

حسابداری و حسابرسی در ایران

✽ نوشته: محمد رضا نفیسی

طرف دولت اقدام خواهد شد به تصویب مجلس خواهند بود. " نگرانی نمایندگان ملت از سوء استفاده‌ها و حیف و میلها به حدی بود که در اصل بیست و سوم قانون اساسی سابق حتی تصریح کردند که: "بدون تصویب مجلس شورای ملی امتیاز تشکیل کمپانی و شرکتهای عمومی از هر قبیل و به هر عنوان از طرف دولت داده نخواهد شد."

تلاشهای نمایندگان مجلس برای مقابله با آشفتگی و ناامنی اقتصادی و مالی به طور مشخص در اصول ۹۴ تا ۱۰۳ متمم قانون اساسی مشروطه منعکس است. در اصل ۱۰۲ برای نخستین بار ضرورت حسابداری عام و حسابرسی نوین (دولتی) بازتابی قانونی می‌یابد: "دیوان محاسبات مأمور معاینه و تفکیک محاسبات اداره مالیه و تفریح حساب کلیه حاسبین خزانه است و مخصوصاً مواظب است هیچیک از فقرات مخارج معینه در بودجه از میزان مقرر خود تجاوز ننموده، تغییر نپذیرد و هر وجهی در در محل خود به مصرف برسد و همچنین معاینه

نطفه حسابداری و حسابرسی نوین با پیروزی انقلاب مشروطه و تصویب قانون اساسی آن بسته میشود. انقلاب مزبور در بحبوحه و خامت شدید اوضاع اقتصادی، کسری بودجه و استقراضهای خارجی فزاینده و تشدید حیف و میلهای دیوانیان و درباریان و افزایش خود کامگی و دخل و تصرفهای حکام ایالات و ولایات به پیروزی می‌رسد و جای شگفتی نیست اگر یکی از عمده‌ترین مشغله‌های انقلابیون سامان دادن به اوضاع آشفته و مناسبات از هم گسیخته اقتصادی و خاصه متمرکز ساختن و کنترل مخارج و مصارف دولت و دربار بوده باشد. پیدایش مفاهیم و ابزار دفترداری و حسابداری و حسابرسی نوین (عمدتاً دولتی) در ایران مولود چنین مشغله‌ای بوده است که از همان ابتداء در قوانین کشور انعکاس می‌یابد.

طبق اصل هیجدهم قانون اساسی مشروطه "تسویه امور مالیه، جرح و تعدیل بودجه، تغییر در وضع مالیاتها و رد و قبول عوارض و فروعات، همچنان ممیزیهای جدید، که از

و تفکیک محاسبه مختلفه کلیه ادارات دولتی را نموده اوراق و سند خرج محاسبات را جمع آوری کرده و صورت کلیه محاسبات مملکتی را باید به انضمام ملاحظات خود تسلیم مجلس شورای ملی نماید.

بدین سان مجلس اول با تدوین و تصویب قانون اساسی چار چوب قوانین مالی و اقتصادی بعدی را فراهم آورد، اما خود در پی تحولاتی که سرانجام به توپ بستن و انحلال مجلس انجامید، موفق به تصویب قوانین در این زمینه نگردید.^۱

نخستین قوانین مالی و اقتصادی یادگار دوره دوم مجلس شورای ملی است. در این دوره است که نخستین بودجه نوین کشوری، نخستین قانون انحصار دولتی^۲ (قانون انحصار نمک مصوب سوم ربیع الاول ۱۳۲۸ قمری ص ۲۴۲) نخستین قانون مالیاتی (قانون مالیات بلدی بر وسائط نقلیه مصوب پنجم ربیع الاول ۱۳۲۸ قمری، ص ۲۴۳)، نخستین قانون تجاری (قانون قبول و نکول بروات تجاری مصوب نهم جمادی الاول ۱۳۲۸ قمری ص ۲۴۹) و بالاخره

نخستین قوانین حسابداری و حسابرسی دولتی (قانون محاسبات عمومی مصوب ۲۱ صفر ۱۳۲۹ قمری، ص ۲۶۷ - ۲۵۷) و قانون دیوان محاسبات مصوب ۲۳ صفر ۱۳۲۹ قمری، ص ۲۶۷) به تصویب می‌رسد. قسوانین اخیر از دیدگاه موضوع مورد بحث حائز اهمیت ویژه و بازتاب روشن مسائل مبرم آن دورانند که به نحوی از انحاء اهمیت خود را همچنان حفظ کرده‌اند.

حسابداری و حسابرسی دولتی

در قانون ۵۷ ماده‌ای محاسبات عمومی که عمدتاً "به ضوابط و الزامات و حسابهای مختلف بودجه پرداخته‌است، بخش معینی هم به "رسیدگی و نفتیش اداری حسابهای وزارتخانه‌ها" اختصاص دارد که ضمن آن برای نخستین بار پاره‌ای مفاهیم و ابزار خاص دفتر داری و حسابداری نوین بطور قانونی و رسمی منعکس می‌شود.

طبق ماده ۴۹ قانون مزبور، وزیر مالیه در آخر هر سال باید کمیسیونی از ۶ نفر از

مصوبات ادوار اول و دوم قانون گذاری مجلس شورای ملی" (تهران ۱۳۱۸) نیز ذکری از آنها نشده‌است. اقدامات فوق در واقع مصوبات کمیسیون مالی مجلس دوره اول به ریاست مشیر الدوله بوده‌است.

۱ بسیاری از صاحب نظران، "حذف و تعدیل پاره‌ای از مستمریات و لغو تسعیر مالیات های جنسی و تیولداری" را از جمله قوانین مجلس اول به شمار می‌آورند. اما اقدامات مزبور هیچگاه شکل "قانونی قطعی" به خود نگرفت و به تصویب مجلس نرسید و در "مجموعه

۲ مصوبات و قوانین موضوعه دوره اول و دوم مجلس شورای ملی، تهران، ۱۳۱۸



نمایندگان مجلس شورای ملی، سه نفر از سنا و سه نفر از دیوان محاسبات "تشکیل دهد. تکلیف کمیسیون مزبور به قرار ذیل است:

اولاً - بستن و ختم نمودن روزنامه و دفتر کل وزارت مالیه در آخر سال

ثانیا - مطابقت نمودن حسابهای دخل و خرج که وزراء طبع کرده اند با دفاتر محاسبات مرکزی هر یک از وزارتخانه ها

ثالثاً - مطابقت کردن صورت محاسبات کل مالیه با دفتر وزارت مالیه،

رابعا - رسیدگی به دفتر کل محاسبات به وسائلی که در دست است از قبیل مقابله دفتر مزبور با روزنامه و سایر دفاتر اداره محاسبات کل و بالنتیجه حساب محاسبین جزء. خامسا - نوشتن صورت مجلسی که حاکی از کیفیت امر بوده و باید طبع و به وزیر مالیه و مجلس شورای ملی داده شود. (ص ۲۶۵).

