

حسابداری و

حسابرسی در ایران

« دیدگاه، روش و چارچوب »

* نوشته: محمد رضا نفیسی

مقاله حاضر قسمتی از تحقیق ارزنده آقای محمدرضا نفیسی در مورد تاریخ حسابداری و حسابرسی در ایران می باشد گر چه رویه نشریه حسابدار چاپ مقالاتی است که جهت نشریه و بطور کامل تنظیم میگردد مع هذا بعلت کار ارزنده نویسنده قسمتی از تحقیق ایشان جهت استفاده خوانندگان در دو شماره منتشر میشود با امید اینکه دنباله کار از طرف ایشان پی گیری شود .



امادر ماهنامه انجمن حسابداران خبره ایران، تنها نشریه حرفه‌ای که به طور منظم و با کیفیتی در خور توجه منتشر میشود کمتر اشاره‌ای به این موضوع یافتیم. در مطبوعات دیگر نیز جز بخشهایی از مذاکرات مجلس در باب لایحه مذکور، مطلبی درج نشده بود. از سوی دیگر ضمن تهیه مقدمه‌ای بر ترجمه کتاب "مشکلات حسابرسی واحدهای تجاری کوچک" که در سال ۱۹۸۲ در شمار تک نگاریهای پژوهشی انجمن حسابداران خبره آمریکا منتشر شده است، بهرکود و واپس ماندگی نسبی حرفه در ایران نه فقط در مقام مقایسه با کشورهای پیشرفته صنعتی، بلکه حتی در مقایسه با کشورهای کمتر توسعه یافته‌ای مانند فیلیپین و هند نیز بوضوح پی بردیم. ظاهراً "در کشور-

این بررسی برای پاسخ به برخی پرسشهای عمده در مورد تاریخچه و موقعیت کنونی حرفه حسابداری و حسابرسی در ایران یا، دقیقتر بگویم برای فراهم آوردن زمینه‌های لازم برای طرح پرسشهای مربوط و مناسب انجام گرفته است. ضرورت انجام چنین پژوهشی نخست با طرح لایحه قانونی ادغام موسسات حسابرسی دولتی و نیمه دولتی در مجلس شورای اسلامی احساس شد. پرسشی که در آن زمان مطرح شد این بود که حال که مجلس در میان انبوه عظیم مشکلات و مسائل، به مساله حسابرسی در کشور پرداخته است، آیا لایحه پیشنهادی چاره ساز دردهای حرفه هست یا نه، و اگر نیست، پیشنهاد اصلاحی حسابداران و حسابرسان شاغل چیست؟

های مذکور حسابرسی تمامی شرکتهای الزامی و مختص حسابداران خبره واجد شرایط است! حال آنکه امروزه در ایران حسابرسی هیچیک از واحدهای تجاری غیر دولتی از لحاظ قانونی الزامی نیست و انجمن حسابداران خبره ایران نیز به رغم فعالیت‌های نسبتاً " چشمگیری که در سالهای اخیر داشته است، از اعتبار قانونی و امکانات لازم برخوردار نیست.

آشکارا، بین آن لایحه قانونی و سکوتی که با آن روبرو شده است و این مقایسه و مشاهده درباره واپس ماندگی حرفه در ایران پیوندی قابل تعمق وجود دارد. شناسایی و شناخت

این پیوند راهگشای گام بعدی یعنی ریشه‌یابی تاریخی وضعیت و کمبودهای کنونی شد. از آنجا که در این رهگذر جز دو مقاله کوتاه در مورد تاریخچه حرفه در ایران چیزی در بساط موجود نیافتیم ^۲ ناگزیر، به تهیه و تدوین این مجموعه نشستیم.

در این پژوهش کوشش شده است تا سیر تکوین حرفه حسابداری و حسابرسی در ایران از جنبه‌های مختلف بررسی و از توسل به چارچوبها و

زیرنویس ۲ در صفحه بعد

۱ در هندی "طبق قانون شرکتهای مصوب سال ۱۹۵۶، کلیه واحدهای تجاری اعم از خاص یا عام باید حسابرس داشته و تنها حسابداران خبره واجد شرایط، بر اساس قانون حسابداران خبره مصوب سال ۱۹۴۹ میتوانند به این سمت انتخاب شوند." (مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، حسابداری و حسابرسی در ۲۸ کشور جهان، ص ۴۰).

و در فیلیپین گزارش حسابدار خبره درباره فعالیت‌های مالی در موارد گوناگونی ضروری است. شرکتهای سهامی با سرمایه ثابت یا پرداخت شده ۵۰۰۰۰۰۰۰ پزو (معادل ۲۰۰۰۰۰۰ ریال) یا بیشتر باید نسخه‌ای از صورتهای مالی تأیید شده سالانه خود را به بورس اوراق بهادار ارائه دهند. شعبات شرکتهای خارجی نیز باید صورتهای مالی

تأیید شده سالانه خود و کل شرکت را به مقامات مسئول ارائه کنند. قوانین مالیاتی مقرر می‌دارد که شرکتهای سهامی، شرکتهای تضامنی یا افرادی که فروش غیر خالص، در آمد، دریافتها یا تولید آنها در هر فصل بیش از ۲۵۰۰۰۰ پزو باشد باید صورتهای مالی تأیید شده را با اظهار نامه مالیاتی ارائه نمایند. اظهارنامه مالیاتی نیز باید به وسیله یک حسابدار خبره امضاء گردد. سایر نهادهای قانونی دولت مانند بانک مرکزی و وزارت خدمات عمومی، حمل و نقل و ارتباطات که بر بانکها و موسسات خدمات عمومی نظارت دارند، نیز برای مقاصد مختلف، نیازمند صورتهای مالی حسابرسی شده میباشند. " (همان ماخذ، ص ۲۸-۲۷).

