

حرفه حسابداری در ایران

★ استاد سجادی نژاد

تا چهل سال پیش حسابداری جدید در ایران بیشتر در مؤسسات خارجی که در ایران کار می‌کردند، از قبیل شرکت سابق نفت، بانک شاهی و سایر بانکها و مؤسسات خارجی رواج داشت. بعداً، در بانک ملی و دیگر بانکهای ایرانی گسترش پیدا کرد. در آن زمان مؤسساتی که بتوانند حسابداری را به عنوان یک رشته تخصصی، با اصول علمی جدید تعلیم دهند، وجود نداشت، و فقط در آموزشگاه فنی آبادان، کالج امریکایی و بعضی از مدارس اختصاصی، مانند مدرسه تجارت و دبیرستان فنی مالی و آموزشگاه بانک ملی ایران، اصول دفترداری تدریس می‌شد، ولی به استثنای محصلین آموزشگاههای آبادان و بانک ملی ایران که غالباً در ادارات حسابداری همان مؤسسات کار می‌کردند، سایر دانشجویان کمتر فرصت می‌یافتند که دروس دفترداری را در عمل در مؤسسات بکار بندند، به این ترتیب، در اغلب مؤسساتی که نام برده شد، فن دفترداری و پاره‌ای از اصول حسابداری را در عمل به کارمندان می‌آموختند، و اکثر حسابداران فعلی ایران نیز دست‌پروردگان همان مؤسسات هستند.

ناگفته نماند، در مؤسسات خارجی که در ایران کار می‌کردند، اکثر پستهای مهم حسابداری در دست کارمندان خارجی بود، و به کارمندان ایرانی کمتر فرصت احراز مشاغل حساس در این رشته داده می‌شد. من باب مثال، در شرکت سابق نفت، کلیه پستهای مهم

حسابداری، به ترتیب اهمیت، در دست کارمندان انگلیسی، و هندی و پاکستانی بود و حسابهای شرکت سابق حتی برای کارمندان و رؤسای عالیرتبه فنی ایرانی نیز، به اصطلاح، یک کتاب بسته بود و شاید به همین علت بود که پس از ملی شدن صنعت نفت، کارشناسان ایرانی به جنبه‌های مالی این صنعت عظیم توجه کافی نداشتند. حتی در بانک ملی ایران، تا سالهای پس از تأسیس، مشاغل مهم حسابداری در دست مشاورین خارجی بود و سپس به تدریج به دست ایرانیانی که حسابداری را عملاً در بانک‌های آموخته بودند، سپرده شد. فکر اعزام محصل به خارج جهت فرا گرفتن رشته حسابداری، اولین بار در دهه اول قرن مورد توجه قرار گرفت، و طبعاً بزرگترین مؤسسه مالی کشور، یعنی بانک ملی ایران، در این امر پیشقدم بود. بانک ملی، ابتدا عده‌ای را برای کارآموزی و مطالعه در رشته‌های مختلف بانکی، منجمله حسابداری، به بانکهای خارج فرستاد و سپس، در سال ۱۳۱۵، یک گروه ۱۲ نفری را که از طریق کنکور انتخاب شده بودند، برای تحصیل علمی و عملی در رشته تخصصی حسابداری، به انگلستان اعزام داشت. تحصیلات این عده با شروع ادامه جنگ بین‌المللی دوم مواجه شد و از این عده، ۵ نفر قبل از شروع یا تکمیل تحصیلات، خود به ایران مراجعت کردند و ۷ نفر بقیه پس از تکمیل تحصیلات و پذیرفته شدن به عضویت انجمن حسابداران خبره انگلستان و ویلز، به تدریج طی سالهای ۱۳۲۳ تا ۱۳۲۵ به بانک ملی برگشتند، که بعداً به تدریج "هر یک از گوشه‌ای فرا رفتند"، بدین معنی که یک نفر دار فانی را وداع گفت، یک نفر بازنشسته شد، یک نفر از آنها اینک در خارج کشور در سمت استادی دانشگاه انجام وظیفه می‌کند و ۴ نفر دیگر تا چند سال قبل در شرکت نفت و بانکهای داخلی در سمتهای مدیرعامل، معاون و مشاور مالی کار می‌کنند. در سالهای بعد از جنگ نیز شرکت نفت، وزارت دارایی و یکی دو مؤسسه دیگر دولتی و وابسته به دولت، عده‌ای را برای تحصیل در رشته تخصصی حسابداری به خارج فرستاده‌اند که تاکنون بسیاری از آنان، پس از تکمیل تحصیلات، به عضویت انجمن حسابداران خبره انگلستان و ویلز، انجمن حسابداران خبره بریتانیا و انجمن حسابداران خبره آمریکا درآمده‌اند، و در حال حاضر معدودی از آنها در بانک مرکزی و بخش دولتی مشغول کار شده‌اند، ولی اکثریت آنها به عنوان شریک یا کارمند ارشد، در مؤسسات حسابرسی مستقل انجام وظیفه می‌کنند و انتظار می‌رود که دانشجویان نیز پس از پایان تحصیلات خود به ایران مراجعت کنند.

