

انتخاب خط مشی حسابداری

روشهای مختلفی در حسابداری برای ثبت معامله‌ها و ارائه وضعیت مالی بنگاههای اقتصادی و سازمانها وجود دارد. خط مشی حسابداری دربر گیرنده انتخاب یکی از این روشهاست. اصول متداول حسابداری (GAAP)^۳ دامنه انتخابها را محدود می‌کند، با این همه، انتخاب در محدوده اصول متداول حسابداری هم خود مستلزم گزینشهای بسیاری است که شرکتها باید به عمل آورند.

در حسابداری تعهدی^۴ هزینه‌های بسیاری را باید سرشکن کرد یا تخصیص داد، مثلاً تخصیص هزینه‌ها به دوره‌های زمانی یا فعالیت‌های مختلف. همه اینها بر نحوه ارائه عملکرد شرکت در صورت‌های مالی تأثیر می‌گذارد، و آن را بهتر یا بدتر نشان می‌دهد. از این رو، آزادی عمل مدیران مؤسسه برای استفاده از یک اصل حسابداری به جای اصلی دیگر، بر مبنای قاعده «اولویت»^۵ و نیز ضرورت ورف بزیند

3. Generally accepted accounting principles (GAAP).

4. accrual accounting

«... در تهیه صورت‌های مالی فرض است که وقتی از یک اصل حسابداری استفاده می‌شود، آن اصل در حسابداری رویدادها و معامله‌های مشابه نیز به کار گرفته می‌شود و تغییر نمی‌کند... این پیشفرض که شرکت نمی‌باید هیچ اصل حسابداری خود را تغییر دهد هنگامی زیر پا گذاشته می‌شود که بنگاه اقتصادی استفاده از اصل حسابداری قابل قبول بدلی را بر این پایه که اولویت دارد، تجویز کند...» توصیه شماره ۲۰، ژوئیه ۱۹۷۱، هیئت اصول حسابداری.

کتاب خوب سولومونز^۱ کتاب روانی است که می‌توان آن را راهنمای روشنی برای درک اهمیت بنیادین خط مشی حسابداری تلقی کرد. این کتاب نشان می‌دهد که چگونه تعیین خط مشی خاصی در گزارشدهی حسابداری مؤثر واقع می‌شود، و چرا مدیران مالی و غیرمالی می‌باید در انتخاب خط مشی معینی وسواس و دقت به خرج دهند. همچنین کتاب سولومونز فرایند ایجاد استانداردهای حسابداری را شرح می‌دهد، و جهتگیریهای معینی را در تعیین استانداردها پیشنهاد می‌کند.

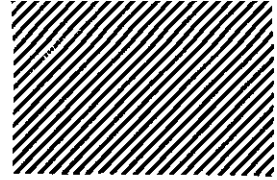
ویژگی دیگر کتاب همچون آثار دیگر سولومونز، رسایی و سادگی بیان است. وی از چهره‌های صاحب‌نام حسابداری است که چهار دهه به تحقیق، تدریس، نگارش و مشاوره در رشته حسابداری مشغول بوده است. سالهای طولانی در دانشگاه بنسیلوانیا تدریس کرده و سالها با هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB)^۲ کار کرده و جایزه‌های علمی بسیاری دریافت کرده است.

چون فرصت ترجمه کامل کتاب فراهم نبود، بر آن شدم که خلاصه‌ای از آن را در اختیار دانشپژوهان و دانشجویان حسابداری قرار دهم. مقاله حاضر در واقع فشرده‌ای از کتاب سولومونز است که ترجمه کلمه به کلمه «خلاصه‌ها»^۶ بی است که مؤلف در پایان هر یک از ۱۲ فصل کتاب خود فراهم آورده است. جز چند جمله تکراری از این خلاصه‌ها که حذف شده، دخل و تصرفی در جمله‌های وی نشده است.

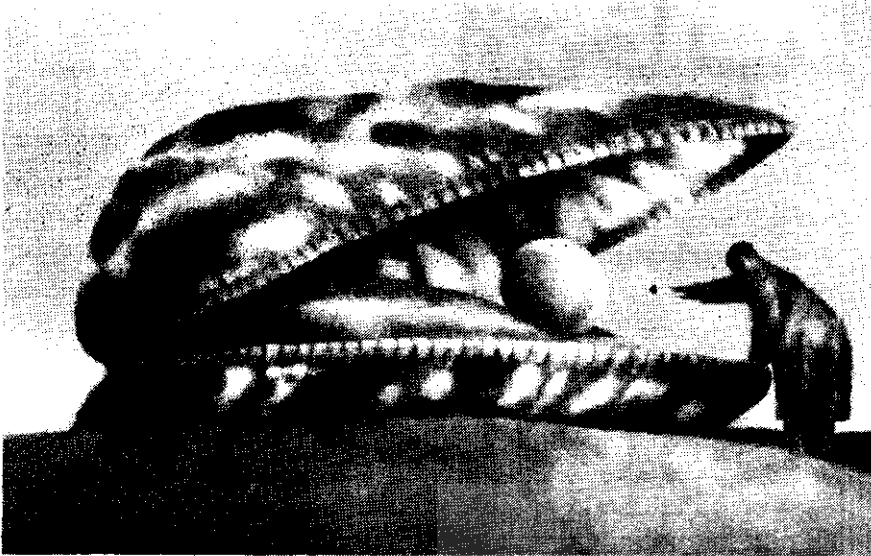
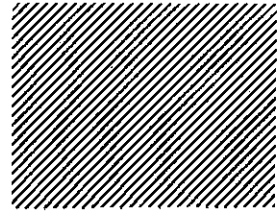
حسین عبده تبریزی

1. Making Accounting Policy, David Solomons, Oxford University Press: 1986, New York.

2. Financial Accounting Standards Board (FASB)



انتخاب خط مشی حسابداری



کاربرد هماهنگی و تداوم در اصول حسابداری محدود می‌شود.

در سالهای اخیر، پژوهشهای آماری و تجربی فراوانی به عمل آمده تا نشان دهد که شرکتها در کار حسابداری چه روشهایی را در موقعیتهای مختلف، برحسب ارقام حسابداری بزرگ و کوچک، با توجه به تأثیر گزینش روش حسابداری بر بازارهای اوراق بهادار، به استناد الگوی رأی گیری در هیئتهای تدوین استاندارد، و معیارهای دیگر برمی‌گزینند. اما با تأسف، این نوع بررسیهای تجربی فایده چندانی برای موضوع مورد نظر ما ندارد: نمی‌گویند که خط‌مشی‌های حسابداری خوب کدام است و چگونه می‌باید به آنها دست یافت. اکنون بحث را به نهادهایی می‌کشانیم که مسئول تعیین خط‌مشی حسابداری در ایالات متحده‌اند، و نیز نیم‌نگاهی به صحنه بین‌المللی می‌اندازیم تا به خاطر بسپاریم که در همه جای دنیا خط‌مشی‌های حسابداری شبیه امریکانیست.

اگر تاریخچه تدوین استانداردهای حسابداری در آمریکا را از سال ۱۹۴۰ تا امروز دنبال کنیم، درمی‌یابیم که سه هیئت یکی بعد از دیگری این وظیفه را عهده‌دار شده‌اند: کمیته رویه‌های حسابداری^۵، هیئت استانداردهای حسابداری^۶، و

5. Committee on Accounting Procedure (CAP)

6. Accounting Principles Board (APB)

هیئت استانداردهای حسابداری مالی که همگی تحت نظارت کمیسیون بورس و اوراق بهادار^۷ بوده‌اند. هیئت استانداردهای حسابداری مالی به اصطلاح از خاکستر اسلاف خود برخاسته است. خواننده‌ای که بخواهد از فرایند تدوین استانداردهای حسابداری در آمریکا آگاه شود، می‌باید ساختار، مسئولیتها، و رویه‌های اجرایی هیئت استانداردهای حسابداری مالی را بشناسد، و نیز بداند که این هیئت چگونه استانداردهای خود را به اجرا درمی‌آورد. البته، انجمن حسابداران خبره آمریکا^۸ همچنان در امور مربوط به تعیین استانداردهای حسابداری، و در وظیفه خود برای تعیین استانداردهای حسابداری نقش عمده‌ای ایفا می‌کند.

با تأسیس هیئت استانداردهای حسابداری دولتی^۹ در سال ۱۹۸۴، مسئولیت تعیین استانداردهای حسابداری برای دولتهای محلی و ایالتی به‌طور مبهمی تعریف شد. می‌دانیم که تفاوتهای عمده‌ای بین فعالیتهای بخش خصوصی و

7. Securities & Exchange Commission (SEC)

8. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

9. Government Accounting Standards Board

دولتی وجود دارد، اما از نقطه‌های مشترک آنها هم نباید غافل شد. تشکیل این هیئت و تشکیل هیئت دیگری به نام هیئت اصول حسابداری راه‌آهن^{۱۰} در آینده برخوردها و تضادهایی را در زمینه تعیین استانداردهای حسابداری به وجود خواهد آورد.

ترتیبهایی که در تعیین استانداردها در آمریکا به کار می‌رود با کشورهای دیگر دنیا فرق دارد. از این رو، لازم است به مدهای تبدیل در آن کشورها اشاره مختصری بشود.

همان‌طور که تعیین استانداردهای حسابداری قلمرو یک کشور واحد، به قصد حذف تفاوتهای تصادفی و غیرضرور در روشهای حسابداری بین شرکتها صورت می‌گیرد، در عرصه بین‌المللی نیز کوششهایی به عمل می‌آید که تفاوتهای حسابداری در کشورهای مختلف حذف شود یا حداقل کاهش یابد. از آنجا که پاره‌ای از این تفاوتها بازتاب تفاوتهای موجود در نظامهای قانونی، نظامهای سیاسی، و مرحله‌های توسعه اقتصادی است، پیشرفت در امر هماهنگ و یکدست کردن روشها کند و دشوار است.

قبل از بررسی کوششهایی که در زمینه هماهنگی روشهای حسابداری در سطح جهانی

10. Railroad Accounting Principles Board

انجام می شود، به خوانندگان علاقه مند توصیه می شود فرایند تعیین استانداردهای حسابداری در بریتانیا، کانادا و آلمان را مطالعه کنند. هیچ یک از این کشورها هیئتی مشابه هیئت استانداردهای حسابداری مالی امریکا ندارند. حتی در قلمرو کشورهای انگلیسی زبان، تفاوت های درخور ملاحظه ای در استانداردهای حسابداری مشاهده می شود.

چندین سازمان در فرایند تدوین استانداردهای بین المللی درگیرند: عمده ترین آنها کمیته بین المللی استانداردهای حسابداری^{۱۱}، جامعه اقتصادی اروپا، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، و سازمان ملل است. یکی از دشواریهای اصلی در دستیابی به توافق پیرامون استانداردهای بین المللی، از تفاوت بین نیازهای کشورهای توسعه یافته و توسعه نیافته جهان سرچشمه می گیرد. نیازهای اینان در بسیاری از زمینه های مهم با یکدیگر متفاوت است، و نباید فرض کرد که خط مشی های حسابداری مناسب برای ایالات متحد به کار کشورهایی چون هند و اندونزی هم می آیند. علت این امر وجود تفاوت در هدفهای گزارشدهی مالی در این کشورهاست، به هدفهای گزارشدهی در ادامه همین مقاله اشاره خواهد شد.

قبل از اینکه کسی بتواند در مورد کیفیت محصولی قضاوت کند، باید توضیح دهد که آن محصول به چه کار می آید و چه هدفی را برآورده می سازد. همین مسئله در مورد حسابداری هم صادق است. از نظر هیئت استانداردهای حسابداری مالی اولین هدف گزارشدهی مالی می باید سودمند بودن در امر تصمیمگیری سرمایه گذاران و بستانکاران باشد، و هدف بعدی آن است که به کار تصمیمگیری مدیران بیاید. عده ای براین اعتقادند که این هدف بسیار محدود است، چرا که هدفهای اجتماعی گسترده تر را نادیده می گیرد، و پاره ای آن را به نحو نامعادلانه ای به سود استفاده کنندگان خاصی از اطلاعات می دانند.

باید توجه داشت که عبارت «گزارشدهی

مالی»^{۱۲} تنها شامل صورتهای مالی نمی شود، هر چند که آن صورتهای بسیار اهمیت دارند، بلکه اطلاعات دیگری را هم در بر می گیرد. پنج گروه اصلی ذینفع در خط مشی حسابداری به شرح زیرند:

سرمایه گذاران و بستانکاران
مدیران
حسابرسان
قانونگذاران
عامه مردم

منافع این گروهها همواره با یکدیگر همگن نیست. تدوین کنندگان خط مشی حسابداری، مانند هیئت استانداردهای حسابداری مالی همواره با این مشکل روبرویند که باید همه طرفها را راضی نگاه دارند.

بخش خصوصی غیرانتفاعی که به دنبال کسب سود نیست، نیازهای گزارشدهی مالی متفاوتی با بخش انتفاعی آن دارد. به تفاوت های این دو بخش باید توجه داشت. در عین حال نباید از نظر دور داشت که بخش غیرانتفاعی بسیار ناهمگن است، و بعضی قسمتهای آن ویژگیهای واحدهای تجاری را دارد.

در بحث خط مشی حسابداری، آنچه حسابداری سازمانهای تجاری و غیرانتفاعی را از یکدیگر تفکیک می کند، بدون شک نقش سود و اندازه گیری آن است. بنابراین وجوه مشترک فراوانی برای این دو نوع سازمان باقی می ماند. یکی از این وجوه مشترک، ویژگیهای مطلوب گزارشهای حسابداری است. وقتی هیئت استانداردهای حسابداری مالی تصمیم گرفت بیانیه های مفهومی^{۱۳} شماره ۲ و ۳ راجع به ویژگیها و عنصرهای کیفی اطلاعات حسابداری را، که قبلاً با در نظر گرفتن وضعیت شرکتهای تجاری نوشته شده بود، به منظور شمول بر شرکتهای غیرانتفاعی اصلاح کند، هیچ تغییر اصلاحی مهمی در آن بیانیه ها انجام نشد. ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری موضوعی است که می باید اندکی در مورد آن صحبت کرد.

12. financial reporting
13. concept statements

اولین کیفیتی که در اطلاعات حسابداری باید سراغ گرفت، سودمند بودن برای تصمیمگیری است. این کیفیت مهم خود از دو کیفیت دیگر سرچشمه می گیرد: مربوط بودن^{۱۴} و قابلیت اعتماد^{۱۵}؛ کیفیتهایی که به نوبه خود باید مورد تحلیل دقیقتر قرار گیرند. اطلاعاتی «مربوط» شناخته می شود که برای پیشبینی وضعیت آینده یا تأیید و اصلاح تصورات قبلی و یا هر دو مورد، بهنگام و با ارزش باشد. اطلاعاتی «قابل اعتماد» است که بتوان آن را به محک آزمایش گذشت و بازتاب دقیق پدیده هایی باشد که گزارش می شود. می توان وضعیتهای حسابداری مختلفی را یافت که در آنها انتخاب روشهای مختلف حسابداری به ترکیبهای متفاوتی از مربوط بودن و قابلیت اعتماد بینجامد. در آن صورت مسئله نوازی^{۱۶} پیش می آید، و قضاوت ذهنی حکم خواهد کرد که چه ترکیبی از یک وضعیت خاص می باید انتخاب شود.

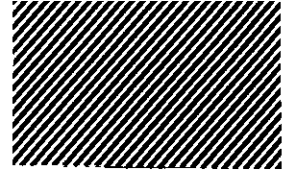
محافظه کاری و اکتش حسابداری در قبال عدم اطمینان است. تا آنجایی که محافظه کاری از رعایت جانب حزم در تخمین زدن فراتر نرود، می تواند به بالا بردن قابلیت اعتماد اطلاعات منجر شود. ولی اگر از حد خود خارج شود، قابلیت اعتماد را آسیب پذیر خواهد کرد، زیرا به این مفهوم است که همواره بدهیها و زیانها بیش از حد واقعی و داراییها و عایدات کمتر از حد واقعی برآورد شود.

دیگر کیفیتهایی که درخور تأمل اند، بیطرفی^{۱۷}، مقایسه پذیری^{۱۸}، و ثبات رویه^{۱۹} است. برای اطمینان از دستیابی به دو کیفیت یاد شده آخر، کافی نیست که صرفاً مطمئن شویم دو اندازه گیری مختلف، درست مشابه هم انجام شده اند. اگر رویه هایی که به کار گرفته شده اند اطلاعات مربوط را نادیده گرفته، یا از داده های نادرست استفاده کرده باشند، تنها مقایسه پذیری و ثبات رویه نادرستی حاصل خواهد شد.

ورق بزیند

14. relevance
15. reliability
16. trade-off
17. neutrality
18. comparability
19. consistency

11. International Accounting Standards Committee (IASC)



انتخاب خط مشی حسابداری

تهیه و به کارگیری اطلاعات مربوط و قابل اعتماد بر هزینه است، و یکی از ویژگیهای برجسته اطلاعات حسابداری این است که باید بیش از آنچه خرج برمی دارد، ارزش داشته باشد. برای قانونگذاران و تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری دشوار است که با اطمینان بگویند این اصل رعایت شده است، زیرا که تعیین هزینه ها و منافع دشوار است، اما در این مورد می باید با پیگیری تلاش کنند.

مفهوم «اهمیت»^{۲۰} نقش عمده ای در حسابداری ایفا می کند. اقلامی شایسته ذکر در صورت های مالی است که از سطح کمی حداقلی فراتر رود. تعیین این سطح به اقلام مختلف در وضعیتهای مختلف بستگی دارد، و حسابداری ناچار است که در تفکیک با اهمیت از بی اهمیت به قضاوت شخصی خود متکی باشد.

تصویری که صورتهای مالی تهیه شده طبق اصول متداول حسابداری از وضعیت مالی و عملکرد بنگاه اقتصادی ارائه می دهند، گاه بازتابی نسبتاً نادرست از واقعیتهای آن وضعیت است. علت به این امر باز می گردد که حسابداران چه چیزهایی را در صورتهای مالی تشخیص بدهند یا ندهند. تشخیص^{۲۱}، به «فرایند ثبت رسمی یا ملحوظ داشتن اقلامی در صورتهای مالی یک شرکت» تعریف شده است. افشای اطلاعات در خارج از صورتهای مالی، «تشخیص» به مفهوم فنی کلمه نیست، و بحث و گفتگوی کمتری را دامن می زند.

صورتهای مالی از عنصرهایی تشکیل می شود که طبقه بندیهای عام اقلام (بویژه اشیاء و رویدادهای اقتصادی) شناخته می شوند، عنصرهای اصلی داراییها و بدهیها هستند، و تعریفهای دیگر عنصرها، از قبیل درآمدها و مخارج و عایدات و زیانها، از عنصرهای اصلی حاصل می شوند. با این همه، در تعیین سود، بین آنها که به مسئله از دید ترانزنامه نگاه می کنند و آنها که با دید «انطباق هزینه ها و درآمدها» بدان می نگرند، تفاوت وجود دارد.

20. materiality

21. recognition

بیشتر بحثهای راجع به «تشخیص»، به داراییها و بدهیها مربوط می شود. بحثهای تعاریف، تشخیص، و اندازه گیری غالباً درهم آمیخته اند. برای مثال، آیا تعهد پرداخت حق بازنشستگی برای پرداختهای حقوق آینده باید بدهی تعریف شود؟ آیا در صورتهای مالی می باید تشخیص داده شود؟ و چگونه باید آن را اندازه گیری کرد؟ می بینیم که اینها را می توان سه سؤال جداگانه دانست، و یا اینکه سؤال واحدی تلقی کرد.

مثالهای متعددی برای مسئله تشخیص می توان ذکر کرد که به داراییها و بدهیها هر دو مربوط می شود. تشخیص موارد تأمین مالی خارج از ترانزنامه بویژه موضوع حساسی است. بیانیه مفهومی شماره ۵ هیئت استانداردهای حسابداری مالی در مورد تشخیص خیلی عام است و برای پاسخگویی به هیچ سؤال خاصی کارساز نیست.

همانطور که اشاره شد، مشکل تشخیص با مشکل اندازه گیری درهم آمیخته است. جدل اصلی بر سر مسئله اندازه گیری سود یا عایدات است. به رغم مشکلات استفاده از سود در نشان دادن مسیر آینده فعالیت، به نظر می رسد که تا سالها همین شاخص در تعیین کارایی اقتصادی واحدها به کار گرفته خواهد شد. کمیسیونهای خدمات عام المنفعه برای تنظیم نرخ این خدمات به سود توجه دارند. اتحادیه های کارگری برای توجیه درخواست افزایش حقوق به سود شرکت اشاره می کنند. سرمایه گذاران و تحلیلگران مالی به هر حال سود را بسیار جدی می گیرند. بنابراین، خط مشی سازان حسابداری مسئولیت خود را بدین محدود می کنند که بکوشند ارقام سود منتشر شده شرکتها تا سرحد امکان مفید فایده باشد.

پس، مهمترین مشکل در تعیین خط مشی حسابداری به نحوه تعریف و اندازه گیری سود به وسیله حسابداران برمی گردد، و سود رایجترین مقیاس اندازه گیری کارایی شرکتها و مدیران آنهاست. متأسفانه در این مورد اصطلاح «سود» مبهم است، و به کارگیری اصطلاح عایدات^{۲۲} و سود جامع، بدان گونه که هیئت استانداردهای حسابداری مالی پیشنهاد کرده است، بیشتر به بحث

22. earnings

ما کمک می کند. عایدات برطبق اصول متداول حسابداری محاسبه می شود. در اصل، عایدات نتایج معامله های انجام شده یک بنگاه اقتصادی را طی دوره معین نشان می دهد. سود جامع که عبارت فراگیرتری است، تغییر در حق مالی صاحبان را از منابع جدا از منابع صاحبان شرکت نیز نشان می دهد. اما چون حسابداران علاقه ندارند تغییرات ارزشی را تشخیص دهند که از معامله هایی نامربوط به شرکت سرچشمه گرفته، بیشتر تغییرات ارزشی تحقق نیافته حذف می شوند، و سود جامع به تعبیر هیئت استانداردها چندان تفاوتی با عایدات ندارد.

چندین دلیل برای مدل قیمت تمام شده تاریخی متکی به معاملات وجود دارد که خواننده می باید با آنها آشنا باشد. نظام حسابداری قدرت خرید ثابت^{۲۳} قیمت تمام شده تاریخی را به عنوان آنچه می باید اندازه گیری شود، حفظ می کند، اما آن را برحسب واحدهای قدرت خرید ثابت محاسبه می کند. حسابداری قیمت تمام شده جاری^{۲۴} قیمت تمام شده جاری را اندازه گیری می کند، و با قیمت تمام شده تاریخی کاری ندارد، اما برای واحد اندازه گیری از دلار اسمی (و نه ارزش واقعی دلار) استفاده می کند. از ادغام این دو روش محاسبه با یکدیگر، حسابداری قیمت تمام شده جاری با قدرت خرید ثابت^{۲۵} به وجود می آید که قیمت تمام شده جاری را برحسب واحد پولی با قدرت خرید ثابت محاسبه می کند. از این مدلها مختلف حسابداری، مفاهیم مختلفی از حفظ سرمایه مستفاد می شود، اما فقط روش آخر (CCCPA) است که رقم سودی را که به نظر می رسد به مراتب واقعتر از رقمهای مشابه سود است، محاسبه می کند.

کاستیهای حسابداری قیمت تمام شده تاریخی بنیادی است؛ با تغییر سطح نسبی قیمتها کاری ندارد، مگر اینکه در معامله ها انعکاس داشته باشند، و نیز بکلی منکر تغییرات در قدرت خرید عمومی

23. constant purchasing power accounting (CPPA)

24. current cost accounting (CCA)

25. current cost constant purchasing power accounting (CCCPA)

پولی است. در نتیجه این روش، صورت وضعیت‌های مالی ای ارائه می‌شود که به واقعیت مرتبط نیست، و رقمهای سودی حاصل می‌شود که عملکرد را بدرستی اندازه‌گیری نمی‌کند. به علاوه این روش به دستکاری سود میدان می‌دهد و امکان مقایسه را از بین می‌برد. مدل‌های حسابداری بهتری وجود دارد که یکی از آنها روش حسابداری قیمت تمام شده جاری با قدرت خرید ثابت است که بسیاری از کاستیهای مدل حسابداری قیمت تمام شده تاریخی را ندارد.

در این روش، مفهوم ترازنامه، که جایگزین قیمت تمام شده تاریخی داراییهاست، «ارزش آنها برای شرکت» تعریف می‌شود که قیمت تمام شده جاری یا کمترین قیمت قابل اخذ در صورت فروش می‌باشد. چندین روش برای تعیین قیمت تمام شده جاری وجود دارد، و برای داراییهای جایگزینی ناپذیر (مثل ذخایر معدنی) کمترین میزان قابل دریافت ملاک است. در مورد بدهیها، مفهوم صحیح «ارزش خلاصی از بدهی» است که بالاترین رقم از این دو رقم است: دریافتیهای حاصل از فروش اوراق بدهی مشابه در حال حاضر و یا هزینه باز پرداخت بدهی.

نظام حسابداری قیمت تمام شده جاری تنها نظامی نیست که از اطلاعات به دست آمده از معامله‌های فرضی استفاده می‌کند. در حسابداری قیمت تمام شده تاریخی نیز مثالهای فراوانی می‌توان یافت که در آنها از معامله‌های فرضی به عنوان داده‌های حسابداری استفاده می‌شود و یا از آنها در محاسبه‌ها سود جسته می‌شود. برای اینکه تفاوت بین سود در حسابداری قیمت تمام شده تاریخی با سود حاصل از نظام حسابداری قیمت تمام شده جاری با قدرت خرید ثابت بهتر درک شود، لازم است خواننده خود را با مثالهای عددی آشنا کند.

با توجه به اینکه در دوران ما حامیان ضابطه‌گذاری در موضع دفاعی قرار دارند، جای آن است که پرسیم آیا اصولاً نیازی به استانداردهای حسابداری اجباری وجود دارد؟ بررسی همه جانبه این سؤال ما را بدین نتیجه رسانده است که به دلیل ویژگیهای خاص اطلاعات، صرفه جوییهای

استاندارد کردن، بسط امکان مقایسه با وجود استانداردها، و زیان بی‌اعتمادی حاصل از یکدست نبودن روشهای حسابداری، به استانداردهای حسابداری نیازی افتد.

اما پذیرش اینکه استانداردهای اجباری ضرورت دارد نباید ما را از خطرهای استانداردها غافل سازد. خطر اول آن است که تعداد و پیچیدگی استانداردها خیلی زیاد شود، و هزینه آنها از منافعش پیشی گیرد. این، آن خطری است که ضابطه‌گذاران نباید بی‌توجه از کنار آن بگذرند. تجارتهای کوچک بویژه در این مورد آسیب‌پذیرند. اگر اجازه داده شود که اطلاعات افشایی آنها متفاوت باشد، خطر زیاد شده کمتر می‌شود، اما این مجوز نباید کار را به روشهای مختلف اندازه‌گیری بکشاند؛ اجازه‌ای که به دلایل بسیار نامطلوب است. خطر دیگر آن است که با افزایش استاندارد کردن، نوآوری در حسابداری متوقف شود. تأکید کمسیون بورس و اوراق بهادار بر «حمایت بیدریغ از اقتدار» تهیه‌کنندگان صورتهای مالی در به‌کارگیری روشهای حسابداری، خود بیانگر تجویز نوآوری در گذشته بوده است، و می‌باید در آینده ادامه یابد. این مسئله بیشتر در مورد هیئت استانداردهای حسابداری مالی و انجمن حسابداران رسمی ایالات متحد صدق می‌کند و آنها می‌باید پذیرای فکریهای نو باشند. به نظر می‌رسد که ردپای روشهای حسابداری بدیع را بیشتر باید در اطلاعات افشاشده مکمل صورتهای مالی یافت تا در خود صورتهای مالی.

