سازمان حتی اعضای هیات عامل آن از هیچ‌گونه شناخت، اعتبار، اطمینان و ثباتی که لازمه کار حرفه‌ای است برخوردار

۳) واحدهای اجرایی سازمان حسابرسی که می‌تواند به‌صورت موسسات حسابرسی خدماتی دائر شود از هر جهت فاقد شخصیت مستقل است و تنها به‌عنوان بخشی از تشکیلات سازمان یا در واقع، قسمتی از آن به حساب می‌آید (ماده ۳ اساسنامه) که این مبین برقراری یک سلسله مراتب منسجم اداری بدون هیچ گزایشی به‌کار حرفه‌ای حتی در سطح واحدهای اجرایی است .

۴) برابر ماده ۵ اساسنامه "سازمان حسابرسی" یک شرکت سهامی است که ارکان پیش‌بینی شده برای آن، با گزایشی درجهت انطباق وضعیت سازمان مزبور به یک سازمان اداری دولتی، عبارت است از:

— مجمع عمومی مرکب از چهار وزیر و رئیس کل بانک مرکزی که ریاست آن را وزیر امور اقتصادی و دارایی به‌عهده خواهد داشت .

— هیات عامل مرکب از ۹ عضو به‌انتخاب وزیر امور اقتصادی و دارایی و شاید به‌تصویب مجمع . این ناروشنی به این دلیل است که در ماده ۱۱ فقط نصب و عزل مدیرعامل باید به تصویب مجمع عمومی برسد حال آن که در ماده ۱۶ وزیر امور اقتصادی و دارایی جانشین اعضاء معزول، بازنشسته یا فوت شده را به مجمع عمومی پیشنهاد می‌کند، شاید برای تصویب و شاید هم فقط برای اطلاع، حکمی وجود ندارد .

— مدیرعامل که از بین اعضای هیات عامل به‌پیشنهاد (و یا در واقع حکم) وزیر امور اقتصادی و دارایی توسط هیات عامل تعیین و نصب می‌شود ماده ۱۴). چگونه این تعیین کاملاً "ناروشن است. زیرا از یک سو کلیه اعضای هیات عامل قبل از پایان دوره عضویت نامعین آنان به‌پیشنهاد وزیر امور اقتصادی و دارایی قابل تغییر می‌باشند

نیستند، از جمله وظایف و اختیارات هریک از اعضاء هیات عامل در اداره سازمان رامدیر عامل تعیین می‌کند ( بند ۸ ماده ۲۵ ) و در نهایت حسابرسان سازمان، شامل مدیرعامل و اعضاء هیات عامل، با حکم وزیر امور اقتصادی و دارائی ممکن است عزل یا تغییر ماموریت یابند .

د - نتیجه رسیدگی و اظهار نظر و گزارشهای حسابرسان سازمان تنها جنبه گزارش مرئوس به رئیس در یک سلسله مراتب اداری را دارد و مقامات بالاتر سازمان و بخصوص اعضاء هیات عامل حق دارند آنها را نادیده بگیرند و یا به سطل زباله حواله کنند .

ه - اساسنامه سازمان هیچگونه گزایشی به نظام انتخاب مراجع از بین حسابرسان شاغل ندارد و سابقه کار، تخصص، لیاقت، درستکاری و صلاحیت حرفه‌ای هیچگونه امنیت شغلی را برای آنان فراهم نمی‌آورد . نهایت این که هر فردی که در یکی از رشته‌های حسابداری و حسابرسی و مالی، بازرگانی و بانکداری و یا رشته‌های وابسته به آنها دارای تحصیلات عالی باشد و حداقل پنج سال تجربه در رشته‌های حسابداری یا حسابرسی بعد از لیسانس داشته باشد می‌تواند به پیشنهاد (و یا در واقع حکم) وزیر امور اقتصادی و دارائی به عضویت بالاترین مرجع اجرایی یعنی هیات عامل سازمان منصوب شود و در عین حال وزیر امور اقتصادی و دارائی می‌تواند بدون هیچ محدودیتی هر وقت که اراده کند تغییر هریک از اعضاء هیات عامل را به مجمع عمومی پیشنهاد کند و مجمع عمومی حق عدم پذیرش این پیشنهاد (یا در واقع دستور) را ندارد .

۵) به غیر از نپرداختن عمدی یا سهوی به نکات یاد شده، بعضی از موارد ذکر شده در اساسنامه علاوه بر غیر منطقی بودن، غیر عملی نیز هست از جمله :

الف - برابر ماده ۲۱ اسناد تعهدآور سازمان باید به امضاء مدیرعامل یا افراد مجاز از طرف وی و یکی از اعضاء هیات عامل یا افراد مجاز از طرف او برسد . اگرچه در این ماده و سایر مواد اساسنامه، نحوه مسئولیت امضاء گزارشهای حسابرسی، یعنی کار اصلی سازمان، مشخص نشده اما از اساسنامه از جمله مواد ۱۵ و بند ۳ ماده ۲۳ و اصولاً با توجه به معنای متعارف گزارش حسابرسی چنین بر می‌آید که گزارشهای حسابرسی به عنوان اسنادی تعهدآور باید به امضاء مدیرعامل یا افراد مجاز از طرف وی و یکی از اعضاء هیات عامل برسد . بی‌آنکه بحثی درباره نادرستی این تمرکز مسئولیت و اختیار، مورد نظر باشد جای پرسش است که چگونه ۹ نفر در طی یک سال می‌توانند بیش از دوهزار (۲۰۰۰۰) گزارش حسابرسی (۳۰۰۰۰۰۰ صفحه) را بخوانند چه رسد به بررسی و ارزیابی دقیق و ضروری که لازمه امضاء گزارش به عنوان حسابرس است . فرض تفویض اختیار امضاء گزارشهای حسابرسی اولاً " در کار حرفه‌ای مستلزم قضاوت نادرست است، ثانیاً " در اساسنامه پیش‌بینی نشده و ثالثاً " در صورت پیش‌بینی هم گره‌گشا خواهد بود چرا که در هر حال مسئولیتهای ناشی از تفویض اختیار به تفویض‌کننده هم برمی‌گردد .