وظائف کلی دیوان محاسبات نیز در مواد ۵۵ و ۵۱ قانون محاسبات عمومی تعیین می شود. در ۲۳ صفر ۱۳۲۹، نخستین قانون دیوان محاسبات به تصویب مجلس شورای ملی رسید. بنا تصویب این قانون نخستین موسسه حسابرسی (دولتی) در ایران تولدی قانونی می یابد و چرخه ای عبرت انگیز آغاز می شود که به قانون دیوان محاسبات ۱۳۵۲ ختم و سپس

۳ چنانکه خواهیم دید در قانون ۱۳۵۲، برخلاف روح و نص صریح قانون اساسی مشروطه

با قانون دیوان محاسباتی که اخیراً به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده از سر گرفته می شود و امید است که این بار به قانونی مانند قانون ۱۳۵۲ ختم نگردد. ۳ در قانون مجلس دوم که هیچگاه به اجراء در نیامد، دیوان محاسبات نهادی است مستقل و با اختیاراتی وسیع که می بایستی بر پایه همکاری وزارت مالیه (معرفی اعضا) و مجلس شورا (انتخاب اعضا) تاسیس شود. اما در این ارتباط نقش تعیین کننده را مجلس شورای ملی بر عهده داشت.

طبق ماده ۱۲ قانون مزبور:

"انتخاب اعضای دیوان محاسبات موافق اصل ۱۰۱ قانون اساسی مورخه ۲۵ شعبان ۱۳۲۵ از وظائف مجلس شورای ملی است و در موقع انتخاب، وزیر مالیه عده ای که کمتر از ۲ برابر عده ای که باید انتخاب شود نباشد به مجلس شورای ملی پیشنهاد می نماید و مجلس می تواند عده لازمه را از میان آن اشخاص یا از خارج انتخاب کند."

به این ترتیب مجلس در انتخاب اعضای دیوان مختار است. البته دولت و وزیر مالیه هم در انتخاب مستقیم کارکنان دیوان به کلی بی نقش نیستند. طبق ماده ۱۷، "تعیین مدعی العموم از طرف دولت به موجب فرمان همایونی خواهد بود" و طبق ماده ۱۸ - "وزیر مالیه در

دیوان محاسبات به شبهه ای از وزارت دارائی بدل می گردد.

صورت لزوم یک یا دو نفر وکیل عمومی تصویب و با فرمان همایونی منصوب خواهند شد. (ص ۲۲۱).

باین همه در ماده ۲۰ بار دیگر بر اقتدار مجلس و اهمیت اعضای خود دیوان تاکید شده است. "مسائل راجع به عزل اعضای دیوان محاسبات به تقاضای وزیر مالیه یا رئیس مالیه به مجلس شورای ملی پیشنهاد و کسب تکلیف می شود. در ایام تعطیل مجلس شورای ملی اگر عضوی قابل عزل شد، موقتاً از کار خارج می شود تا پس از افتتاح مجلس شورای ملی تکلیف او معلوم شود." (ص ۳۲۳ - ۳۲۲)

دامنه گسترده وظایف و اختیارات دیوان محاسبات را در این قانون می توان، برای مثال، از مفاد ماده ۴۳ آن دریافت:

"کلیه احکام راجع به معاملات و امتیازات و تصویب مخارج و نصب و تعیین و ترفیع رتبه و نقل و تبدیل مأموریت دولتی که موجب تولید خرج می شود و برقراری مواجب و مستمری و امثال آن که بر خزانه دولت تحیل می شود باید تماماً در دیوان محاسبات ثبت و تسجیل گردد. ص ۳۲۵

قدرت بازرسی و اجرائی دیوان نیز در مواد ۴۸ و ۴۹ به خوبی روشن شده است:

ماده ۴۸ - "دیوان محاسبات میتواند در مرکز مستقیماً و خارج از مرکز به توسط انجمنهای ایالتی و ولایتی یا مأمورین محلی و یا به توسط اداره تفتیش که قانوناً مقرر می شود در مخارج دولتی تفتیشات به عمل آورد."

ماده ۴۹ - "دیوان محاسبات باید مراقب باشد که مخارج از بودجه مصوبه تجاوز نکند و انتقالات غیر قانونی در آن به عمل نیاید و نادیه وجوه بر وفق قوانین و نظامات مقرره باشد."

در فصل مربوط به "کلیات وظایف دیوان محاسبات" ضمن تصریح وظیفه رسیدگی به فعالیتهای مالی وزارتخانه ها و غیره، ماده جالب توجهی آمده است که در واقع نخستین انعکاس ضرورت بازرسی یا حسابرسی "واحدهای بخش خصوصی" در ایران است:

ماده ۴۰ - "دیوان محاسبات همه ساله به کلیه حسابهای بانکها و کمپانیهای داخله و خارجه و اشخاصی که دارای امتیاز بوده و باید حقی به دولت بدهند رسیدگی و تفتیش می نماید." بی گمان دامنه وظایفی که طبق این قانون برای دیوان محاسبات معین شده بسیار گسترده است و به روشنی خواست شدید مردم و نمایندگان مجلس را در کنترل و بازرسی و حسابرسی همه فعالیتهای دولت و جلوگیری از حیف و میل و ریخت و پاش اموال عمومی منعکس می کند. اما شدت این خواست با امکانات وقت نسبتی معکوس داشت و این یکی از دلایل عمده ای بود که چنین حواستی جامه عمل نپوشید و دیوان محاسبات تا اوایل سال ۱۳۱۳ یعنی پس از تصویب قانون دیوان محاسبات مصوب ۱۳۱۲ بر پا نشد. ۴

زیرنویس شماره ۴ در صفحه بعد

نوشتی مشابه کانون حسابداران رسمی، یعنی نخستین نهاد قانونی حساب‌رسان خصوصی^۵ که نزدیک به نیم قرن بعد تشکیل شده بود، دچار شد و هر دو تحت تمایلات وزارت دارایی مهمترین علت وجودی خود یعنی "حسابرسی مستقل" را از کف دادند.

امروزه دیوان محاسبات در پی تحولات بعد از انقلاب و بر اساس قانون ۱۳۶۰ مجلس شورای اسلامی (که از جهات بسیار و خاصه از لحاظ وابستگی به مجلس و استقلال نسبی از قوه اجرائیه به قانون مورد بحث می‌ماند) دوباره احیاء شده است بنابراین این گذشته از

اما چنانکه خواهیم دید حتی پس از تصویب قانون ۱۳۱۲ و تشکیل دیوان محاسبات با اختیاراتی محدود تر باز هم بسیاری از وظائف محوله و خاصه تنظیم و ارائه لایحه گزارش تفریح بودجه انجام نپذیرفت. در سال ۱۳۱۸ باز هم از اختیارات و استقلال آن کاسته و به ادارات وزارت دارایی افزوده شد تا این که سرانجام در سالهای قبل از انقلاب اسلامی و خاصه در پی تصویب قانون دیوان محاسبات ۱۳۵۲ به زائد های از وزارت دارایی بدل گشت. به عبارت دیگر در طول سالیان نخستین "موسسه حسابرسی دولتی مستقل" در ایران به سر

اخیر صحه می‌گذارد: "از آغاز سال ۱۳۱۳ دیوان محاسبات شروع به کار کرد و... ص ۲۹۴. نگاه کنید به مجید یکنائی، تاریخ دارایی ایران، چاپ سوم، دهخدا، تهران ۱۳۵۲.