خط مشی سازان حسابداری می‌باید به واکنش بازار سرمایه در استفاده از اطلاعات توجه کافی نشان دهند، چرا که بازار با واکنش خود نسبت به اطلاعات جدید به آنان می‌گوید که چه چیز برایش مهم است و چه چیز نیست. بررسیهای آماری و تجربی بسیاری در این مورد صورت گرفته است که خواننده علاقه‌مند می‌باید به آنها رجوع کند.

به رغم پژوهشهای فراوانی که فرضیه بازارهای کارا را تأیید می‌کند، بازار تجارت بدین مسئله با نظر شک و تردید می‌نگرد. اما حامیان فرضیه بازارهای کارا وجود این تردیدها را ناقص اعتبار فرضیه نمی‌دانند. البته، اطلاعات حسابداری کاربردهای دیگری هم دارند که مستقیماً به تغییرات بازار مربوط

نمی‌شوند.

یکی از پیامدهای فرضیه بازارهای کارا این است که اهمیت آنچه افشا می‌شود بسیار بیشتر از اهمیت چگونگی انتشار آن است. پیامد دیگر آن، این است که ارائه اطلاعاتی که به بازار اجازه می‌دهد رقمهای مورد لزوم خود را استنتاج کند، مهمتر از ارائه مجموعه‌ای از عدددهای مشابه برای همه است. بدین دلیل، پاره‌ای از طرفداران نظریه بازار کارا مخالف روشهای اندازه‌گیری اجباری اند. از آنجا که استانداردهای حسابداری اصولاً هنجاری اند، تحقیقات عملی (که ذاتاً توصیفی است) کمک ناچیزی به کار تعیین استاندارد می‌کند. با این همه، آزمون همبستگی بازار برای انتخاب یکی از دو روش حسابداری بدیل کارساز است، چرا که نشان می‌دهد کدام یک از دو روش، واقعیت اقتصادی را به گونه‌ای که بازار معرف آن است، بهتر منعکس می‌کند. آزمون دیگری که به عنوان راهنمای انتخاب یکی از روشهای حسابداری پیشنهاد می‌شود، به ارزش پیشبینی آنها توجه دارد. این جنبه‌ای از «مربوط بودن» است که در واقع یکی از ضابطه‌های عمده در انتخاب روشهای حسابداری بدیل است.

علاقه به پیامدهای اقتصادی استانداردهای حسابداری پدیده‌ای نسبتاً تازه است، اما عمر طولانی خواهد داشت. قواعد حسابداری، و تغییرات آنها، نتایج بزرگی دارند که از دریچه تأثیر بر قیمت‌های سهام، روابط مبتنی بر قرارداد، حقوق و مزایای مدیریت، قیمتگذاری خدمات عام‌المنفعه، و دیگر عوامل تسلورمی‌یابند. اگر پاره‌ای از استانداردهای حساس و بحث‌انگیز را بدقت و ارسا کنیم، خواهیم دید که ریشه مجادله‌ها غالباً در کاستیهای بنیادین حسابداری قیمت تمام شده تاریخی نهفته است.

سوق دادن روشهای اندازه‌گیری حسابداری در جهت منافع احتمالی یک گروه خاص، بلاشک به تمامیت حسابداری آسیب می‌زند، و از اعتبار آن می‌کاهد. این موضوع توجه ما را به اهمیت بیطرفی در حسابداری جلب می‌کند. بیطرفی در حسابداری یعنی رهایی از سمتگیری خاص، و گرنه این به معنی فاقد هدف بودن نیست. پس از هر تغییری در یک

نقل از:

Management
Accounting, July 1991

**LUCA
PACIOLI**

لوکا پاچولی^(۱):

پدر حسابداری

نوشته: ویلیام ال. ویز و دیوید ای. تینیوس^۲

ترجمه: نادر صمدی زاده

رساله پانصد ساله پاچولی هنوز در
شماره استانداردهای حرفه حسابداری
شناخته می شود.

هر چند تحولات پیشه بازرگانی در قرن پانزدهم تأثیر درخورتوجهی در تکامل روشهای دفترداری^۲ داشته است، اما گمان می رود دفترداری دوطرفه یا روشی بسیار نزدیک به آن در قرن چهاردهم، در ایتالیا رواج عام داشته است؛ دورانی که در آن پیشرفتهای تکنولوژی کوششهای نوینی را امکانپذیر ساخت و معماری، دریانوردی، تجارت و فعالیت‌های بشمار دیگر در بستر رنسانس اقتصادی آن زمان شروع به رشد و پیشرفت کرد.

اگرچه در دوران یاد شده روشهای متعددی به وسیله ریاضیدانان و سوداگران برای تلخیص و نگهداری حسابهای بازرگانان ابداع شده بود، اما تنها یکی از این روشها برجای ماند که به عنوان روش استاندارد هنوز هم به کار می رود؛ روشی کارآمد که آن را مدیون فرا لوکاپاچولی، مرد چند قریحه ای؛ ریاضیدان، ادیب و فیلسوف هستیم. اگرچه نمی توان باچولی را مبتکر سیستم دفترداری دوطرفه دانست، اما تنها او بود که در اثری تاریخی در سال ۱۴۹۴ به زبانی ساده به تشریح جزئیات این سیستم پرداخت و چندی نگذشت که روش پیشگفته به عنوان روش حسابداری استاندارد پذیرفته شد؛ روشی که چنانکه گفته شد هنوز بارجاست و سیستمهای نوین حسابداری نیز بر پایه این روش و بر بنیاد نوشته های بنیانگذار آن یعنی باچولی، کسی که به حق شایسته لقب «بدر حسابداری» است استوار است. مردی با استعدادهای حیرت انگیز، سختکوش و از پایه گذاران رنسانس.

دوران نوجوانی

باچولی که در سال ۱۴۴۵ میلادی در سان سیولکرو^۳ در خانواده خوشنام بازنوومثو باچولی^۴ متولد شده بود زمانی که پای به آستانه نوجوانی نهاد مسیر زندگی خود را از نوجوانان هم سن و سال خویش جدا کرد. اما چون ادامه تحصیل برای پسران خانواده های فقیر، پس از شانزده سالگی متداول نبود، باچولی پس از پایان دوره تعلیمات

مذهبی و بازرگانی، نزد راهبان کلیسای فرانسیسکن^۵، به شاگردی یکی از تاجران برجسته سان سیولکرو درآمد. در حالی که مصمم بود تا با رأی خویش بر سر نوشت خود حکم براند. او چنانکه بارها بر زبان آورده بود از دوران نوجوانی شیفتگی بسیاری به مقوله ریاضیات داشته و به علوم و الهیات عشق می ورزیده است. تا آنجا که به سائقه علاقه های خویش شاگردی را رها کرد و به مطالعه و تحقیق روی آورد. بخت نیز به یاریش شتافت و پیرو دلافرانچسکا^۶ نقاش نامدار ایتالیایی که از شیفتگی باچولی آگاه بود، دست وی را گرفت و حمایت و کفالتش^۷ را عهده دار شد.

فرانچسکا از نخستین اعضای مکتب نقاشان بشردوست^۸ قرن پانزدهم و از پیشگامان سبک واقعگرایی^۹ در ایتالیا بود. او همچنین شاعری برجسته، کهنه شناس^{۱۰}، نویسنده کتابهایی درباره نما^{۱۱} (پرسپکتیو) و شکل^{۱۲} (فرم) و هرازگاه نیز معمار بود و با بسیاری از هنرمندان و معمارهای برجسته مانند برنلسکی^{۱۳}، دوناتلو^{۱۴}، اوچلو^{۱۵} و آلبرتی^{۱۶}، رهبران مذهبی در واتیکان و رهبران سیاسی مانند فدریگو و دوک اوربینو^{۱۷} دوستی داشت که از این میان برخی نیز حمایت و کفالت او را عهده دار شدند.

باچولی اغلب فرانچسکا را در عبور از جاده های کوهستانی و ناهموار آیین^{۱۸} به مقصد قصر دوک اوربینو همراهی می کرد تا در کنار او ساعتها در کتابخانه عظیم قصر به مطالعه و تحقیق پردازند؛ که این کار به اشتیاق روزافزون باچولی به آموختن دانش و پژوهش دامن زد و سبب شد که او بیش از پیش به اهمیت نما (پرسپکتیو)، هندسه و ریاضی پی ببرد.

اعتبار بیکران اعداد

مؤثرترین کمک فرانچسکا به باچولی، معرفی او به لئونه باتیستا آلبرتی^{۱۹} بود که به اندیشه باچولی جوان در زمینه فلسفه و علوم ریاضی شکل داد.

آلبرتی اگرچه بیشتر به عنوان معمار شناخته می شد اما در واقع نویسنده و پژوهشگری انسانگرا و دانشوری برجسته در زمینه تاریخ ادبیات و فلسفه بود. او درباره نقاشی و معماری مقاله می نوشت و چندین کلیسا و ساختمان را به طرز تحسین برانگیزی طراحی کرده بود و با هنرمندان نامور آن زمان و با شماری از باپها نیز دوستی داشت.

آلبرتی شرایطی فراهم کرد تا باچولی به ونیز برود و در آنجا تحقیقات خود را گسترش بخشد. به سفارش آلبرتی، آنتونیو ده رومبیا^{۲۰} سرمایه دار مرفه ونیزی باچولی را به عنوان آموزگار خصوصی سه پسرش استخدام کرد. باچولی نیز که خود نزدیک به بیست سال داشت، بیشتر وقت خویش را صرف تدریس، مطالعه ریاضیات و بازدید از دانشگاه پادوا^{۲۱} کرد و از این راه با محیط دانشگاه آشنا شد؛ جایی که بعدها بیشتر وقت خود را در آن به سربرد. در این زمان بود که باچولی نخستین مقاله خود را به نام «مطالعه جبر» نوشت.

پس از مرگ رومبیا^{۲۲} در سال ۱۴۷۰ میلادی، باچولی نخست در توسکانی^{۲۳} و سپس در رم بار دیگر به آلبرتی سالمند پیوست و دو سال واپسین زندگی آلبرتی پیر را با او به سربرد؛ دوسالی که طرح زندگی آینده باچولی در آن ریخته شد. ایمان راسخ آلبرتی به «تناسبهای خدادادی در ریاضیات» در مرکز کوششهای نظری او قرار داشت. او معتقد بود که ریاضیات، معماری و هنر از سوی خداوند بر آدمیان الهام می شود و دستیابی به محتوای این دانشها و تواناییها تنها با درک عظمت الهی امکانپذیر است. باچولی نیز مجذوب دیدگاههای آلبرتی شد و در مطالعه ها و بررسیهای بعدی خود از این اعتقادات مایه گرفت و هنوز مدت زمانی از مرگ آلبرتی نگذشته بود که باچولی نیز از پیروان کلیسای فرانسیسکن شد و تا پایان عمر به اصول اعتقادی و اخلاقی کلیسای یاد شده وفادار ماند.

فلسفه باچولی در تدوین سیستم دفترداری دوطرفه، که زیربنای حسابداری نوین است، از این قرار بود که: «چون هدف هر تاجر دستیابی

ورق بزیند

لوکا پاچولی



به سودی عادلانه و منصفانه برای گذران زندگی است، بنابراین بازرگانان باید تنظیم سندهای خود را با نام خدا آغاز کنند». خود او نیز سندهای حسابداری را با عبارت «به نام خدا» آغاز می‌کرد و بیشتر وقتها عبارت «با ستایش عظمت پروردگار» را در پایان محاسباتش می‌آورد.

گرچه زبان لاتین، زبان علمی آن زمان بود، اما استفاده پاچولی از زبان ایتالیایی در نگارش موجب نفوذ بیشتر او در تاریخ اقتصاد شد. به علاوه او بدین وسیله توانست ضمن برقراری ارتباط با متخصصان و دانشمندان، با کتابفروشان و بازرگانان نیز ارتباط داشته باشد و آثار خود را به گروههای وسیعتری از مردم عرضه کند.

پاچولی همواره به عنوان یک معلم، بر اهمیت

نظریه‌ها و قواعد ریاضی در کسب و کار و تجارت تاکید می‌کرد و بر تشریح نظریه‌های یاد شده به زبان ساده اصرار داشت. نا جایی که این ویژگیها و پایبندی پاچولی به مضمون آنها، او را از دیگر پژوهشگران همزمانش متمایز کرد و بر تأثیری بر جامعه اقتصادی آن زمان افزود.

رساله جامع

پاچولی پس از مرگ آلبرنی با جدیت تمام به کار تدریس پرداخت و در سال ۱۴۷۵ میلادی به نخستین مقام دانشگاهی خود در پروجا دست یافت و به عنوان نخستین استاد ریاضی دارای کرسی استادی شناخته شد. وی پانزده سال در پروجا، زارا^{۲۱}، ناپل و رم تدریس کرد و در سال ۱۴۸۶ میلادی موفق به دریافت درجه دانشگاهی، که با درجه دکتری کنونی برابری می‌کرد، شد.

پاچولی علاوه بر تدریس و تألیف کنفرانسهایی نیز برگزار می‌کرد. با پاپها ملاقات می‌کرد و برای پیرو دلافرانچسکا، در کشیدن تصویر سان پیترو^{۲۲} در «تابلویی از مریم مقدس»^{۲۳} مدل می‌شد. دوک فدریگو نیز در این تابلوی مذهبی در حال ستایش مریم مقدس دیده می‌شود؛ و این بیانگر ارتباط میان پاچولی و خاندان اوربینوست که در ایجاد بزرگترین اثر پاچولی نقش چشمگیری داشته است. این اثر که «رساله‌ای درباره حساب، هندسه و نسبتها و تناسبها»^{۲۴} نام گرفت، از برجسته‌ترین دلایل اعطای لقب «پدر حسابداری» به پاچولی است.

رساله جامع او بسیار سریع در شمار شاهکارهای علمی شناخته شد و به عنوان کاملترین و پرخواننده‌ترین اثر ریاضی در تمام ایتالیا به شمار آمد^{۲۵} و سبب شد که نام پاچولی ۴۹ ساله به عنوان دانشپژوهی بلندآوازه در تاریخ ثبت شود. رساله یاد شده همچنین به دلیل ارزش چشمگیری یکی از

نخستین نوشته‌هایی بود که با روش گونبرگ^{۲۰} در ونیز به چاپ رسید. نوع رنگ و کیفیت کاغذ و چاپ و صحافی رساله پاچولی سبب شد که تاکنون، یعنی با گذشت نزدیک به ۵۰۰ سال، از آسیب ایام در امان بماند. و حتی بر تثبیت نقش این رساله و شخص پاچولی در تاریخ بیفزاید.

چون دوک فدریگو مدتی حمایت و کفالت پاچولی را عهده‌دار بود و مشوق او در مطالعات علمیش شمرده می‌شد، پاچولی به پاس بزرگواریهای وی بخش کوتاهی درباره سندهای مالی که به کار تسهیل امور مربوط به مبادلات تجاری دوک می‌آمد، به رساله خود افزود. پاچولی خود در این باره نوشته است: «چون می‌خواستم که کارگزاران دوک محترم اوربینو اطلاعات کاملی برای اداره امور داشته باشند تصمیم گرفتم با از موضوع رساله خود فراتر بگذارم و مقاله‌ای درباره سندهای مالی به آن ضمیمه کنم».

مقاله ضمیمه رساله یاد شده توضیح مفصل روشی ابتکاری برای ثبت و تلخیص نتایج فعالیتهای اقتصادی را در برمی‌گرفت؛ روشی که اکنون





بدرستی معلوم نیست که پاچولی در این زمان که ۶۹ ساله بوده سمت پیشنهادی پاپ را پذیرفته است یا نه. بنا بر اطلاعات ناچیزی که در دست است مرگ پاچولی در ۱۹ ژوئن سال ۱۵۱۷ میلادی روی داده است.

میراث پاچولی

تشریح جزئیات سیستم دفترداری دوطرفه و کاربرد آن، به وسیله پاچولی، نخستین استانداردهای عملیاتی حسابداری را پی ریزی کرد و ثبت هرگونه رویداد مالی را یکی پس از دیگری ممکن ساخت. پاچولوسی در Particularis de Computis et Scripturis به طرح سیستم کارآمدی در زمینه کدگذاری و ثبت رویدادهای مالی پرداخت که درک آثار رویدادهای مالی را بر وضعیت مالی بازرگانان امکانپذیر کرد. سیستم یاد شده موجب تکوین بنیانهای اطلاعاتی سرمایه گذارها شد. چنانکه در همان زمان (قرن شانزدهم) نیز که پیشه بازرگانی رویه رشد بود، سیستم پیشگفته توانست امکان ثبت رویدادهای مالی مربوط به سرمایه گذارها و ثبت و تشخیص سود تحقق یافته سرمایه گذارها را فراهم کند و پیدایش این سیستمها بر تمایل بازرگانان به سرمایه گذاری افزود و سبب رشد مبادلات تجاری در جهان شد.

ادعاهای پاچولی بر پیشرفت تکنولوژی نیز بی تأثیر نبود. زیرا بدون داشتن سیستمی جامع که بتواند سود یا زیان سرمایه گذارها را ثبت کند، ارزیابی آثار اقتصادی اختراعاتها و تکنولوژیهای جدید ممکن نبود و به علاوه مؤسسه‌های اقتصادی بدون داشتن سیستمی که اطلاعات مالی مورد نیاز آنها را فراهم کند، قادر به ادامه حیات نبودند. چون پاچولی بر زمینه‌های علمی گوناگونی تسلط

پیشرفت وی در زمینه علم نما (برسکتیو) داشته است.

روابط دو دانشمند با یکدیگر برای پاچولی نیز سودمند بوده و بر شهرت او افزوده است و به هر حال در این دوران است که پاچولی به اوج خلاقیت و پیشرفت می‌رسد و نزدیک به ۱۱ کتاب در رشته‌های جبر، هندسه، ریاضی، حسابداری و زمینه‌هایی مانند تاکتیکهای نظامی و آرایش رزمی، مربیهای جادویی و بازی با ورق از خود به جای می‌گذارد.^{۳۵} هر زمان نیز که پاچولی کنفرانسی در ونیز، فلورانس یا پیزا برگزار می‌کرد گروهی از سرشناس‌ترین شخصیت‌های علمی زمان در آن حضور می‌یافتند.^{۳۶}

پاچولی و داوینچی نزدیک به ده سال ارتباط نزدیک با یکدیگر داشتند و در این مدت هر یک برجسته‌ترین اثر خود را پدید آوردند. داوینچی تابلوی شام آخر و پاچولی رساله‌ای به نام De Divine Proportione (درباره تناسبهای الهی) را که به بحث در زمینه مفهوم معنوی ریاضیات، هندسه و نسبتها اختصاص داشت به همراه تصاویر توضیحی، به وسیله داوینچی منتشر کرد.

متأسفانه از واپسین سالهای زندگی پاچولی اطلاعات دقیقی برجای نمانده است. اما تردیدی نیست که او در سال ۱۵۱۰ میلادی به سمت کمیساریای (سرپرستی) دیری در سان‌سپولکرو که پیرو آن بود منصوب می‌شود. همچنین به دقت معلوم است که در سال ۱۵۱۴ میلادی نیز یاپ لئوی دهم^{۳۷} او را به رم فرامی‌خواند تا در دانشگاه آن شهر، که پاپ در نظر داشت آن را به بزرگترین مرکز دانشگاهی بدل کند، به تدریس ریاضیات بپردازد، اما چون تاریخ در ثبت وقایع او کوتاهی کرده است،

دفترداری دوطرفه^{۳۱} نامیده می‌شود، و تدوین آن به وسیله پاچولی او را به عنوان یکی از دانشمندان حسابداری در تاریخ این دانش تثبیت کرد. این مقاله به نام Particularis de Computis et Scripturis (خصوصیات محاسبه و ثبت) تا مدت‌سی سال تنها دستورعمل کاربردی دانش حسابداری بود و به زبانهای هلندی، آلمانی، فرانسه، انگلیسی و روسی برگردانده شد و مدرسان به عنوان کتاب درسی و بازرگانان به عنوان دستورعمل از آن بهره می‌گرفتند.^{۳۲}

لئوناردو داوینچی^{۳۳}

داستان زندگی پاچولی هنوز ناتمام است و در این زمان فصل دیگری از زندگی او آغاز می‌شود. لئوناردو داوینچی نقاش دربار میلان، رساله پاچولی را می‌خواند و به حدی تحت تأثیر آن قرار می‌گیرد که کفیل خود، لودوویکو اسفورزا^{۳۴} را به فراخواندن پاچولی به میلان ترغیب می‌کند تا نزد او ریاضیات بیاموزد، و این رویداد سبب می‌شود که ارتباط بسیار نزدیکی بین پاچولی و داوینچی برقرار شود. این رابطه بعدها تأثیر درخور توجهی بر زندگی هر دوی آنان گذاشت.

بدین ترتیب پاچولی که هفت سال از داوینچی مسن‌تر بود، مشاور و معلم او در ریاضیات شد. از این زمان به بعد داوینچی بارها در نوشته‌های خود از پاچولی یاد کرده است و چنانکه از نوشته‌های نقاش بزرگ برمی‌آید، آموزه‌های پاچولی تأثیری چشمگیر بر

میزگرد حرفه



حرفه حسابرسی

در ایران؛ انسانی و مطالعات فرهنگی

رساله علم علوم انسانی

پیشینه و پیشبینیها

تهیه و تنظیم: محمد شلیله

شرکت کنندگان *

(به ترتیب حروف الفبا):

● غلامرضا اسلامی بیدگلی:
عضو هیئت علمی دانشگاه
تهران

● خسرو پورمعمار:

مدیر مؤسسه حسابرسی و
خدمات مدیریت نمودگر

● عباسعلی دهدشتی نژاد:

حسابرس (مؤسسه حسابرسی
مختار و همکاران)

● منوچهر رزبان:

مدیر ارشد حسابرسی (سازمان
حسابرسی)

● سیاوش سهیلی:

حسابدار مستقل

● منصور شمس احمدی:

حسابرس و مدرس دانشگاهها

● اصغر طهوری:

حسابرس

● سید داود علوی:

حسابرس

● عباس هشی:

عضو هیئت علمی دانشگاه
شهید بهشتی و حسابدار مستقل
(مؤسسه حسابرسی هشیار بهمند).

● شرکت کنندگان در این میزگرد خواستارند که رای و
نظرشان، دیدگاههای شخصی آنان و مستقل از نقش
کارگزاری ایشان در ساربه، نهان مربوط تلقی شود و بر
این نکته تأکید داشته اند.

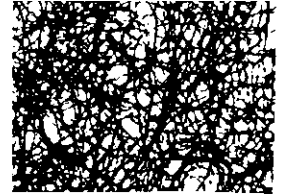
”

بسیستم حسابداری در ایران به نخستین نمدنهایی می رسد که در این سرزمین با
گرفتن و مدارک به دست آمده با ۲۵ قرن قدمت، گواه بر پیشرفت این دانش در
ایران باستان است.

زمینه تاریخی پیدایش حسابداری و حسابرسی نوین در ایران در زمان
انقلاب مشروطیت فراهم شد و مردمی که از آنچه بر سرشان آمده بود، در کنار
خواستهایی چون عدالتخانه، می خواستند که بر کار دخل و خرج دولت و دربار
حساب و کتاب حاکم باشد و بر آن نظارت داشته باشند. ^۱ و سرانجام حرفه
حسابداری مستقل همزمان با شکل گیری سیستمهای حسابداری در مؤسسات
اقتصادی، اعم از دولتی یا خصوصی، و مقارن خلع بد از شرکت سابق نفت به وجود
آمد و از این زمان به بعد جامعه اقتصادی کشور از خدمات حرفه حسابداری
تخصصی بهره مند شد. در قانون مالیات بر درآمد سال ۱۳۲۸ نتیجه رسیدگی
حسابداران متخصص به رسمیت شناخته شد، ولی عملاً تغییری در وضع حسابداری
آن روز ایجاد نشد. تا آنکه در آذرماه سال ۱۳۴۰ آیین نامه ای به تصویب وزیر
دارایی وقت رسید و به موجب آن عده ای در حدود ۴۰ نفر از اشخاصی که دارای
صلاحیت بیشتری بودند، در آذرماه ۱۳۴۲ گردهم آمدند و هیئت مدیره ای از میان
خود انتخاب کردند که تشکیلشان به تأسیس انجمن حسابداران قسم خورده
انجامد. اما این انجمن نیز از آن رو که در حقیقت به عنوان یکی از سازمانهای تابع
وزارت دارایی شناخته می شد، مورد استقبال قرار نگرفت و در همان اوایل تأسیس
به حالت رکود درآمد، و پیش از آن که رسماً شروع به کار کند، به دست فراموشی
سپرده شد. در قانون مالیاتهای سال ۱۳۴۵ تشکیل کانون حسابداران رسمی
بسیستی شد که هدف از آن تعیین و معرفی حسابداران رسمی، فراهم آوردن وسایل
لازم برای بالا بردن سطح آگاهیهای حسابداران در کشور، تهیه زمینه مساعد برای
تدوین موازین فنی و اخلاقی حرفه حسابداری و نظارت بر اجرای آن موازین بود.
مجمع مؤسس کانون حسابداران رسمی در اسفندماه ۱۳۵۲ در وزارت دارایی
تشکیل شد و اساسنامه آن در خرداد ۱۳۵۴ به ثبت رسید. این انجمن نیز مانند
انجمن حسابداران قسم خورده که هرگز تشکیل نند، جمعیتی تابع وزارت دارایی
ورق بزیند

(۱) مصطفی علی مدد و نظام الدین ملک آری: اصول حسابداری، جلد دوم، مرکز تخصصات تخصصی حسابداری و
حسابرسی سازمان حسابرسی، صفحه ۱۰۰

(۲) حسین عبده تبریزی: نقش سجادی نژاد در تحول حسابداری در ایران، مجله حسابداران، سال چهارم، شماره ۱، بهار
دهم، مرداد و شهریور ماه ۱۳۶۶، ص ۲۸.