چون فارغ‌التحصیلان رشته حسابداری خبره انگلستان، علاوه بر تحصیل در جنبه‌های متنوع این رشته، قسمت عمده کارآموزی خود را عملاً در حسابرسی و رسیدگی مالیاتی

مؤسسات مختلف انجام می‌دهند، و بالنتیجه با اصول جدید وضع و وصل مالیاتها به خوبی آشنا هستند، لذا اولین گروه محصلین بانک ملی که پس از تکمیل تحصیلات علمی و عملی خود در سالهای ۲۵ - ۱۳۲۴ شمسی به ایران برگشتند، با سوابقی که در رشته مالیاتها داشتند، به منظور اینکه در رشته تخصصی خود خدمتی انجام دهند، از همان اوان مراجعت، یعنی از زمان معاونت وزارت دارایی هژیر، با وزارتخانه مزبور تماس گرفتند و سعی کردند متصدیان مربوطه را قانع کنند که برای بهتر کردن وضع وصول مالیات بر درآمد لازم است که حتی المقدور تماس مستقیم بین مأمور وصول و مودی مالیات قطع شود، و عمل رسیدگی به حسابهای مودی به منظور تعیین بدهی مالیاتها، توسط اشخاص بی طرف و باصلاحیت انجام گیرد. در نتیجه پیگیری اقدامات این عده، برای اولین بار در سال ۱۳۲۸ شمسی، وزارت دارایی این اصول کلی را پذیرفت، و ماده‌ای به شرح زیر در قانون مالیات بر درآمد آن سال گنجانیده شد که در قوانین مالیات بر درآمد بعدی تکرار گردید:

" در هر موقعی که انجمن محاسبین و کارشناسان قسم خورده در کشور تشکیل شود، وزارت دارایی مکلف است نتیجه رسیدگی محاسبین قسم خورده را در مورد حساب یا ترازنامه هر بازرگان یا شرکت بپذیرد، و در این صورت برای تشخیص مالیات مودی، دیگر حاجت رسیدگی به دفاتر و اوراق مودی نخواهد بود."

معدالک، هنوز بین شناسایی قانونی حسابداران متخصص و بحساب آوردن آنها در جامعه اقتصادی کشور فاصله زیادی وجود داشت. هرچند، بعد از جنگ بین‌المللی دوم، در نتیجه تماس بیشتر با کشورهای توسعه یافته اهمیت حسابداری و لزوم داشتن حسابدار تا حدی احساس شده بود، ولی هنوز حسابداری به عنوان یک حرفه ضروری در جامعه شناخته نشده بود و کمتر مورد تقاضا بود. دورکن عمده اقتصاد کشور، یعنی بازرگانی و مالیه، اصولاً اهمیتی برای تهیه حسابهای صحیح قائل نبودند. بازرگانان و شرکتها، غالباً آنچه را که به صلاح خود می‌دانستند، در دفاتر سیم و سرب شده ثبت می‌کردند، و آنچه را که برای اطلاع از وضع واقعی معاملات خود لازم داشتند، در دفترچه‌های بغلی بیاض مانند، که غالباً با حساب سیاق نوشته می‌شد و جز خود آنها کسی به آن دسترسی نداشت، یادداشت می‌کردند. مأموران وصول مالیات هم بدهی مالیاتی آنها را اکثراً براساس قرائن و امارات مالیاتی، به‌طور علی‌الرأس تعیین، و در کمیسیونهای حل اختلاف با توافق طرفین و گهگاه نیز به‌طور یکطرفه حل و فصل می‌کردند، و اصولاً چیزی که شاید به حق مورد توجه قرار نمی‌گرفت، همان محاسبات مودی بود، حتی در مواردی که حسابهای صحیحی هم تنظیم و ارائه می‌شد. فن حسابداری با چهار عمل اصلی اشتباه می‌شد و فرض