برای رفع این تناقض به مذاکرات مجلس نهم در زمان تصویب قانون دیوان محاسبات ۱۳۱۲ مراجعه و معلوم شد که نخستین قانون دیوان محاسبات هیچگاه به اجراء نیاورد. نگاه کنید به مذاکرات مجلس دوره نهم، ۷ دی ۱۳۱۲.

۵ پیش از تشکیل کانون مزبور انجمن‌های دیگری مانند انجمن قانونی محاسبین و کارشناسان قسم خورده به ثبت رسیدند، اما در عمل منفعل ماندند. نگاه کنید به مسعود عرفانی، تاریخچه انجمنهای حسابداری، نشریه شماره ۱ انجمن حسابداران خبره ایران (دوره قدیم)

۴ درباره تاریخچه دیوان محاسبات، خاصه در دوران مورد بحث، اطلاعات منظم و مقتضی در دست نیست. در "تاریخ دارایی ایران" که یکی از تنها متونی است که به این موضوع پرداخته است، روایات متناقضی دیده می‌شود. مجید یکنائی در صفحه ۲۸۸ کتابش می‌گوید، "مجلس شورایی (دوره دوم) قانون دیوان محاسبات و تشکیلات آن را در جلسه ۲۳ صفر ۱۳۲۹ تصویب نموده و بموجب این قانون دیوان محاسبات تشکیل گردید... دیوان محاسبات تا اواخر حکومت صمصام السطنه (سال ۱۳۰۲) ادامه یافت و بعد عملاً منحل گردید." اما در صفحه بعد می‌گوید نخستین رئیس دیوان محاسبات حاج میرزا شمس‌الدین جلالی بود که از بهمن ۱۳۱۲ تا بهمن ۱۳۱۸ ریاست دیوان محاسبات را بعهده داشته است. "ص ۲۸۹. و باز در جای دیگر از کتاب بر همین فرار

اهمیت تاریخی موضوع، از این رو نیز نگاهی گذرا به اهم عللی که منجر به عدم اجرای نخستین قانون دیوان محاسبات در ایران شد، مفید خواهد بود.

۱ - جنگهای داخلی و آشفتگی اوضاع کشور، دخالت همه جانبه قدرتهای بزرگ روس و انگلیس و پی آمدهای جنگ جهانی اول - ناپایداری و عدم انسجام کابینه‌ها و احزاب و غیره، ایجاد نهادهای جدید را، (خاصه نهادی چون دیوان محاسبات که مستلزم برقراری حاکمیت سراسری و یکپارچه دولت و دریافت منظم حسابها و اسناد لازم و جزء اینهاست)، اگر نه غیر ممکن، سخت دشوار می ساخت.

۲ - مالیه کشور، بر غم پاره‌های اصلاحات چشمگیر، اساساً به سیاق قدیم، آن هم در شرایطی آشفته‌تر، اداره می شد، پرسنل کافی و تعلیم دیده برای انجام امور ابتدائی وجود نداشت و پیشبرد بسیاری کارها بدون استعانت از مستشاران خارجی که بعضاً سرسپرده هم بودند، امکان پذیر نمی نمود.

وظائف قانونی دیوان محاسبات هم چندان سنگین و گسترده بود که انجام آن حتی در شرایط مساعد هم ناممکن می نمود و در هر حال مستلزم ایجاد بوروکراسی عظیمی بود که با فلسفه وجودی اش در تضاد می بود. جای تذکر است که با وجود محدودتر شدن وظائف و اختیارات دیوان محاسبات و احاله بسیاری

از مسئولیتهای آن به ادارات وزارت دارائی، لوائح تفریغ بودجه تنها از سال ۱۳۳۶ به بعد و آن هم در واقع از سوی وزارت دارائی تهیه و به مجلس ارائه شده است. ۶

این مسائل بررسی امکان و چگونگی جلب همکاری موسسات حسابرسی خصوصی را در انجام پاره‌ای از وظائف دیوان مطرح می کند که خود مقوله‌ای دیگر است.

۳ - خواست ایجاد نهادی موثر برای کنترل فعالیت‌های مالی و حسابهای دولت، خواست اصیل و مشترک همه مشروطه خواهان بود، ولی طبیعتاً در کشوری که به تازگی از قیداستبداد آزاد شده و با انواع نابسامانیها دست به گریبان بود، کمترین تجربه‌ای در این زمینه وجود نداشت و چاره‌ای جز بهره‌گیری از تجربیات کشورهای پیشرفته نبود و این خود به ناهاهنگیها و ناسازگاریهایی دامن می زد.

موید احمدی، یکی از وکلای مجلس، در مذاکرات مجلس درباره دومین قانون دیوان محاسبات (۱۳۱۲) می گوید: "قانون محاسبات عمومی که در سابق نوشته شده است عملی نبوده و بی ترجمه بوده و یا یک افکاری بوده است و البته ترجمه بوده و هیچ موقع به عمل گذاشته نشد که ببینیم صحیح است، صحیح نیست، با مقتضیات مملکت ما توافق دارد، ندارد چون اجراء نشده بود، هیچ دیده نشد... ۷". در پاسخ فهیمی (میرزا خلیل فهیم الملک)

۶ یکتایی، پیشین، ص ۲۹.

۷ * مذاکرات تهمین دوره مجلس شورای ملی، ۷ دی، ۱۳۱۲ - ص ۸۵۳

که خود " مدافع این قانون و مخبر کمیسیونش در دوره دوم مجلس " وزمانی وزیر مالیه و مسئول اجرای آن (۲۷ خرداد ۱۳۰۱ تا ۲۱ بهمن ۱۳۰۱) بود در پاسخ به موید احمدی، ضمن نگاهی گذرا ولی در خور توجه و کمیاب به تاریخچه تصدوین نخستین قوانین مالی و محاسباتی ایران روشن می کند که قوانین مزبور بر پایه اقتباس از قوانین خارجی و انطباق آن با شرایط ایران تهیه شده و ترجمه محض نبوده اند و در ثانی، بی تجربگی، ناپایداری و اغراض جناخهای مجلس مانع از توجه نمایندگان به " جنبه لیاقت و کفایت " در انتخاب اعضای دیوان و در نهایت مانع از تشکیل آن شده است. . . . آنطوریکه آقای موید احمدی اشاره فرمودند که ترجمه بود، ترجمه نبود، مسیو بیزر که یک آدم خیلی متبحر و عالمی الهی بود پس از ۳ سال مطالعه در وضعیت مالیه ایران، این قوانین را تهیه کرد و خیلی مطابق با وضعیت و مقتضیات آن روز بود، ولی در مجلس در ضمن مذاکرات یک تغییراتی در آن قانون دادند که قانون اساسا " غیر عملی شد یعنی جنبه سیاسی بیشتر در این قانون داخل شد تا جنبه عملی. یکی از مسائلی که این قانون را به حال غیر قابل اجرا و غیر عملی گذاشته است، طرز انتخاب اعضاء بود زیرا در موقع تهیه قانون، قانون چند تا مملکت را تحت نظر قرار دارند در بعضی جاها اعضاء را دولت انتخاب می کرد و مجلس از میان آنها بعضی اعضاء شعبه و غیره را انتخاب می کرد. بعضی جاهای دیگر کلیه