حرفه حسابداری در ایران؛



شلیله:

جای خوشوقتی است که جمعی که امروز در اینجا حضور دارند همگی سالهای بسیاری است که در حرفه حسابداری فعالیت می‌کنند و برخی از آنها در شمار نخستین بنیانگذاران مؤسسه‌های حسابداری هستند و باز جای خوشوقتی است که گرد هم آمده‌ایم تا در حد فرصت یک میزگرد به بررسی حرفه حسابداری در ایران پردازیم و اگرچه در این مجال اندک بررسی همه جانبه مسائل حرفه ممکن نیست، اما گفتگوهای این میزگرد می‌تواند به عنوان آغازی برای این کار مورد توجه قرار گیرد. نگفته نگذارم که ما واقفیم بررسی مسائل حرفه از دیدگاه‌های مختلف به مشارکت افراد بیشتری نیاز داشت و تا یک جدی نیز بر حضور و شرکت سایر صاحب نظران داشتیم که به هر حال ممکن نشد. اغلب آقایان اطلاع دارند که این میزگرد قرار بود پیش از آغاز سال جاری - در تاریخ چهارشنبه ۱۸ دی ماه سال ۱۳۷۰ - برگزار شود؛ اما به دلیل مشکلاتی که پیش آمد، به بعد از عید و به دنبال هماهنگیهایی که به عمل آمد به امروز موکول شد که به طور تصادفی تنها چند روز از تصویب لایحه تشکیل «جامعه حسابداران رسمی ایران» می‌گذرد. و با توجه به اینکه هنوز مقررات پیشبینی شده در این لایحه چندان آشکار نیست و بعلاوه باید به تصویب مجلس نیز برسد در نتیجه در زمان حاضر با آنکه برابر اطلاعات موجود درباره محتوای این لایحه، می‌توان به آن به دیده مثبت نگاه کرد و منتظر تصویب آن در مجلس و آیین نامه اجرایی آن بود، چیزی بیشتر از این نمی‌توان گفت که احتمال دارد حرفه در آستانه تغییر و تحولی قرار گرفته باشد. بنابراین به نظر می‌رسد که مطالب مورد بررسی در این میزگرد به طور طبیعی مسائلی را در زمینه حرفه دربر می‌گیرد که اولاً جنبه بنیادی دارد و ثانیاً و احتمالاً تمایل هر یک از شرکت کنندگان بر این است که مطالب مورد نظر و توجه آنان به نحوی در تصویب این لایحه و آیین نامه اجرایی مربوط به آن در نظر گرفته بشود و سرانجام ممکن است که

تلقی شد و بنا بر دلایل فنی که جای طرح آن در اینجا نیست، امکان اظهار نظر مستقل حسابرسان را محدود می‌کرد. با توجه به این ملاحظات بود که در اسفندماه ۱۳۵۱ عده‌ای از حسابداران ایرانی به فکر تشکیل انجمنی افتادند که بر اساس اصول و موازین حرفه‌ای پذیرفته شده کشورهای پیشرفته بنا نهاده شده باشد و در نتیجه انجمنی به نام «انجمن حسابداران خیره ایران» تشکیل شد و اساسنامه آن در اردیبهشت ماه ۱۳۵۳ به ثبت رسید.^۳ کانون حسابداران رسمی در سال ۱۳۵۸ به دلیل حذف عنوان «حسابدار رسمی» از قانون مالیات‌های مستقیم توسط شورای انقلاب عملاً منوقف شد. «انجمن حسابداران خیره ایران» تاکنون به فعالیت خود ادامه داده است و اکنون ۶۵۷ نفر عضو دارد در حالی که به رغم ظرفیت تخصصی و تجربی بالقوه خود، هنوز تا دستیابی به هدفهای خویش و رسیدن به سطحی مطلوب فاصله دارد.

هیئت دولت جمهوری اسلامی ایران نیز در اردیبهشت ماه سال جاری لایحه تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران را تصویب کرد تا در حسابداری و بازرسی قانونی مؤسسات اقتصادی و غیرانتفاعی و حسابداری مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی از خدمات آنان استفاده شود.

نشریه حسابدار امیدوار است که جامعه حسابداران رسمی ایران، سازمان حسابداری و مؤسسه‌های حسابداری مستقل و انجمن حسابداران خیره ایران در کنار سایر سازمانهای همانند و ذیربط، با مشارکت تمامی اعضای حرفه در کوشش برای دستیابی به هدف اعتلای حرفه کامیاب شوند.

میزگردی که گزارش آن را در صفحات آینده می‌خوانید به دلیل برگزاری تصادفی آن در روزهای نزدیک به تصویب لایحه تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران ضمن بررسی اجمالی و گذرایی بیسینه حرفه حسابداری در ایران به بررسی و آینده نگریهایی در زمینه حرفه و ارائه پیشنهادهایی درباره آیین نامه اجرایی لایحه جامعه حسابداران رسمی ایران پرداخته است.



(۳) بزرگرفته از: حسن سجادی آزاد، حرفه حسابداری در ایران، مجله حسابداری، شماره چهارم، شماره ۱۰، زمستان و بهار ۱۳۶۷، صفحات ۳۸ و ۴۰.



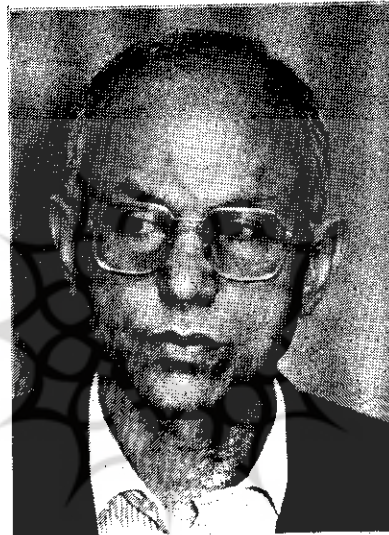
اسلامی

مذاکرات این میزگرد بتواند با مروری کلی و گذرا برحرفه، ایده‌های درخور توجهی نیز در برابر دست‌اندرکاران تصویب لایحه و تنظیم کنندگان آیین‌نامه اجرایی قرار دهد. به هر حال تصویب لایحه یاد شده را به فال نیک می‌گیریم و امیدواریم این لایحه سرآغاز تحولی مثبت در حرفه باشد. اگر موافق باشید بحث را آغاز می‌کنیم:

اسلامی:

حق این نیست که من آغاز کننده بحث باشم. اما بنابر پیشنهاد آقای سهیلی، که بحق استاد من هستند، و اظهار لطف حاضران آنچه برای شروع بحث به نظر من می‌رسد، مطرح می‌کنم. به طور خلاصه می‌توان گفت که حرفه حسابرسی و حسابداری در ایران تاکنون متولی نداشته است. نه قبل از انقلاب از انسجام برخوردار بوده و نه پس از انقلاب؛ که چون شرکت کنندگان بخوبی از سیر تطور حسابداری و حسابرسی و تشکلهای مربوط به آن آگاهند از پرداختن به این مسئله خودداری می‌کنم. تنها به یک نکته در این باره اشاره می‌کنم که تشکیل مؤسسات حسابرسی وابسته به دولت و نهادهای انقلاب اسلامی پس از انقلاب نیز کمکی به ایجاد یک تشکل منسجم نکرد. به یاد دارم که همزمان با بررسی قانون تشکیل سازمان حسابرسی، مجله حسابدار در شماره ۱۷ با من مصاحبه‌ای انجام داد که من در آن مصاحبه گفتم ما به سازمان نظام حسابرسی نیاز داریم. البته منظور من این نیست که ما حسابرسی دولتی نداشته باشیم، منظور این است که ما نمی‌توانیم حسابداری یا حسابرسی را در کشور در انحصار بخش عمومی یا در انحصار بخش

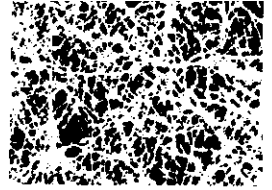
خصوصی قرار بدهیم، یا نمی‌توانیم برای محدود کردن قلمروی هریک از این دو، مرز مشخص و به اصطلاح خط کشی شده‌ای تعیین کنیم. در واقع من نوعی انسجام و تشکل عامتر را توصیه می‌کنم. البته به هر حال سازمان حسابرسی تشکیل شد و خدمات چشمگیری هم به جامعه ارائه کرد و مجموع عملکرد آن را می‌توان مثبت ارزیابی کرد. اما با این حال مشکلاتی هم داشته است که شاید بیش از آنکه



ظهوری

ریشه‌اش در خود این سازمان باشد، در مؤسسه‌ای بوده که این سازمان آنها را حسابرسی می‌کرده و خدمات حسابداری به آنها ارائه می‌داده است و یکبار به حسابرسی و انجام وظایف بازرسی قانونی مربوط به دو هزار و پانصد شرکت روبرو شد. در حالی که سیستمهای حسابداری بسیاری از این شرکتها فارسیهای بنیادی داشت و در میان آنها شرکتهایی وجود داشت که حتی چند سال بود که صورتهای مالی مربوط را تهیه نکرده بودند. بعلاوه سازمان حسابرسی و در آغاز مؤسسه حسابرسی سازمان صنایع و سازمان برنامه برای رسیدگیهای آنها دستورعمل حسابرسی نداشت یا به عبارت دیگر خط مشی مناسب برای حسابرسی شرکتها یاد شده وجود نداشت و مشخص نبود که چه نوع حسابرسی

در مورد آنها باید انجام بدهیم. آیا تنها باید حسابرسی صورتهای مالی انجام می‌شد، باید قانون رسی می‌کردیم یا حسابرسی جامع؟ البته به رغم همه مشکلاتی که وجود داشت این سازمان توانست دستورعمل فراگیر حسابرسی تهیه کند و به وسعت و گستردگی چشمگیری دست یابد. این سازمان اکنون ۱۸۰۰ نفر پرسنل دارد و مدیران آن بخشی از حسابداران برجسته کشور را تشکیل می‌دهند و صلاحیت بسیاری از آنها در سطح استانداردهای بین‌المللی است تا آنجا که حسابرسیهای این سازمان را مؤسسات حسابرسی بین‌المللی نیز پذیرفته‌اند. منتها سیاست دولت در زمینه واگذاری مؤسسات وابسته به دولت به بخش خصوصی، تغییراتی را هم در خط مشی این سازمان ایجاد کرد. بدین ترتیب این مسئله مطرح شد که در زمان حاضر و در اجرای سیاستهای دولت نظام حسابرسی در کشور باید چگونه باشد؟ دیدگاههای متفاوتی در این زمینه وجود داشت که به نسبت به هم نزدیک هم بودند و سرانجام، جمعیتی دیدگاههای متفاوت به تدوین لایحه تشکیل جامعه حسابداران رسمی کشور انجامید. بنابر مقررات پیشینی شده در این لایحه، جامعه پیشگفته در آغاز به وسیله هیئت مؤسسی متشکل از ده نفر حسابدار صلاحیتدار، با انتخاب وزیر امور اقتصادی و دارایی تشکیل می‌شود. هیئت مؤسس اسانامه جامعه را تدوین خواهد کرد که پس از تصویب هیئت دولت قابل اجرا خواهد بود. آیین‌نامه مربوط به شرایط و ضوابط تعیین صلاحیت و نحوه انتخاب حسابداران رسمی و حدود و ضوابط مربوط به نحوه استفاده از خدمات و گزارشهای آنان و مؤسسات مربوط نیز بنا به پیشنهاد وزیر امور اقتصادی و دارایی و تصویب هیئت دولت قابل اجرا خواهد بود. حسابداران رسمی می‌توانند مؤسسه حسابرسی دایر کنند و گزارش مؤسسات حسابرسی یا حسابداران رسمی پیشینی شده در قانون و آیین‌نامه‌های مربوط، گزارشهای رسمی تلقی می‌شود. بر این اساس دولت می‌تواند از خدمات اشخاص یاد شده برای حسابرسی و انجام بازرسی قانونی شرکتها پذیرفته شده در بورس، اوراق بهادار و شرکتها متقاضی پذیرش در بورس، حسابرسی سایر شرکتها سهامی، و حسابرسیهای ورق بزیند



حرفه حسابداری در ایران؟



دهدشتی نژاد

دهدشتی نژاد:

پیش از شروع سخن باید از نشریه حسابدار به خاطر برگزاری این میزگرد تشکر کنم. من فکر می‌کنم که حمایت دولت از حرفه حسابرسی تنها با تشکیل جامعه حسابداران رسمی و تنظیم لایحه‌ای در این زمینه و احتمالاً تصویب آن در مجلس به سرانجام نمی‌رسد. برای مثال اگر تغییرات یا پیشبینی‌های لازم در زمینه الزام مؤسسات اقتصادی به استفاده از خدمات حرفه حسابرسی به عنوان بازررس قانونی در قانون تجارت ایجاد نشود، هنوز نمی‌توان گفت که دولت از حرفه حسابرسی به اندازه کافی حمایت کرده است. بویژه آنکه دولت

مالیاتی مؤسسات مربوط به اشخاص حقیقی و حقوقی استفاده کند. من پیشینی می‌کنم که جامعه حسابداران رسمی ایران اگر فعال و کارآ باشد، دست کم دولت را از بوروکراسی پیچیده حاکم بر سیستم‌های مالی و کنترلی آزاد خواهد کرد و سازمانهای عریض و طویل رسیدگی و تشخیص و کنترل و نظارت به انجام فعالیت‌های سودمندتری سوق پیدا خواهند کرد. به هر حال به نظر من کارآیی جامعه حسابداران رسمی ایران به تدوین اساسنامه‌ای بستگی دارد که در آن نیازهای کشور در زمان حاضر در نظر گرفته شود، افرادی به عضویت آن پذیرفته شوند که از صلاحیت کافی برخوردار باشند و آیین‌نامه‌ها، دستورعملها و مقررات کارآمدی برای انجام حسابرسیها، ارائه خدمات حرفه‌ای، رفتار و انضباط حرفه و نظارت بر کار حرفه‌ای تدوین شود و در آن به مصالح جامعه بیش از هر چیز توجه شود.

طهوری:

آقای اسلامی به بیشتر مسائل در زمینه تشکیل جامعه حسابداران رسمی اشاره کردند و من تنها یک نکته را به گفته‌های ایشان اضافه می‌کنم و آن ضرورت پیشینی ضمانت اجرای کافی برای اجرای مقررات و ضوابطی است که کارآیی و موفقیت جامعه حسابداران به آن بستگی خواهد داشت؛ چه اگر ضوابط و مقررات مربوط همه جنبه‌های کار حرفه‌ای را هم دربر بگیرد اقامت سرپیچی از اجرای آنها امکانپذیر باشد، دستیابی به هدفهای پیشینی‌پذیر در جامعه حرفه‌ای ممکن نخواهد شد. علاوه به نظر من با در نظر داشتن وضعیت حرفه در شرایط حاضر، تداوم فعالیت جامعه حرفه‌ای در آینده به تقویت بنیانهای آموزش و تربیت حسابداران در جنبه‌های نظری و عملی نیاز دارد. البته نشریه حسابدار در شماره‌های پیشین خود به تفصیل نارساییهای نظام آموزش حسابداری در کشور را بررسی کرده است، اما من در اینجا تنها به یادآوری دوباره این مسئله بسنده می‌کنم و توجه دوستان را به ضرورت پیوند دادن آموزش نظری و عملی برای تکوین نظام حرفه در آینده جلب می‌کنم که البته حرفه ما پیش از این شیوه‌های مؤثرتری را هم در زمینه آموزش عملی دانشجویان حسابداری تجربه کرده است. یعنی الزام دانشجویان به کارآموزی در جریان تحصیل.

دهدشتی نژاد:

در زمان حاضر بازرسان قانونی بسیاری از مؤسسات اقتصادی - شرکتها - که وظیفه کنترل اجرای دقیق ضوابط و موازین قانونی را در جریان فعالیت مؤسسات یاد شده به عهده دارند، کسانی هستند که هرگز با مسائل قانونی، تجاری و مالی روبرو نبوده‌اند.

دهدشتی نژاد:

اگر تغییرات یا پیشبینی‌های لازم در زمینه الزام مؤسسات اقتصادی به استفاده از خدمات حرفه حسابرسی به عنوان بازررس قانونی در قانون تجارت ایجاد نشود، هنوز نمی‌توان گفت که دولت از حرفه حسابرسی به اندازه کافی حمایت کرده است.



بررسی اختلافهای مالی و حقوقی، بیشمار، طرح بسیاری دعاواها در مراجع قضایی، ورشکستگی و انحلال و زیاندهی بسیاری از مؤسسات اقتصادی اگر بدقت و بدرستی بررسی شود نشان خواهد داد که این مشکلات بیشتر از نبود مقررات مناسب و کافی در زمینه استفاده از خدمات افراد حرفه‌ای سرچشمه می‌گیرد.

مقررات مناسب و کافی در زمینه استفاده از خدمات افراد حرفه‌ای سرچشمه می‌گیرد. آقایان بخوبی می‌دانند که در زمان حاضر بازرسان قانونی بسیاری از مؤسسات اقتصادی - شرکتها - که وظیفه کنترل اجرای دقیق ضوابط و موازین قانونی را در جریان فعالیت مؤسسات یاد شده به عهده دارند، کسانی هستند که هرگز با مسائل قانونی، تجاری و مالی روبرو نبوده‌اند. زیرا قانون تجارت بدون آنکه ویژگیهای بازرسی قانونی را تعیین کرده باشد شرکتها را ملزم به داشتن بازرسی قانونی کرده است. در نتیجه شرکتها هر کسی را به عنوان بازرسی قانونی انتخاب می‌کنند و در عمل هم این گونه افراد هیچ کاری به عنوان بازرسی قانونی انجام نمی‌دهند که این بسیار هم طبیعی است چرا که هیچ ضابطه یا ضمانت اجرایی در این زمینه وجود ندارد. از این گذشته شرکتها هیچ الزامی به داشتن حسابرس ندارند. در نتیجه بسیاری از مؤسسات اقتصادی به کارایی مناسب دست نمی‌یابند. اشتباهات غیر عمد اما با آثار زیانباری روی می‌دهد، سوء استفاده می‌شود و... بعلاوه اگر مسائل حرفه را به صورتی همه جانبه بررسی کنیم خواهیم دید که تنها حمایت قانونی از حرفه برای حفاظت یا فعال و کارآ کردن آن کافی نیست. نقش بسیار مهمی که حرفه حسابرسی در نظام اقتصادی کشور دارد و تأثیر عملکرد آن بر نظام اجتماعی، نیازمند حمایت‌های سیاسی، همه جانبه نیرومند مانند حمایت‌های سیاسی، اجتماعی و اقتصادی است. باید یادآوری شود که دولت تاکنون تنها به کارکرد حرفه حسابرسی در زمینه اجرای قانون مالیاتها نظر داشته است، در حالی که نقش حسابداران در اجرای قانون بیمه‌های اجتماعی نیز می‌تواند به همان اندازه مهم و مؤثر باشد.

جستجوی راههایی بود که دستیابی به انسجام و وحدت را امکانپذیر کند.

رزبان:

من هم از گردانندگان نشریه حسابدار به خاطر تلاششان در برگزاری این میزگردها و نشر دانش حسابداری تشکر می‌کنم. به نظر من صرف نظر از آنچه پیش از انقلاب بر حرفه گذشته است، پس از انقلاب و تاکنون حرفه در واقع یک دوران انتقالی را سپری می‌کرده و در این دوران نیز بیش از هر چیز تحت تأثیر شرایط سیاسی و اقتصادی کشور قرار داشته است. چنانکه اگر بدقت زمینه تشکیل مؤسسه

سهیلی:

اگر چه تصویب لایحه جامعه حسابداران رسمی می‌تواند گامی مثبت در راه اعتلای حرفه و شناسایی قانونی آن باشد اما شاید هیچ چیز به اندازه انسجام و وحدت خود اعضای حرفه در تکامل حرفه مؤثر نیست.



رزبان



سهیلی

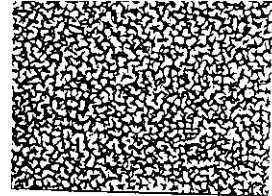
سهیلی:

من در این دور از بحث مطلب زیادی برای گفتن ندارم. جز اینکه به گمان من اگر چه تصویب لایحه جامعه حسابداران رسمی می‌تواند گامی مثبت در راه اعتلای حرفه و شناسایی قانونی آن باشد اما شاید هیچ چیز به اندازه انسجام و وحدت خود اعضای حرفه در تکامل حرفه مؤثر نیست و به نظر من اگر تجربه‌های قبلی در زمینه شکل حرفه و علت موفق نبودن آنها را بررسی کنیم با نبود انسجام اعضای حرفه به عنوان مهمترین عامل شکست تشکلهای حرفه روبرو خواهیم شد. از این نظر من فکر می‌کنم برای پیشرفت و تکامل حرفه بیش از هر چیز باید در

سهیلی:

من فکر می‌کنم برای پیشرفت و تکامل حرفه بیش از هر چیز باید در جستجوی راههایی بود که دستیابی به انسجام و وحدت را امکانپذیر کند.

حسابرسی سازمان صنایع و سازمان برنامه و مؤسسات حسابرسی وابسته به نهادهای انقلاب و در مرحله بعدی ادغام تمامی این مؤسسات و تشکیل سازمان حسابرسی را بررسی کنیم، خواهیم دید که روند تغییر و تحول حرفه در دوران یاد شده منطبق بر روند تحولات سیاسی و اقتصادی کشور بوده است. همچنانکه آشکارا می‌بینیم که طرح و تصویب لایحه جامعه حسابداران رسمی نیز با تحولات خط مشی سیاسی و اقتصادی دولت در زمانهای نزدیک رابطه مستقیم دارد و اگر نارساییهایی هم در سازمانهای پس از انقلاب وجود دارد ورق بزنید



حرفه حسابداری در ایران؛

رزبان:

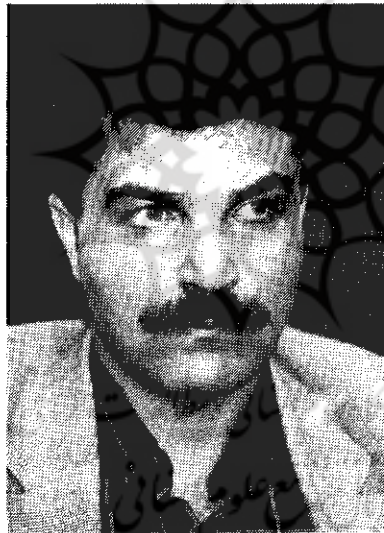
برای آنکه جامعه حسابداران رسمی ایران که طرح نخستین و تصویب آن در دستورکار دولت قرار گرفته است توانایی تنظیم امور حرفه را داشته باشد، می باید به وسیله اعضای حرفه اداره شود؛ ما به عنوان اعضای حرفه، باید بدون در نظر گرفتن وابستگیهای سازمانی و اداری یا همکاری با بخش خصوصی یا دولتی، تنها به تکامل و اعتلای حرفه حسابداری و بهبود شرایط کار دست اندرکاران آن بیندیشیم تا بار دیگر در سالهای آینده در جلسه ای مانند امروز به سرنوشت جامعه ای که در شرف تشکیل است تأسف نخوریم.

شمس احمدی:

به آسانی پیشبینی می شود که در آینده نزدیک حسابرس در دفتر کار یا حتی منزلش بنشینند و به وسیله کامپیوتر شخصی با شبکه صاحبکارش ارتباط برقرار کند.

می توان پیشبینی کرد که بدنبال تحولات اخیر در حرفه چند روز پس از پایان سال مالی شرکت صاحبکار، گزارش حسابداری مربوط آماده شود و به دست صاحبان سهام برسد.

داشته، بیشتر از کم توجهی یا بی توجهی به نیازهای حرفه سرچشمه گرفته است، زیرا چنانکه گفته شد به ملاحظات سیاسی و اقتصادی اهمیت بیشتری داده شده است. در نتیجه برای آنکه جامعه ای که طرح نخستین و تصویب آن در دستورکار دولت قرار گرفته است توانایی تنظیم امور حرفه را داشته باشد، می باید به وسیله اعضای حرفه اداره شود؛ ما به عنوان اعضای حرفه، باید بدون در نظر گرفتن وابستگیهای سازمانی و اداری یا همکاری با بخش خصوصی یا دولتی، تنها به تکامل و اعتلای حرفه حسابداری و بهبود شرایط کار دست اندرکاران آن بیندیشیم تا بار دیگر در سالهای آینده در جلسه ای مانند امروز به سرنوشت جامعه ای که در شرف تشکیل است تأسف نخوریم.



شمس احمدی

شمس احمدی:

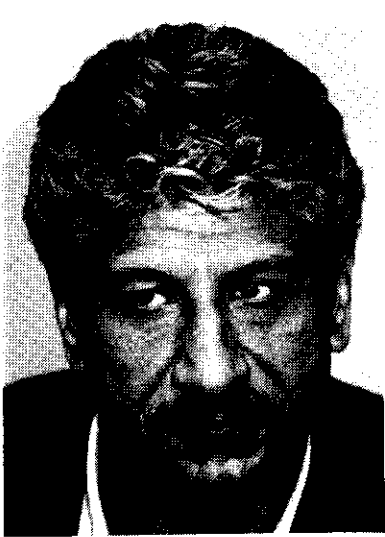
بررسی آینده حرفه حسابداری در ایران بدون در نظر گرفتن تحولات جهانی حرفه ممکن نیست.

شمس احمدی:

بررسی آینده حرفه حسابداری در ایران بدون در نظر گرفتن تحولات جهانی حرفه ممکن نیست. به آسانی پیشبینی می شود که در آینده نزدیک

داده و وضعیت مالی صاحبکار را با شرکتی همانند نیز مقایسه کرده است و اگر شرکت صاحبکار هم به احتمال زیاد موجودیهای خود را با روش «درست بهنگام» (Just In Time) نگه دارد، در نتیجه کار بست این روش، یکی از وقتگیرترین و مشکل آفرین ترین مسائل حسابداری، که همان مسئله رسیدگی به موجودی کالا است، از برنامه حسابداری حذف می شود. به این ترتیب می توان پیشبینی کرد که چند روز پس از پایان سال مالی شرکت صاحبکار، گزارش حسابداری مربوط آماده شود و به دست صاحبان سهام برسد. سرعت چشمگیر گردش عملیات از ویژگیهای بارز فعالیتهای بازرگانی در دنیای کنونی است. در نتیجه ما نمی توانیم طرف قرارداد مشارکت و سرمایه گذاری با مؤسسه ای خارجی باشیم که صورتهای مالی و گزارش حسابداری آن چند روز پس از سال مالی آماده است، حال آنکه ما در پیچ و خمهای اداری تلاش می کنیم شش ماه تمدید مهلت برای ارائه صورتهای مالی به دست آوریم. ما نمی توانیم بدون در نظر گرفتن تحولاتی مانند اینها مسائل حرفه را به طور جدی بررسی کنیم.

حسابرس در دفتر کار یا حتی منزلش بنشیند و به وسیله کامپیوتر شخصی با شبکه صاحبکارش ارتباط برقرار کند. حتی چنین حسابداری می تواند در صورت نیاز، اطلاعاتی را که باید در مورد صاحبکار مفروض از مشتریان او یا بانکهای طرف معامله اش در دست داشته باشد، به وسیله همان کامپیوتر به دست آورد. و سرانجام روش است که همین حسابرس حتماً در طی سال مورد رسیدگی، کنترلرهای داخلی صاحبکار خود را ارزیابی کرده، آزمونهای تحلیلی محتوا را از راه تجزیه و تحلیل نسبتها و مانند آن انجام



علوی

شمس احمدی:

تا زمانی که ما دیدگاههای مشترکی در زمینه هدفهای حسابرسی نداشته باشیم، پیشرفت درخور توجهی در حرفه نخواهیم داشت.

شمس احمدی:

نبود روشهای حسابرسی هماهنگ سبب شده است که نحوه رسیدگیها بیشتر به سمت سلیقه شخصی حسابرسان سوق پیدا کند.

شمس احمدی:

در زمان حاضر، در جامعه ما حتی کسانی که کار حرفه ای می کنند دیدگاه مشترکی نسبت به تعریف و کارکردهای حسابرسی ندارند.

علوی:

انحصارگرایی در کانون از مهمترین عوامل شکست آن بود.

علوی:

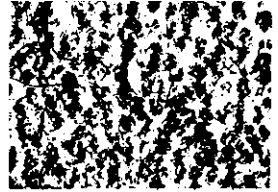
در ایران گروهی اعتقاد دارند که انجمنهای حرفه ای در کشور ما نباید دولتی باشند چون همان گونه که با تصویب یک ماده قانونی به وجود می آیند، با لغو آن ماده قانونی نیز از بین می روند و برای اثبات نظرشان به پیدایش کانون حسابداران رسمی و انحلال آن استناد می کنند. این گروه عقیده دارند که انجمنهای حرفه ای در ایران باید دارای شخصیت مستقل باشند و به دولت یا به قانون وابسته نباشند. در برابر این گروه، گروهی دیگر عقیده دارند که در جامعه های جهان سوم به طور کلی، انجمنهای حرفه ای باید از شناسایی یا پشتیبانی قانونی برخوردار باشند. در حالی که ما، چنانکه گفته شد، تجربه کانون حسابداران رسمی را پشت سر داریم که قانونی هم بود. از این نکته بگذریم که این کانون از نظر قانون تنها برای انجام رسیدگیهای مالیاتی شناسایی شده بود، اما ورق بزیند

مورد رسیدگی وجود داشته، اما حسابرس حسابهای چنین مؤسسه ای را به همان میزان حسابهای مؤسسه ای فاقد کنترلهای داخلی کافی و کارآ رسیدگی کرده است. هنوز هم در حسابرسیهای بسیاری از حسابرسان از روشهای قدیمی مانند سندرسی استفاده می شود. در حالی که تکنیکهای جدید امکانات بسیار سودمندی را برای حسابرسی مؤسسات، از جهت دستیابی به نتایج بهتر اقتصادی بودن و سهولت کار حسابرسی فراهم آورده است؛ از آن جمله است تکنیکهایی مانند شناخت اهمیت و میزان ریسک در حدود رسیدگیها، آزمون تجربه و تحلیل محتوا و ارزیابی کنترلهای داخلی یا استفاده از تکنیکهای آماری.