۲ در نخستین نشریه انجمن حسابداران خیره‌ایران، مسعود عرفانی در مقاله‌ای دو صفحه‌ای، نکاتی را بطور پراکنده در مورد برخی از قوانین و انجمنهای مربوط عنوان میکند. (نشریه انجمن حسابداران خیره ایران، نشریه شماره ۱، ۱۳۵۵، ص ۸۰۷). در دومین شماره نشریه مزبور، استاد حسن سجادی نژاد که خود تاریخ‌نژنده منسجم پیدایش و رشد حرفه در ایران است، در مروری کلی و مختصر ولی آموزنده، نکات با ارزشی را مطرح میکند که متأسفانه در شماره‌های بعدی دنبال نمی‌شود. (نشریه شماره ۲ انجمن حسابداران خیره، ۱۳۵۵، ص ۲-۱) جالب توجه است که در ۱۱ شماره نشریه‌ای که انجمن حسابداران خیره در سالهای قبل از انقلاب منتشر کرده است، به جز دو مقاله یاد شده، تنها دو مقاله دیگر منتشر شده است که به طور مستقیم با مسائل حرفه در ایران سروکار دارد: "حسابرسان، بازرسان و قانون تجارت"، بحثی درباره مقررات قانون تجارت از لحاظ حسابرسی شرکت‌های سهامی، نصرالله مختار، نشریه شماره ۳ بی تا، ص ۴-۱۸ "واظهارنامه مالیاتی"، بحثی درباره فرم جدید اظهار نامه مالیاتی شرکتها و سایر اشخاص حقوقی، نصرالله مختار، نشریه شماره ۱۰، بی تا، ص ۳۳-۲۳.

در سالهای پس از انقلاب نیز در دو مورد، و صرفاً "بر پایه مقالات عرفانی و سجادی نژاد، ذکری از تاریخچه حرفه در ایران به میان

آمده است.

۱ - مقدمه نظام حسابداری و حسابرسی در ۲۸ کشور جهان، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، ۱۳۶۱، ص ۸-۱۰. اهمیت این مقدمه گذشته از یادآوری برخی از نکات تاریخی که عمدتاً "در مقاله سجادی نژاد عنوان شده بود، در اشاره به "مبوه‌های وضعیت موجود حرفه در ایران" (ص ۶) و ارائه رؤس "نظام مطلوب حرفه‌ای در ایران" (ص ۷-۶) بود که در صورت پویایی بیشتر اعضای حرفه و مهیا بودن سایر عوامل لازم، میتواند به عنوان سرآغاز بحث و پژوهشهای عمیقتر در این زمینه مطرح شود.

۲ - "مروروی بر حسابداری مالی اقتباس دکتر حسین عمده تبریزی، انتشارات پیشبرد، ۱۳۶۵، ص ۲۸-۳۵ در این کتاب که بر اساس حسابداری مالی پل نورکت تدوین شده، قسمتی هم به پیشینه و موقعیت حرفه حسابداری و حسابرسی در برخی از کشورها، منجمله ایران، اختصاص یافته است این کوشش که در جای خود برای آشنائی خوانندگان با ابعاد تاریخی و تطبیقی حرفه مفید است، متأسفانه جز قضاوتی شتابزده درباره فعالیت‌های دوره جدید انجمن حسابداران خیره (که با توجه به شرایط و مشکلات و نیز در مقایسه با دوره‌های پیشین فعالیت آن مثبت بوده است) چیزی بر دانش موجود و مطالب مقاله‌های فوق نمی‌افزاید.

نظریه‌های تک بعدی ۳ و تقلیل‌گرایانه ۴ اجتناب شود. این قبیل نظریه‌ها که به اشکال مختلف در فرهنگ دانشگاهی و سیاسی جامعه رواج فراوان دارد، معمولا "پیچیدگیها و ویژگیهای پدیده‌ها را، بر حسب مکتب و نگرش مربوطه، در ارتباط با یک جنبه یا زمینه خاص زندگی اجتماعی توضیح می‌دهند و جنبه‌های دیگر را تابع یا انعکاس صرف جنبه مورد نظر می‌دانند. برای مثال، طبق یکی از دیدگاههای رایج، تمامی تحولات جوامع اساسا ناشی از تحولات و مناسبات اقتصادی یا به اصطلاح زیربنایی است و بنابراین از لحاظ روش‌شناسی، طرفداران این دیدگاه تشخیص مرحله تکامل اقتصادی جوامع مختلف را برای شناخت ماهیت نهادها و مناسبات به اصطلاح روبنایی و غیراقتصادی کافی می‌دانند. ضعف این دیدگاه و به طور کلی تمامی دیدگاههای تک بعدی با طرح پرسشهای مشخص و تطبیقی به آسانی بر ملایمی شود. فی‌المثل از پیروان نظریه مذکور میتوان پرسید که چگونه با توجه به اینکه "زیربنای" اقتصادی ایران و فیلیپین

هردورا، " سرمایه‌داری وابسته" می‌خوانند. حسابرسی در فیلیپین چنین دامنه وسیعی پیدا کرده‌است که حتی اظهارنامه‌های مالیاتی باید به تأیید حسابداران خبره برسند، حال آنکه در ایران این حرفه هنوز بدرستی شناخته نشده و در مراحل ابتدائی رشد خود به سر می‌برد. بسط این مقوله از حوصله این مقاله خارج است، ولی ناگفته پیداست که شناخت واقعی سرنوشت حرفه حسابداری و حسابرسی یا هر نهاد و پدیده اجتماعی دیگر لااقل مستلزم شناسائی و شناخت تمامی عواملی است که مستقیما" در تعیین ماهیت آن سهیمند. از اینرو در اینجا می‌باید علاوه بر در نظر گرفتن عوامل و مناسبات اقتصادی، عوامل فرهنگی، خاصه رشد کمی و کیفی آموزش عالی، ساختار سیاسی و بویژه امکان یا عدم امکان فعالیت باز و علنی تشکلهای صنفی اصیل، ماهیت و شمار موسسات حسابرسی مستقل، موقعیت قانونی حرفه و جز اینها را نیز مورد بررسی قرار داد. ۵