۸ همان ماخذ ص ۸۰۵ - ۸۰۳

اعضاء را دولت پیشنهاد می کرد، عده لازم را مجلس با سمتهای لازم انتخاب می کرد. برای این بود که این اعضاء اولاً " مطلع به امور محاسباتی باشند، بعد هم جنبه استقلال داشته باشند به واسطه مداخله و انتخاب مجلس و هم جنبه اداری عملی داشته باشند از مداخله دولت، و روی همین اصل هم قانون نوشته شد ولی بعد که به مجلس آمد یک ماده گذاشتند که انتخاب اعضاء از روی لیستی خواهد بود که وزارت مالیه پیشنهاد میکند ولی مجلس در هر حال می تواند از آنها انتخاب کند یا از غیر آن عده از خارج و نظریات آن وقت را هم آقایان شاید مسبوق هستند که بیشتر جنبه سیاسی اشخاص بود تا جنبه لیاقت و کفایت اشخاص و خیلی هم در این موضوع بحث شد و بالاخره اینطور تصویب شد و هر وقت خواستند قانون دیوان محاسبات را بموقع اجرا بگذارند همین قسمت اسباب این شد که نشود. خود بنده هم در موقع تصدی وزارت مالیه این نظر را گرفتم با مجلس هم مذاکره کردم ولی به قدری اشخاص مختلف پیشنهاد شد و به قدری نظریات مختلف در نظر گرفته شد که بالاخره صرف نظر کردم و حتی قرار هم شد که این قسمت را تغییر بدهیم ولی بالاخره دیدیم موافقت نمی شود و ماند و اگر اینطور باشد دیوان محاسبات هیچ کاری نخواهد کرد یعنی می رود روی جنبه اشخاص و نظریات خصوصی و بالاخره کار محاسبه دولت به کلی از بین می رود. . . . ۸ گذشته از نکات یاد شده باید توجه داشت

که چگونه ماده‌ای که در نظر اول یکی از مهمترین مواد قانون می‌نماید، در شرایط خاص این جامعه به یکی از دست‌وپاگیرترین آنها بدل می‌شود. از اینجا می‌توان به پیچیدگی تدوین قوانین مناسب و ضرورت موشکافی و در نظر گرفتن جوانب مختلف و دور از ذهن در قضاوت درباره قوانین موضوعه پی برد. ۹

در هر حال در تب تفتیش و کنترل مخارج دولتی و بلافاصله پس از تصویب قوانین فوق، و قانون "ترتیبات مالیاتی مملکت ایران" (مصوب ۱۵ جمادی‌الثانی ۱۳۲۹) که همگی به منظور برپا داشتن چارچوب قانونی نهادهای مالی و محاسباتی تدوین و تصویب شده بودند، سه قانون پی در پی در ارتباط با "استفراض ۲ کروورونیم لیره انگلیس به تصویب مجلس میرسد. در نخستین قانون مصوب ۳ جمادی‌اولی ۱۳۲۹

قمری) وجه استفراض، در دومین (مصوب ۲۸ ثور ۱۳۲۹ قمری) چگونگی مصرف آن و در آخرین یعنی در "قانون تفتیش وجه دو کروورونیم لیره استفراضی" (مصوب ۹ جوز ۱۳۲۹ قمری) برای اولین بار تفتیش حسابرسی هزینه‌های دولتی در یک مورد کاملاً مشخص مطرح می‌شود. طبق ماده اول قانون اخیر: "تفتیش عالی و واقعی اعماله ۵۰۰ ه ۱۲۰ لیره استفراضی که از بانک شاهنشاهی ایران موافق قانون ... شده و تفتیش مخارجی که برای این کار مطابق مواد ... قانون ... تخصیص شده در تحت نظارت خزانه داری کل به وزارت مالیه سپرده می‌شود. "ولی از آنجا که هنوز "تشکیلات جدید وزارت مالیه" ایجاد نشده، طبق یکی از مواد همان قانون: "..... تفتیش اعمال و مخارج فوق‌الذکر موقتاً" به یک شعبه که مخصوصاً

۹ در اینجا لازم به تذکر است که در مورد سیر تکامل قوانین یا قضاوت و وکالت در ایران نیز، با وجود نقش و قدمت دانشکده حقوق و علوم سیاسی و کانون وکلا "به طور کلی قوه قضائیه در این کشور، تقریباً چیزی تدوین نشده است. تنها مروری کلی از علی‌پاشا صالح در دست است که بخش مربوط به تطور تاریخی قوانین در دوران معاصر آن عمدتاً بر پایه دو خطابه فروغی و متین دفتری تدوین شده است. نگاه کنید به، علی‌پاشا صالح، قوه مقننه و قوه قضائیه" در ایرانشهر، جلد دوم، کمیسیون ملی یونسکو در ایران، تهران، ۱۳۴۳. مقاله مذکور در مجموعه مقالات صالح،

مباحثی از تاریخ حقوق، دور نمایی از روزگار پیشین تا امروز، دانشگاه تهران، ۱۳۴۸، مجدداً "به چاپ رسیده است. بدیهی است که فقدان آگاهی تاریخی صنفی که هم علت و هم معلول بی‌ریشگی و رکورد صنفی است، مختص حسابداران و حسابرسان ایرانی نیست. در این زمینه، کارنامه و کلاو حقوقدانان و اگر بیک بنگریم، اقتصاد دانان، پزشکان و ... نشان می‌دهد که واپس ماندگی و سستی انجمنها و کانونهای صنفی حرفه‌ای که از شاخصهای معتبر درجه‌رشد و پیشرفت اجتماعی فرهنگی است، در جامعه ما عمومیت داشته است.

تشکیل می شود، سپرده خواهد شد. شعبه مذکور در تحت نظارت خزانه داری کل خواهد برد. تا پیش از تصویب قانون تجارت مصوب ۱۳۱۱ تنها مواردیکه در آنها ذکری از ضرورت داشتن دفاتر منظم در واحدها و شرکت های خصوصی می شد، در ارتباط با امتیازاتی بود که با تصویب مجلس به اشخاص داده می شد. برای مثال بموجب ماده ۱۰۵ قانون "امتیاز ایجاد کارخانه کبریت سازی آذربایجان" (مصوبه ۱۵ جدی ۱۳۰۱ مجلس دوره چهارم) باید "دفاتر منظمی وجود داشته باشد تا در صورت لزوم ماموران دولتی بتوانند به آن مراجعه کنند. ۱۰ همین موضوع در ماده ۸ "قانون امتیاز انحصاری خاک سرخ جزایر هرمز، قشم، لارک و هنگام" (مصوب ۲۸ حوت ۱۳۰۱ شمسی) نیز اختراع شده است. اما چنین مواردی کاملاً "استثنائی بوده است و تا سالها بعد حسابداری نوین خواه از لحاظ قانونی و خواه در عمل به بخش خصوصی تسری نمی یابد. این واقعیت را به روشنی می توان از بررسی "قانون مالیات بر شرکتها و تجارت و غیره" (مصوب ۱۲ فروردین ۱۳۰۹) که از لحاظ بحث کنونی ماحاضر اهمیتی به سزا است دریافت.