علوی:

باید علل و عوامل ناکامی کانون و همچنین انجمن محاسبین قسم خورده و یا حتی عواملی که راه موفقیتهای پیشبینی شده انجمن حسابداران خبره ایران را سد کرده است بررسی شود.

پیشرفته فرم گزارش حسابرسی را تغییر داده اند؛ در بند مقدمه فرمهای جدید، مسئولیت مدیران و حسابرسان توضیح داده می شود. در بند حدود رسیدگی یادآوری می شود که حسابرسی به معنای حصول اطمینان معقول از عدم ارائه صورتهای مالی غیرواقعی در موارد با اهمیت است؛ یعنی به این ترتیب اعلام می شود که حسابرسی کشف سوء استفاده نیست، کشف تخلفات مدیران نیست. در نتیجه جامعه حسابداران رسمی باید بگوید که حسابرسی چیست. در زمان حاضر، در جامعه ما حتی کسانی که کار حرفه ای می کنند دیدگاه مشترکی نسبت به تعریف و کارکردهای حسابرسی ندارند. در این باره می توان از نمونه های مستندی یاد کرد که حسابرس در گزارش خود به مسائلی اشاره کرده است که نه اهمیت دارد و نه به حسابرسی مربوط است. به بیان دیگر تا زمانی که ما دیدگاههای مشترکی در زمینه هدفهای حسابرسی نداشته باشیم، پیشرفت درخور توجهی در حرفه نخواهیم داشت. تنها در صورت توافق بر سر هدفهای حسابرسی می توانیم روشهای حسابرسی هماهنگ داشته باشیم. نبود روشهای حسابرسی هماهنگ سبب شده است که نحوه رسیدگیها بیشتر به سمت سلیقه شخصی حسابرسان سوق پیدا کند. باز می توان به نمونه هایی اشاره کرد که ارزیابی حسابرس از کفایت کنترلهای داخلی، نشان داده است که کنترلهای داخلی کافی و مؤثر در مؤسسه



حرفه حسابداری در ایران؛

علوی:

سازمان حسابرسی هم باز، بویژه تا نزدیک به دوسال پیش، بسیاری از مؤسسات و افراد حرفه‌ای را که سالها در این حرفه کار کرده بودند و از همه جنبه‌ها صلاحیت کافی داشتند نادیده گرفت.



آیا واقعاً افراد این حرفه توانایی تدوین استانداردهای ملی حسابداری را که با اوضاع و احوال اقتصادی، اجتماعی و سیاسی کشور هماهنگ باشد از هماهنگی کافی با استانداردهای بین‌المللی نیز برخوردار باشد ندارند؟



اگر امروز می‌پنید که انجمن حسابداران خبره ایران لنگ‌لنگان قدمهایی برمی‌دارد و فعالیتهای آن به‌طور نسبی ادامه دارد، نتیجه تلاش اینارگرانه تعداد محدودی از اعضای آن است که تمام بار انجمن را به‌دوش می‌کشند.

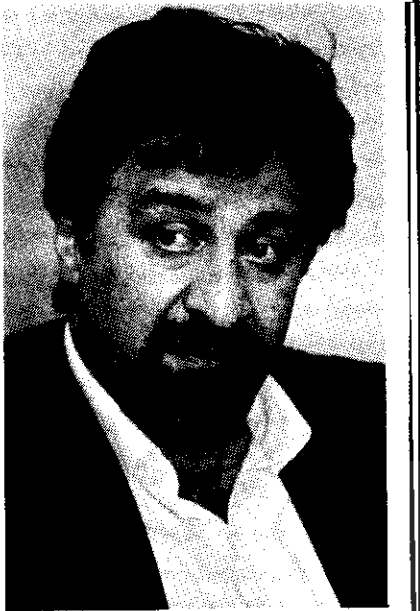
علوی:

ما در ایران به‌رغم ۴۰ سال پیشینه حرفه‌ای (حسابداری و حسابرسی) هنوز استانداردهای حسابداری و حسابرسی نداریم.

صلاحیت تشکیل می‌شد که در ۱۰-۱۲ مؤسسه فعالیت می‌کردند. خوب این وضع باعث شد که پس از انقلاب کسانی که در همین مؤسسه‌ها کار می‌کردند و دانش و تجربه کافی هم داشتند در برابر کانون ایستادند و به‌نظر من در این برخورد خود ذبح هم بودند. چرا که ورود به کانون کار بسیار مشکلی بود و در بیشتر موارد به‌برخی وابستگیها نیاز داشت. البته در برابر افراد یاد شده که صلاحیت کافی داشتند در سالهای ۵۶، ۵۷ و ۵۸ کسانی به‌عضویت کانون حسابداران رسمی پذیرفته شدند که به‌نظر من از حداقل صلاحیت علمی برخوردار بودند. به‌هر حال انحصارگرایی در کانون از مهمترین عوامل شکست آن بود. سازمان حسابرسی هم باز، بویژه تا نزدیک به دوسال پیش، بسیاری از مؤسسات و افراد حرفه‌ای را که سالها در این حرفه کار کرده بودند و از همه جنبه‌ها صلاحیت کافی داشتند نادیده گرفت. و ارائه خدمات حسابرسی و بازرسی قانونی بیشتر مؤسسات اقتصادی کشور در قلمرو فعالیتهای سازمان یاد شده قرار گرفت، در حالی که برای انجام دادن چنین حجمی از کار، از نظر امکانات و نیروی انسانی متخصص با محدودیت جدی روبرو بود. در نتیجه این شکل از تمرکز تمام فعالیتهای

صرف‌نظر از محدوده فعالیتش به‌هر حال انجمنی حرفه‌ای بود. و به‌موجب قانون و با پشتیبانی قانونی تشکیل شده بود. با این حال چرا کارش به انحلال کشد، چه کار باید کرد که چند سال بعد جامعه حسابداران رسمی که در زمان حاضر مراحل تشکیل خود را می‌گذراند به‌سرنوشت کانون سابق گرفتار نشود؟ باید علل و عوامل ناکامی کانون و همچنین انجمن محاسبین قسم خورده و یا حتی عواملی که راه موفقیت‌های پیشینی شده انجمن حسابداران خبره ایران را سد کرده است بررسی شود. و از تجربه‌های هر یک برای انسجام و استحکام جامعه در شرف تشکیل حسابداران استفاده شود از جمله دلایل مشخص انحلال کانون حسابداران رسمی، انحصارگرایی گردانندگان آن بود. نتیجه آنکه از زمان تشکیل تا زمان انحلال فقط نزدیک به صد نفر عضو پیدا کرد. آیا افراد واجد صلاحیت یا متخصصان حرفه در آن زمان تنها یکصد نفر بودند؟ یا فقط همان یکصد نفر صلاحیت انجام کار حرفه‌ای داشتند؟ در این مورد من فکرمی‌کنم نزدیک به ۳۰-۴۰ نفر از آنان صلاحیت کار حرفه‌ای نداشتند و یا شغلی داشتند که نمی‌توانستند به‌کار حرفه‌ای بپردازند. یعنی کانون تنها از حدود ۵۰ نفر عضو با

امتحان ورودی برگزار نشد تا سررشته از دست گروهی که بیشتر کارها را قبضه کرده بودند، خارج نشود. مسئله بعدی این است که ما در ایران به‌رغم ۴۰ سال پیشینه حرفه‌ای (حسابداری و حسابرسی) هنوز استانداردهای حسابداری و حسابرسی نداریم، چرا؟ آیا این خلأ عمدی است یا تصادفی، خودمان نخواستیم یا نخواستند. یا اصلاً آیا پذیرفته‌ایم که توان چنین کارهایی را نداریم؟ آیا واقعاً افراد این حرفه توانایی تدوین استانداردهای ملی حسابداری را که با اوضاع و احوال اقتصادی، اجتماعی و سیاسی کشور هماهنگ باشد و از هماهنگی کافی با استانداردهای بین‌المللی نیز برخوردار باشد ندارند؟ به‌نظر من اعضای حرفه در ایران این توانایی را دارند. روشن است که مهمترین علت این



هشی

در حالی که ایالات متحد آمریکا از این نظر، به یکباره در وضعیت برتری از انگلستان قرار می‌گیرد؛ برجسته‌ترین دلیل این جهش این است که انجمنهای حرفه‌ای در آمریکا محدودیتهای موجود در انجمنهای حرفه‌ای انگلستان را نداشتند. برای تأیید این نظر کافی است که تعداد اعضای انجمن حسابداران خیره آمریکا در ایالتی مانند نیویورک یا کالیفرنیا را با تعداد اعضای انجمن حسابداران خیره تمامی انگلستان مقایسه کنیم. خواهیم دید که تعداد اعضای انجمنهای نیویورک یا کالیفرنیا از تعداد اعضای انگلستان بیشتر است. یکی از دلایل شکست کانون حسابداران رسمی ایران هم تعداد اندک اعضای آن بود که البته دلایلی داشت و از واقعیهایی سرچشمه می‌گرفت که حسابداران به نسبت جوان کشور از آن واقعیتها فاصله دارند. اما به هر حال اگر تمام اعضای صلاحیتدار حرفه می‌توانستند در کانون عضو باشند، به قاعده فعالیت‌های کانون با توقف روبرو نمی‌شد. چنانکه جامعه مهندسان ایران منحل نشد. یکی از دلایلی که همین انجمن حسابداران خیره ایران توانست به فعالیت‌های خود ادامه دهد، این بود

ورق بزیند

هشی:

اگر تمام اعضای صلاحیتدار حرفه می‌توانستند در کانون عضو باشند، به قاعده فعالیت‌های کانون با توقف روبرو نمی‌شد. چنانکه جامعه مهندسان ایران منحل نشد.



یکی از دلایلی که همین انجمن حسابداران خیره ایران توانست به فعالیت‌های خود ادامه دهد، این بود که با توجه به تغییرات مقررات و اساننامه آن در سال ۱۳۵۷ امکان عضویت گروه‌های به نسبت وسیعتری از حسابداران را در انجمن فراهم آورده است.



در همین سالهای نزدیک که مذاکراتی بین ایران و بانک جهانی در جریان بود، کارشناسان بانک جهانی می‌گفتند که موسسه‌های و امگیرنده یا مشارکتها باید به وسیله مؤسسات حسابرسی بین المللی حسابرسی بشود. که البته بعدها با آگاهی از وجود تعداد زیاد حسابداران ذیصلاح در ایران نظر خود را تعدیل کردند.

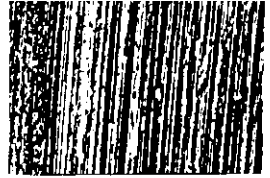
کارآمدی برخوردار نیستیم. اگر امروز می‌بینید که انجمن حسابداران خیره ایران لنگ لنگان قدمهایی برمی‌دارد و فعالیت‌های آن به‌طور نسبی ادامه دارد، نتیجه تلاش اینترگرانه تعداد محدودی از اعضای آن است که تمام بار انجمن را بدوش می‌کشند.

هشی:

با وجود نگرانیهایی که در مورد تکرار تجربه‌های ناموفق تشکلهای گذشته، در جامعه در شرف تشکیل حسابداران رسمی ایران وجود دارد، به هر حال تصویب لایحه تشکیل این جامعه را باید به فال نیک گرفت و چنانکه گفته شد با بررسی دلایل شکست تشکلهای پیشین، پیشنهادهایی برای آیین نامه اجرایی و مقررات مربوط به لایحه نامبرده ارائه داد و نه تنها از تجربه تشکلهای پیشین در ایران، بلکه از تجربه دیگر کشورها نیز کمک گرفت.

همگان می‌دانند که حرفه حسابداری در انگلستان نسبت به سایر کشورها پیشرفته‌تر بوده است.

نارسایی نبود یک انجمن حرفه‌ای منسجم بوده است. روزی کسی به من گفت که شما در بند مقدمه گزارش‌های حسابرسی می‌نویسید: «... طبق استانداردهای...» به کدام استاندارد نظر دارید؟ گفتم ما هیچ استاندارد خاصی در ایران نداریم و خوشبختانه تاکنون نیز با موردی که به دلیل تخلف و عدول حسابرس از انجام وظایفش به دادگاه ارجاع شده باشد، روبرو نشده‌ایم که بخواهیم مسئله رعایت استانداردها به وسیله حسابرس را بررسی کنیم. هرکس با هر اندازه از دانش و تجربه، کار حرفه‌ای می‌کند و با هیچ مشکلی روبرو نمی‌شود. باید توجه داشت که اگر بخواهیم از این پس نظام حرفه‌ما اصولی باشد، باید ضوابط اصولی برای تشخیص صلاحیت اعضا داشته باشیم، باید نظارت کافی و درست بر انجام کار و خدمات حرفه‌ای اعمال کنیم و گرنه باز چند سال دیگر در همین مرحله قرار خواهیم داشت که هم اکنون هستیم. و باز هم خواهیم دید که از انجمن حرفه‌ای مؤثر و



حرفه حسابداری در ایران؛

که با توجه به تغییرات مقررات و اساسنامه آن در سال ۱۳۵۷ امکان عضویت گروههای به نسبت وسیعتری از حسابداران را در انجمن فراهم آورده است. همچنین ما برای معرفی خودمان به مؤسسات و کارشناسان اقتصادی یا معرفی به مجامع بین المللی تاکنون کوشش درخور توجهی نکرده ایم. فیلیپین جامعه حسابداران دارد، اندونزی، گابن، شیلی، ونزوئلا و... که از نظریشرفتهای علمی و تعداد افراد متخصص از ما عقب افتاده ترند، دارای انجمنهای حرفه ای هستند و انجمنهای این کشورها به دنیا هم معرفی شده است. در حالی که ما هیچ کوششی در این زمینه نکرده ایم. در همین سالهای نزدیک که مذاکراتی بین ایران و بانک جهانی در جریان بود، کارشناسان بانک جهانی می گفتند که مؤسسه های وامگیرنده یا مشارکتها باید به وسیله مؤسسات حسابداری بین المللی حسابداری شود. که البته بعدها با آگاهی از وجود تعداد زیاد حسابداران ذصلاح در ایران نظر خود را تعدیل کردند. مسئله دیگری که باید در آیین نامه اجرایی لایحه تشکیل جامعه حسابداران در قسمت مربوط به ضوابط تشکیل مؤسسات حسابداری به آن توجه شود، این است که مؤسسات حسابداری در ایران به طور معمول با مشارکت دو، تا دست بالا چهار شریک تشکیل و اداره می شود که مشارکتهای دوفزری بیشتر معمول است. در نتیجه به محض اینکه یکی از آنها از حرفه کنار می رود یا به شغل یا مؤسسه دیگری منتقل می شود، مؤسسه قبلی تعطیل می شود. چنانکه پس از انقلاب هر مؤسسه ای که دوفزری از شرکای آن کنار رفتند برهم خورد. در حالی که در بسیاری از کشورها وضع چنین نیست. در فرانسه می توان از یک مؤسسه حسابداری نام برد که ۷۵ نفر شریک دارد. وقتی ده نفر از شرکای این مؤسسه از آن جدا شدند تا یک مؤسسه جدیدی تشکیل دهند، هنوز ۶۵ شریک در مؤسسه باقی مانده بود. لذا ضروری است که در آینده یکی از عوامل مؤثر در تعیین صلاحیت مؤسسات حسابداری داشتن تعداد کافی شریک باشد.

از این گذشته، این حرفه باید به کارکردهای اصولی خودش دست پیدا کند. در زمان حاضر در بیشتر کشورها هیچ مرجعی حاضر نیست صورتهای مالی حسابداری نشده را به عنوان مبنای بررسی

هشی:

در کشور ما، حتی کسانی که می خواهند در بازار بورس سهم بخرند، به چیزی که اصلاً توجه نمی کنند صورتهای مالی حسابداری شده است. اما به شایعاتی که می گویند سهم فلان شرکت خوب است به صورت جدی توجه نشان می دهند.

نقش دیگر انجمنهای حرفه ای در دنیا ارائه پیشنهاد یا نظر در زمینه های مختلف مربوط به حرفه و تنظیم قوانین و مقررات مالی و بازرگانی به دولتها و مجلسهای قانونگذاری است که چنین سنتی در ایران هنوز رایج نیست.

وضعیت مالی و نتایج عملکرد مؤسسات مورد توجه قرار دهد؛ نه سهامداران، نه وام دهندگان و نه وزارت دارایی و... البته مؤسساتهای حسابداری هم در چارچوب مقررات و ضوابط مشخص و از پیش تعیین شده فعالیت می کنند و مراجع صلاحیتدار هم بر نحوه کار آنها به نظارت می بردارند. در سال گذشته در امریکا و انگلستان سهامداران شرکتی که زیان چشمگیری به بار آورده بود، علیه مؤسسه ای که آن شرکت را حسابداری کرده بود شکایت کردند و خواستار جبران خسارت وارد شدند در حالی که در کشور ما، حتی کسانی که می خواهند در بازار بورس سهم بخرند، به چیزی که اصلاً توجه نمی کنند صورتهای مالی حسابداری شده است. آقا به شایعاتی که می گویند سهم فلان شرکت خوب است به صورت جدی توجه نشان می دهند. حال آن که در مواردی، اگر صورتهای مالی چنین شرکتهایی بررسی شود، آشکار می شود که شرکت وضعیت مالی بسیار نامطلوبی دارد. بعلاوه حیطه بررسیهای حسابداران در ایران باید بسیار وسیعتر از حدی باشد که در زمان حاضر مورد توجه قرار دارد، که از آن جمله باید از بررسیهای مربوط به اجرای درست قوانین بیمه یاد کرد. مسئله دیگر این که ما باید برای حرفه

حسابداری در ایران یا حرفه ملی خودمان شخصیت خاص قائل باشیم. در زمان حاضر به طور مثال در فرانسه سوتیس و... هیچ مؤسسه حسابداری خارجی مجاز به فعالیت نیست مگر آنکه به نام افراد حرفه ای فرانسوی فعالیت کند.

در حالی که هر موقع در ایران امکان فعالیت مؤسساتهای خارجی ایجاد شده، دهها مؤسسه حسابداری خارجی به ایران آمده و شعبه های خود را به ثبت رسانده اند و حسابداران صلاحیتدار بسیاری هم به خدمت خود گرفته اند. بعلاوه در کشورهایی هم که فعالیت مؤسساتهای حسابداری خارجی مجاز است، این مؤسساتها موظفند در چارچوب ضوابط انجمنهای حرفه ای کشور میزبان فعالیت کنند. نقش دیگر انجمنهای حرفه ای در دنیا ارائه پیشنهاد یا نظر در زمینه های مختلف مربوط به حرفه و تنظیم قوانین و مقررات مالی و بازرگانی به دولتها و مجلسهای قانونگذاری است. که چنین سنتی در ایران هنوز رایج نیست. به عنوان مثال در بهمن ۶۹ مسئله ارزشناور به وسیله بانک مرکزی مطرح شد، در نتیجه در زمان حاضر، حسابدارها، ممیزهای دارایی، حسابداران همه و همه درگیر این مسئله هستند که در زمینه داراییها و بدهیها، هزینه و درآمد در حسابها چکار کنند. مسئله آموزش، ضرورت تقویت نظام آموزش حسابداری، بررسی زمان کار عملی دانشجویان یا فارغ التحصیلان حسابداری و اینکه آیا دانشجویان در دوران تحصیل می توانند کار عملی بکنند یا تنها پس از فراغت از تحصیل مجاز به کار خواهند بود، از دیگر مسائلی است که باید باز هم انجمنهای حرفه ای در مورد آن اقداماتی انجام دهند به هر حال تمام مسائلی که به آنها اشاره شد، به نظر من باید در تنظیم آیین نامه و ضوابط اجرای لایحه یاد شده به صورت جدی مورد توجه قرار گیرد.

پورمعماز:

بیگمان دیدگاههایی که در این جلسه ارائه می شود، در برگیرنده برداشتهای، قضاوتها و پیشنهادها، شرکت کنندگان در جلسه است و به هر حال تنظیم و تدوین پیشنهادها، فراگیری که شامل دیدگاههای گروههای وسیعتر افراد حرفه باشد، مستلزم نظرخواهی از تعداد بیشتری از افراد حرفه است و این مهم از عهده انجمن حسابداران یا

پورمعمار:

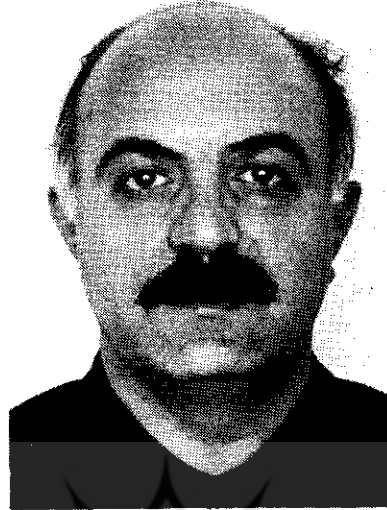
داشتن استانداردهای مناسب و کارآیا قوانین و مقررات کافی مستلزم ثابت بودن شرایط اقتصادی است که در سالهای نزدیک از چنین شرایطی نیز برخوردار نبوده ایم.

قوانین مختلف موجود هم با یکدیگر هماهنگی ندارند یا در برخی زمینه ها یکدیگر را نقض می کنند.

همبستگی و ارتباط حسابداران با یکدیگر بسیار ضعیف است. به ندرت گردهمایی یا سمیناری در زمینه حرفه برگزار می شود و هیچ امکانی برای تبادل نظر حسابداران با یکدیگر وجود ندارد.

نشریه حسابدار تنها وسیله ای است که ارتباط حسابداران را با یکدیگر برقرار می کند.

فرض کنیم دانشجو در دانشگاه آموزش خیلی خوبی گرفت. کارآموزی هم کرد و به طور نسبی تجربه هم به دست آورد، آیا بعدها با وضع کنونی حق الزحمه ها ممکن است که انگیزه کافی برای ادامه کار در حرفه داشته باشد؟



پورمعمار

فعالیتهاست. به عنوان مشکلی دیگر همه می دانیم، بیشتر مؤسسه های اقتصادی ما، در انتخاب بازرس اصلاً توجهی به اینکه وظایف بازرس چیست و باید دارای چه صلاحیتهایی باشد، نمی کنند. چه بسیارند سهامداران شرکتها که به دلیل این بی توجهی خسارت های چشمگیری متحمل شده اند؛ اما به صورت کلی هنوز بیشتر سرمایه گذاران، بویژه در بخش خصوصی که مشمول بعضی از مقررات نیستند کمترین توجهی به نقش بازرس قانونی و صلاحیتهایی که باید برای انجام این کار دارا باشد نشان نمی دهند. در چنین شرایطی چگونه می توان از استقلال حسابرس حفاظت کرد. مگر اینکه چنان مقررات و ضوابطی در زمینه فعالیت های حسابرس پیشینی شود که نادیده گرفتن آنها پیامدهای قانونی با اهمیتی داشته باشد. و از طرف دیگر مؤسسات اقتصادی هم ناگزیر باشند که صورتهای مالی حسابرسی شده به سهامداران و دیگر استفاده کنندگان ارائه کنند. وگرنه این امکان بالقوه وجود دارد که اگر صاحبکاری با مفاد گزارش حسابرسی موافق نبود، دیگر کار حسابرسی موسسه را به همان حسابرس ندهد و به این دلیل خدای ناکرده حسابرس ناگزیر شود که تن به قبول نظر صاحبکار بدهد و از اصول و ضوابط حرفه عدول کند. مسئله بعدی اینکه به رغم کوششهای چندسال گذشته سازمان حسابرسی در زمینه تدوین استانداردهای ملی حسابداری و حسابرسی به مراحل چنین استانداردهایی نداریم، قوانین حقوقی و تجاری مناسبی نداریم. ضمن اینکه داشتن استانداردهای مناسب و کارآیا قوانین و مقررات کافی مستلزم ثابت بودن شرایط اقتصادی است که در سالهای نزدیک از چنین شرایطی نیز برخوردار نبوده ایم. چنانکه در این یکی-دوساله شاهد بودیم که استراتژیهای اقتصادی کشور، نسبت به سالهای نخستین انقلاب و سالهای پس از آن که البته درگیر جنگ تحمیلی بودیم، دستخوش تغییرات اساسی شد. خوب، طبیعی است که در چنین شرایطی دستیابی به قوانین به نسبت منسجم ممکن نیست. حال بگذریم از اینکه قوانین مختلف موجود هم با یکدیگر هماهنگی ندارند یا در برخی زمینه ها یکدیگر را نقض می کنند. بعلاوه همبستگی و ارتباط

نشریه حسابدار ساخته است. اما من سعی می کنم که نظر خود را در چارچوب طبقه بندی شده ای ارائه کنم و چون شرح و بسط هر یک زمان زیادی می خواهد، به ارائه فهرستی از عوامل مؤثر در فعالیتهای حرفه و پیشرفت آنها و دست بالا توضیحی بسیار کوتاه درباره هر یک اکتفا می کنم. به نظر من نخستین چیزی که در این باره توجه بررسی کننده را به خود جلب می کند مسائل فرهنگی یا مسائل روانشناسی اجتماعی است. ما همه در مشاغل حسابداری یا حسابرس یا مانند آن کار می کنیم، اما آیا بدرستی می دانیم که نظر مردم در این باره چیست؟ آیا خود ما تمایلی به اینکه کسی در زندگیمان یا در جنبه هایی از آن بررسی و کنکاش کند داریم، و در صورت ضروری بودن انجام چنین بررسی، آیا اصولاً احساس خوبی نسبت به شخص بررسی کننده خواهیم داشت یا نه، بگذریم از اینکه در جاهایی از قانون، از حسابرس به عنوان مفتش نام برده شده و کار را مشکلتر کرده است.

مسئله فرهنگی دیگری که در حوزه کار حسابرسی وجود دارد، توجه به نسبت اندکی است که ما، برخلاف مردمان کشورهای پیشرفته، به نظم و انضباط نشان می دهیم. نبود این ویژگی در حرفه ما، موجب بی توجهی به روشهای دقیق انجام کار و

ورق بزیند



حرفه حسابداری در ایران؛

پورمعماز:

بیشتر سرمایه گذاران، بویژه در بخش خصوصی که مشمول بعضی از مقررات نیستند کمترین توجهی به نقش بازرسی قانونی و صلاحیتهایی که باید برای انجام این کار دارا باشد نشان نمی دهند.



اگر نظام حق الزحمه به همین گونه باشد، نمی توان امیدوار بود که ما بتوانیم در آینده به اندازه کافی حسابرس متخصص داشته باشیم؛ و به این ترتیب به آسانی تمام سرمایه گذارهایی که در راه آموزش و کسب تجربه دانشجویان و کارآموزان می شود از بین می رود.