وابسته‌اند، حال آنکه یکی جز نفت صادرات و در واقع اقتصادی ندارد دیگری از پارچه و کفش تا خودرو و جراثقال نه فقط به عربستان بلکه به آمریکا هم صادر می‌کند، این مفهوم و طبقه‌بندی به‌تنهایی چه کاربردی در شناخت تحولات اقتصادی و سیاسی و فرهنگی کشورهای مزبور میتواند داشته باشد؟

۵ وانگهی مفهوم عام "سرمایه‌داری وابسته"، همانند مفاهیمی چون "جهان سوم"، "با کشورهای "توسعه نیافته"، حتی در عرصه اقتصاد و شناخت پدیده‌های اقتصادی یا جنبه اقتصادی پدیده‌های دیگر نیز به خودی خود و به صورتی که غالبا "به‌کار میرود، چندان مشکل‌گشا نیست. برای مثال، اگر بدانیم عربستان و کره جنوبی هر دو سرمایه‌داری

۳ Onedimensional

۴ Reductionist

این نکته در مورد برخی دیدگاههای غیر متسجم ولی شایع در میان اعضای حرفه نیز مصداق دارد. بسیاری از اعضای حرفه بر این باورند که کمبود اساسی و علت العلل رکود سنتی حسابداری و حسابرسی در ایران، عدم وجود قوانین لازم است. برای مثال مسعود عرفانی در "تاریخچه انجمنهای حسابداری" میگوید: "..... به علت کمبودهای قانونی ایجاد یک انجمن حرفه‌ای، حسابداری از سالهای گذشته منحصرًا مورد توجه افراد معدودی با سوابق و تحصیلات متفاوت که در این حرفه اشتغال داشته‌اند بوده است."^۶

بازرگانی یا شرکت بپذیرد و در این صورت برای تشخیص مالیات مودی دیگر حاجت رسیدگی به دفاتر و اوراق مودی نخواهد بود. در مورد تشخیص در آمد املاک مزروعی و یا آفت زراعت آنها و همچنین در مورد تشخیص مالیات مستغلات در صورت وجود انجمن کارشناسان قسم خورده وزارت دارائی مکلف است در صورت تقاضای مودی تشخیص آنها را بپذیرد. ۷۰۰

به این اعتبار لااقل از ۱۳۲۸ تا ۱۳۴۵ پیش‌توانه قانونی نسبتاً "محکمی برای تشکیل یک انجمن حرفه‌ای وجود داشته‌است، اما تا سال ۱۳۴۷ که قانون حسابداران رسمی بر اساس قانون مالیاتهای ۱۳۴۵ به ثبت میرسد، انجمن‌های دیگری که به ثبت می‌رسند پیش از آنکه در سطح جامعه شناخته و منشاء خیری بشوند، منفعل می‌شوند و از فعالیت باز می‌مانند.

روشن است که در اینجا فقدان پیش‌توانه قانونی را نمیتوان تنها عامل یا حتی عامل اصلی رکورد حرفه دانست^۸. برای مثال، برای ضمانت استقلال حرفه حسابداری و حسابرسی، وجود شماری از موسسات حسابرسی مستقل ضروری است. در غیر این صورت پراکندگی

چنین قضاوتی جای تعجب دارد، چون با وجودی که عرفانی به ماده ۳۰ قانون مالیاتهای ۱۳۲۸ اشاره‌ای نمی‌کند، اما ظاهراً "از مفاد ۶ آثار ماده ۳۳ قانون مالیاتهای ۱۳۳۵ که عیناً از ماده مذکور نسخه برداری شده‌است، با خبر است. طبق ماده ۳۰ قانون ۱۳۲۸ (و ماده ۳۳ قانون ۱۳۳۵):

"در هر موقعی که انجمن محاسبین و کارشناسان قسم خورده در کشور تشکیل شود وزارت دارائی مکلف است نتیجه رسیدگی محاسبین قسم خورده را در مورد حساب یا ترازنامه هر

۷ مجموعه قوانین موضوعه و مصوبات دوره

۶ پیشین، ص ۷۰.

پانزدهم قانونگذاری، تهران، ۱۳۲۹

(ص ۷)، رادر شمار علل عدم موفقیت انجمن-های مزبور ذکر می‌کند و بدین سان می‌پذیرد که گذشته از کمبودهای قانونی عامل دیگری نیز ممکن است در سرنوشت حرفه دخیل باشند.

۸ عرفانی خود در جای دیگری از مقاله

"پایین بودن سطح فعالیت‌های اقتصادی در آن سالها، کمی تعداد افراد واجد شرایط برای عضویت، جدا نبودن مدیریت از مالکیت در شرکتهای سهامی و عدم پشتیبانی دولت..."

حسابداران در نهادها و موسسات مختلف مانع از رشد یک هویت متمایز حرفه‌ای و صنفی می‌شود. از اینرو جای تردید نیست که حتی در صورت تصویب قوانین مطلوب، فقدان موسسات حسابرسی مستقل به میزان کافی می‌تواند مانع از موفقیت انجمنهای حرفه‌ای شود.^۹

رویه‌ی هم‌رفته می‌توان گفت که نظریه‌های تقلیل‌گرایانه گذشته از آنکه از توضیح علمی و همه‌جانبه‌پدیده‌ها عاجزند، معمولاً و منطقاً به انفعال کسانی کمک می‌کنند که آنها را جدی گرفته‌اند. یا شاید رابطه علی در جهت عکس برقرار است و انفعال اجتماعی، صنفی و فرهنگی است که به رواج چنین نظریه‌هایی می‌انجامد. در هر حال هر که عقب‌ماندگی (یا پیشرفتگی) اقتصادی یا فقدان قوانین لازم (یا وجود چنین قوانینی) را عامل تعیین‌کننده سرنوشت حرفه در جامعه بداند، احتمالاً به عذر آنکه رفع عقب‌ماندگی اقتصادی کار یک فرد یا حتی گروهی از افراد نیست و یا مسئولیت وضع قوانین لازم با مجلس است، گامی مثبت در جهت اعتلا حرفه بر نخواهد داشت.^{۱۰} در حالیکه نگرشی که گوناگونی عوامل موثر در مسیر تکوین حرفه در ایران را می‌پذیرد، در نهایت با در نظر گرفتن سهم خود اعضای حرفه و آگاهی و