"قانون مالیات بر شرکتها و تجارت و غیره"

قانون مالیاتهای ۱۳۰۹، قانونی است نسبتاً جامع که در آن برای نخستین بار

چارچوب محاسبه مالیات نهاد های نوین اقتصادی مانند شرکت های انتفاعی، کارخانجات و بانکها به صورت قانونی مشخص می شود و به قول یکی از صاحب نظران "باید گفت که اساس پرداخت مالیات بر درآمد در ایران به وسیله این قانون پایه گذاری شده است ۱۱ در این قانون مبنای محاسبه مالیات نهادها و اقشار مختلف از شرکت های انتفاعی و کارخانه ها و بانکها گرفته تا تجار و اصناف و صرافها و وکلا و اطباء و مستخدمین دولت و دلالان و جز اینها معین می شود. ولی نکته جالب توجه اینکه بر خلاف قوانین محاسبات عمومی و دیوان محاسبات که بر ضرورت نگاهداری منظم و تفتیش دفاتر نهاد های دولتی تاکید داشتند، در اینجا نه تنها هیچ اشاره ای به تفتیش الزامی دفاتر نهاد های بخش خصوصی نمی شود، بلکه بر عکس در تبصره ای تصریح می شود که "تفتیش در دفاتر و اوراق و محاسبات تجار و شخصی برای تعیین پایه مالیات اکیدا " ممنوع است" و فقط به این بسنده می کند که:

ماده پانزدهم - هرگاه بین مالیه و مودی مالیات راجع به میزان عایدات و مالیات اختلافی حاصل شود بدجزء در مورد مذکور در ماده ۱۳ این قانون هر یک از طرفین حق دارند به کمیسیونی که مطابق ترتیب مشروح در ماده ۱۰ قانون موسوم به قانون مالیات املاک اربابی و دواب (مصوبه ۲۰ دیماه ۱۳۰۴) تشکیل

۱۰ قوانین موضوعه دوره چهارم، ص ۶۹۲

۱۱ جزایری، پیشین، ص ۱۲۲ همچنین

نگاه کنید به عنایت الله شاپوریان، بیست و پنج سده مالیات (تهران، ۱۳۵۰)، ص ۱۹۸-۱۹۵.

خواهد شد رجوع نمایند و رای اکثریت کمیسیون
قاطع است. ۱۲

ظاهراً "میزان مالیاتی می باید بر پایه
قرائن و شواهد گروه مالیاتی و در نتیجه مالیات
مقطوع مودی را تعیین کنند.

در این قانون ناهماهنگی در خور توجهی
وجود دارد که گویای قدرت تجار و نمایندگان
شان در مجلس و نشانه کوشش آنها برای
اجتناب از نگاهداری دفاتر منظم و ارائه آن به
میزان است. طبق ماده دوم قانون مالیات
شرکتهای انتفاعی و کارخانجات به استثنای
بانکها و سایر موسسات صرافی بر اساس سود
خالص و به شرح زیر محاسبه می شود:

۱- در صورتیکه مرکز اصلی آنها در ایران
باشد از پنج هزار تا صد هزار تومان عایدات
خالص سالیانه ۳ درصد
۲- از صد هزار و یک تومان تا یک میلیون
عایدات خالص سالیانه نسبت به مازاد صد هزار
تومان ۳/۵ درصد

۳- از یک میلیون تومان به بالا نسبت
به مازاد یک میلیون تومان ۴٪ مالیات خواهند
داد. ۱۳

اما طبق مواد ۴ و ۵ تجار و اصناف بر-
پایه میزان فروش سالیانه به درجات یا گروههای
مختلف تقسیم شده و از اعضای هر گروه مالیات
مقطوعی گرفته می شود:

بازرگانان درجه اول بیش از ۶۰ هزار
تومان فروش سالیانه ۲۵۰ تومان مالیات

بازرگانان درجه دوم (بین ۴۰ تا ۶۰
هزار تومان فروش سالانه) ۱۵۰ تومان مالیات
بازرگانان درجه سوم (بین ۲۰ تا ۴۰ هزار
تومان فروش سالانه) ۱۰۰ تومان مالیات

بازرگانان درجه چهارم (بین ۵ تا ۳۰-
هزار تومان فروش سالانه) ۵۰ تومان مالیات
تجاری که فروش سالانه آنها از ۵ هزار
تومان تجاوز نمی کرد، از پرداخت مالیات معاف
بودند. ۱۴

اصناف نیز به سه درجه تقسیم شده و
مالیات صنف درجه اول (بیش از ۴۰ هزار تومان
فروش سالانه) ۱۰۰ تومان، صنف درجه دوم
(بین ۲۰ تا ۴۰ هزار تومان فروش سالانه) ۴۸
تومان و صنف درجه سوم (بین ۵ تا ۲۰ هزار
تومان فروش سالانه) ۱۸ تومان مقطوع تعیین
شد. ۱۵

بدینسان: اولاً "مالیات تجار درجه ۱
با احتساب سود خالصی معادل ۱۵٪ فروش
سالیانه معادل ۱/۶۶٪ یعنی کما بیش نصف
مالیات "شرکتهای انتفاعی و کارخانجات" و
در هر حال ناچیز است، در صورتیکه از دولتی
مانند دولت رضاشاه که طرفدار سرسخت ایجاد
نهادهای جدید اقتصادی است انتظار می رفت
که مالیات شرکتهای و کارخانجات را کمتر از سایر

۱۴ قوانین دوره هفتم ص ۱۶۷-۱۶۶

۱۵ قوانین دوره هفتم

۱۲ قوانین دوره هفتم، ص ۱۷۱

۱۳ قوانین دوره هفتم، ص ۱۶۵

رشته‌های تجاری تعیین کند. البته ۳ تا ۴٪ مالیات بر عواید خالص به‌هیچ‌روزیاد نیست، اما میزان کمتر مالیات تجار و اصناف گویای قدرتی است که در دوران مشروطه کسب کرده و هنوز بکلی از دست نداده بودند.