براین بود که هر کس علم حساب آموخته باشد، حسابداری هم می‌داند، و چنانچه کسی خود را حسابدار معرفی می‌کرد و ادعای خلاف این فرض را می‌کرد، او را به دیده تمسخر و استهزای نگریستند و شاید در دل با خود می‌گفتند- و حتی گاهی هم بر زبان می‌راندند که: "ای بابا، خدا پدرت را بیامزد، حسابداری هم شد کار؟".

این وضع تا زمان ملی شدن صنعت نفت در سال ۱۳۲۹، همچنان ادامه داشت. پس از خلع ید از شرکت سابق نفت، کلیه حسابداران خارجی که تا آن موقع امور حسابداری شرکت را اداره می‌کردند، همراه سایر کارمندان خارجی از ایران رفتند و هیئت مأمور خلع ید از شرکت سابق احساس کرد که وجود حسابداران مجرب برای اداره امور مالی این صنعت عظیم لازم است. در آن موقع چند نفر حسابدار، که به طوری که در بالا گفته شد از طرف بانک ملی برای تحصیل حسابداری به خارج فرستاده شده بودند، به جنوب اعزام شدند تا با تشریک مساعی با حسابداران ایرانی شرکت و کمک چند حسابدار دیگر که از بانکها و مؤسسات ملی دیگر منتقل شده بودند، امور حسابداری شرکت نفت را بدست گیرند. به شهادت کارشناسان داخلی و خارجی به خوبی از عهده انجام این مأموریت برآمدند. در این ضمن، دو طرح اساسی که حسابداران خبره از بدو ورود به ایران هدف خود قرار داده بودند و همچنان پیگیری می‌شد، مورد توجه قرار گرفت. این دو طرح یکی ایجاد وسایل برای تربیت حسابدار طبق اصول جدید، و دیگری فراهم آوردن وسایل رسیدگی به حسابهای مؤدیان مالیاتی به منظور تعیین مالیات بود.

طرح اول را با مقامات مختلف از قبیل وزارت فرهنگ وقت، بانک ملی، سازمان برنامه و شرکت نفت در میان گذاشتند، و بالاخره در سال ۱۳۳۶ موفق شدند موافقت شرکت ملی نفت را جهت تأسیس یک آموزشگاه عالی حسابداری جلب کنند. این آموزشگاه که از سال ۱۳۵۳ شمسی نام دانشکده حسابداری و علوم مالی به خود گرفت، دوره تحصیلات کامل آن شش سال است که باید در تمام مدت تحصیل با کارآموزی عملی در رشته‌های حسابداری توأم باشد. این دانشکده دارای دوره‌های فوق دیپلم و لیسانس و فوق لیسانس بود و بسیاری دانشجوی لیسانس و فوق لیسانس از آن فارغ التحصیل شده‌اند که اکثر آنها به عضویت انجمن حسابداران خبره ایران پذیرفته شده‌اند. در این دانشکده، علاوه بر رشته‌های مختلف حسابداری و حسابرسی زبان فارسی و انگلیسی، حقوق مدنی و بازرگانی، حقوق نفت، قوانین مالیاتی و یک دوره اقتصاد نیز تدریس می‌شد. ناگفته نماند که بعداً بعضی مؤسسات فرهنگی دیگر نیز از قبیل مؤسسه علوم بانکی، دانشکده بازرگانی، دانشکده علوم اداری دانشگاه تهران، دانشگاه ملی و... تدریس رشته‌های مختلف حسابداری را تا حدودی