فرهنگی آنها در واپس‌ماندگی نسبی حسابداری و حسابرسی در این کشور، زمینه را برای شرکت یک‌یک اعضا در اعتلا حرفه فراهم می‌آورد. با توجه به مراتب فوق، سیر تکوین حرفه و مشکلات کنونی آن را لااقل باید با توجه به عواملی که به طور مستقیم بر آن اثر می‌گذارند، بررسی کرد. به عبارت دیگر برای پاسخ به این پرسش که سلامت و پویایی حرفه در گرو وجود چه عواملی است، بررسی یا لااقل توجه به زمینه‌های زیر لازم است:

- ۱ - مجلس و قوانین وضع شده
 - ۲ - آموزش حسابداری و حسابرسی
 - ۳ - اعضای حرفه و انجمنهای حرفه‌ای
 - ۴ - مناسبات و نهادهای اقتصادی
 - ۵ - مناسبات و تحولات سیاسی - اجتماعی
- بدیهی است که در همه موارد نمیتوان حد و مرز مشخصی بین عوامل فوق تعیین کرد و تداخل و تکرار مطالب در پارهای موارد اجتناب ناپذیر خواهد بود. اما مهم این است که در همه مراحل پژوهش و نگارش، استقلال نسبی هر یک از زمینه‌های یاد شده را پژوهشی در نظر گیریم، و اگر بعضی را برجسته یا موثرتر میدانیم متکی بر پژوهش مستقیم باشیم، نه بر احکام ایدئولوژیک - نظری و از پیش تعیین شده.

دیگری بود.

۱۰ این البته بدان معنا نیست که در یک یا چند مقطع پیاپی، از میان عوامل مختلف، نقش یکی بارزتر و موثرتر از سایر عوامل نباشد.

۹ البته این هیچگاه بدان معنا نیست که وجود چنین موسساتی برای موفقیت انجمنهای حرفه‌ای کافی است، چنانکه شکست کانون حسابداران رسمی یا انجمن حسابداران خیره (در دوره اول فعالیت آن) مولود علل و عوامل

نکته دیگری که از لحاظ روش شناسی طرح آن لازم است، ضرورت پرداختن به منابع دست اول، خاصه پژوهشهایی از این دست است. در جوامعی که دوران آزادی همواره کوتاه و آمیخته به هرج و مرج و دوره‌های اختناق و سرکوب‌اند پشه‌وبیان طولانی بوده است، بدیهی است که فعالیت‌های پژوهشی، خاصه در علوم اجتماعی و تاریخی بنیادی سست داشته باشد. در جایی که برخورد آزاد عقاید نباشد، آراء عقاید مردم، بر پایه آمیزه‌ای از شایعات راست و دروغ، منافع و اغراض شخصی و گروهی و داوربهای سطحی و کلی گوئیهای پرطمطراق شکل می‌گیرد و دامنه پژوهشهای جدی و شمار پژوهشگران واقعی بشدت کاهش می‌یابد. در چنین محیطی، چنانکه حتی نگاهی گذرا به آثار منتشره در دوران سلطنت پهلوی بروشنی نشان می‌دهد، آنچه تحت عنوان پژوهش ارائه میشود، غالباً " برای خالی نبودن عریضه، نمایشی و سطحی است و از گردآوری و تکرار محتاطانه گفته‌ها و نوشته‌های دیگران تجاوز نمی‌کند. از اینرو بسنده کردن به منابع دست دوم فارسی یعنی کتب و آثاری که بر پایه مشاهده و تجربه مستقیم وقایع مورد اشاره تدوین نشده است، چندان مفید نتواند بود. سست بنیادی عمومی فعالیت‌های پژوهشی در این کشور، بررسی مجدد نظرات و احکام ارائه شده در محدود آثار جدی و درخور توجه را نیز ضروری ساخته است.

۱۱ شمس الدین جزایری، قوانین مالیه و محاسبات عمومی (جلد اول، چاپ دوم، دانشگاه تهران، ۱۳۴۲)، ص ۴۳۵.

برای مثال، جزایری که یکی از نادر صاحب‌نظرانی است که بطور نسبتاً جدی به سیر قوانینی مالی و اقتصادی ایران پرداخته است، در بحث مهم دیوان محاسبات و علل کاهش تدریجی قدرت و حوزه عملکرد آن، قانون (اصلاحی) دیوان محاسبات ۱۳۱۸ را نقطه عطفی میدانند و درباره آن می‌گویند:

"به نظر نویسنده علت تهیه قانون نامبرده در سال ۱۳۱۸ از طرف وزارت دارائی و پیشنهاد آن به مجلس که عملاً مانع انجام وظائفی شده است که به موجب اصول متمم قانون اساسی به عهده دیوان محاسبات گذارده شده، این بوده است که در آن زمان دیوان محاسبات با قدرت قانونی و اهمیتی که داشت و اشخاص ذی صلاحیت و با شخصیتی که از طرف مجلس به عنوان اعضای آن انتخاب میگرددید در رسیدگی و تحلیل اسناد دقت لازم را می‌نمود و عملاً از حق نظارتی که متمم قانون اساسی و مجلس به آن داده بود استفاده میکرد و این امر با نظریات متصدیان امور کشور و مالیه که می‌خواستند اراده و تمایلات آنها حاکم بر خرج اعتبارات بودجه باشد سنافات داشته و اصطکاک پیدا میکرد، لذا قانون بالا را تهیه نموده و به تصویب مجلس رسانیدند و عملاً "دیوان محاسبات را از انجام وظائف اساسی خود باز داشتند."^{۱۱}