ب - در وظایف هیات عالی نظارت آمده است که گزارشهای حسابرسی را به منظور حصول اطمینان از تعقیب و اقدامات لازم در مورد متخلفین و دیگر موارد مطرح شده بررسی کنند ( بند ۳ ماده ۲۳ ) علاوه بر آن که این کار هم با توجه به موارد یاد شده در بالا ناممکن است این پرسش اصولی را پیش می‌آورد که آیا این بند موجبات تداخل وظایف بین هیات عامل و هیات عالی نظارت و کارکنان دبیرخانه هیات عالی نظارت و بدنه سازمان حسابرسی را فراهم نمی‌آورد؟

امور اقتصادی و دارائی اختیاردار مطلق آن است.

در نتیجه سازمانی که براساس چنین اساسنامه‌ای تشکیل گردد نمی‌تواند وظایف بازرسی قانونی و امور حسابرسی سالانه موسسات انتفاعی بخش عمومی را که در بند ۱ تبصره ۲ ماده واحده قانون تشکیل سازمان حسابرسی آمده است انجام دهد.

امید آن که آنان که در مقام تصمیم‌گیری نشسته‌اند با سعه صدر این نوشته را مطالعه کنند و آنان که به پیشبرد کار حسابداری حرفه‌ای در کشور علاقه دارند به بحثی جدی درباره اساسنامه سازمان حسابرسی، که به هر حال بزرگترین واحد حرفه‌ای حسابداری کشور خواهد بود و قدر مسلم گروه بزرگی از حسابداران کشور را به خدمت خواهد گرفت، بپردازند.

(۱) بندهای ۶ - ۵ رهنمود بین‌المللی حسابرسی شماره ۱ هدف و دامنه حسابرسی صورتهای مالی، کمیته بین‌المللی رویه‌های حسابرسی، فدراسیون بین‌المللی حسابداران ترجمه و انتشار مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، موسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه، تهران ۱۳۶۵.

(۲) بند ۶ مقدمه‌ای بر رهنمودهای بین‌المللی حسابداری، فدراسیون بین‌المللی حسابداران، همان ماخذ...

(۳) بندهای ۷ - ۵ رهنمود بین‌المللی حسابرسی شماره ۳، اصول بنیادی حاکم بر حسابرسی...

(۴) بند ۲، و زیرنویس ۱، رهنمود بین‌المللی حسابرسی شماره ۱...

(۵) جزء ب بند ۲۱ رهنمود بین‌المللی حسابرسی شماره ۳...

(۶) بند ۸، رهنمود بین‌المللی حسابرسی شماره ۳...

(۷) بند ۴ رهنمود بین‌المللی حسابرسی شماره ۱...

ج - تعیین نهائی و یا به عبارت دیگر تصویب ضوابط و استانداردهای حسابرسی و موازین اخلاقی و انضباطی حسابرسان سازمان به عهده مجمع عمومی گذاشته شده است که اولاً "معین نیست که ضوابط و استانداردهای حسابرسی مصوب از چه ضمانت اجرایی در خارج از سازمان برخوردار است، ثانیاً" حسابرسان تعریف نشده در اساسنامه، چه کسانی هستند و بالاخره به فرض روشن شدن دونکته بالا آیا چهار وزیر و رئیس بانک مرکزی، به فرض داشتن صلاحیت تخصصی، حتی فرصت نگاه کردن به استانداردهای که احتمالاً تهیه می‌شود را خواهند داشت چه رسد به بررسی و تصویب نهائی آنها؟ در عین حال این نکته نیز قابل یادآوری است که تدوین استانداردها و ضوابط حسابداری و حسابرسی کاری است تحقیقی که از یک سو نیاز به آگاهی از پیشرفتهای دانش حسابداری در پهنه جهان دارد و از سوی دیگر شناخت اوضاع و احوال اقتصادی - اجتماعی، قوانین و مقررات موضوعه، رویه‌های مورد عمل و اشکالات موجود در عمل را می‌طلبد و در نتیجه، کار مجموعه‌ای از مقامات کشوری نیست.

جمع‌بندی مطالب بالا به طور خلاصه گویای آن است که در اساسنامه سازمان حسابرسی: (۱) حسابرسی به عنوان کار حرفه‌ای، که مستلزم استقلال رای در اعمال قضاوت حرفه‌ای است، شناخته نشده است.

(۲) به مسائل عمده‌ای مانند چگونگی و ترتیب انتخاب، وظایف، صلاحیت اختیارات و مسئولیتهای حسابرسان سازمان که حسابها و صورتهای مالی شرکت را رسیدگی می‌کنند و اصولاً با وجود اشتغال در سازمان حسابرسی باید مجاز به اظهار نظر مستقل و ارائه گزارش باشند، توجهی نشده است.

(۳) آنچه در اساسنامه آمده بر اداره یک سازمان انتفاعی دولتی دلالت دارد که وزیر