در ثانی هنگامی که بعضی از نمایندگان یا طرفداران تجار مانند طهرانی، آقاسید یعقوب و فیروزآبادی ۱۶* از طرق مختلف می‌کوشند تا میزان مالیات تجار و اصناف را کاهش دهند و سید یعقوب اعتراض می‌کند که چرا مالیات بر کار (کل فروش) بسته شده و نه بر عایدات (سود خالص)، وزیر عدلیه در پاسخ می‌گوید:

"... از روزی که مالیات بر عایدات

در مجلس طرح شد، تجار یعنی طبقه ذی‌علاقه به این قضیه نماینده فرستادند در کمیسیون قوانین مالیه به مخبر کمیسیون پیش دولت گفتند شما بیایید برای ما مالیات بر جواز (بر حسب میزان فروش) برقرار کنید، بنده نمی‌دانم چه شده است آن روز به این ترتیب بود و امروز که ما می‌خواهیم بیاییم قضیه را به این شکل در بیاوریم آقا از طرف تجار آمده‌اند اینجا و نمایندگی می‌کنند که این مالیات بر فعل است نه بر عایدات. ۱۷* *"

روشن است که مالیات بر "عایدات خالص" دیرباز و مسئله تنظیم و تفتیش دفاتر و تعیین هزینه‌های قابل قبول و غیره را مطرح می‌کرد و از این رو تجار که به دفتر داری سنتی (سیاق)

و مخفی‌کاری خو کرده بودند، مالیات بر کل فروش را ترجیح دادند و آن را بر پایه‌ای بسیار نازل برد و لت تحمیل کردند. دولت نیز که منبع اصلی مالیات‌اش مالیات‌های سهل‌الوصول و بی‌دردسر، اگر چه غیر عادلانه غیر مستقیم بود، نیاز چندانی به گردآوری مالیات‌های مستقیم حس نمی‌کرد. این وزنه نسبتاً "سبک" مالیات‌های مستقیم در دوره‌های بعد هم به مثابه یکی از عوامل بازدارنده رشد و گسترش خدمات دفترداری و حسابداری نوین عمل کرده است.

اما گذشته از اینها این لایحه نخستین تجربه قانونی مالیات بر درآمد بود و طبیعی است که کمبودهایی هم داشته باشد. همانطور که آقا سید مرتضی وثوق در مذاکرات مجلس یادآوری می‌شود:

"اصولاً" خاطر مبارک مسبوق است که شهریه‌ها تا به حال چندان عادت به مالیات دادن نکرده بودند و هر چه تا این تاریخ معمول بود بردها قین بود، هیچوقت اینها سرباز نمی‌دادند، این جور مالیات‌هایی که الان در لایحه مطرح است نمی‌دادند، به این جهت از برای اینها یک مرتبه یک فشارهایی وارد بیاورند، البته این مشکل است. ۱۸. :"

کمابیش همه نمایندگان می‌پذیرند که شناسایی تاجر درجه اول و دوم شاید چندان مشکل نباشد، اما اکثراً "نگران" چگونگی تشخیص تاجر درجه سه و چهار و اصنافند، خاصه که

۱۷ همان ماخذ، ص ۱۹۱۴-۱۹۱۳

۱۸ همان ماخذ، ص ۱۹۱۶

* ۱۶ مذاکرات مجلس دوره هفتم

۱۳۰۹/۱/۱۲ ص ۱۹۱۲، ۱۹۱۵، ۱۹۱۲

"در اجراء تماس پیدا می کند با تمام مردم" و نمایندگان به عاقبت کار چندان خوشبین نیستند، اگر چه همگی اصل ضرورت پرداخت مالیاتهای مستقیم را الاقل در حرف پذیرفته اند. باز هم آقا سید مرتضی معضل نمایندگان و آثار اجرای قانون را به روشنی ترسیم می کند:

"... در تبصره فرمودید ۵ هزار تومان

فروش مستثنی است، ولی چه جور می شود این رامعین کرد. در ماده دیگر هم تفتیش در دفاتر فروش و اینها را که حقا" باید باشد منع فرموده اند. و در اینجا مشخص را خود فروش قرار داده اند پس در اینجا شخص کاسب یا تاجر باید اظهار نامه بدهد که فروش من اینقدر است، شما هم که حق تفتیش ندارید... دیگر اختلاف حاصل نخواهد شد یا فردا تمام این بیچاره ها یک اظهار نامه که دادند هی باید بیایند و بروند برای اینکه مالیه قبول نمی کند... ۱۹

البته چنانکه خواهیم دید نه میزان چندان که از ظواهر امر بر می آید مردم آزار بوده اند و نه مودیان چندان معصوم و بیچاره. بیگمان فرار مودیان از زیر بار نسبتا" سبک مالیاتی که منصفانه و حتی کمتر از میزان معقول بوده است، یکی از علل اصلی وضع قوانین پیچیده تر و

افزایش قدرت میزان ورشد کاغذ بازی و حیف و میل اموال دولتی بوده است.

در ماده هفتم این قانون برای نخستین بار مالیات بر درآمد اعضای مهمترین حرفه های جدید یعنی وکلای عدلیه و اطباء به شرح زیر تعیین می شود:

در این نخستین قانون مالیات بر درآمد ایران همه چیز به سادگی برگزار میشود و انگیزه چندانانی برای استفاده از ابزار جدید دفترداری و حسابداری فراهم نمی آید. مالیاتها مقطوع و بر اساس اظهار نامه مودی و قرائن و شواهد مودی و قرائن و شواهد موجود محاسبه می شود، اگر چه در این تجربه اولیه هنوز ذکری از قرائن مورد قبول به میان نیامده است. در واقع در این مرحله آنچه مالیات بر درآمد خوانده می شود، همانطور که در ماده هشتم قانون هم تصریح شده، در مورد تجار و اصناف و صاحبان حرف بیشتر به حق جواز می ماند:

"طبقات مذکور در مواد ۴، ۵، ۶، ۷ - (تجار، اصناف، دلالان و حق العمکاران و وکلا و اطباء) برای اشتغال به مشاغل خود باید حواز تحصیل نمایند و مبالغ مذکور در آن

سالیانه در تهران در ایالات و ولایات

الف - طبیب و وکیل درجه ۱	"	۱۲۰ تومان	۶۰ تومان
ب - طبیب و وکیل درجه ۲	"	۴۸ تومان	۲۴ تومان
ج - طبیب و وکیل درجه ۳	"	۶ تومان	۳ تومان ^{۲۰}

مواد به عنوان حق جواز اخذ خواهد شد. هر یک از افراد طبقات مذکور در مواد ۵۰۴ (تجار و اصناف) مکلف هستند اظهارنامه‌ای که حاکی از میزان فروش سال قبل و مشخص درجه بندی آنها خواهد بود به مالیه محل بدهند. افراد طبقات مذکور در ماده ۷ (وکلا و اطباء) درجه خود را در ضمن اظهار نامه‌ای که خواهند داد معین می نمایند. اشتغال به مشاغل مذکور در مواد ۴، ۵، ۶ (دلالتی و حق العمل کاری) بدون تحصیل جواز ممنوع بوده و متخلفین به جریمه‌ای معادل دو برابر حق جواز محکوم خواهند شد. ۲۱