حال آنکه اگر نویسنده صرفاً از این ظن درست ولی محدود و ناکافی درباره "

مقاصد متصدیان امور کشور و مالیه " حرکت نمی‌کرد و به منابع دست اول نظیر مذاکرات مجلس مراجعه و پیامدهای اجرای قانون دیوان محاسبات ۱۳۱۲ را بررسی می‌کرد، در می‌یافت که صرف نظر از خواست بسط حوزه اقتدار وزارت دارائی ۱۲، گستردگی و وظائف دیوان مزبور و موانع و مشکلات اجرائی نیز یکی از علل و انگیزه‌های مهم ارائه قانون اصلاحی ۱۳۱۸ - بوده است ۱۳. هنگام طرح قانون دیوان محاسبات ۱۳۱۸، الهیار صالح معاون وزارت دارائی وقت طراح لایحه و یکی از صالحترین صاحب‌منصبان آن دوران در پاسخ به اظهار تردیدهای یکی از نمایندگان می‌گوید:

"..... متأسفانه این کارهایی که جزو کارهای دیوان محاسبات شده بود، دست و پای دیوان محاسبات را گرفته بود و در این ۶ سال که دیوان محاسبات داریم نتوانست به کارهای اساسی خودش رسیدگی کند، بطوریکه

ملاحظه فرمودید در این مدت تا به حال لایحه تفریح بودجه متأسفانه تهیه نشده.... " ۱۴ یکی از نمایندگان نیز در تأیید سخنان صالح اضافه می‌کند که: "..... سی و چهار سال از مشروطیت گذشته هنوز لایحه تفریح بودجه به مجلس نیامده است... بنده عقیده‌ام این است که اگر تمام وظائف دیوان محاسبات را بگیرند و همین وظیفه را بتوانند انجام بدهند بهتر است.... " ۱۵

اما حقیقت چیست؟ صالح درست می‌گوید یا جزایری. چنانکه در طول این بررسی نیز بنا تفصیل بیشتری خواهیم دید، هر دو هیچکدام هر دو، چون هر یک "نیمی از حقیقت" را گفته‌است. جزایری تأکید را بر "نظریات متصدیان امور مالیه کشور که می‌خواستند اراده و تمایلات آنها حاکم بر خرج اعتبارات بودجه باشد"، می‌گذارد. به عبارت دیگر او تلویحاً از این حکم کلی (و در جای خود موجه) حرکت

۱۲ اصولاً "در نهادهای بوروکراتیک به صورتی تشدید یافته عمل می‌کند. در اینجا این گرایش را قانون توسعه طلبی بوروکراتیک" نام نهاده‌ایم.) همچنین نگاه کنید به:

J. Lapalombara (ed) / Bureaucracy and political Development / prenceton University press / 1963

۱۴، ۱۳ صورت مشروح مذاکرات مجلس، دوره دوازدهم قانونگذاری، ۵ اسفند ۱۳۱۸، ص

۱۲۸

۱۵ همان جا، ص ۱۳.

می‌کند که دولت‌های استبدادی دیرپا زود نهادهای مستقل یا نیمه مستقل را ریشه کن خواهند کرد و این نکته را به زبانی که در آن دوران قابل انتشار باشد، بیان می‌کند. در مقابل، صالح که برغم (وبه خاطر) صلاحیت و شایستگی اش، گرداننده اصلی وزارت مالیه رضاشاه هم هست^{۱۶} بر کمبودهای عینی و مشکلات و مسائل عملی و اجرایی انگشت می‌گذارد که از همان ابتدا تشکیل دیوان محاسبات را به تعویق انداخته بود و حتی تا با امروز نیز که دیوان محاسبات با اتصال مجدد به مجلس ظاهراً "استقلال اولیه خود را باز یافته است، همچنان در خور توجه و تعمق است.^{۱۷}

با اینهمه می‌توان گفت که هیچکدام بیانگر حقیقت نبوده است، چون حقیقت نپیمدار، تحریف حقیقت است و می‌تواند گمراه کننده باشد، با تعمق بر همین مثال محدود می‌توان برخی از نکاتی را باز نمود که در طول این پژوهش راهنمای ما بوده است.

الف - مراجعه به منابع دست اول و بررسی و کنترل مجدد احکامی که فی نفسه موجه می‌نماید، خاصه در ارتباط با زمینه‌های اجتماعی و اقتصاد بی که درباره آنها هم پژوهشهای کمتری صورت گرفته و هم احتمال سهل‌انگاری و

غرض‌ورزی بیشتر است، ضروری است.

ب - حقیقت لزوماً "در انحصار عناصر و افراد و یا گروه‌هایی خاص نیست، و تمامی یا اجزای مختلف آن ممکن است از زبان افراد گوناگون و حتی کارگزاران دولت‌های استبدادی بیان شود. تشخیص سخن حق بدون مراجعه به شواهد و اسناد معتبر، یعنی از پیش و بر پایه‌های دانسته‌ها یا شنیده‌های کلی، مشکوک و یا ناممکن است.

پ - ماهیت و سیر تحول در هر نهادی (اعم از دیوان محاسبات، وزارت دارائی، دانشگاه‌ها و انجمن‌های حرفه‌ای یا واحدهای تجاری بخش خصوصی) علاوه بر آنکه به طور کلی از مناسبات و ساختارهای سیاسی و اقتصادی و فرهنگی سراسری جامعه تاثیر می‌پذیرد، دارای ویژگی‌ها و جنبه‌های خاص خود نیز هست. شناخت این ویژگی‌ها مستلزم مطالعه مشخص نهاد مورد نظر است و صرفاً "از شناخت ماهیت کلی جامعه (حتی اگر هم صحیح باشد) قابل استنتاج نیست. ماهیت و کارکرد هر نهادی از سوئی تابع "عوامل بیرونی" و از سوی دیگر تابع "عوامل درونی" است و بسته به نیرومندی و حوزه اقتدارش تاثیر عوامل مذکور متفاوت

۱۶ - چندی بعد صالح در پی برخوردی با رضاشاه وزارت مالیه را ترک می‌گوید.