در برنامه‌های خود گنجانیدند، ولی تا آنجا که نویسنده اطلاع دارد در هیچ یک از این مؤسسات، تحصیلات نظری حسابداری با کارآموزی مداوم عملی توأم نبود و جز این هم نمی‌توان انتظار داشت، چه در این مؤسسات، حسابداری به عنوان یک درس کمکی و تکمیلی تلقی می‌شود، نه یک رشته تخصصی.

طرح دوم حسابداران خبره، که همان لزوم رسیدگی به حسابهای مؤدیان مالیاتی توسط حسابداران متخصص بود، از زمان معاونت وزارت دارایی هژیر، همچنان دنبال می‌شد، و هرچند به طوری که اشاره شد، در قانون مالیات بر درآمد سال ۱۳۲۸ نتیجه رسیدگی حسابداران متخصص به رسمیت شناخته شده بود، ولی به رغم این ماده قانون، عملاً تغییر در وضع موجود حاصل نشد. پس از تصویب این قانون، جلسات متعددی در وزارت دارایی و شورای عالی اقتصاد تشکیل شد، و طرحهای مختلفی جهت تأسیس انجمنی که بتواند حسابداران ذیصلاحیت موجود کشور را گرد هم آورد، مورد مذاکره قرار گرفت، ولی هیچ یک به نتیجه نهایی نرسید. معذالک، مذاکرات همچنان ادامه داشت، تا اینکه ابوالحسن بهنیا، در زمان تصدی خود در وزارت دارایی در کابینه دکتر امینی، اظهار علاقه کرد که مقدمات تشکیل انجمن حسابداران خبره، به ترتیبی که در قانون مالیات بر درآمد پیش‌بینی شده بود، فراهم گردد. برای این منظور، آیین‌نامه‌ای در آذر ماه ۱۳۴۰ به تصویب وزیر دارایی رسید، که به موجب آن شرایط انتخاب برای عضویت در چنین انجمنی تعیین و اعلان شد، و از اشخاصی که خود را واجد شرایط می‌دانستند، جهت ثبت‌نام در وزارت دارایی دعوت بعمل آمد. از عده‌ای نزدیک به ۳۰۰ نفر، که ثبت‌نام کردند، توسط کمیسیونی که به موجب آیین‌نامه تشکیل شده بود، امتحاناتی بعمل آمد و راجع به صلاحیت فنی و اخلاقی آنان تحقیقاتی شد، و در نتیجه عده‌ای در حدود ۴۰ نفر از اشخاصی که واجد صلاحیت بیشتری بودند، به دعوت وزارت دارایی، در آذر ماه سال ۱۳۴۲ گرد هم آمدند و پس از انجام مراسم تحلیف، هیئت‌مدیره‌ای از میان خود انتخاب کردند. هدف این بود که هیئت‌مدیره مزبور اساسنامه‌ای برای انجمن تنظیم کند که پس از تصویب نهایی آن به ثبت برسد و انجمن رسماً شروع به کار کند. ولی این اقدام هرگز به مرحله عمل نرسید و انجمن حسابداران قسم‌خورده، از آن جهت که در حقیقت به عنوان یکی از سازمانهای تابعه وزارت دارایی تلقی می‌شد، مورد استقبال قرار نگرفت و در همان اوان تأسیس به حالت رکود درآمد، و قبل از اینکه رسماً شروع به کار کند، به دست فراموشی سپرده شد. در فصل هفتم قانون مالیاتهای سال ۱۳۴۵، موضوع رسیدگی به حسابهای مالیاتی توسط حسابداران متخصص، با تغییراتی در مقررات قبلی به شرح زیر گنجانیده شده است:

ماده ۲۷۵ - " به منظور تعیین و معرفی حسابداران رسمی ، فراهم آوردن وسایل لازم برای بالا بردن سطح معلومات حسابداری در کشور ، تهیه زمینه مساعد برای تدوین موازین فنی و اخلاقی حرفه حسابداری و نظارت در اجرای موازین مزبور ، کانون حسابداران رسمی طبق مقررات این فصل تشکیل می شود .