به این ترتیب همانطور که اکثریت نمایندگان مجلس نیز می خواستند، تماس میسر و مودی به حداقل می رسد و با پرداخت حق جواز کسب در واقع مالیات سالانه هم پرداخت شده است. روشن است که در این قانون اولیه هدف اصلی ایجاد یک سیستم مالیاتی عملی و آزمایشی است و تشویق خدمات و مناسبات نوین اقتصادی به هیچ رو در مدنظر نیست. اما نکته در خور توجه این است که چرا در قوانین بعدی و خاصه در اجرای آنها، گرایش به مقطوع یا علی الراس کردن مالیات این چنین جذاب و پیرکشش می ماند. واضح است که عدم اعتماد متقابل مودیان و ممیزان و ارائه اظهار نامه‌ها و صورتهای مالی مشکوک یکی از عوامل عمده در عقب ماندگی نسبی سیستم مالیاتی ایران و رکود نسبی خدمات حسابداری و حسابرسی و مدیریت نوین است. این بی اعتمادی از همان نخستین

سالهای پس از تصویب این قانون احساس می شود و در مذاکرات مجلس پیرامون اصلاح همین قانون در سال ۱۳۱۲ به روشنی انعکاس می یابد. بی اعتمادی مردم نسبت به دولت و حکومت البته سابقه‌ای دراز داشت و بازتاب آن را در قوانین اساسی، محاسبات عمومی و دیوان محاسبات دیده ایم. اما تنها سه سال پس از تصویب و اجرای نخستین قانون مالیات بر درآمد ایران، این با رایین نمایندگان دولت هستند که زبان نشان دراز است و نمایندگان ملت ارائه پاسخی در خور عاجز می مانند بدین سان زمینه برای بی اعتمادی متقابل فراهم آمده است و جای خالی حسابرس مستقل، حتی پیش از آنکه یک حسابدار نوین فارسی زبان وجود داشته باشد، به خوبی احساس می شود.

در شور اول قانون مالیات بر عایدات ۲۹ آبان ۱۳۱۲ وزیر مالیه در پاسخ نمایندگان که مخالف اخذ مالیات بر اساس قرائن و شواهد هستند و ترجیح می دهند که بر همان اظهار نامه‌های مودیان تکیه شود، می گوید:

"در قانون سابق ما آمدیم . . . گفتیم

خوب دو طبقه از افراد هستند که مدارای معلوماتند و اهل قانونند و اینها بطور مستقیم از تمدن یک مملکت و درجه پیشرفت مملکت استفاده می کنند و اینها را نمی شود گفت که اگر اظهار نامه‌ای بدهند نا حساب است و اینها اطباء و وکلا بودند. "بنده از آقا (دکتر ملک زاده) و آقایان وکلای عدلیه خواهش می کنم که در

این خصوص زیاد توضیح ندهند. والا بنده می-
 آیم اینجا و ا حصائیه خودم را می گذارم روی
 میز و برای استدلال خودم مجبور شویم
 تجربه سه ساله را بیاورم اینجا. در سال اول
 در تمام مملکت ایران طبیب درجه اول دوازده
 نفر پیدا شد، در سال دوم ۶ نفر، امسال ۳
 نفر. در سال اول در تمام ایران وکیل درجه
 اول ۸ نفر بود، سال دوم کمتر و سال سوم به
 ۱ نفر رسید و آن یک نفر هم آقای همراز بود،
 اسم می برم و تمام اشخاص که می باید ۱۲۵
 تومان مالیات بدهند، ۶ تومان دادند. آقا
 نمی شود در این صورت بایک همچو تجربه به
 اظهار نامه خود اشخاص ترتیب اثر داد... ۲۲
 اما وضع تجار که در شمار اقشار برگزیده
 جامعه بوده و می بایستی اگر نه مهمترین عامل
 لااقل یکی از عوامل مهم رشد اقتصادی ایران
 باشند، به ادعان کاشف، یکی از نمایندگان
 خودشان، از این هم بدتر بوده است:
 "همانطوریکه فرمودند بالاخره دولت
 مجبور است در خیلی از موارد قرائن و امارات
 را ترتیب اثر بدهد، برای اینکه ما خودمان می-
 دانیم که اکثر کسبه و عده زیادی از تجار نمی-
 توانند عواید و منافع حقوقی خودشان را تعیین
 کنند. یک دفاتر منظم مسلمی ندارند که بموجب
 آن دفاتر بتوانند یک عوایدی را به طور مستقیم
 ارائه بدهند... ۲۳"

وزیر مالیه هم که پیداست از موضع قدرت

سخن می گوید، از نمایندگانی که به هر قیمتی
 در پی حفظ منافع (در واقع کوتاه مدت) قشر
 خود یعنی در پی داشتن خدا و خرما (پذیرش
 اظهار نامه بدون ارائه دفاتر منظم و مستند)
 در آن واحد هستند، می پرسد:
 "... گناه ما چیست که آقا کسی حساب
 خودش را ندارد، گناه دولت نیست، اگر کسی
 نخواهد دفاتر مرتب داشته باشد. اگر دارد
 یک دفاتر معینی که روی آن نگاه می کنند، اگر
 ندارد، چاره چیست آقا ۲۴

در اینجا توجه خواننده را به این نکته
 جلب می کنیم که با وجودیکه در سالهای بعد به
 تدریج دفاتر علمی نیز تنظیم شد، ولی زمینه
 وجوبی اعتمادی و لذا امکان سوء استفاده هیچگاه
 از میان نرفت، چرا که در فقدان حسابرسی
 مستقل و انجمنی که بر فعالیتهای حرفه ای اعضاء
 نظارت دقیق داشته باشد، این پرسش بدرستی
 مطرح می شود که مسئول تنظیم دفاتر کیست و تا
 چه اندازه قابل اعتماد است.

اجتناب تجار و صنعتگران ایرانی از کار
 برد روشهای نوین دفاترداری، و حسابدازی نیز
 نشانه ضعف همه جانبه وعدم آمادگی برای
 رهبری و پیشبرد امر دگرگون ساختن اقتصاد
 سنتی این جامعه است. این درست که تجار و
 صنعتگران نقش به سزایی در سرنگونی استبداد
 قاجار و استقرار مشروطه داشتند، اما بضاعت
 تاریخی و فرهنگی آنها که سالها در زیر یوغ

(۳) دفتر دارائی (۴) دفتر کپیہ ۲۶

در سایر مواد (مواد ۱۰، ۹، ۸، ۷، ۱۰) این فصل (دفاتر تجارتی) نیز موضوع هر یک از دفاتر فوق تشریح می شود.