ر.ک. به "استعفای الهیار از معاونت وزارت دارایی"، مجله آینده به فروردین خرداد

۱۳۶۵، ص ۸۹-۸۵

محواله تا سال ۱۳۱۳ و تصویب قانون جدید دیوان محاسبات ۱۳۱۲ تشکیل نشد، در این باره در بخش‌های بعدی به تفصیل خواهیم گفت.

۱۷ دیوان مزبور که می‌باید در پی تصویب نخستین قانون دیوان محاسبات (مجلس دوم ۰۰۰) تشکیل شود، از جمله به واسطه مشکلات اجرایی و عملی و گستردگی وظائف

خواهد بود و بنا بر این شناخت نهاد مزبور مستلزم شناخت هر دو گروه از عوامل است. این نکته همانقدر و در مورد کل یک جامعه (مثلاً) کشور ایران در چارچوب مجموعه مناسبات بین‌المللی (صدق می‌کند که در مورد نهادی خاص از یک جامعه (مثلاً) دیوان محاسبات یا انجمن حسابداران خبره در چارچوب جامعه ایران). مطلقاً، فساد یا سلامت هر یک از نهادهای مذکور همانقدر می‌تواند حاصل فعل و انفعالات درونی باشد که حاصل فشارها یا کمکهای بیرونی. به عبارت دیگر استنتاج بلاواسطه جزء از کل به همان اندازه ناموجه است که استنتاج بیواسطه کل از جزء. اگر این حکم جزایری را بپذیریم که دیوان محاسباتی را که خود در اواسط حکومت رضا شاه تأسیس یافته بود، در اواخر سلطنت وی به خاطر نقش مستقل و مزاحمش اخته می‌کنند، ناگزیر باید این را نیز بپذیریم که نه می‌توان استقلال نسبی دیوان محاسبات در طول دوران مذکور (جزء) را ملاک و معیار دموکراتیک بودن حکومت رضا شاه دانست و نه، برعکس، به اعتبار استبدادی بودن رژیم مزبور (کل) می‌توان استقلال نسبی دیوان مزبور را پیشاپیش نفی کرد. این درست است که ماهیت کل دیر یا زود جزء را نیز تحت

تاثیر کامل قرار داده، در صورت لزوم آن را مسخ یا محو خواهد کرد، اما حکمت پژوهش علمی در همین شناخت و بررسی دیر و زود و با علل دیر و زود شدن است، و گرنه صدور احکام کلی، مستلزم تبحر و تخصص نیست. ۱۹ در ثانی، چنانکه پیش‌تر هم گفتیم، چگونگی تاثیر کل بر جزء نیز همواره یا در واقع هیچگاه یکسان نیست که بتوان از ضرورت شناخت و بررسی جزئیات و نهادهای خاص اجتناب ورزید.

گاه دولت از همان بدو امر نهادی قاعدتاً مستقل را فرو می‌بلعد (مانند کانون حسابداران رسمی که هیچگاه از حد شعبه‌ای از وزارت دارایی فراتر نرفت) و گاه این بلعیدن سالها به طول می‌انجامد و هضم هم بطور کامل انجام نمی‌گیرد (مانند همین دیوان محاسبات در دوره مورد بحث یا دیوان کشور و غیره در دوره‌های بعدی) و گاه نیز لقمه اساساً از گلو پائین نمی‌رود و سرانجام به مرگ طرف مربوطه نیز می‌انجامد (مانند کوششهای رژیم پهلوی برای نفی و نابودی جنبه‌های اسلامی فرهنگ این جامعه). بنا بر این در شناخت و باز نمودن جنبه‌های مختلف موضوع مورد بررسی، حتی المقدور از اتکا بر پیشداوریهای رایج و احکام کلی اجتناب ورزیده‌ایم و حتی مفاهیم نظری و جامعه‌شناختی

۱۸ موضوع وساطت و واسطه‌ها یا میانجیها نیاز روشن ساخت.

در ارتباط بیان جزء و کل از تحولات نسبتاً پیچیده فلسفی است که بیست‌آن از حوصله این مقاله و توان نگارنده این سطور خارج است. در اینجا تنها می‌توان با ذکر مثال موضوع را در حد مورد

۱۹ اقتصاددان بزرگ معاصر، جان مینارد کینز، در پاسخ کسانی که نظریه‌ها و راتنها در کوتاه مدت قابل استفاده می‌دانستند، گفته است "در بلند مدت، همه مرده‌ایم."

خود را نیز در هر فرصت در مقابله با واقعیت‌های مستند سنجیده و در موارد بسیار، به ناگزیر، تعدیل کرده‌ایم. ۲۰

۴- بیشتر درباره پیچیدگی پدیده‌ها به طور اعم و پدیده مورد بحث به طور اخص توضیحاتی دادیم و بر ضرورت پرداختن یا لااقل توجه به جنبه‌ها و ویژگی‌های گوناگون سیر تکوین حسابداری و حسابرسی در ایران پا فشردیم. لازمه تحقق این نگرش، انجام پژوهش در چارچوبی چند رشته‌ای^{۲۱} یا جامعه شناختی به معنای وسیع کلمه است که بتواند جنبه‌های تاریخی، حقوقی، صنفی، اقتصادی سیاسی و فرهنگی - آموزشی سیر مزبور را دربرگیرد. بدیهی است که در تقسیم و دوره‌بندی موضوع پژوهش نیز چارچوب و نکات فوق باید به دقت منظور شود. برای این اساس سیر تکوین حسابداری و حسابرسی جدید در ایران از آغاز "تولدرسمی" آن در قانون اساسی مشروطه و قوانین مجلس دوم تا به امروز، به حول محور قوانین موضوعه