تبصره ۱ - " کانون دارای شورایی خواهد بود که از اعضای زیر تشکیل می شود :
وزیر دارایی ، خزانه دار کل کشور ، رئیس اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران ، رئیس هیئت مدیره کانون حسابداران رسمی و سه نفر حسابدار متخصص با سابقه به تشخیص وزیر دارایی . ریاست شورا با وزیر دارایی خواهد بود و تا تاریخ تعیین رئیس هیئت مدیره کانون ، جلسات شورا بدون شرکت وی تشکیل خواهد شد " .

تبصره ۲ - " اساسنامه کانون ، و شرایط و طرز انتخاب حسابدار رسمی و نحوه تشکیل و انجام وظایف شورا و تعرفه حق الزحمه حسابرسی و سایر خدمات مذکور در ماده ۲۷۷ و آیین نامه های موضوع این فصل ، از طرف وزارت دارایی تنظیم و با تصویب شورای کانون به موقع اجرا گذارده خواهد شد " .

ماده ۲۷۹ - گزارش حسابدار رسمی باید طبق نمونه مخصوص حاوی نکات زیر تنظیم و به ممیز مالیاتی تسلیم گردد :

الف - اظهار نظر نسبت به قانونی بودن دفاتر مودی طبق مقررات این قانون و کافی بودن دفاتر اسناد و مدارک مودی ، برای امر حسابرسی ، و تعیین درآمد واقعی ، و انطباق ترازنامه و حساب سود و زیان و اقلام مذکور در آنها با مندرجات دفاتر قانونی و اسناد مربوط و همچنین به طور کلی رسیدگی و اظهار نظر نسبت به مندرجات دفاتر و اظهار نامه های سایر مودیانی که دفاتر نگهداری می کنند و ذکر اینکه تمام اطلاعات و توضیحات لازم که حسابرس خواسته است به او داده شده و تمام رسیدگی هایی را که طبق عرف حسابرسی لازم بوده انجام داده است ، و همچنین اظهار نظر راجع به اینکه ترازنامه و حساب سود و زیان ، سایر صورتحسابها و دفاتر و اسناد ، منطبق با وضع واقعی می باشد .

ب - تعیین میزان درآمد مشمول مالیات مودی براساس قوانین و مقررات مالیاتی .
ماده ۲۸۰ - هرگاه ممیز مالیاتی به گزارش حسابدار رسمی ایرادی داشته باشد ، نظر خود را با ذکر دلایل به سر ممیز گزارش خواهد داد و در صورتی که مراتب مورد تأیید کتبی او قرار گیرد ، ممیز مالیاتی براساس مقررات این قانون و حسب مورد با رعایت تبصره ۱ ماده ۸۱ درآمد مشمول مالیات را تشخیص خواهد داد "

اساسنامه کانون حسابداران رسمی توسط وزارت دارایی تنظیم شد و مجمع مؤسس

کنون در اسفند ماه ۱۳۵۲ در وزارت دارایی تشکیل شد و اساسنامه آن در خرداد ۱۳۵۴ به ثبت رسید. به موجب ماده ۳ اساسنامه مزبور، ارکان کانون عبارتند از: شورای کانون، مجمع عمومی، هیئت مدیره و بازرس. همچنین به موجب ماده ۴ چهار اساسنامه، وظایف شورای کانون، علاوه بر آنچه در قانون مالیاتهای مستقیم (تصره ۱ ماده ۲۷۵) مقرر شده است، شامل تصویب اساسنامه و اصلاحات و تغییرات بعدی آن نیز می باشد.