خوشبینانه ترین برآورد، نزدیک به ۶/۰۰۰ هزار حسابرس داریم. در صورتی که می دانیم بیشتر تاجرها و مغازه دارها دفتر قانونی نگهداری نمی کنند. پس در صورت وضع مقررات الزام حسابرسی صورتهای مالی، با کمیود چشمگیر افراد حرفه ای متخصص روبرو خواهیم بود و البته پیشبینی کافی هم برای رفع این کمیود نداریم. توجه داشته باشیم که برآوردهای یاد شده تنها در مورد حسابرس متخصص برای حسابرسیهای عملیاتی بود و نه در زمینه حسابرسی مدیریت که امروز به توسعه این رشته حسابرسی نیاز بیشتری احساس می شود و در همه جای دنیا هم به آن بیشتر اهمیت می دهند. بعلاوه اطلاعاتی که مبنای برآوردهای بالا هستند مربوط به زمان حاضر است در حالی که تغییر و تحول ساختار سنی جمعیت حکم می کند که در چند سال آینده یک میلیون شغل برای یک میلیون نفر که به طور طبیعی در اثر تحولات ساختار سنی جمعیت آماده کار می شوند، ایجاد شود که معنی آن این است که در این مدت باید دست کم هزار کارخانه با استعداد هزار نفر شاغل تأسیس شود. خوب، این تعداد کارخانه هم به حسابرس نیاز دارد و...، متأسفانه با توجه به مشکلات پیشگفته، نظام تعیین حق الزحمه خدمات حسابرسی هم با توجه به دشواریهای کار، سطح تخصصی مورد نیاز و مانند اینها، آقدر نارساست که انگیزه ورود به این حرفه را نزد قارغ التحصیلان آن کاهش داده است و همین

حسابداران با یکدیگر بسیار ضعیف است. به ندرت گردهمایی یا سمیناری در زمینه حرفه برگزار می شود و هیچ امکانی برای تبادل نظر حسابداران با یکدیگر وجود ندارد. و شاید نشریه حسابدار تنها وسیله ای است که ارتباط حسابداران را با یکدیگر برقرار می کند. فعالیتهای پژوهشی و تحقیقی درخور توجهی در حرفه انجام نمی شود. اما آقایان و همچنین خود من مطرح کردیم که باید مقرراتی وضع شود که به موجب آن تنها صورتهای مالی حسابرسی شده مبنای تصمیمگیری و قضاوت استفاده کنندگان خارج از سازمان و سهامداران باشد. که البته مسئله درستی هم هست و همگی هم اعتقاد داریم صورتهای مالی یاد شده باید به وسیله حسابرسان ذیصلاح رسیدگی شود. اما فرض کنیم که چنین مقرراتی هم وضع شد. آیا ما به تعداد کافی حسابرس با صلاحیت داریم که همه مؤسسات مشمول مقررات پیشنهاد شده در بالا را حسابرسی کنند؟ توجه داشته باشیم که براساس برآوردهای انجام شده کشور ما تنها برای حسابرسی شرکتهای وابسته و زیر پوشش دولت، به حدود ۱۵/۰۰۰ نفر حسابرس نیاز دارد. در حالی که چند روز پیش اداره ثبت شرکتهای اعلام کرد تا آنجا که به یاد می آورم برای سال ۱۳۷۱ نزدیک به یکصد و چهل و سه هزار فقره دفتر کل و روزنامه پلمب کرده است که اگر این تعداد را بر ۲ تقسیم کنیم، نزدیک به هفتاد و یک هزار و پانصد شرکت خواهد بود. در حالی که ما دست بالا در

مسئله سبب شده است که بسیاری از اعضای حرفه به مشاغل اجرایی یا کارهای تجاری روی آورند. از سمتهای دیگر هم مشکلات زیادی داریم. در زمان حاضر بسیاری از شرکتهای خصوصی، بویژه آن تعداد که سهامشان در بورس معامله نمی شود، بنابر نارساییهای قوانین مالی و مالیاتی، و نرخهای بالای مالیات بر درآمد، نارساییهای سیستمهای تشخیص و وصول مالیات و ضعف دستگاههای اجرایی به سمت کتمان درآمد سوق داده می شوند و طبیعی است که این گونه شرکتهای تمایلی به داشتن حسابرس نداشته باشند. حالا در چنین وضعی اگر حسابرس هم بازار مناسب نداشته باشد، خواه ناخواه به رغم موازین و ضوابط حرفه ای، به طرف کمک به صاحبکار برای کتمان درآمد کشیده می شود و در نتیجه درآمد دولت کاهش می یابد و جامعه متضرر می شود. اما حسابرسی شرکتهای دولتی هم مسائل و مشکلات بسیار زیاد و مربوط به خود را دارد. در مورد شرکتهای دولتی که به موجب قانون تشکیل شده اند، می توان گفت که بسیاری از آنها سالهاست حسابرسی نشده اند؛ در این زمینه حتی می توان به مورد شرکتهایی اشاره کرد که عملکرد سالهای قبل از انقلابشان نیز هنوز حسابرسی نشده است. مجامع این گونه شرکتهای بیشتر تشریفاتی است و برای رفع تکلیف برگزار می شود و در واقع در این شرکتهای شکل بر محتوا رجحان دارد. بیشتر این شرکتهای سیستم حسابداری مناسبی ندارند و به عمد یا به سهو تمایلی به داشتن سیستمهای حسابداری مناسب نشان نمی دهند. در چنین مواردی اگر حسابرس هم رسیدگی را انجام بدهد و برصدها مورد مهم هم در گزارشش تأکید کند، به طور معمول نتیجه ای نخواهد داشت و سرانجام بدون توجه به نکات مطرح شده به وسیله حسابرس، حسابها تصویب خواهد شد و تنها آثار روانی بی نتیجه بودن حسابرسیهاست که در این گونه موارد سبب می شود که حسابرسان نسبت به کار خود و نتایج آن بی تفاوت شوند. البته جامعه حسابرسان تنها منحصر به اعضای بخش خصوصی یا سازمان حسابرسی نیست، حسابرسان و کارشناسان دیوان محاسبات، ممیزان وزارت دارایی یا حسابرسان داخلی و حسابرسان تأمین اجتماعی نیز در همین زمره محسوب می شوند، صرف نظر از اینکه



آخرین مسئله ای که ما بلام بر آن تاکید کنیم این است که کارکرد لایحه تشکیل جامعه حسابداران رسمی بنا بر قاعده باید تعیین چارچوبی کلی برای تنظیم رابطه حرفه و دولت، استفاده کنندگان، مدیران مؤسسات و جامعه باشد، از این نظر وظیفه یا نقش آن رسیدگی به تمام جزئیات حرفه نیست؛ در نتیجه اگر قرار است پیشنهادی در مورد تنظیم آیین نامه اجرایی مربوط به لایحه یاد شده ارائه شود، بیشترین تاکید باید بر صلاحیت اعضای هیئت مؤسس باشد به گونه ای که اعضای آن کسانی باشند با پیشینه تحصیلی و تجربی برجسته، آشنایی عمیق بر مسائل حرفه و پایبند به رعایت ضوابط و اخلاق حرفه ای. بیگمان حرفه حسابرسی برای پیشرفت و تکامل خود راه دشوار و پیچیده ای را پیش رو دارد، اما به نظر می رسد قرار نیست که همه این دشواریها و ناهمواریها را لایحه تشکیل جامعه حسابداران رسمی از میان بردارد.

اسلامی:

مایه خوشوقتی است که همکاران به بیشتر مسائل و مشکلات آگاهی دارند و به نظر می رسد، پیشنهادهایی هم که برای حل مشکلات دارند بسیار به هم نزدیک است. به نظر من شاید بتوان گفت که در واقع بیشتر راه حل های عملی برای حل مشکلات،

بقیه در صفحه ۹۰

مانند حسابداری و حسابرسی، با توجه به تأثیر چشمگیری که بر تصمیم گیری های اقتصادی و با مال اجتماعی دارد، بدون در نظر گرفتن کارکردهای چند جنبه ای آن، بررسی کاملی نخواهد بود. اما در مورد کارکرد یا عملکرد سازمان حسابرسی باید در نظر داشت که سازمان نامبرده به طور طبیعی و بنا بر ضرورت های زمان تشکیل به وجود آمده و عملکردهای بسیار گسترده، چشمگیر و توجیه پذیری هم داشته و به نظر من، بی شائبه کمترین تردید، نقطه عطفی در تاریخ رشد و توسعه حرفه حسابرسی در ایران بوده است. و البته در همین حال نزدیکی نیست که مؤسسات حسابرسی مستقل که در واقع بنیانگذاران حرفه حسابرسی در ایران بوده اند نیز نقش تعیین کننده ای در تکوین حرفه حسابرسی داشته اند، چنانکه تا کنون نیز فعالیت آنها تداوم داشته و به عنوان نهادهایی مؤثر در اقتصاد کشور نقش ایفا کرده اند و تمامی بحرانهای چند سال گذشته را نیز پشت سر گذاشته اند و جامعه اقتصادی ما پس از سالهایی که فعالیت این مؤسسات با کاهش روبرو بود، اکنون به دیده قبول و ضرورت به آنها نگاه می کند. باز در مورد سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی مستقل، باید به خاطر داشت که یکی از جدیترین تنظیم کنندگان و پشتیبانان و پیشنهاد دهندگان لایحه تشکیل جامعه حسابداران رسمی کشور، خود سازمان حسابرسی است. اما

دانش یا تخصصهای آنها در چه سطح باشد. باز هم در پایان این بخش از صحبتیم بر مسائل مالی و درآمد حسابرسان تاکید می کنم. یک حسابرس باید کسی باشد که تحصیلات کافی در رشته تخصصی خود داشته باشد، در قلمرو قوانین مالیاتی، مالی، تجاری، پولی و بانکی، قانون محاسبات، تأمین اجتماعی و... آشنایی کافی داشته باشد. با کامپیوتر آشنا باشد، بر یک زبان خارجی مسلط باشد، از نظر ظاهری فرد آراسته ای باشد، ویژگیهای اخلاقی کاملاً پذیرفتنی داشته باشد، بردبار باشد، سرعت انتقال کافی داشته باشد، سختکوش باشد، در هر سال مدتهایی به نسبت طولانی دوری از خانواده به دلیل مأموریت های شغلی را بپذیرد، ساعات زیاد کار در روز را تحمل کند و از نظر درآمد هم قانع باشد و طبیعی است که مجموعه این شرایط شغلی سبب می شود که بسیاری از حسابرسان با خستگیها و افسردگیهای روانی و بیماریهای جسمی مانند بیماریهای قلبی و گوارشی و مانند آن روبرو شوند.

شلیله:

با تشکر از حوصله و حساسیتی که آقایان در بررسی مسئله به خرج می دهند، به نظر می رسد که تا اینجای جلسه، به کارکردهای اقتصادی و اجتماعی حرفه نپرداختیم و بررسی شالوده ای علمی- کاربردی



حسابرسی سیستمهای کامپیوتری



در شرایطی که کامپیوتر برای کودکان امروز جانشین عروسکها و بازیچه های دیروز شده است جای شگفتی نیست که می بینیم این ابزار هر روز بیش از پیش به صورت جزء جدایی ناپذیر سیستمهای عملیاتی درمی آید. بتدریج که کامپیوتر ابزار رایج در مؤسسات تجاری می شود، حسابرسان نیز باید استفاده از آن را در سیستمهای حسابداری بهتر درک کنند.

در این مقاله نحوه حسابرسی سیستمهای کامپیوتری بررسی می شود. همچنین توضیح داده می شود که در این گونه حسابرسیها حسابدار باید به چه نوع اطلاعاتی دسترس یابد، چگونه می تواند آنها را به دست آورد و این یافته ها را چگونه به شکلی مؤثر ارزیابی کند.

ترجمه: همایون مشیرزاده

نقل از:

Journal of Accountancy,
January 1983, pp 68-78.

تفاوتهای پردازش اطلاعات با کامپیوتر و روشهای دستی

دارد. اولین تفاوت در امکان مشاهده مستندات و نحوه عمل حسابداری رویدادهاست. به عنوان مثال: ممکن است حسابرس قادر به مشاهده آنچه آغازگر

حسابرسانی که با نحوه عملکرد کامپیوتر آشنایی کافی ندارند باید بدانند سیستمهای کامپیوتری تفاوتهای بسیاری با سیستمهای دستی حسابداری



زمانی که برنامه پردازش اطلاعات تغییر می کند، اطلاعات قبلی به همان صورت تکراری پردازش می شود. و اگر اطلاعات قبلی به صورت صحیحی پردازش شده باشد، پردازش اطلاعات بعدی نیز به نحو درست انجام خواهد شد. در صورتی که اگر اطلاعات قبلی به علت نادرست بودن برنامه، به شکل نادرست پردازش شده باشد اطلاعات جدید نیز به همان صورت نادرست پردازش خواهد شد.

پیچیدگی مبادلات مالی



در کاربردهای ساده کامپیوتری، حسابرس می تواند به سبب مبادلات را در فرایند پردازش اطلاعات توسط کامپیوتر ردیابی کند. در این گونه موارد کاربرد پردازش داده ها توسط یک یا چند برنامه ساده انجام می شود. لیکن کاربردهای خیلی پیچیده ممکن است استفاده از تعداد بیشماری عملیات با مراحل پردازش دشوار و پیچیده را ایجاد کند، نظیر بروز کردن چند فقره سوابق اطلاعاتی و یا حسابهای مختلف. در بسیاری موارد ردیابی عینی مبادلات مالی مشکل و گاه غیرممکن می شود. در این گونه موارد کنترل های مبادلات مالی قبل و بعد از پردازش اطلاعات توسط کامپیوتر (کنترل های استفاده کننده) غالباً مشکل یا مستلزم هزینه های سنگین است. غالباً حسابرسی که صورتهای مالی تهیه شده توسط کامپیوترهای ساده را رسیدگی می کرده اند، در انجام «حسابرسی در کنار کامپیوتر» با اتکای کامل بر کنترل های استفاده کننده موفق بوده اند ولیکن با پیچیده تر شدن پردازش داده ها توسط کامپیوتر امر «حسابرسی در کنار کامپیوتر» برای حسابرسان دشوارتر شده و باید بیشتر به «کنترل های داخل کامپیوتر» اتکاء کند.

برای بسیاری از حسابرسان بررسی و ارزیابی سیستم کنترل داخلی در سیستم کامپیوتری امری دشوار به نظر می رسد. شاید بیش از هر چیز دیگر، علت این امر تفاوت هایی باشد که در روشهای

ورق بزنید

تفاوت دیگر سیستم های کامپیوتری با سیستم های دستی مربوط به تجهیزات سیستم های کامپیوتری است. هر چند بسیاری از تجهیزات پردازش اطلاعات ۱۰ می توان در یک اتاق معمولی مستقر ساخت اما کامپیوترهای بزرگ نیاز به تجهیزات ویژه ای دارند و باید آنها را در اتاق های در بسته و حفاظت شده قرار داد و از دستیابی افراد غیرمجاز به اطلاعات جلوگیری کرد.

سومین تفاوت با اهمیت سیستم های کامپیوتری با سیستم های دستی حسابداری در نیروی انسانی مورد نیاز آنهاست. در یک سیستم کوچک پردازش اطلاعات الکترونیکی نرم افزار و سخت افزار مورد نیاز به صورت یک مجموعه آماده تهیه می شود و حتی کارمندان عادی نیز می توانند از برنامه ها و دستگاهها استفاده کنند. اینگونه سیستم های جامع، اگر چه آموزش پرسنل را ایجاب می نماید لیکن دانش و مهارت های خاص برای کار با آنها مورد نیاز نیست. در نتیجه برای استفاده از این سیستمها ضرورتی به کادرفنی ماهر و معجب وجود ندارد. حال آنکه در سیستم های به نسبت بزرگتر باید واحد سازمانی خاصی به منظور به کارگیری و استفاده از کامپیوتر ایجاد شود که این واحدها برنامه نویسان، اپراتورها، پانچیسیت ها، بایگان، کارمندان کنترل داده ها و مدیران را در برمی گیرد.

تفاوت چهارم بین دو سیستم یاد شده تأثیر استفاده از کامپیوتر در تقسیم کار و وظایف کارکنان سازمانهاست. جمع آوری و ذخیره کردن داده ها در یک سیستم پردازش اطلاعات کامپیوتری به طور معمول به صورت متمرکز انجام می گیرد. امتیاز این روش ایجاد امکان کنترل های متمرکز است ولیکن از طرف دیگر ممکن است بر نحوه تقسیم کار و وظایف تأثیر بگذارد چرا که بسیاری از وظایفی که در گذشته به صورت جداگانه توسط افراد معینی انجام می شد حال باید توسط سیستم کامپیوتری مؤسسه انجام شود که احتمال دارد افراد بیشتری در سازمان خدمات کامپیوتری به اطلاعات و سوابق مربوط دسترس خواهند داشت.

آخرین تفاوتی که کار با کامپیوتر نسبت به سیستم های دستی دارد احتمال تکرار روش پردازش اطلاعات است. به این صورت که از زمانی که اطلاعات وارد سیستم کامپیوتری می شود تا

یک مبادله مالی که توسط کامپیوتر پردازش شده است نباشد. یک رویداد مالی ممکن است با وارد کردن مستقیم یک ثبت حسابداری به پایانه کامپیوتر شروع شده باشد. همچنین حتی اگر یک مبادله مالی از طریق یک فرم دستنویس شروع شده باشد، مدیریت ممکن است تصمیم بگیرد که سابقه کامپیوتری مبادله مالی نیاز به نگهداری استاد مثنی ندارد و در نتیجه دستنویس اولیه را از بین ببرد و بنابراین ممکن است اطلاعات نوشته شده فقط برای مدتی محدود نگهداری شود یا به صورتی بایگانی گردد که سهولت قابل مشاهده نباشد.

همچنین ممکن است برای حسابرس دیدن اینکه کامپیوتر به هنگام پردازش اطلاعات چه کارهایی کرده دشوار باشد. بعضی از عملیات حسابداری نظیر محاسبات بهره و کارمزد بانکی ممکن است از ابتدا توسط کامپیوتر آغاز شده و بدون هیچگونه مدرک محاسباتی قابل رویت در کامپیوتر ثبت شده باشد. بسیاری از کنترل های داخلی حسابداری نظیر کنترل های ویرایش^۱ ممکن است در داخل برنامه کامپیوتر تعبیه شده باشد و در نتیجه هیچگونه مدرک یا اثر عینی از اینکه واقعاً چنین کنترل هایی اعمال می شود وجود نداشته باشد.

کامپیوتر قادر است مبادلات مالی را چنان پردازش کند که عملیات حسابداری گوناگونی به طور همزمان انجام شود. به عنوان مثال، تولید یک واحد کالای ساخته شده ممکن است به گونه ای در کامپیوتر پردازش شود که همزمان موجودی انبار را که به طور دائمی نگهداری می شود بروز کرده، انحرافات هزینه های استاندارد را محاسبه کند و در مورد تجدید سفارش مواد اولیه و تهیه گزارشهای تولید هر مرحله اقدام نماید. چنین گزارشهایی ممکن است بدون گذاشتن هیچگونه ردی که بتواند در رسیدگی های حسابرسی به مبادلات مالی خاصی مرتبط شود، تهیه گردد. این مشکل ممکن است در نتیجه تلخیص جزئیات مربوط بفرنج ترم بشود.

طبیعت و حدود پردازش اطلاعات در سیستم حسابداری کامپیوتری صاحبکار بر نحوه رسیدگی حسابرس نسبت به صورتهای مالی مربوط اثر می گذارد. مشخصترین نمونه این واقعیت چگونگی اجرای کنترل های داخلی با کامپیوتر و بررسی و ارزیابی توسط حسابرس است.



کامپیوتری پردازش اطلاعات نسبت به روشهای دستی وجود دارد. هرچند این تفاوتها را نمی توان کلاً فراموش کرد، تمرکز توجه حسابرس بر شباهتهایی که بین حسابرسی محیطهای کامپیوتری و سیستمهای سنتی وجود دارد می تواند به درک بهتر پردازش کامپیوتری اطلاعات کمک کند.

تأکید اولیه حسابرسان بیشتر متوجه ارزیابی امکان و احتمال وقوع اشتباهات با اهمیت یا سوء جریانهای مالی است. جریان پردازش اطلاعات توسط کامپیوتر را همانند پردازش اطلاعات به صورت سنتی دستی، می توان از مرحله شناسایی رویداد مربوط تا انعکاس نهایی آنها در صورتهای مالی تعقیب و مجسم کرد. این جریان شامل مراحل مختلفی است که در آنها اشتباهات عمدی یا غیرعمدی ممکن است به وجود آید و باید در رسیدگیهای حسابرس، بدون توجه به نحوه پردازش اطلاعات، مورد توجه واقع گردند. در سیستمهای کامپیوتری احتمال وقوع اشتباه یا سوء جریان در کلیه مراحل پردازش اطلاعات وجود دارد. کلید استفاده از این منطق اساسی وقتی که در یک سیستم کامپیوتری حسابرسی می کنیم، ارزیابی کنترلهای داخلی حسابداری و دانستن این نکته است که این مراحل و نقاط بخصوص چیستند و در کجاها ممکن است وجود داشته باشند. روش زیر به حسابرس کمک می کند که اطلاعات اساسی را که برای انجام بررسیها و ارزیابی سیستم کنترلهای داخلی حسابداری به آنها نیاز دارد، از روشهای دستی ساده تا سیستمهای بسیار پیچیده تر کامپیوتری، شناسایی و ارزیابی کند.

پیگیری جریان حرکت اطلاعات



در نخستین وهله حسابرس بایستی ارقام و اعداد صورتهای مالی را شناسایی کند.

مبالغ با اهمیت صورتهای مالی، مبالغی هستند که ممکن است به شکلی با اهمیت صورتهای مالی را تحت تأثیر قرار دهند. به عنوان مثال، حسابهای





روشهای کنترلی خاصی همان گونه که مورد نظر بوده به کار گرفته شده است. این «کنترلهای عمومی» به عنوان مثال شامل مواردی نظیر استخدام افراد شایسته و صدیق، تفکیک مناسب وظایف و مسئولیتها و نظارت کلی بر چگونگی پردازش مبادلات مالی است. هرچند کنترلهای عمومی در صورت عدم اجرای روشهای خاص کنترل، الزاماً موجب جلوگیری یا کشف اشتباهات یا سوء جریانات نمی شود، اما این امکان را فراهم می کند که از اجرای روشهای کنترلی به همان صورت که طراحی شده اند، اطمینان حاصل شود. در پردازش کامپیوتری، کنترلهای عمومی که در روشهای پردازش دستی اعمال می شود یا مورد پیدا نمی کند یا کلاً از آنها استفاده نمی شود. به عنوان مثال انجام وظایفی که به صورت سنتی ناسازگار به نظر می آیند و معمولاً نمی توان اجرای آنها را برعهده یک نفر گذاشت، ممکن است در قسمت پردازش کامپیوتری به گونه ای متمرکز درآمده و امکان نظارت کارکنان بر پردازش صحیح مبادلات را کاهش دهد.

ولیکن سیستمهای پردازش داده ها با کامپیوتر مبانی مختلفی از کنترلهای عمومی را به کار می گیرند که امکان کسب اطمینان را از اینکه روشهای طراحی شده برای کنترل پردازش مبادلات مالی به خوبی عمل می کنند فراهم می آورد. کنترلهای عمومی در سیستمهای پردازش کامپیوتری به عنوان مثال شامل روشهای طراحی شده برای جلوگیری یا کشف تغییرات غیرمجاز در برنامه های کامپیوتری و روشهای طراحی شده برای جلوگیری یا کشف دسترسی غیرمجاز به داده های نگهداری شده، یا پردازش شده توسط سیستم یا دسترسی غیرمجاز به خود دستگاه کامپیوتر می باشند.

ارزیابی کنترلهای



ارزیابی مؤثر بودن کنترلهای عمومی و روشهای خاص کنترلی که به منظور کمینه کردن ریسک، ورق بزند

است حسابرس امکانات بالقوه ای را که در هر مرحله برای وقوع سوء جریانات یا اشتباهات ممکن است وجود داشته باشد شناسایی کرده و تأثیرات احتمالی آنها بر صورتهای مالی را ارزیابی کند. به عنوان مثال: یک مشتری ممکن است اقدام به دادن سفارشی کند و ممکن است این سفارش اشتباهاً ثبت شود. این امر ممکن است منجر به بروز اشتباهی در درآمد فروش، قیمت تمام شده کالای فروخته شده، حسابهای دریافتی و موجودیها بشود.

جدول شماره ۱ خلاصه ای از رایجترین اشتباهات و سوء جریانات را که ممکن است در مرحله پردازش در یک سیستم پردازش الکترونیکی اطلاعات به وجود آید نشان می دهد. تأثیرات احتمالی هر یک از موارد سوء جریان یا اشتباه بر جریان پردازش در جدول یاد شده نشان داده شده است. این تأثیر به همراه ماهیت آن رویداد خاص، تعیین کننده میزان تأثیرات روی مبالغ صورتهای مالی خواهد بود.

حسابرسان باید به خاطر داشته باشند که تأثیرات مختلف که بر روی نقل و انتقالات پردازش شده در جدول ۱ نشان داده شده اند، مستقیماً با اهداف عمومی و کلی کنترلهای داخلی که در بند ۳۲۰ از بیانیه شماره ۱ استانداردهای حسابرسی تحت عنوان «طبقه بندی روشها و استانداردهای حسابرسی» ذکر شده مرتبط است.^۲

پس از آنکه حسابرس احتمالات موجود در هر مرحله از پردازش را شناسایی و مشخص کرد باید روشهای خاص کنترلی را که برای هر مرحله یا هر نقطه تجویز شده است تعیین کند. سیستم کنترل باید تمامی کنترلهای لازم را در مرحله ای که طی آنها جریان مبادلات مالی به سیستم کامپیوتری وارد و از آن خارج می شود شامل گردد. همچنین برنامه های کامپیوتری باید شامل مواردی از کنترل در خصوص پردازش مبادلات مختلف مالی توسط کامپیوتر باشد. جدول شماره ۲ بعضی از روشهای کنترلی را که ممکن است حسابرس برای هر یک از اشتباهات و سوء جریانات سیستم داده پرداز الکترونیک با آنها برخورد نماید و در جدول شماره ۱ ذکر شده مشخص می کند.

سیستمهای مناسب کنترلهای داخلی حسابداری و بزرگیهای دارد که به حسابرس اطمینان می دهد که

دریافتنی از مشتریان غالباً رقمی چشمگیر در صورتهای مالی یک مؤسسه تولیدی است در حالی که حسابهای دریافتنی از کارکنان، به آن درجه حائز اهمیت نیستند. نحوه های عمل با این دو گروه حساب دریافتنی با هم تفاوت دارند.

حسابرس باید جریان مبادلات مالی را از صورتهای مالی آنها بدون توجه به نقطه حرکت آنها که سیستم دستی یا کامپیوتری بوده روبه عقب ردیابی کند. کارایی این روش که در آن رقمی از صورتهای مالی را تا واقعیت اولیه پیگیری کند بیشتر است چرا که موجب کاهش این امکان می گردد که حسابرس جریان اطلاعات مالی را به نقطه ای که هیچ ارتباطی با صورتهای مالی ندارند ردیابی کند. به عنوان مثال: چنانچه حسابرس مایل باشد که جریان رویداد فروش را از مبداء تا صورتهای مالی پیگیری نماید، قاعدتاً باید نسخ چند گانه اسناد و مدارک فروش را ردیابی کند حال آنکه بعضی از آنها نظیر گزارشهای فروش هر منطقه فقط برای مقاصد داخلی تهیه می شود.

نظر به توانایی کامپیوتر برای پردازش همزمان داده ها و تهیه گزارشهای متنوع و خلاصه شده، ردگیری جریان انتقال اطلاعات تمامی نسخ چند گانه به سیستم کامپیوتری ممکن است منجر به یک سری اقدامات بی نتیجه گردد. حال آنکه شروع از صورتهای مالی این اطمینان را ایجاد می کند که حسابرس فقط جریان پردازش اطلاعاتی را تعقیب کند که نهایتاً به صورت مستقیم روی مبالغ منعکس در صورتهای مالی تأثیر عمده می گذارد.