۲۰ جای یادآوری است که مثال مورد بحث صحت نکته قبلی را در مورد ضرورت اجتناب از نظریه‌های تقلیل‌گرا و تک بعدی نیز نشان می‌دهد. ضمن همین اشارات کوتاه دیدیم که چگونه برای توضیح علت تدوین و تصویب قانون دیوان محاسبات ۱۳۱۸ و محدود شدن حوزه اقتدار نخستین سازمان حسابرسی (دولتی) در ایران، برد و عامل جداگانه انگشت گذاشته شده است. پیداست که پی‌گیری هر یک از این

و با توجه به زمنیه تاریخی و تحولات اقتصادی سیاسی، صنفی و آموزشی مربوط بررسی و به شرح زیر دوره بندی می‌شود که ما در این مقاله و مقاله بعدی تنها به دوره اول آن می‌پردازیم: ۱- از انقلاب مشروطه تا پایان نیمه اول سلطنت (دوره دیکتاتوری) رضا شاه (یا از قانون اساسی سابق (مجلس اول) تا تصویب اولین و آخرین قانون تجارت (پایان مجلس هشتم) ۱۳۱۲ - ۱۲۸۵.

۲- نیمه دوم (دوره استبدادی) سلطنت رضا شاه (از قانون دیوان محاسبات ۱۳۱۲ تا اصلاح موادی از قانون دیوان محاسبات ۱۳۱۸)، ۱۳۲۰ - ۱۳۱۲.

۳- نیمه اول (دوره هرج و مرج و آزادی و دوره دیکتاتوری) سلطنت محمدرضا شاه (از قانون مالیات بر درآمد ۱۳۳۲ تا قانون مالیاتهای ۱۳۳۵)، ۱۳۴۲ - ۱۳۲۰.

۴- نیمه دوم سلطنت (دوره استبدادی) محمد رضا شاه، (از قانون مالیاتهای ۱۳۴۵

دو عامل (مشکلات و کمبودهای عملی و اجرایی یا کوشش دولت استبدادی برای نابود یا اخته کردن نهادی نسبتاً "مستقل و نیرومند که فعالیت‌های مالی آن را زیر نظر داشت) راهگشای رسیدن به عوامل دیگری چون کمبودهای آموزشی و ضعف بنیه اقتصادی و اجتماعی سیاسی بخشی خصوصی در این جامعه و جز اینها نیز خواهد بود.

تا قانون گسترش مالکیت واحدهای تولیدی
۱۳۵۴ -) ۱۳۵۷-۱۳۴۲ .

۵- انقلاب جمهوری اسلامی (از مصوبه
شورای انقلاب دایر بر حذف مواد قانونی
مربوط به کانون حسابداران رسمی تا قانون
ادغام موسسات حسابرسی دولتی و وابسته به
دولت) ۱۳۶۵-۱۳۵۷ .

این دوره بندی را بر پایه معیارهای
روش شناختی که در پیش گفتیم و مخصوصا " با
توجه به سیر مختلف و گاه متضاد نهادها و
مناسبات گوناگون ، انجام داده ایم . برای
مثال ، اگر تنها جنبه های سیاسی - اجتماعی
موضوع در نظر بود ، ای بسا دوره اول را که اینک
از آغاز مشروطه و تا پایان نیمه اول سلطنت رضا شاه
دانسته ایم به دو دوره ، از مشروطه تا آغاز سلطنت
رضا شاه و از آن مقطع تا سرنگونی وی در
شهریور ۱۳۲۰ ، تقسیم می کردیم . ولی از
آنجا که گذشته از جنبه های سیاسی - اجتماعی ،
جنبه های حقوقی و حرفه ای سیر تکوین حسابداری
و حسابرسی در ایران نیز در مد نظر بوده است ،
سرانجام بر آن شدیم که حدود مرز این دوران
را بر پایه قوانین عمده ای که بر رویهم زمینه
های پیدایش و گسترش حسابداری و حسابرسی
نویین را فراهم می آورند ،^{۲۲} مشخص کنیم . اما
این بدان معنا نیست که در این دوره بندی ،
جنبه های اجتماعی و سیاسی یکسره نادیده

گرفته شده است .

در بخش دوم این دوره یا مرحله ای که
آن را دوران دیکتاتوری رضا شاه خوانده ایم ،
در عین فراهم آمدن زمینه های استبداد و
خودکامگی مطلق وی در نیمه دوم زمامداری اش
(دوره دوم این پژوهش) ، هدفها و عناصر و
گرایشهای برخاسته از انقلاب مشروطه هنوز کما
بیش زنده و فعالند و استقلال نسبی مجلس و
دولت و قوه قضائیه یکی از میان نرفته است
از اینرو ادغام دو مرحله انقلاب مشروطه و
نیمه اول زمامداری رضا شاه از لحاظ سیاسی و
اجتماعی نیز ناموجه نمی نماید .

همین نکته در مورد دوره سوم (از
شهریور ۲۰ تا خرداد ۱۳۴۲) نیز ، به طور
کلی ، صادق است ، چرا که اگر در اینجا هم
صرفا " به تحولات عام اجتماعی و سیاسی نظر
داشتیم ، می باید از شهریور ۲۰ یعنی فروپاشی
استبداد رضا شاهی آغاز و به کودتای ۲۸ مرداد
و شکست نهضت ملی شدن نفت ختم می کردیم .
اما : " اولاً " ، قوانین عمده ای که در اینجا مورد
بحث قرار می گیرد (قانون مالیاتهای ۱۳۲۸ و
قانون مالیاتهای ۱۳۳۵) از کیفیتی مشابه
برخوردارند . در ثانی آن گروه از اعضای حرفه
که در تصویب مواد مربوط به حرفه حسابداری و
حسابرسی و گنجاندن الزام تشکیل انجمن
حرفه ای حسابداران و حسابرسیان (" انجمن

درآمد ۱۳۰۸ (مجلس هفتم) و قانون تجارت
۱۳۱۱ (مجلس هشتم) .