همچنین در این قانون به جای عنوان مبهم "شرکتهای انتفاعی" که در قوانین مالیاتی و محاسباتی پیش گفته به کار رفته بود، تعریف مشخصی از هفت قسم شرکت انتفاعی (سهامی، با مسئولیت محدود، تضامنی، مختلط غیر سهامی، مختلط سهامی، نسبی و تعاونی تولید و مصرف) داده شده که به استثنای بخش مربوط به شرکتهای سهامی همچنان به قوت خود باقی است. اما آنچه از لحاظ بحث فعلی اهمیت ویژه‌ای دارد، مفاد فصل چهارم از باب شرکتهای سهامی است که به "مفتشین شرکت و وظائف آنها" اختصاص دارد و در آن برای نخستین بار ضرورت نوعی حسابرسی صورتهای مالی شرکتهای سهامی بخش خصوصی منعکس می شود. طبق ماده ۶۲ قانون مزبور:

"مجمع عمومی سالیانه یک یا چند مفتش (کمیسر) معین می کند - مفتشین مزبور که ممکن است از غیر شرکاء نیز انتخاب شوند مأموریت خواهند داشت که در موضوع اوضاع عمومی شرکت و همچنین در باب بیلان (خلاصه جمع و خرج) و صورت حسابهایی که مدیرها تقدیم می کنند راپورتهای به مجمع عمومی سال آینده بدهند

سلطین و حکام خود کامه زیسته بودند و برخلاف بسیاری از همتایان اروپائیشان هرگز تجربه استقلال صنفی و زندگی در شهرهای خود مختار و نسبتاً "آزاد را نداشتند، چندان نبود که در پی پیروزی مشروطه موفق به استقرار نظامی مردم سالار و با ثبات شوند. ۲۵

قانون تجارت ۱۳۱۱

بحث قوانین دوران کلاسیک قانونگذاری در ایران را با بحث قانون تجارت مصوب ۱۳ اردیبهشت ۱۳۱۱، یعنی قانونی که در آن برای نخستین بار مفاهیم و الزامات دفتر داری و حسابداری نوین به واحدهای بخش خصوصی تسری داده شد، به پایان می بریم.

این قانون که پس از گذشت بیش از نیم قرن هنوز هم اساس آن با رجاستصمن ارائه تعریفی جامع از تجار و معاملات تجارتی، همه آنها را ملزم به نگاهداری دفاتری می کند که طبق قانون محاسبات عمومی مجلس دوم نگاهداری آنها از سالها قبل برای ادارات و شرکتهای دولتی الزامی شده بود. طبق ماده ۶ این قانون:

"هر تاجر یا به استثنای کسیه جزء مکلف است دفتر ذیل یادفاتر دیگری را که وزارت عدلیه به موجب نظامنامه قائم مقام این دفاتر قرار میدهد، داشته باشد؛

(۱) دفتر روزنامه (۲) دفتر کل

۲۶ مجموعه قوانین دوره هشتم قانونگذاری

(چاپ دوم، ۱۳۲۶)، ص ۲۲۲-۲۲۳

۲۵ نگاه کنید به، احمد اشرف، موانع تاریخی رشد سرمایه داری در ایران، انتشارات

زمینه، ۱۳۵۹

بی طرف نیست و اساساً تعهدی نسبت به سایر افراد و نهادهای دیعلاقه نظیر سرمایه گذاران احتمالی، سازمانهای دولتی و یا کارکنان واجد مربوط ندارد.

در محبت مربوط به شرکت‌های مختلط سهامی نیز با الزامی ساختن تشکیل هیاتهای نظار سه نفره نوعی "حسابرسی" در نظر گرفته شده است که البته فاقد هر گونه مبنای مستقلی است و باید آن را، حتی پیش از مورد مربوط به مفتشان شرکت‌های سهامی، نمونه بارز قانونی ساختن "حسابرسی داخلی" دانست.

طبق ماده ۱۶۵ قانون "در هر یک از شرکت‌های مختلط سهامی هیات نظاری لاقبل مرکب از سه نفر از شرکاء برقرار می‌شود و این هیات را مجمع عمومی شرکاء بلافاصله بعد از تشکیل قطعی شرکت و قبل از هر اقدامی در امور شرکت معین می‌کند." و طبق ماده ۱۶۸ "اعضای هیات نظار فائز و صندوق و کلیه اسناد شرکت را تحت تدقیق در آورده همه ساله را پورتهی به مجمع عمومی می‌دهند و هرگاه در تنظیم صورت دارائی بی ترتیبی و خطائی مشاهده نمایند در راپورت مزبور ذکر نموده و اگر مخالفتی با پیشنهاد مدیر شرکت در تقسیم منافع داشته باشند دلایل خود را بیان می‌کنند." ۳۰

در مورد ۵ نوع شرکت دیگر ذکری از ضرورت تفتیش و نظارت به میان نیامده است

تصمیماتی که بدون این راپورت راجع به تصدیق بیلان و صورت حسابهای مدیران اخذ می‌شود معتبر نخواهد بود در صورتیکه مجمع عمومی مفتشین مذکور را معین نکرده باشد یا یک یا چند نفر از مفتشینی که معین شده اند نتوانند راپورت بدهند یا از دادن راپورت امتناع نمایند رئیس محکمه بدایت مرکز اصلی شرکت به تقاضای هر ذیحقی و پس از احضار مدیران شرکت مفتشین را انتخاب و یا به جای آنهاست که نتوانستند یا امتناع کرده اند مفتشین جدیدی معین می‌کند. " ۲۷

در اینجا نکته قابل توجه این است که شرایط خاصی برای "مفتشان" تعیین نشده است و از میان شرکاء هم می‌توانند انتخاب بشوند، در واقع زبان قانون طوری است که گوئی قانونگذاران تحقق این حق را محتمل تر می‌دانسته اند. بدیهی است که طرح ضرورت تفتیش و بازرسی واحدهای تجاری بخش خصوصی گامی مثبت بوده است، اما نباید آن را مستقیماً در جهت پیدایش حسابرسی به معنای اخص کلمه که در وجه مشخصه آن استقلال و صلاحیت حرفه‌ای است دانست.

طبق ماده ۶۴ قانون نیز "حدود مسئولیت مفتشین و اثرات آن همان است که راجع به حدود مسئولیت و کلا و اثرات آن در مقابل موکلین قانوناً معین است. به عبارت دیگر مفتش در بهترین حالت وکیل مجمع عمومی است و

- ۲۷. ماخذ پیشین ص ۲۳۵ - ۲۳۴
- ۲۸. همان ماخذ ص ۲۳۵
- ۲۹. همان ماخذ ص ۲۵۵
- ۳۰. همان ماخذ ص ۲۵۶ - ۲۵۵

داخلی هیچگاه نمی‌تواند حافظ منافع سهامداران کوچک باشد. تحقق چنین هدفی خاصه در گرو حسابرسی مستقل به معنای واقعی و نه نمایشی آن (مطابق الگوی بسیاری از موسسات حسابرسی در سالهای آخر رژیم سلطنتی) است. و این البته امری است که پس از بیش از نیم قرن از تشخیص قانونی ضرورت تفتیش هنوز شکلی قانونی و عام نیافته است.

و روشن است که هدف قانونگذاران از الزامی ساختن آن در شرکت های سهامی و مختلط سهامی بیش از هر چیز حفاظت از منافع سهامداران جزء بوده است. اما این هم البته روشن است که اولاً "رشد شرکتهای سهامی عام در ایران تا همین اواخر ناچیز بوده است و در هر صورت سرمایه های کوچک به ندرت در آنها فراهم می آمده است و در ثانی تفتیش و نظارت

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 شد با امید اینکه دنباله کار از طرف ایشان پی گیری شود.