از مجموع مقررات فوق می توان ملاحظه کرد که از یک طرف کانون حسابداران رسمی نیز مانند انجمن حسابداران قسم خورده که هرگز تشکیل نشد، یک جمعیت تابع وزارت دارایی تلقی شده و از طرف دیگر هر ممیز با تأکید کتبی سرممیز می تواند گزارش حسابدار رسمی را که مطابق سلیقه اش نباشد رد کند و به تشخیص علی الرأس مالیات مؤدی بپردازد، که این محدودیتها طبعاً امکان اظهارنظر مستقل حسابرس را محدود می کند.

با توجه به این ملاحظات بود که در اسفند ماه ۱۳۵۱ عده ای از حسابداران ایرانی به فکر تشکیل انجمنی افتادند که براساس اصول و موازین حرفه ای مورد قبول در کشورهای پیشرفته بنا نهاده شده باشد و در نتیجه انجمنی به نام "انجمن حسابداران خیره ایران" تشکیل و اساسنامه آن در اردیبهشت ماه ۱۳۵۳ به ثبت رسید. تعداد اعضای این انجمن، که به موجب اساسنامه تا شش ماه پس از تاریخ ثبت به عنوان اعضای پیوسته پذیرفته شده اند، اکنون بالغ بر ۶۰۰ نفر است.

البته نباید تصور کرد که با تشکیل این انجمن، کلیه مشکلاتی که دولت و مردم در نتیجه فقدان تعداد کافی حسابدار با تجربه با آن مواجه هستند یکباره حل شود. تشکیل انجمن، اولین قدم است و همان طور که از بدو ایجاد فکر تأسیس انجمن در سال ۱۳۲۴ تا تاریخ ثبت انجمن حسابداران خیره سی سال وقت لازم بود، همان طور هم ممکن است از تاریخ تأسیس تا موقعی که امور انجمن به جریان عادی خود بیفتد، به طوری که بتواند نقش مؤثری در صحنه اقتصاد کشور ایفا کند شاید حداقل فرصتی طولانی ضروری باشد. ولی اعم از اینکه دوران رشد و بلوغ انجمن کمتر یا بیشتر از این مدت به طول انجامد. هر چند انجمن هنوز موفق به اخذ شناسایی قانونی نشده است، ولی امید می رود که با اخذ چنین شناسایی در آتیه نزدیک بتواند در پیشرفت حرفه حسابداری در ایران سهم مؤثری داشته باشد، و ایرانیانی که در صدر اسلام تنها افراد ذیصلاحی بودند که امور مالی و حسابداری امپراطوری عظیم اسلام را اداره می کردند باز هم به مرحله ای از تکامل در این حرفه برسند که همگام با جهش اقتصادی و صنعتی کشور بتوانند امور مالی آن را به نحو احسن اداره کنند. به طوری که از پایداری بیگانه بی نیاز باشند و این کلام الهام بخش

خواجه شیراز یک بار دیگر مصداق پیدا کند
سالمها دل طلب جام جم از ما می کرد
گوهری کز صدف کون و مکان بیرون بود
گفتم این جام جهان بین به تو کی داد حکیم؟
فیض روح القدس از باز مدد فرماید

آنچه خود داشت، ز بیگانه تمنا می کرد
طلب از گمشدگان لب دریا می کرد
گفت آن روز که این گنبد مینا می کرد
دیگران هم بکنند آنچه مسیحا می کرد

اسفند ماه ۱۳۵۵

بگذار تا بگیریم چون ابر در بهاران
کز سنگ ناله خیزد روز وداع یاران

هر کوشاب فرقت روزی چشیده باشد
داند که سخت باشد قطع امیدواران

با ساریان بگویند احوال آب چشم
تا بر شتر نبندد محمل به روز یاران

بگذاشتند ما را در دیده آب حسرت
گریان چو در قیامت چشم گناهکاران

ای صبح شب نشینان جانم به طاقت آمد
از بسکه دیرماندی چون شام روزه داران

چندان که بر شمردم از ماجرای عشقت
اندوه دل نگفتم الا یک از هزاران

سعدی به روزگاران مهری نشسته بر دل
بیرون نمی توان کرد الا به روزگاران

چندت کنم حکایت، شرح این قدر کفایت
باقی نمی توان گفت الا به غمگساران

سعدی