۲۲ قانون اساسی مشروطه (مجلس اول ،
نخستین قوانین محاسبات عمومی و دیوان
محاسبات (مجلس دوم) ، قانون مالیات بر

محاسبین و کارشناسان قسم خورده".

در قانون مالیاتهای ۱۳۲۸ نقش فعال داشتند، عمدتاً "همانها هستند که در پی ملی شدن صنعت نفت و خلع ید از انگلیسیان، اداره امور مالی و حسابداری صنعت مزبور را بر عهده می‌گیرند و در سالهای ۳۰ و اوایل دهه چهل در جهت ایجاد انجمنی حرفه‌ای و نیز تأسیس نخستین آموزشگاه عالی حسابداری "در ایران می‌کوشند. در ثالث سالهای بین کودتای ۲۸ مرداد و ۱۳۳۲ و قیام ۱۵ خرداد ۱۳۴۲ و روی کار آمدن کابینه‌های منصور و هویدا و مطلق شدن استبداد محمد رضا شاهی از جنبه‌های بسیار به سالهای نخست سلطنت و دیکتاتوری رضا شاه می‌ماند. هر دوی این مراحل پی آمد ناکام شدن نهضت‌های سراسری (انقلاب مشروطه و نهضت ملی) است که به حکومت‌های دیکتاتوری و در مرحله بعدی به استبداد فردی می‌انجامد. اما در سالهای ۱۳۱۱-۱۳۰۴ و ۱۳۴۲-۱۳۳۲، موقعیت رضا شاه یا محمد رضا شاه هنوز آنقدر تثبیت نشده است که بخواهند دیانتوانند، حتی

متحدان اولیه خود را نیز از صحنه بدر و نهادهای مستقل سیاسی و اجتماعی و صنفی را بکلی سرکوب کنند و مسیر حرکت جامعه را بر اساس نیازها و امیال فردی خود شکل دهند. رضا شاه در حوالی سالهای ۱۳۱۱ و ۱۳۱۲ پس از نابود یا ساکت کردن عناصر مستقل یا مخالف، اکثر متحدان نزدیک خود نظیر تیمورتاش و سردار اسعد را از میان می‌برد یا خانه نشین میکند. محمد رضا شاه هم تنها پس از به اصطلاح "انقلاب سفید" و برکناری تقریباً "همه سیاستمداران ریشه‌دار و محافظه‌کاری که در سرنگونی مصدق به نوعی از او حمایت کرده بودند و تقسیم اراضی و در واقع خلع سلاح زمینداران بزرگ که اکثراً از حامیان او در مقابله با نهضت ملی محسوب میشدند، موفق به احیای استبداد دیر پای ایرانی البته با برخی ویژگیهای جدید گردید.^{۲۳}

دوره بند بهای فوق با توجه به ملاحظاتی از این دست صورت گرفته است، اما لازم به تذکر است که سیر تکوین حسابداری و حسابرسی

۲۳ برای توضیح بیشتر در مورد زمینه‌های تاریخی و اقتصادی-سیاسی تفکیک دوران حکومت رضا شاه و محمد رضا شاه به دوره‌های دیکتاتوری و استبدادی نگاه کنید.

M.A.H Katouzian/Political Economy of Modern Iran

(Macmillan/1981) pp.101 - 141/pp.188-332

این کتاب تحت عنوان اقتصاد سیاسی ایران در دست انتشار است.

A.Ashraf."Historical obstacles to the: همچنین نگاه کنید به:


Developoment of a Bourgeoisie in Iran" in M.A. cook(ed)/studies in the Economic History of the Middle East(oxford)unw.press1970; pp. 328-331

جدید را میتوان در قالبهای تاریخی موجه دیگری نیز بررسی کرد. چه بسا پژوهشگرانی دیگر ترجیح دهند که سیر مزبور را در ۷۴ یا ۴

مرحله بررسی کنند. ملاک و معیار فعالیتها، پژوهشی، در نهایت امر، محتوا و کار برد آنهاست.

بقيه از صفحه ۶۲

بقیه از صفحه ۶۲

جنبه‌های حسابداری را به نظم در میاورد. برای آنکه به نوبه خود زمینه تدوین استانداردهای ملی حسابداری را در ایران فراهم آوریم تاکنون تعدادی از استانداردهای حسابداری و حسابرسی را ترجمه و در اختیار همکاران علاقمند قرار داده‌ایم، اما غالباً "مشکل همکاران در استفاده از این استانداردها فقدان منابع و کتابهایی بوده است که روشهای نوین حسابداری را به تفصیل و با توجه کافی به استانداردهای رایج به بحث گذاشته باشد... " بقصد رفع این نقیصه نشریه حاضر راجع به سه گروه از دارائیهای جاری: نقد، سرمایه گذاریهای کوتاه مدت و مطالبات که سیالترین دارائیهها هستند بحث مفصلی ارائه مینماید.  ماهنامه بررسیهای بازرگانی شماره سوم مرداد ماه سال ۱۳۶۶ تهیه شده در واحد تحقیقات بازرگانی موسسه مطالعات و پژوهشهای بازرگانی.

محتوای نشریه چنانکه از نام آن پیداست شامل بررسی مسائل بازرگانی داخلی و خارجی از جمله مسائل کشورها، بازرجهانی، کالاها، حقوق تجارت، اوضاع و احوال بازرگانی، اقتصادی جهان و... می باشد. عناوین مقالات این شماره باین شرح است.

- بررسیهای سیاستهای اقتصادی - سیر تاریخی مصرف کاغذ و مقوا - نظری اجمالی بر بازرجهانی چای.
- برپایه اتحادیه جدید تولیدکنندگان فولاد در آمریکا - اوضاع کلی اقتصادی و بازرگانی پاکستان.
- سیاستهای کشاورزی در کشورهای در حال توسعه - داوری در اتاق بازرگانی بین المللی.
- قیمت کالاها در بازار لندن - نرخ تبدیل ارزها.

بقيه از صفحه ۶۲