پس از تعیین و شناسایی جریان مبادلات از صورتهای مالی به عقب و به منابع ایجاد آنها، لازم است مراحل پردازش در این حرکت مورد شناسایی قرار گیرند.

نقاط یا مراحل پردازش، نقاطی هستند که از وقوع رویداد به صورت مستند اطلاع یافته و اثر آن را، ثبت، تعدیل، تلخیص و تجزیه و تحلیل یا گزارش می کنند. در این نقاط است که اشتباهات یا سوء جریانات ممکن است به وجود بیایند. پردازش اطلاعات با کامپیوتر ممکن است نقاط قابل تشخیص زیادی از این قبیل را شامل شود. نظر باینکه اشتباهات و سوء جریانات مختلفی ممکن است در هر مرحله با نقطه پردازش بوجود آید، لازم



حسابرسی سیستمهای کامپیوتری

مؤسسات خدمات کامپیوتری استفاده کرد. روشهای پیشنهادی که در این مقاله از آنها سخن رفت برای حسابرسی که از کمک یک نفر متخصص کامپیوتر استفاده می کنند می تواند مفید واقع گردد، چرا که به حسابرس امکان می دهد تا:

- اولاً موارد اطلاعاتی خاصی را که باید از طریق متخصص کامپیوتر به دست آورد مشخص و مطرح کند.
- ثانیاً کفایت کار متخصص کامپیوتر را مورد ارزیابی و بررسی قرار دهد.
- ثالثاً اطلاعات به دست آمده از متخصص کامپیوتر را با درک کلی خود و ارزیابی عمومی سیستمهای کنترلی و حسابداری به هم آمیخته و از آن نتیجه گیری کند.

شد. پس از ملاحظه کلیه موارد کنترل، حسابرس کلیه اقلام ستونهای مربوط را بررسی کرده و در خصوص اینکه کنترلهای تجویز شده برای کاهش ریسک کافی هستند ارزیابی لازم را به عمل خواهد آورد. حسابرس همچنین می تواند ستون دیگری در انتهای جدول اضافه کند و در آن ستون نتیجه ارزیابیهای خود را از میزان کاهش ریسک منعکس کند. این موارد، به نوبه خود در قالب مبادلات مالی مربوط تعبیر و تفسیر شده و همان گونه که در جدول ۱ منعکس گردیده، حسابها را تحت تاثیر قرار خواهد داد.

مهارتها و تخصصان



در هر مرحله از پردازش به کار گرفته می شوند ممکن است پیچیده به نظر برسند. یکی از دلایل این امر این است که برخی از روشهای خاص کنترلی و برخی از کنترلهای عمومی ممکن است برای بعضی یا برای کلیه مراحل پردازش طراحی شده باشند، همچنین، یک روش کنترلی خاص به تنهایی ممکن است به صورتی ناقص یا محدود مبنایی کنترل و کاهش یک ریسک خاص را فراهم کند. در مقابل ممکن است کنترلهایی بیش از یک ریسک را کاهش دهد.

به منظور ارزیابی مناسب بودن طراحی کنترلهای مورد نظر، حسابرس باید این نکته را در نظر بگیرد که آیا از وقوع اشتباهات و سوء جریانها احتمالی در هر یک از مراحل یا نقاط پردازش بدرستی جلوگیری می گردد و یا این گونه موارد از طریق روشهای کنترلی خاصی قابل کشف هستند یا خیر. روشی عملی برای انجام این مهم طراحی جدولی به منظور ایجاد ارتباط بین موارد ریسک و کنترلهای مربوط است. جدول شماره ۲، در عمل، این گونه مبنایی را به صورتی کلی نشان می دهد. در ستونهای عمودی عوامل بالقوه ریسک که حسابرس برای هر یک از مراحل، شناسایی می کند فهرست وار ذکر شده و در ردیفهای افقی، کنترلهای مربوط به هر مورد مشتمل بر روشهای کنترلی خاص و همچنین روشهای کنترلی عمومی مشخص گردیده اند.

طراحی آزمونهای حسابرسی



بسیاری از حسابرسان که از این روش استفاده می کنند ممکن است در عمل به این موضوع پی ببرند که اعمال این رسیدگیها حتی بدون وجود یک نفر متخصص کامپیوتر نیز امکانپذیر است. جریان مبادلات مالی و کنترلهای مربوط را برای اکثر سیستمهای کامپیوتری ساده می توان از دستورالعملهای کامپیوتری خود صاحبکار یا از طریق مذاکره و بحث با پرسنل صاحبکار به دست آورد. این موارد برای یک حسابرس با دانش نسبی از کامپیوتر قاعدتاً قابل درک خواهد بود. این دانش یا مهارت نسبی در خصوص کامپیوترها شامل درک کلی از کنترلهای اساسی کامپیوتری و توانایی های نرم افزارهاست.

به منظور به کارگیری چنین جدولی در شرایط واقعی کار، حسابرس باید فهرستی از کلیه موارد ریسک را که در هر مرحله از پردازش، در جریان مبادلات مختلف مالی شناسایی و مشخص کرده برای هر یک از مبالغ صورتهای مالی تهیه نماید. سپس باید کنترلهای داخلی حسابداری را که برای آن جریان مبادله مالی خاص تجویز شده بیان نماید. حسابرس سپس موارد کنترلی مربوط را در نظر گرفته و در خصوص اینکه کدامیک از عوامل ریسک، کامل یا به صورتی محدود از طریق اجرای چنین روشی کنترل می شوند، تصمیم می گیرد. چنانچه کنترل مورد نظر برای کاهش ریسک، کافی به نظر برسد، در جدول مربوط مقابل روش خاص کنترلی و ریسک مربوط علامتی قرار خواهد داد. چنانچه روش مورد نظر اساساً تکراری به نظر برسد، علامت متفاوتی در محل مربوط در جدول گذاشته خواهد

در طراحی آزمونهای حسابرسی، حسابرس ممکن است کامپیوتر را از دید های مختلف زیر بررسی کند:

- حسابرس نیازمند آزمون کنترلهای داخلی حسابداری در خصوص پردازش داده ها با کامپیوتر است چرا که رسیدگیهای وی براساس ارزیابی از این سیستمها به عمل خواهد آمد. همان گونه که اشاره شد، بعضی از کنترلهای ویرایشی، ممکن است اصولاً عینیت نداشته و انجام آنها قابل ردیابی از طریق کامپیوتر نباشد. حسابرس ممکن است روشهایی را طراحی کند که چنین کنترلهایی را نیز مورد آزمون قرار دهد.
- ممکن است استفاده از یک کامپیوتر در انجام

آزمونهای محتوی در خصوص داده های حسابداری که بر روی فایلهای کامپیوتری ثبت شده دارای کارایی بیشتری باشد هر چند امکان آزمون داده ها بدون استفاده از کامپیوتر هم وجود دارد. به عنوان مثال، ممکن است استفاده از کامپیوتر برای محاسبه مجدد هزینه استهلاك تمامی داراییهای ثابت که روی سوابق کامپیوتری منعکس شده، سریعتر



خود در زمینه هر مورد اعلام شده تعیین نموده و اطلاعات لازم برای نیل به این هدف را مشخص کند. مثلاً هدف ممکن است تعیین و برآورد میزان وقوع اشتباه در رقم فروش یا در رقم بخش خاصی از فروش در صورت‌های مالی باشد. زمانی که حسابرس اطلاعات اصلی را مشخص کرد، باید روشهای مناسبی برای جمع‌آوری اطلاعات طراحی کند. در مواردی حتی یک حسابرس که خود از دانش و مهارت عمومی در زمینه کامپیوتر برخوردار است ممکن است احتیاج داشته باشد که از خدمات و کمک و همکاری یک نفر متخصص کامپیوتر برای طراحی روشهای پیچیده فنی استفاده کند و لیکن حسابرسی که مبتدیان اطلاعات اساسی مورد نیاز برای هدف مربوط حسابرسی را مشخص و تعیین می‌کند، قادر خواهد بود که نقش کارشناس یا متخصص کامپیوتر را به‌طور مشخصی تعیین کرده، کفایت کار را بررسی و نتایج بدست آمده را ارزیابی نماید.

نتیجه



روشهای مطرح شده در این مقاله، در خصوص درک پردازش مبادلات مالی و کنترل‌های مربوط را می‌توان هم به سیستم‌های پردازش دستی و هم به سیستم‌های کامپیوتری تعمیم داد. مخصوصاً در ارزیابی کنترل‌های سیستم‌های پردازش کامپیوتری استفاده از این روشها بسیار مفید است، چرا که به حسابرس امکان می‌دهد که به‌هنگام ارزیابی احتمال وقوع اشتباهات یا سوء جریانات با جزئیاتی کاملتر و پیچیده‌تر در سطحی وسیعتر برخورد کند.

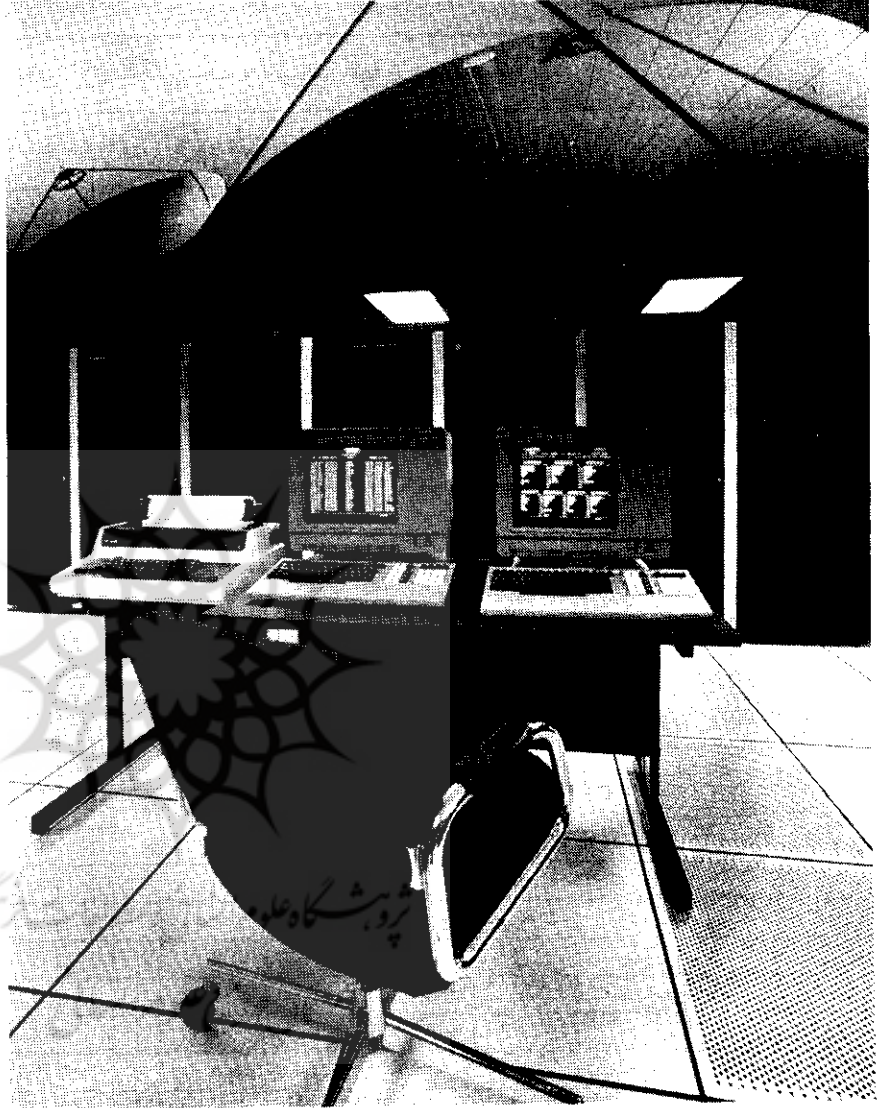
زیرنویسها:

۱- کنترل‌های ویرایش، کنترل‌هایی است که از طریق برنامه‌های کامپیوتری به منظور کمینه کردن اشتباهات و حصول اطمینان نسبی از معقول بودن اطلاعات ورودی به کامپیوتر مورد استفاده قرار می‌گیرد. م.

۲- منظور

“Codification of Auditing Standards and Procedures”

است که در سال ۱۹۷۳ توسط انجمن حسابداران خبره آمریکا بیان شده است.



محتوی با استفاده از کمک کامپیوتر داشته باشد. هرچند بحث در مورد طراحی روشهای خاصی برای شرایط مشروح فوق، خارج از محدوده این مقاله است، روش شرح داده شده در این مقاله ممکن است بویژه برای حسابرسان در رسیدن به نتیجه مورد نظر مفید واقع گردد. حسابرس باید بدو موارد خاص ابراز شده توسط صاحبکار در صورت‌های مالی را مشخص کند. به‌عنوان مثال یکی از موارد اعلام شده توسط صاحبکار ممکن است رقم ارزیابی فروش باشد. سپس حسابرس باید هدفی برای حسابرسی

ارزانتر از محاسبه مجدد استهلاک برای پاره‌ای از اقلام دارایی ثابت به صورت دستی باشد.

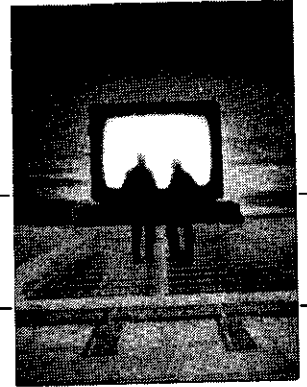
سیستم حسابداری ممکن است مبادلات مالی خاصی را ثبت کرده باشد که کنترل و آزمون آنها بدون استفاده از کامپیوتر امکانپذیر نباشد. به‌عنوان مثال، اگر پردازش مبادلات مالی مستندات کافی قابل رؤیتی از آنچه انجام شده تهیه نکرده و یا چنانچه سوابق حسابداری فقط به صورت «قابل خواندن» برای کامپیوتر نگهداری شده باشند، حسابرس ممکن است نیاز به طراحی آزمونهای



جدول شماره ۱

اشتباهات و سوء جریانات در داده پردازی الکترونیک و تأثیرات آنها بر روی مبادلات پردازش شده

تأثیر بر مبادلات مورد پردازش									اشتباهات و سوء جریانات در پردازش داده ها
فایل تطبیق نبودن ثبتها با دارائیه ها	دسترسی نامناسب به دارائیهها	نامناسب بودن انتقال و صورتحلاصدها	نامناسب بودن مبانی ثبت	طبقه بندی اشتباه مبادلات	ناصحیح بودن مبالغ	عدم ثبت تمامی مبادلات	فائده اعتبار نبودن مبادله ثبت شده	نامناسب بودن مجوز انجام مبادله	
									اشتباهات در اقلام ورودی (نهاده ها)
						x			— گم شدن داده ها
	x						x		— تکرار داده ها
			x	x	x				— فقدان دقت داده ها
			x	x	x	x		x	— فقدان داده های ورودی
	x						x	x	— مجوز کلی و عمومی برای مبادلات
						x	x	x	— مبدأ مبادلات
									اشتباهات در پردازش
			x			x		x	— فایل اشتباه
			x			x		x	— ثبت اشتباه
		x				x			— ناتمام بودن پردازش
		x	x	x	x				— نامصحیح بودن پردازش
			x						— ناهنگام بودن پردازش
	x							x	— بیمورد بودن پردازش
						x			— فایل یا برنامه گم شده
									اشتباه در اقلام خروجی (ستاده ها)
	x		x					x	— توزیع نامناسب
			x			x			— تأخیر یا مفقود شدن ستانده ها
x		x		x	x		x	x	— امکان اشتباه در خروجیها
x		x		x	x	x		x	— اصلاح مکرر اشتباهات
									سایر اشتباهات
x	x				x		x	x	— دسترسی نامحدود
x	x	x	x	x		x		x	— ابطال تصمیمات مدیریت



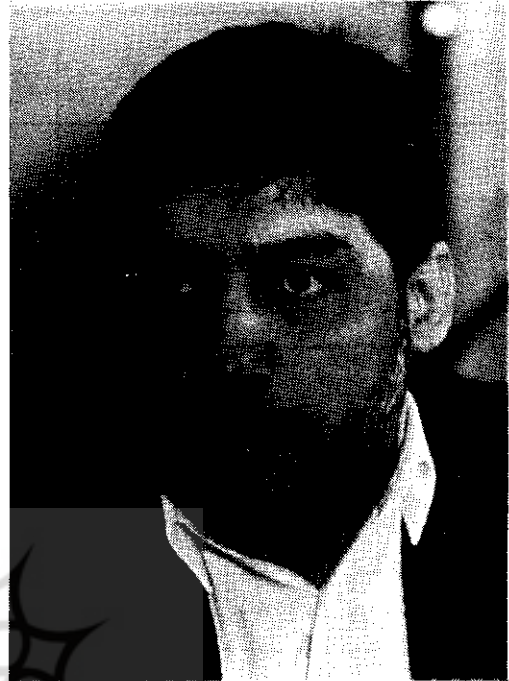
جدول شماره ۲

روشهای کنترلی داده‌پردازی الکترونیک

اطفال تصمیمات مدیریت	دسترس نامحدود	اصلاح مکرر اشتباهات	امکان اشتباه در خروجی ها	تاخیر یا مفقود شدن سناده ها	توزیع نامناسب	مفقود شدن فایل یا برنامه ها	پردازش بی مورد	پردازش نابهنگام	پردازش ناصحیح	پردازش ناتمام	اشتباه پردازش نیست	اشتباه پردازش قابل	مبدأ مدارات	مجوز کلی و عمومی برای مدارات	فقدان داده‌های ورودی	فقدان وقت داده ها	تکرار داده ها	کم شدن داده ها	اشتباهات و سوء جریانات پردازش
روشهای کنترل																			
x	x						x							x					اخذ مجوز قبل از آغاز پردازش
								x							x	x		x	بررسی قبیل از پردازش
	x						x	x		x				x			x	x	دسته بندی و مرتب کردن
															x	x			تأمین و تصویب تغییرات
								x											دستورالعملهای میان بر و قطع پردازش
	x					x						x							کنترل فایل اصلی (مادر)
	x	x	x	x					x	x			x		x	x	x		موازنه و مانده گیری
x		x	x	x	x		x		x	x			x	x	x	x	x		بررسی بعد از پردازش
x	x	x	x				x		x	x			x	x	x	x			حسابرسی داخلی در مقاطع مختلف
x	x						x						x						کنترل‌های تأمین اقلام ورودی
											x	x		x	x				ویرایش
		x	x						x	x						x	x	x	روشهای اصلاح اشتباهات
	x											x							کنترل صحیح فایلها
			x											x	x	x	x		آزمایشهای از پیش برنامه ریزی شده
											x						x	x	تطابق سیستمها
x	x			x	x	x	x						x						کنترل تأمین پردازش
x	x			x	x	x	x	x		x									برنامه ریزی و زمان بندی کارها
		x				x						x							روشهای نگاهداری و ضبط و پشتیبانی اطلاعات

در سال ۱۳۴۹ در رشته حسابداری دانشکده حسابداری و علوم مالی شرکت نفت پذیرفته شدم و در سال ۱۳۵۳ دوره لیسانس و در سال ۱۳۵۵ دوره فوق لیسانس را به پایان رساندم. و از همان آغاز ورود به دانشگاه بنابر مقررات دانشکده حسابداری و علوم مالی نفت به کار پرداختم و در تمام دوران تحصیلم در یکی از مؤسسات حسابرسی کار می‌کردم. در سال ۱۳۵۷ به عنوان حسابدار رسمی عضو کانون حسابداران رسمی ایران شدم و پس از پیروزی انقلاب در اوایل سال ۱۳۵۸ همکاری خود را با سازمانهای دولتی آغاز کردم و به سمت عضو هیئت مدیره و قائم مقام مدیرعامل شرکت بازرگانی دولتی ایران منصوب شدم. شرکتی که موضوع اصلی فعالیت آن تأمین ارزاق عمومی مانند گندم، برنج، گوشت، جای، روغن و مانند اینها بود و گردش مالی چشمگیری داشت. نزدیک به هفت سال عضو هیئت مدیره و قائم مقام مدیرعامل این سازمان بودم و همزمان در دانشگاهها نیز درس می‌دادم. از بنیاد تأسیس مؤسسه حسابرسی شاهد، وابسته به بنیاد شهید به عنوان عضو شورای عالی با این مؤسسه همکاری داشتم. همیشه کوشیده‌ام که اشتغال من به کارهای اجرایی مانع از بناطلم با حرفه نشود. در هر شغلی که خدمت کرده‌ام، اگر به طور نسبی موفقیتی داشته‌ام، بیگمان سهم درخور توجهی از آن مدیون تجربه کار حرفه‌ای من بوده است. در سال ۱۳۶۴ به شرکت نفت رفتم. و در شرکت نفت به عنوان عضو هیئت مدیره و مدیر بازرگانی فعالیت کردم. در ابتدای ورودم سعی کردم که توجه مسئولان ذیربط را به احیای مجدد دانشکده حسابداری و علوم مالی شرکت نفت که در جریان انقلاب فرهنگی در دانشگاه علامه طباطبائی ادغام شده بود، جلب کنم. با توجه به نیاز صنعت نفت، گاز و پتروشیمی به متخصصان رشته حسابداری، وزارت نفت با پیشنهاد من موافقت و از هرگونه اقدام در این باره حمایت کردند؛ سرانجام این دانشکده مجدداً احیا شد و در زمان حاضر علاوه بر رشته حسابداری، رشته‌های مدیریت صنعتی و بازرگانی را هم برپا کرده‌ام و دانشجویان در هر سه رشته مشغول تحصیل هستند.

از بنیاد تأسیس دانشکده، یعنی از سال ۱۳۶۷ مسئولیت اداره آن به من واگذار شد. البته همزمان، همکاری خود را به عنوان مشاور وزیر نفت با وزارت نفت ادامه داده‌ام. خرسندم که بگویم تعدادی از دانشجویان اولین گروه این دانشکده امسال فارغ التحصیل خواهند شد. در همین زمان بنا به دعوت وزارت امور اقتصادی و دارایی همکاری خود را به عنوان عضو هیئت عامل و مدیرعامل با سازمان حسابرسی آغاز کردم. و از سال ۶۸ در این سمت نیز فعالیت می‌کنم.



مصاحبه با آقای رضا مستاجران*:
مدیر عامل سازمان حسابرسی

حرفه حسابرسی

تهیه و تنظیم: محمد شلیله

مستاجران:

به نظر من حرفه حسابرسی در ایران، حتی نزد کسانی که شغل آنها نیز ارتباط نزدیکی با این حرفه دارد، بدرستی شناخته نشده است.

* این مصاحبه در تاریخ ۱۳۷۱/۱/۳۱ انجام شده است.

مستأجران:

من عقیده دارم که در جامعه ما برای اینکه یک شکل حرفه‌ای شکل بگیرد، به حمایت قانونی نیازمند است.

مستأجران:

یکی از موانع جدی در راه پیشرفت حرفه حسابرسی در ایران، نبود سیستم نظارت بر کار حسابرسی است.

شلیله: ابتدا از موافقتن با انجام این مصاحبه و کوششی که به رغم گرفتاریهای شغلی، برای تأمین زمان کافی جهت انجام آن به کار بردید سپاسگزارم. به طور معمول دستیابی به دیدگاههای مدیران سازمانها از طریق ارتباطات شغلی و در چارچوبهای رسمی و اداری، آسان نیست و اگر چه گروه وسیعی از حسابداران شما را به عنوان یکی از کارگزاران دولتی می‌شناسند که به حرفه حسابداری علاقه مندند و در زمینه پیشرفت و تکامل آن در ایران می‌کوشید، اما شاید با تمامی هدفها و نظرگاههای شما به عنوان مدیر بزرگترین سازمان حرفه‌ای ایران آشنایی نداشته باشند. بنابراین، فرصت را غنیمت می‌شمردم تا به تفصیل با دیدگاههای شما بیشتر آشنا شوم.

مستأجران: به نظر من حرفه حسابرسی در ایران، حتی نزد کسانی که شغل آنها نیز ارتباط نزدیکی با این حرفه دارد، بدرستی شناخته نشده

تنها تعداد ۱۱۰ تا ۱۱۵ نفر به عنوان حسابدار رسمی به عضویت آن پذیرفته شدند، در حالی که به طور حتم تعداد بیشتری صلاحیت عضویت در آن را داشتند؛ این نارسایی از اشکالات موجود در نحوه پذیرش اعضای کانون و برخی تنگ نظریها در کانون سرچشمه می‌گرفت. دوم اینکه، حسابرسان در آن زمان همبستگی و اتفاق نظر لازم در زمینه مسائل حرفه را که می‌توانست موجب پیشرفت حرفه و شکل در میان ایشان بشود، نداشتند و در نتیجه نتوانستند حرفه حسابرسی را به جامعه و حتی به کسانی که استفاده کنندگان بالقوه از خدمات حسابرسی بودند، بشناسانند. از دیگر ویژگیهای کانون حسابداران رسمی که توسعه فعالیتهای کانون

را دشوار می‌کرد این بود که شناسایی قانونی آن تنها به حسابرسی مالیاتی (تعیین درآمد مشمول مالیات) محدود بود. اگر چه به هر حال حسابداران رسمی در مواردی خدمات حرفه‌ای حسابرسی نیز به متقاضیان، که بیشتر صاحبان سرمایه مؤسسه‌های اقتصادی بودند، ارائه می‌کردند. به بیان دیگر کانون حسابداران رسمی که به موجب قانون مالیاتهای مستقیم تشکیل شده بود، از میان کارکردهای مختلف حرفه در جامعه، تنها در زمینه حسابرسی مالیاتی از پستوانه قانون برخوردار بود. و زمانی که ضرورت استفاده از خدمات حسابداران رسمی در تعیین سود مشمول مالیات منتفی شد و موادی از قانون مالیاتهای ورق بزیند

رأستانه تشکلی جدی و امید بخش



است. اگر چه بزرگان این حرفه و پایه گذاران آن کوششهای بسیاری در این زمینه کرده اند، اما شاید نخستین کوشش مؤثر در راه معرفی و تثبیت حرفه را بتوان شناسایی حسابداران قسم خورده و استفاده از خدمات حرفه‌ای آنان دانست و پس از آن از شناسایی حسابداران رسمی و پیشینی تأسیس کانون حسابداران رسمی در قانون مالیاتهای مستقیم در سال ۱۳۴۵ به عنوان تحولی در پذیرش قانونی و رسمی حرفه در ایران یاد کرد. البته ارزیابی عملکرد کانون حسابداران رسمی، بویژه در زمان حاضر می‌تواند مفید و راهگشا باشد که من در حد فرصت به برجسته‌ترین مسائل آن اشاره می‌کنم. نخست اینکه در مدت بیش از ۱۲ سال که کانون دایر بود،

مستقیم که حاکی از این ضرورت بود تغییر کرد، به طور طبیعی کانون هم منحل شد. و آخرین نکته نیز این بود که سیستم مناسبی برای نظارت بر کار حسابداران رسمی وجود نداشت؛ سیستمی که قادر باشد بر کیفیت خدمات حسابداران رسمی و اخلاق و رفتار حرفه‌ای آنان نظارت داشته باشد و با متخلفان برخورد مناسب کند. به هر حال منظور من از یادآوری نقش و فعالیتهای کانون تحلیل کامل عملکرد آن نیست، بلکه می‌خواهم با اشاره به بارزترین ویژگیهای آن نتیجه بگیرم که در کنار ویژگیهای مثبت تأسیس کانون، کانون ضعفهایی داشت که در صورت رفع آنها می‌توانست پایگاه محکمی برای حسابرسان باشد و به هر حال تجربه گذشته می‌تواند راهنمای صادقی برای آینده حرفه به شمار رود. حرفه حسابرسی حرفه‌ای است که از شأن و تقدس برخوردار است و حسابرسان می‌توانند و باید در زمینه مسائل حرفه با یکدیگر همبستگی داشته باشند و از برخی تشتهای دوری کنند و با ارائه خدمات مؤثر به جامعه به جایگاه و اعتبار واقعی خود دست یابند. رسیدن به این هدفها نیازمند تشکل افراد ذیصلاح حرفه‌ای است. در صورتی که چنین تشکلی پشتوانه قانونی داشته باشد از اعتبار بیشتری برخوردار خواهد بود. ضمن آنکه گذشته از بود یا نبود شناسایی قانونی برای تشکل حسابرسان، اعتبار این تشکل بیشتر به صحت عمل و همبستگی اعضا و توافق بر سر داشتن یک حرفه سالم بستگی دارد. البته باید به خاطر داشت کشورهایی که فعالیتهای آنها در چارچوب اقتصاد آزاد به مفهوم غربی آن نیست، مانند کشورهای جهان سوم توسعه‌یافته‌ها، اگر تشکلهای حرفه‌ای آنها از حمایت و پشتیبانی قانونی برخوردار نباشد، پیشرفت چشمگیری در زمینه تشکلهای حرفه نخواهند کرد. دلیل بروز این مشکل هم این است که در چنین جامعه‌هایی حرفه‌هایی مانند حسابرسی از شناسایی اجتماعی برخوردار نیست؛ حتی کسانی که منافعیان اقتضا می‌کند از خدمات حسابرسان استفاده کنند نیز بدرستی نمی‌دانند چگونه می‌توان از خدمات حسابرسی سود جست، استفاده از خدمات حسابرسان چه دستاوردهایی برای آنها دارد و چه تسهیلاتی برایشان فراهم می‌کند. از این نظر، من عقیده دارم که در جامعه ما برای اینکه یک تشکل حرفه‌ای شکل بگیرد، به حمایت قانونی نیازمند است. به عنوان

مستأجران:

باید مقرراتی وضع کرد که به موجب آن صورتهای مالی شرکتهایی که تقاضای پذیرش به بورس می‌دهند یا در بورس پذیرفته شده‌اند، به وسیله حسابرسان مستقل عضو جامعه حرفه‌ای قانونی رسیدگی شود.

از کارهای دیگری که می‌توان در راستای منافع عموم انجام داد، و در عین حال به توسعه و تکامل حرفه حسابرسی هم کمک می‌کند، الزامی کردن حسابرسی شرکتهای سهامی عام و آن تعداد از شرکتهای سهامی خاص است که فعالیت چشمگیر و درخور توجهی دارند. همچنین الزام به انتخاب بازرسان قانونی شرکتهای یاد شده از میان اعضای جامعه حرفه‌ای مورد بحث است.

به نظر من وجود انجمنهای حرفه‌ای متعدد نه تنها مشکل آفرین نیست بلکه می‌تواند تأثیر مثبت درخور توجهی نیز بر رشد و توسعه حرفه داشته باشد.

شناسایی قانونی یک تشکل حرفه‌ای به مفهوم نفی یا ضرورت انحلال تشکلهای دیگر نیست.

در زمان حاضر، سازمان حسابرسی با همکاری نزدیک به هزار و پانصد فرد حرفه‌ای در داخل این سازمان و تعدادی که در بیرون سازمان با ما همکاری می‌کنند در نقش سخنگوی حرفه تلاش وسیعی را در جهت شناساندن حرفه به جامعه و به دولت‌مردان می‌کند.



به موقعیت تثبیت شده تری دست خواهد یافت. البته تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران هیچ منافاتی با وجود و تداوم فعالیتهای انجمنهای حرفه‌ای دیگر و از جمله انجمن حسابداران خبره ایران نخواهد داشت. به نظر من وجود انجمنهای حرفه‌ای متعدد نه تنها مشکل آفرین نیست بلکه می‌تواند تأثیر مثبت درخور توجهی نیز بر رشد و توسعه حرفه داشته باشد. انجمنهای حرفه‌ای متعدد می‌توانند در کنار یکدیگر و در رقابتی معقول و منطقی فعالیت کنند. شناسایی قانونی یک شکل حرفه‌ای به مفهوم فنی یا ضرورت انحلال تشکلهای دیگر نیست. چنانکه همین انجمن حسابداران خبره ایران در زمان فعالیت کانون حسابداران رسمی و همزمان با آن نیز فعالیت داشت و اتفاقاً یکی از دلایل تداوم و استمرار فعالیت این انجمن تأسیس آن به شکل یک مؤسسه حرفه‌ای خصوصی و وابسته نبودن آن به دولت بود. به هر حال با توجه به تجربه‌های گذشته و مسائلی که گفته شد ما باید یک جامعه حرفه‌ای که بر پایه مقررات و شناسایی قانونی تشکیل شود داشته باشیم و در این زمینه از مدتها پیش با تهیه ماده واحده‌ای که یکی-دو سال است روی آن بررسی شده است، تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران و استفاده از خدمات حسابداران رسمی در زمینه‌های مختلف به دولت پیشنهاد شده و امیدواریم که در آینده نزدیک تشکیل این جامعه به تصویب برسد. علاقه مندم پیش از آنکه به بررسی مسائل دیگر حرفه پردازیم، به یک مشکل مهم در زمینه پیشرفت نکردن حرفه حسابرسی اشاره کنم و آن کم توجهی به مسئله آموزش حسابرسی در ایران است و این مسئله‌ای است که باید به صورت جدی در دستور کار دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و همچنین جوامع حرفه‌ای قرار بگیرد. اگر موافق باشید نگاهی هم به وضعیت حرفه پس از انقلاب اسلامی بیفکنیم. گفته شد که در این زمان کانون حسابداران رسمی منحل شد. پس از آن تعداد درخور توجهی از مؤسسات حسابرسی خصوصی تعطیل شدند و مدیران این مؤسسات که تعدادی از آنها عضو انجمنهای حرفه‌ای خارج از کشور بودند، برخی به کشورهای دیگر رفتند و به کار حرفه‌ای در آنجا پرداختند و بعضی هم که در ایران ماندند به دلیل اینکه زمینه استفاده از خدماتشان بسیار

ورق برزید

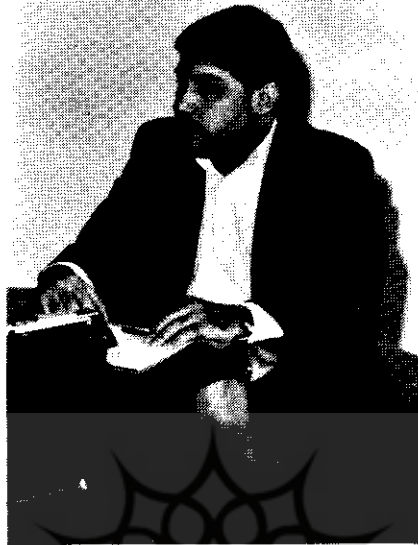
نمونه همین انجمن حسابداران خبره ایران را در نظر بگیرید، ساله‌است که از پیدایش آن می‌گذرد، اما به آن موقعیتی که درخور چنین پیشینه طولانی است دست پیدا نکرده است. من فکر می‌کنم حتی انجمنهای حرفه‌ای در کشورهای پیشرفته صنعتی هم سرانجام از حمایت قانونی بهره‌مند شده‌اند. منتها، آن انجمنها در آغاز به عملکرد و توانایی و تسجیه خودشان تکیه داشتند و سپس به شناسایی قانونی دست یافته‌اند. به بیان دیگر نخست از طرف جامعه اقتصادی، تجار و صنعتی خود پذیرفته شده‌اند و پس از آن به وسیله مجلس کشورهای متبوعشان نیز به صورت قانونی شناسایی شده‌اند. بسیاری از مؤسسه‌های اقتصادی در این کشورها به موجب قانون موظف به استفاده از خدمات حساببران مستقل و معتمد هستند. اما اگر ما هم بخواهیم در ایران از این راه به شناسایی قانونی دست پیدا کنیم، مسائلی زیادی طول خواهد کشید. درحالی که در صورت کسب مجوز و حمایت قانونی می‌توانیم این محدودیت را براحتی از میان برداریم تا شاید به این وسیله بتوانیم قدری از جنبه ماندگه‌های حرفه خود را جبران کنیم. یکی دیگر از موانع جدی در راه پیشرفت حرفه حسابرسی در ایران، نبود سیستم نظارت بر کار حساببران است. درحالی که وجود چنین سیستمی می‌تواند اعتماد و اطمینان بیشتری در افراد ذیحق و ذی‌علاقه و مؤسسات اقتصادی نسبت به استفاده از خدمات حساببران پدید آورد. به همین دلیل اگر چنین نظارتی بر کار حسابداران رسمی اعمال می‌شد و کانون با آن تعداد انگشت شمار حسابداران رسمی که با عدول از ضوابط حرفه‌ای حیثیت حرفه را خدشه دار می‌کردند، برخورد مناسب می‌کرد، آنها را کنار می‌گذاشت و عضویشان را لغو می‌کرد، شاید فرجام کانون جز آن بود که بر آن گذشت و به انحلال کانون انجامید. مسئله بعدی که باز در عقب ماندگی حرفه حسابرسی در ایران تأثیر داشته، محدود بودن حوزه فعالیت حسابرسی است. اگر این محدوده وسیعتر شود، در توسعه فعالیتهای حسابرسی تأثیر درخور توجهی خواهد داشت. به عنوان نمونه در زمان حاضر قرار است سهام تعداد زیادی از شرکتها از طریق بورس اوراق بهادار به بازار عرضه شود: در این صورت باید مقرراتی وضع کرد که به موجب آن صورتهای مالی شرکتهایی که تقاضای پذیرش به بورس می‌دهند یا در بورس پذیرفته شده‌اند،

مستأجران:

اگر از نزدیک به دوهزار شرکت تحت پوشش و وابسته به دولت برای مثال ۵۰ درصد آنها به بخش خصوصی منتقل شود و الزام قانونی نیز برای حسابرسی آنها وجود نداشته باشد، ممکن است تعداد زیادی از این شرکتها از خدمات حساببران استفاده نکنند.

به وسیله حساببران مستقل عضو جامعه حرفه‌ای قانونی رسیدگی شود. از کارهای دیگری که می‌توان در راستای منافع عموم انجام داد، و در عین حال به توسعه و تکامل حرفه حسابرسی هم کمک می‌کند، الزامی کردن حسابرسی شرکتها و سهامی عام و آن تعداد از شرکتها و سهامی خاص است که فعالیت چشمگیر و درخور توجهی دارند. همچنین الزام به انتخاب بازرسان قانونی شرکتها یاد شده از میان اعضای جامعه حرفه‌ای مورد بحث است. به علاوه با استفاده از تجربه‌های گذشته می‌توان از خدمات اعضای جامعه یاد شده در تعیین سود مشمول مالیات واحدهای اقتصادی استفاده کرد و بدین وسیله به حل مشکل دیرین و مزمن شناسایی سود مشمول مالیات کمک کرد. روشن است که اگر زمینه ارانه خدمات حسابرسی گسترش پیدا کند، فعالیتهای حرفه حسابرسی نیز توسعه پیدا خواهد کرد و

محدود شده بود، در مشاغل دیگری بجز حسابرسی به کار پرداختند. و البته بعضی از مؤسسات یاد شده نیز همچنان به فعالیت خود ادامه دادند، درحالی که حجم فعالیت آنها بسیار کاهش یافته بود و تعداد چشمگیری هم که به حرفه علاقه مند بودند و ترجیح می دادند که با دولت کار کنند مؤسسات حسابرسی وابسته به دولت و نهادهای انقلاب اسلامی را ایجاد کردند و در این زمان بود که مؤسسه حسابرسی سازمان صنایع منلی و سازمان برنامه به عنوان یکی از بزرگترین مؤسسات حسابرسی وابسته به دولت به وجود آمد. همکاران حرفه ای که این مؤسسه را تشکیل دادند کوششهای زیادی برای توسعه و پیشرفت حرفه کردند. به دلیل انبوهی حجم کارهای حسابرسی مؤسسات دولتی و وابسته به دولت، تجارب چشمگیری در زمینه مسائل حرفه ای به دست آمد. و در کنار فعالیتهای گسترده حرفه ای، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی ایجاد شد که فعالیتهای مؤثر و گسترده آن در زمینه تألیف و ترجمه کتابهای علمی حسابداری و حسابرسی و انتشار استانداردهای بین المللی برکسی پوشیده نیست. مؤسسه حسابرسی بنیاد جانبازان و مستضعفان و مؤسسه حسابرسی شاهد که به وسیله دیگر همکاران حرفه ای علاقه مند، به منظور ارائه خدمات حرفه ای به شرکتهای وابسته به بنیاد جانبازان و مستضعفان و بنیاد شهید تشکیل شد از دیگر اقدامات خودجوشی است که در این عرصه انجام شده است. اطلاع دارید که به موجب قانون تأسیس سازمان حسابرسی در سال ۶۲، مؤسسه حسابرسی سازمان صنایع و سازمان برنامه، شرکت سهامی حسابرسی که از قبل از انقلاب وظیفه حسابرسی شرکتهای دولتی را داشت و مؤسسات حسابرسی بنیادهای یاد شده در هم ادغام شدند و سازمان حسابرسی تأسیس شد. این سازمان پس از تصویب اساسنامه و پشت سر گذاشتن مراحل اجرایی ادغام، در عمل فعالیت خود را از اواخر سال ۱۳۶۶ آغاز کرد. با اطمینان می توانم بگویم که مؤسسه های حسابرسی نامبرده و به دنبال آن سازمان حسابرسی، در دوران پس از انقلاب اسلامی پایه گذار تحولات و ارائه دهنده خدمات چشمگیری به حرفه حسابرسی بوده است؛ برخلاف گذشته که آموزش حسابرسان به اندازه کافی مورد توجه نبود، این سازمان در طول فعالیت خود هزاران نفر را در زمینه دانش حسابداری



مستأجران:

تشجیت موقعیت حرفه حسابرسی
مستلزم وضع قانون و مقررات مربوط
به استفاده از خدمات حرفه
حسابرسی در زمینه های کاملاً
توجیه پذیر است.

و حسابرسی و کاربرد آن آموزش داده و حسابرسان مجرب را برای کشور تربیت کرده و به کارگیری و رعایت استانداردهای حسابداری و حسابرسی را ترویج داده است. واحدهای اقتصادی و این سازمان در انطباق نحوه حسابداری و حسابرسیهای خود با استانداردهای مربوط پیشرفتهای درخور توجهی داشته اند توجه به آموزش مبانی نظری و تئوری حسابداری در سطح بسیار خوبی در کنار کار عملی آموزش داده شده است. همان طور که می دانید آموزشهای نظری و درسی در دانشگاهها هیچگاه به تنهایی مؤثر نیست، بلکه درک درست این مفاهیم به تجربه کاربرد آنها بستگی دارد. و سرانجام وضعیت آموزش در گذشته با وضعیت کنونی آن یک

تفاوت آشکار دارد، و آن اینکه تمامی آن دانستیها و اطلاعات و آگاهیهای که نزد برخی یا در کتابها و در کتابخانه ها و حتی بنا بر قولی در کشوی میز یا کتابخانه های شخصی و در بسته بود، در عرصه آموزشهای فراگیر، به تمامی علاقه مندان و کارشناسان و دانش پژوهان زیربط ارائه شد. به علاوه اگر تعداد افراد حرفه ای مجرب و توانا در مسائل حسابرسی را در زمان حاضر با گذشته مقایسه کنیم، با تفاوت چشمگیری روبرو خواهیم شد. باید یادآور شوم که در زمان حاضر، سازمان حسابرسی با همکاری نزدیک به هزار و پانصد فرد حرفه ای در داخل این سازمان و تعدادی که در بیرون سازمان با ما همکاری می کنند در نقش سنگین حرفه تلاش وسیعی را در جهت شناساندن حرفه به جامعه و به دولتمردان می کند. بعلاوه مشی اجتماعی سازمان ایجاد وحدت بین همه کسانی است که صمیمانه در راه پیشرفت حرفه می کوشند. خوشبختانه بازتاب این مشی نیز در جامعه بسیار خوب بوده است. از دیگر اقدامهای درخور ذکر سازمان حسابرسی که با همفکری اعضای هیئت عالی نظارت و هیئت عامل سازمان و با استفاده از اختیارات پیشبینی شده در اساسنامه سازمان انجام گرفته، استفاده از خدمات اشخاص حرفه ای خارج از سازمان است که علاقه مند به همکاری با سازمان هستند و صلاحیت آنها به تایید سازمان رسیده است و برابر برنامه ریزیهای انجام شده قرار است که در سال ۷۱ نیز در سطح وسیعتری از خدمات آنان استفاده شود. یکی از مهمترین جنبه های صلاحیتی که در مورد اشخاص حقیقی یاد شده به آن اشاره کردم، صلاحیت حرفه ای است، مسئله ای که در مورد همکاران سازمان نیز بدقت مورد توجه قرار می گیرد. توضیح اینکه ارتقای همکاران سازمان از هر رده به رده بالاتر مستلزم داشتن سابقه کار مفید و مورد تایید مدیران آنها و قبول شدن در امتحاناتی است که هر شش ماه یکبار در سازمان برگزار می شود. همین روش را در مورد کارکنان مؤسسات حسابرسی همکار سازمان نیز اجرا می کنیم. باید از ایجاد سیستم کنترل کیفی در سازمان نیز یاد کنم که بیش از مدت یک سال است که مجدداً در سازمان فعال شده است. مسئولیت اجرایی این سیستم به یک کمیته در سازمان واگذار شده است. روش انجام کار در این کمیته به این ترتیب است که از

میان کارهای مختلفی که به سرپرستی یک مدیر انجام شده، مواردی را انتخاب می‌کنند و شیوه رسیدگی کار را با توجه به دستورعملها و روشهای مورد قبول سازمان کنترل می‌کنند و به هر جنبه از کار رسیدگی امتیاز می‌دهند و سرانجام با جمع‌بندی بررسیهای انجام شده روی پرونده مورد رسیدگی، و محاسبه امتیازهایی که به آن داده شده است، نتیجه کنترل کیفیت کار معلوم می‌شود. البته نتیجه این ارزیابیها در ارتقای مدیران تأثیر اساسی دارد. از دیگر اقداماتی که در زمینه تکامل سیستم حسابرسی کشور انجام شده، تدوین دستورعمل حسابرسی است که به وسیله یک کمیته هفت نفری با بررسی و یکنواخت کردن دستورعملهای مؤسسات چهارگانه یاد شده تهیه شده است و قرار است بزودی چاپ و منتشر شود و در اختیار اعضای حرفه قرار داده شود. همچنین باید از فعالیتهای و بررسیهایی که در زمینه تدوین استانداردهای حسابداری انجام شده یاد کنم؛ این کار از نزدیک به ماهها قبل به وسیله یک هیئت ۷ نفری آغاز شده که دستیابی به نتیجه نهایی و تدوین استانداردهای حسابداری به دلیل دشواری و پیچیدگی کار به زمان درخور توجهی نیاز دارد. البته زمانی که هیئت پیشگفته در این زمینه به نتایجی برسد، بیانیه مقدماتی مربوط در اختیار اعضای حرفه و صاحب نظران قرار خواهد گرفت و براساس نظرات ابراز شده صاحب نظران بیانیه نهایی تنظیم و منتشر خواهد شد. صاحب نظران حرفه خوبی می‌دانند که حتی کشورهای پیشرفته غربی نیز که دهها سال پیش از این تهیه و تدوین استانداردهای حسابداری مربوط را آغاز کرده‌اند، اعتقاد ندارند که استانداردهای فعلی آنها، کامل و پاسخگوی نیاز حرفه در تمامی جنبه‌ها باشد. بعلاوه تحولات اقتصادی جامعه و جهان همواره شرایط جدیدی را به وجود می‌آورد که موجب تغییر و تکامل استانداردها می‌شود. به هر حال امیدوارم که با مشارکت تمامی اعضا، حرفه حسابرسی در ایران به پیشرفت‌های چشمگیری دست یابد.

شلیله: ارتباط بسیار نزدیک بین حرفه و اقتصاد ایجاب می‌کند که رابطه نزدیکی بین تحولات حرفه و تحولات اقتصادی وجود داشته باشد. بنابراین می‌توان گفت که اگر حرفه ما بدرستی در جامعه شناخته شده نیست و یا اگر پیشرفت درخور توجهی

مستأجران:

ساختار اجرایی سازمان حسابرسی به شکلی طراحی شده است که به نظر من استقلال حرفه‌ای در رسیدگیها و قضاوت در مورد نتیجه رسیدگیها تأمین می‌شود.

نداشته است، علتش را باید در ساختار و شرایط اقتصادی و تجاری ایران جستجو کرد. نظر شما در این باره چیست؟

مستأجران: منم با نظر شما موافقم. چنانکه

پس از انقلاب، ملی شدن بیشتر مؤسسات تجاری سبب شد که حرفه بیشتر در زمینه ارائه خدمات حسابرسی به مؤسسات یاد شده و در حقیقت دولت و نهادهای انقلابی ذیربط فعالیت کند و چنانکه گفته شد چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ نیز برای ارائه خدمات حسابرسی به مؤسسات وابسته به دولت و نهادهای انقلابی ایجاد شد و به هر حال حرفه حسابرسی در این راستا رشد چشمگیری در این سالها داشت. چرا که برای دولت لازم بود که بر نحوه اداره امور و نتایج فعالیتهای مؤسسات اقتصادی کنترل کافی داشته باشد و این ضرورت به تشکیل مؤسسات حسابرسی متعدد و رشد و توسعه حرفه حسابرسی انجامید. چنانکه می‌دانید در زمان حاضر دولت به خصوصی کردن مؤسسات نظر دارد. و به هر حال تعداد زیادی از شرکتهایی که در اختیار دولت است به بخش خصوصی منتقل خواهد شد و احتمال دارد که بجز آن تعداد از شرکتهای تحت پوشش یا وابسته به دولت و نیز شرکتهایی که به بورس اوراق بهادار راه خواهند یافت، مابقی شرکتهای که تعداد درخور توجهی هستند به طور کلی به داشتن حسابرسان و حسابرسی مؤسسات مربوط به خود، احساس نیاز نکنند و کوشش بازار برای دریافت خدمات حسابرسی کاهش پیدا کند و روشن است که در این صورت در روند رشد و توسعه حرفه حسابرسی نیز نقصانی به وجود خواهد آمد.

یعنی اینکه اگر از نزدیک به دوهزار شرکت تحت پوشش و وابسته به دولت برای مثال ۵۰ درصد آنها به بخش خصوصی منتقل شود و الزام قانونی نیز برای حسابرسی آنها وجود نداشته باشد، ممکن است تعداد زیادی از این شرکتهای از خدمات حسابرسان استفاده نکنند، در حالی که اگر دولت به این نتیجه برسد که با استفاده از خدمات حرفه حسابرسی به نحوی بر مؤسسات خصوصی نیز نظارت اعمال کند، در این صورت ضمن حفاظت از منافع عموم و دولت وقفه‌ای در روند رشد حرفه پدید نخواهد آمد. به عنوان مثال بانکها می‌توانند برای کاهش میزان مخاطرات مالی خود در زمینه اعطای تسهیلات مالی ضوابط و مقرراتی وضع کنند که بر مبنای آن به کسانی وام و تسهیلات بدهند که از سلامت مالی و اقتصادی برخوردار باشند، یا دست کم در مورد مؤسسات اقتصادی که حجم فعالیت آنها از اندازه معینی بیشتر باشد. چنین مقرراتی وضع شود و روشن است که در صورتی می‌توان به سلامت مالی و اقتصادی مؤسسات اطمینان داشت که حسابداران ذیصلاح آنها را حسابرسی کنند. وضع مقررات مشابه در مورد اعتماد به صورتهای مالی مؤسسات، بویژه از نظر اطمینان به تعیین درآمد مشمول مالیات آنها برای دستگاه تشخیص مالیات نیز امکانپذیر است. و سرانجام ناگفته نماند که سرمایه‌گذاران به عنوان مهمترین گروه استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی مؤسسات در شرایطی که مالکیت مؤسسات از مدیریت آنها جدا باشد، می‌توانند با استفاده از خدمات حرفه حسابرسی از وضعیت مالی مؤسسه‌ای که در آن سرمایه‌گذاری کرده‌اند اطلاع پیدا کنند. و البته در مقیاس اجتماعی برقراری امنیت منطقی برای سرمایه‌گذاری مستلزم وضع مقررات کافی در این باره است. در واقع به این ترتیب می‌خواهم بگویم که من نیز با شما در زمینه ارتباط ساختار اقتصادی جامعه با وضعیت و تحولات حرفه موافقم، افزون بر اینکه تنها ساختار اقتصادی نیست که به خودی خود در این زمینه نقش دارد، مقررات قانونی نیز می‌تواند در سرنوشت حرفه نقش ایفا کند. به طور خلاصه تثبیت موقعیت حرفه حسابرسی مستلزم وضع قانون و مقررات مربوط به استفاده از خدمات

ورق بزیند

حرفه حسابرسی در زمینه‌های کاملاً توجیه‌پذیری است که به‌مهمترین آنها اشاره کردم و البته پس از این بلافاصله مسئله صلاحیت کسانی که قرار است خدمات یاد شده را به جامعه ارائه بدهند، مطرح می‌شود. روشن است که کسانی می‌توانند مجاز به ارائه خدمات حرفه‌ای باشند که صلاحیت تخصصی - اخلاقی آنها در حرفه، در چارچوبهای منطقی تایید شده باشد.

شلیله: پیش از طرح پرسشی در این قسمت از گفتگویی خواهم بر نقش تاریخی سازمان حسابرسی در حرفه از بدو تأسیس آن تا کنون به‌عنوان واقعیتی انکارناپذیر تأکید کنم. برنقشی که در گسترش دانش حسابداری داشته است، برنقشی که به‌وسیله انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی ایفا کرده و برنقشی که از راه آموزش تعداد چشمگیری افراد حرفه‌ای با تجربه ارزشمند و دانش پیشرفته، به آن نایل آمده است، تأکید کنم و سرمایه‌گذاری زیربنایی که به این وسیله برای آینده حرفه در ایران انجام شده است نقشهایی که به هر حال هر ناظر بیطرفی به‌دیده احترام به آن نگاه می‌کند. که البته بدیهی است اگر بدرستی از این دستاوردها و بویژه از نیروی انسانی تربیت شده حفاظت نشود، بتدریج در طول زمان کارکردهای این سازمان روه کاهش خواهد گذاشت و بسیاری از افراد یاد شده به‌گرایشهای تجاری روی خواهند آورد، اما از این که بگذریم یک بحث تجربی - نظری در مورد موجودیت سازمان حسابرسی مطرح است و آن مسئله دیرینه حرفه حسابرسی یعنی مسئله استقلال است.



مستأجران

شرکتهایی هم بودند که اکثریت سهام آنها به‌بخش خصوصی منتقل شد، اما به‌دلیل اعتمادی که به سازمان حسابرسی داشتند، از ما خواستند که حسابرسی این شرکتها را هم انجام بدهیم.

انجام می‌شود. و اجرای این روش سبب می‌شود که نتیجه حسابرسی به‌وسیله دو نفر بررسی و کنترل شود. بعلاوه مدیران ما کسانی هستند که دست کم ده-دوازده سال تجربه کاری دارند و تا رسیدن به سمت مدیر، مراحل دشواری را می‌گذرانند و چنانکه پیش از این گفتم تا رسیدن به این مرحله باید از نظر تجربی و نظری در سطح بسیار خوبی قرار داشته باشند و چنین فرد با صلاحیتی برایش خیلی فرق نمی‌کند که در سازمان کار کند یا در مؤسسات بیرون از سازمان و اگر در سازمان حسابرسی کار می‌کند دلش این است که در آنجا استقلال رای و

مستأجران: ساختار اجرایی سازمان حسابرسی به‌شکلی طراحی شده است که به‌نظر من استقلال حرفه‌ای در رسیدگیها و قضاوت در مورد نتیجه رسیدگیها تأمین می‌شود. روش حسابرسی مؤسسات در سازمان حسابرسی به‌این ترتیب است که سرپرستان کار، نتیجه رسیدگیهای خود را به مدیران خود ارائه می‌کنند و با کمک مدیر مربوط پیشنویس نهایی گزارش را تنظیم می‌کنند. گزارشهای حسابرسی در سازمان نیز با دو امضا صادر می‌شود، که یک امضای آن به‌وسیله مدیر فنی و امضای دیگر به‌وسیله مدیر ارشد و یا عضو هیئت عامل ذیربط

نظر او تأمین می‌شود. من در مدت دو سال ونیمی که مدیرعامل سازمان حسابرسی هستم حتی یک مورد را سرخ ندادم که در قضاوتهای حرفه‌ای اعمال نظر شده باشد. باید بگویم که مدیران سازمان حسابرسی براحتی می‌توانند در بیرون سازمان، در مشاغل کم‌مسئولیت‌تر و با درآمد بیشتر از درآمدی در سازمان کار کنند، اما تعیین‌کننده‌ترین عاملی که آنها را به همکاری با سازمان در شرایطی دشوار و با حجم کار فشرده جلب می‌کند، علاقه آنها به حرفه و به سازمان و وجود محیط و شرایط کاری مناسب و صمیمی همراه با استقلال حرفه‌ای است. اگر گفته می‌شود که ممکن است ساختار سازمانی سازمان حسابرسی به‌گونه‌ای باشد که استقلال رای و نظر حسابرسان ما تأمین نشود، من نه به‌عنوان جواب متقابل به‌طرح این ابهام، بلکه به‌عنوان طرح یک احتمال سنوالمی‌کنم در حالی که حسابرسان بخش خصوصی حق الزحمه شان را از مؤسسه‌ای که خود آن را حسابرسی می‌کنند، می‌گیرند آیا این مسئله احتمالاً توافقیهای خارج از اخلاق و ضوابط حرفه‌ای و خدشه دار کردن استقلال آنان را به‌وجود نمی‌آورد؟ البته از نظر من دستیابی به چنین توافقیهایی با افراد ذیصلاح حرفه، بجز در موارد استثنایی بسیار بعید است. اما به هر حال احتمال آن برای مدیران سازمان حسابرسی کمتر است.

شلیله: تردیدی نیست که وقوع توافقیهای یاد شده و یا بروز خلافیهایی مانند آنها نزد افراد حرفه‌ای ذیصلاح بسیار بعید است، اما می‌دانید که از یک جهت پی‌ریزی شالوده‌های کنترل داخلی در مؤسسات، در مواردی که عملکرد نیروی انسانی سازمانها را کنترل می‌کند، به‌مفهوم بی‌اعتمادی به همکاران مشخص آن سازمانها نیست. یا استفاده از مکانیسمهای کنترل به‌مفهوم این نیست که به‌صورت بالفعل سوءاستفاده یا توافقیهای غیراصولی در جریان است، بلکه با تعبیه مکانیزمهای کنترل داخلی از وقوع خلافیهای بالقوه جلوگیری می‌کنیم. از این دیدگاه آیا امکان خدشه دار شدن استقلال سازمان حسابرسی به‌صورت بالقوه موجود نیست؟

مستأجران: این احتمال بالقوه در بخش خصوصی هم هست. البته تردیدی نیست که مسئله نظارت بر کار حرفه‌ای باید وجود داشته باشد و

مستأجران

در صورت ادامه این روند بخش خصوصی حرفه فعال و وسیعتر خواهد شد و سازمان حسابرسی تنها وظیفه حسابرسی شرکتهای بزرگ و استراتژیکی ما را که برای دولت باقی خواهد ماند، مانند شرکت نفت، صنایع فولاد... و دیگر شرکتهای بخش عمومی را عهده دار خواهد بود.

اطمینانبخش بسیار موافقم. البته در هر زمان ممکن است اتفاقاتی خارج از ضوابط و اصول مربوط رخ دهد، با قاطعیت و به صورت صددرصد نمی توان تمامی عملکرد یک سازمان را تایید کرد.

شلیله: به نظر می رسد که می بایست پرسش خودم را به نحو دقیقتری مطرح می کردم. من در پرسش راجع به امکان تأمین استقلال حرفه ای در فضاوت و اظهار نظر نسبت به گزارشهای مالی مؤسسات در سازمان حسابرسی، بیش از آنکه به استقلال مدیران سازمان حسابرسی نسبت به خود سازمان نظر داشته باشم، بیشتر به استقلال نهاد حرفه ای سازمان حسابرسی نسبت به سیاستهای کلی دولت و تأثیر سیاستهای دولت بر خط مشی حرفه ای سازمان حسابرسی نظر دارم.

استقلال سازمان حسابرسی نیست، بلکه خواهان یک اظهار نظر حرفه ای دقیق و مستقل است که قادر باشد بر مبنای آن تصمیم صحیح اتخاذ کند. در زمان حاضر هم که دولت در نظر دارد نزدیک به ۵۰-۶۰ درصد شرکتهای تحت پوشش خود را به بخش خصوصی واگذار کند، شرکتهای واگذار شده به طور طبیعی از قلمرو حسابرسی سازمان حسابرسی خارج می شوند. نمونه هایی هم وجود دارد که چند شرکت وابسته به دولت در اجرای سیاستهای دولت سهامشان در بورس اوراق بهادار به بخش خصوصی عرضه شده و سهامداران جدید آنها دیگر دولتی نیستند، و سازمان حسابرسی را هم به عنوان حسابرس انتخاب نکردند. البته شرکتهایی هم بودند که اکثریت سهام آنها به بخش خصوصی منتقل شد، اما به دلیل اعتمادی که به سازمان حسابرسی

مستأجران:

اگر مسئله سرمایه گذارهای مشترک در ایران تحقق پیدا کند، بدون تردید در مراحل اول کار، حرفه حسابرسی در ایران جوانگویی ارائه خدمات حرفه ای به سرمایه گذارهای یاد شده خواهد بود. اما اظهار نظر در مورد آینده به نسبت طولانی و تحولات سرمایه گذارهای مشترک در زمان حاضر ممکن نیست.

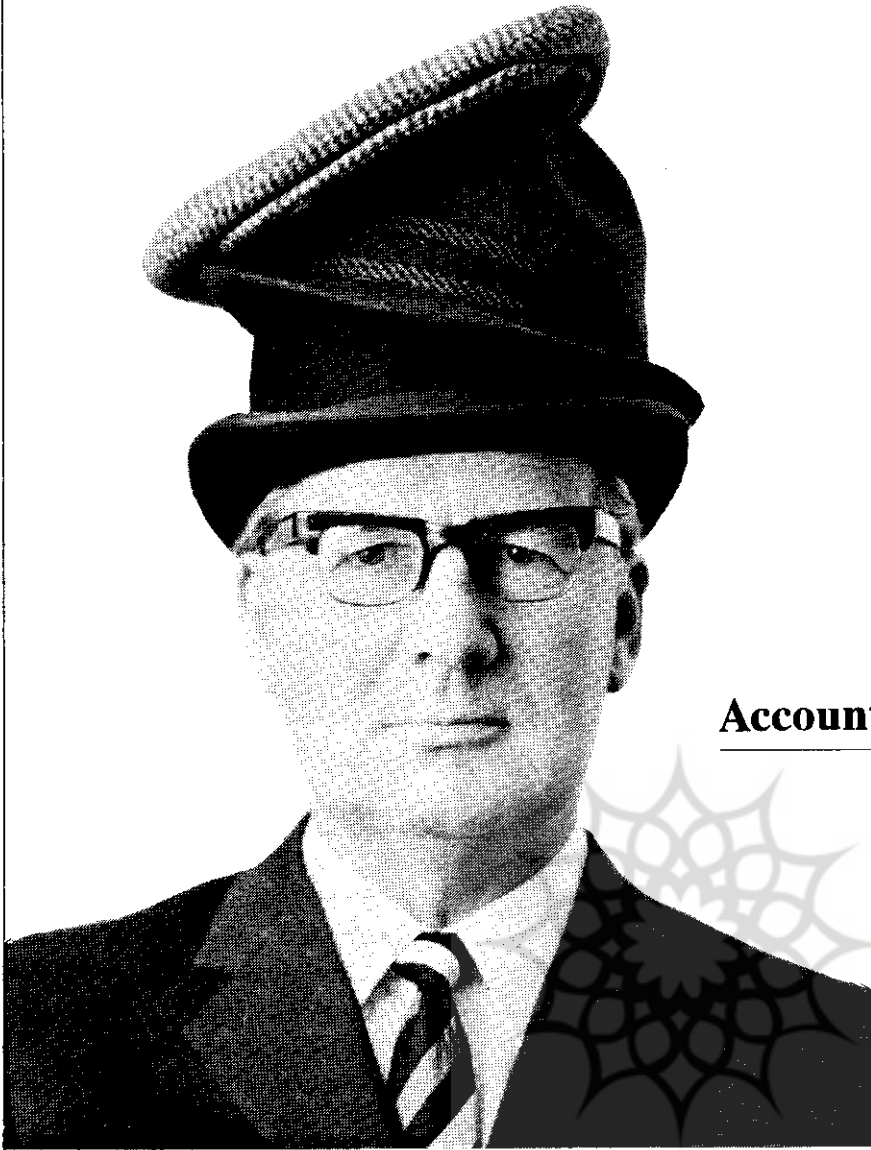
آنچه در اجرای سیاستهای کلی دولت در این لایحه بیشتر مورد توجه قرار دارد، نظارت کلی دولت در امور حرفه است.

داشتند، از ما خواستند که حسابرسی این شرکتها را هم ما انجام بدهیم. مهم آن است که حرفه حسابرسی در ایران شکل بگیرد و به نظر می رسد که در زمان حاضر هم یک تشکل حرفه ای در متن اقتصاد ایران موجود است. شاهدیم که بخش خصوصی حسابرسی بعضی از شرکتهایش را به ما ارجاع می دهد. ما در سازمان حسابرسی از خدمات اشخاص حقیقی خارج از سازمان استفاده می کنیم و به شکلی خودجوش و بر اثر نیاز سیستم اقتصادی، زمینه های انسجام و وحدت حرفه فراهم شده است. حتی اشخاص حقیقی خارج از سازمان در مواردی که با سازمان حسابرسی همکاری می کنند، از فرمها

بقیه در صفحه ۱۰۳

مستأجران: این سؤال جدیدی است و اگر وجه غالب سؤال شما آن چیزی نبوده است که من در پاسخ پرسش شما به آنها اشاره کردم، اما به هر حال روشننگری نکاتی هم که من مطرح کردم، ضروری به نظر می رسد. اما در پاسخ این سؤال باید عرض کنم که دولت به هر حال استفاده کننده اصلی از گزارشهای مالی مؤسسات وابسته به دولت و بخش عمومی و صاحب سرمایه آنهاست و تصمیمگیرهای استراتژیکی در مورد آنها بر عهده کارگزاران دولت و دولتسازان است. و برای کنترل عملکرد مالی مؤسسات وابسته به دولت، سازمان حسابرسی را به وجود آورده است و ارتباط دولت با سازمان حسابرسی به نحوی که گفته شد، موجد اختلال در

جامعه حرفه ای باید به صورت خود انگیزه از مکانیسمهای فعال نظارت برخوردار باشد. در سازمان حسابرسی نیز سیستم کنترلهای داخلی کارآ و مؤثری وجود دارد. سرپرست کارگزارش را تهیه می کند و با مدیر مربوط آن را نهایی می کند، دو نفر از مدیران سازمان یکی به عنوان مدیر فنی و دیگری به عنوان مدیر ارشد و عضو هیئت عامل گزارش را امضا می کنند. ملاحظه می کنید که هر گزارش از چه مرحله ای می گذرد. و چنانچه احتمال وجود تخلفی در این زمینه باشد، وقوع آن مستلزم توافق بین چهار نفر است. علاوه بر این، ما در سازمان حسابرسی مؤسسات را برای مدت های طولانی حسابرسی می کنیم. ده سال، دوازده سال و... خوب مؤسسه ای که گزارش آن تا مدت ۵ سال مشروط و مردود بوده، بعید است که بدون آنکه تغییر چشمگیری در نظام مالی و اداری آن ایجاد شده باشد، در یک سال، دفعتاً گزارش قبول ارائه کند و این گونه ای کنترل خود به خودی است که در سازمان وجود دارد. بعلاوه من پیش از این از سیستم کنترل کیفیت سازمان یاد کردم که درجه اعتماد به صحت عمل سازمان را بالا می برد. و به هر حال از جهاتی که مورد نظر شماست، سازمان حسابرسی دست کم از همان اندازه اعتمادی که می توان به عملکرد بخش خصوصی در زمینه حسابرسی مؤسسات داشت، برخوردار است. ضمن اینکه من با استقرار نظامهای کنترلی کارآ و



Accountancy January 1992

محاسبه

هزینه

رعایت مقررات جدید حسابرسی

اشاره:

از اول اکتبر ۱۹۹۱ (نهم مهرماه ۱۳۷۰) مقررات جدید حسابرسی توسط انجمنهای حسابداران خیره انگلستان، اسکاتلند و ایرلند اجرا می شود. بر اساس این مقررات، کنترلهای انجمنها بر موسسات حسابرسی عضو شدت اضافه شده و این امر هزینه ناخواسته ای بر موسسات حسابرسی و شرکتهای مورد حسابرسی تحمیل کرده که در مورد شرکتهای کوچک، اصل لزوم انجام حسابرسی را با تردید روبه رو کرده است. مقاله حاضر مسئله را تا حدودی می شکافد و مزایا و مبنای اجرای این مقررات جدید و هزینه آن را روشن تر می سازد.

نوشته: استلا فیرنلی و مایکل بیچ

ترجمه و تلخیص: دکتر مهدی تقوی

مقررات جدیدی که از اول اکتبر سال ۱۹۹۱ به وسیله انجمنهای حسابداران خیره انگلستان در زمینه نظارت انجمنهای حرفه‌ای بر کارموسسه‌های حسابرسی وضع شده، تغییرات درخور توجهی در وضعیت این مؤسسه‌ها به وجود آورده که دامنه آن از اداره این مؤسسه‌ها تا دستور عملها و روشهای اجرایی آنها را در بر می‌گیرد. به علاوه پیشبینی می‌شود که تغییرات یاد شده بتواند بر ویژگیهایی مانند استقلال و رفتار حرفه‌ای و همچنین بر روند آموزش حسابرسان، ملاکهای تشخیص صلاحیت آنان و حتی بر مراحل انجام حسابرسیها تأثیر بگذارد. انجمنهای حسابداران خیره انگلستان آنقدر اجرای مقررات جدید را ضروری می‌شمارد که پیشبینی کرده است برای اطمینان از رعایت این مقررات از موسسه‌های حسابرسی عضو بازدید کند.

مقررات جدید تمام حسابرسان عضو انجمن چه مؤسسه‌های فردی و چه مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی را در بر می‌گیرد. برابر برنامه ریزیهای انجام شده قرار است آن دسته از مؤسسه‌های حسابرسی که حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار را برعهده دارند دست کم هر پنج سال یک بار مورد بازدید قرار گیرند و از میان بقیه مؤسسه‌ها نیز هر سال ۱۵۰ مؤسسه بازدید شوند. به علاوه چنانچه انجمن حسابداران در طول سال با مسئله یا مشکلی در مورد هر یک از مؤسسه‌های حسابرسی روبرو شود، چنین مؤسسه‌هایی را در همان سال بازدید خواهد کرد.

انتظار می‌رود نزدیک به ۱۰,۰۰۰ مؤسسه برای آنکه مشمول مقررات جدید بشوند، به عضویت یکی از سه انجمن حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی انگلستان درآیند. در این صورت با توجه به اینکه ۲۰۰ مؤسسه ویژه حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس وجود دارد، و در صورت عضویت ۱۰,۰۰۰ مؤسسه‌ای که حسابرسی بوریس نیستند در انجمنهای نامبرده، پیشبینی می‌شود که هر یک از این مؤسسه‌ها، هر ۶۷ سال یک بار بازدید شوند؛ که البته با توجه به نامشخص بودن دوره‌های زمانی بازدید و با توجه به اینکه رعایت نکردن مقررات یاد شده موجب اخراج مؤسسه خاطی از انجمن مربوط خواهد شد، به نظر می‌رسد هیچ مؤسسه‌ای حاضر به تحمل چنین بهای سنگینی نشود. چنانکه درست فردای روز شروع اجرای مقررات - اول اکتبر سال ۱۹۹۱- ۲۸۹ تن از حسابرسان عضو جامعه جنوبی

حسابداران خیره گرد هم آمدند و بجز یک نفر از آنان بقیه خواستار ثبت مؤسسه خود در شمار مؤسسه‌های خواهان قبول و رعایت مقررات جدید، شدند.

گردهمایی یاد شده همچنین فرصت مناسبی برای نظرخواهی از حسابرسان درباره هزینه رعایت مقررات جدید و اثر آن بر وضعیت مؤسسه‌های حسابرسی فراهم آورد. به همین منظور پرسشنامه‌ای به شرکت کنندگان در گردهمایی داده شد که ۱۶۱ نفر از آنان به پرسشنامه‌ها پاسخ دادند که نرخ بالایی برای پاسخ به پرسشنامه‌هایی مانند این است.

بررسی پرسشنامه‌های تکمیل شده نشان داده است که از نظر مدیران مؤسسه‌های حسابرسی برای انطباق وضعیت مؤسسه‌ها با مقررات جدید لازم است تغییرات درخور توجهی در تمامی زمینه‌ها در مؤسسه‌های حسابرسی داده شود؛ روشهای حسابرسی و کنترل کیفیت حسابرسیها در سطح بسیار وسیعی باید تغییر کند، کلیه فعالیتها و اقدامات انجام شده در طول مدت حسابرسی باید ثبت و بایگانی شود و سرانجام برخی از مؤسسه‌ها باید مجدداً کارکنان و مدیران خود را آموزش دهند.

هزینه تغییرات پیشگفته درخور ملاحظه است. متوسط هزینه‌ای که هر مؤسسه برای رعایت مقررات جدید متحمل می‌شود، نزدیک به ۳,۹۰۰ پوند است که به این رقم، مبلغ ۱۹۵۴ پوند نیز بابت هزینه‌های ثابت سالانه اجرای مقررات یاد شده اضافه می‌شود. اگرچه ارقام بالا در مورد مؤسسه‌های کوچک به ۲۷۹۴ و ۱۳۶۶ پوند کاهش می‌یابد، اما همین ارقام می‌تواند به آسانی بخش درخور توجهی از سود سالانه شرکای مؤسسه‌های کوچک را به خود اختصاص دهد و سرانجام جمع این هزینه‌ها برای تمام مؤسسه‌های عضو نزدیک به ۲۰ میلیون پوند در سال است؛ که معادل دو برابر درآمد حق عضویت سالانه اعضای انجمنهای حسابداران خیره انگلستان است.

برآورد می‌شود که هر فقره کار حسابرسی در برابر هر ۱۰۰,۰۰۰ پوند فروش مؤسسه صاحبکار نزدیک به ۲۰۰ پوند هزینه ثابت و نزدیک به ۱۷۵ پوند هزینه متغیر دارد. یعنی آنکه هزینه حسابرسی یک شرکت کوچک با حجم فروش ۱۰۰,۰۰۰ پوند، نسبت به گذشته ۳۷۵ پوند بیشتر خواهد بود. و این درحالی است که حسابرسان پیشبینی می‌کنند بتوانند تنها ۵۲ درصد از این هزینه اضافی را

به حساب مشتریان بگذارند.

البته چندان نمی‌توان به ارقام و محاسبه‌های یاد شده در بالا اعتماد کرد. زیرا این ارقام جنبه پیشبینی دارد و ممکن است با آنچه که در عمل ممکن است تحقق پیدا کند تفاوت داشته باشد. ضمن اینکه حتی اگر این ارقام بیش از واقع هم باشد، باز به نظر می‌رسد که هزینه‌های اضافی درخور ملاحظه‌ای برای شرکتهای کوچک و کاهش درخور توجهی در سود مؤسسه‌های حسابرسی به وجود می‌آورد.

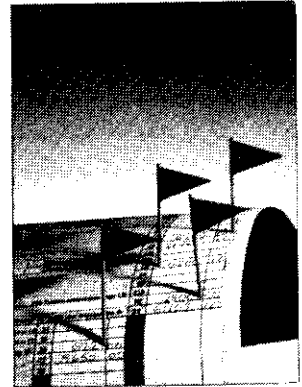
در انگلستان نزدیک به یک میلیون شرکت فعالیت می‌کنند که تعداد تقریبی ۴۰۰ هزار از آن میان را شرکتهای کوچک فعال تشکیل می‌دهد که اگر به طور متوسط میزان فروش هر یک از آنها ۱۰۰ هزار پوند در سال باشد، براساس تخمینهای یاد شده اجرای مقررات جدید حسابرسی هزینه‌ای نزدیک به ۱۵۰ میلیون پوند برای آنها در بر خواهد داشت که البته بین این شرکتهای مؤسسه‌های حسابرسی طرف قراردادشان تقسیم می‌شود.

اجرای مقررات جدید سبب شده است که حسابرسان به بازنگری در خط مشی خود نسبت به فعالیت در زمینه حسابرسی مؤسسه‌های کوچک بپردازند. نتیجه نظرخواهی از حسابرسان نیز حاکی از آن است که ۷۲ درصد از حسابرسان مایلند فعالیت در زمینه حسابرسی مؤسسه‌های کوچک را کنار بگذارند و ۳۱ درصد از آنان اظهار داشته‌اند که فکر می‌کنند باید در این باره تجدیدنظر کنند. به علاوه تحمیل هزینه‌های ناخواسته و سنگین ناشی از اجرای مقررات جدید، سبب شده است که مسئله هزینه - فایده (اصل لزوم انجام حسابرسی) حسابرسی شرکتهای کوچک، برای مدیران آنها مطرح شود.

در میان استفاده کنندگان از نتایج حسابرسیها، تنها اشخاص ثالث مانند بانکها و وزارت دارایی هستند که نه حسابرسان در مورد آنها وظیفه‌ای دارند و نه خود هزینه‌ای را از بابت حسابرسی شرکتهای تحمل می‌کنند، مضافاً آنکه از قدرت کافی نیز برای حمایت از خود برخوردارند.

آشکار است که حذف حسابرسی شرکتهای کوچک هزینه اجرای مقررات جدید را برای این قبیل شرکتهای، در صورتی که خود مایل نباشند که حسابرسی شوند منتفی می‌سازد. همچنین شرکتهایی که اشخاص ذینفع نسبت به آنها علاقه‌مند به حسابرسی این شرکتهای نباشند، ناگزیر به تحمل

معرفی نامه دستور عمل حسابرسی سازمان حسابرسی



هدفها و روش شناسی

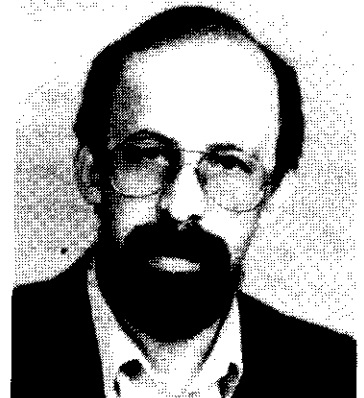
لازم به یادآوری است که تاکنون جلدهای اول و دوم دستورعمل حسابرسی به چاپ رسیده و جلد سوم آن در انتظار چاپ است. بخشهایی از دستورعمل نامبرده که در جلدهای اول و دوم این مجموعه توضیح داده شده اند، عبارتند از:

جلد اول

روشهای حسابرسی شامل: مقررات

عمومی اداری / نحوه حسابرسی / مدارک دائمی / برنامه ریزی حسابرسی / رسیدگی به معاملات / حسابرسی سیستمهای کامپیوتری / رسیدگی به صورتهای مالی / مراحل تکمیل حسابرسی / گزارشهای حسابرسی / نقلی / «استاندارد»های حسابرسی / اشخاص وابسته.

نخستین دستورعمل حسابرسی سازمان حسابرسی در سال ۱۳۶۴ با استفاده از متون معتبرمجامع حرفه ای انگلستان در واحد تحقیقات و آموزش شرکت سهامی حسابرسی سابق تدوین شد. و بعد از تشکیل سازمان حسابرسی در اواخر سال ۱۳۶۸ به وسیله کمیته ای متشکل از همکاران صاحب نظر از چهار مؤسسه حسابرسی ادغام شده مورد بازنگری قرار گرفت. این کمیته با صرف اوقات بسیار در جلسات متعددی دستورعمل یاد شده را بررسی کرد و به تنظیم نهایی آن پرداخت. این دستورعمل حسابرسی در سه جلد تهیه شد که جلد اول آن روشهای حسابرسی، جلد دوم فرمهای حسابرسی و جلد سوم آن استانداردهای متداول حسابداری و حسابرسی را دربرمیگیرد.

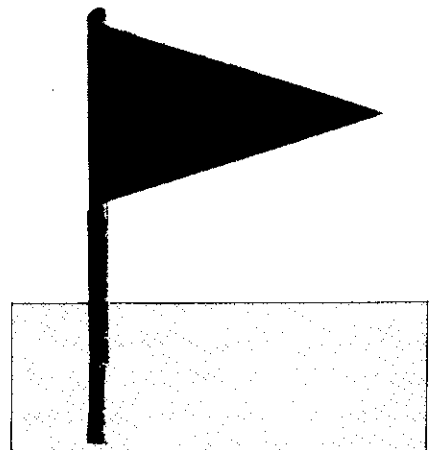


محمد ابراهیم قربانی فرید

فرمهای حسابرسی شامل: فرمهای بخش مقررات عمومی و اداری / فرمهای استاندارد پرونده دائمی / فرمهای ارزیابی کنترل‌های داخلی و فرمهای رسیدگی به معاملات براساس سیستم / فرمهای نمونه پیش‌نویس صورتهای مالی / فرمهای استاندارد پرونده جاری حسابرسی / برنامه استاندارد رسیدگی / نامه‌های استاندارد. / مقاله حاضر به توصیف این دستورعمل برای آشنایی همکاران در حرفه می‌پردازد.

هدفهای تهیه دستورعمل

با تشکیل سازمان حسابرسی، نیاز به وحدت روش در عملیات اجرایی حسابرسی آشکارا احساس شد. بدین لحاظ تهیه و تدوین یک دستورعمل جامع که علاوه بر ایجاد وحدت روش بتواند خدمات حرفه‌ای را با کیفیتی یکسان در سطح سازمان و در رابطه با صاحبکاران مختلف ارائه کند مورد تأکید قرار گرفت. بدین ترتیب مهمترین هدفهای موردنظر در تهیه و تدوین دستورعمل حاضر را می‌توان به شرح



زیر خلاصه کرد:

– ارائه الگوی معیار که عملیات اجرایی حسابرسی در واحدهای مختلف سازمان را هدایت و هماهنگ کرده و ارزیابی کار حرفه‌ای حسابرسان را امکانپذیر سازد.
– ارتقای کیفیت حسابرسیها با به کار گرفتن متدولوژی مناسب، کارآ و انعطافپذیر که استانداردهای اجرایی حرفه‌ای در آن در نظر گرفته شده باشد.
– فراهم آوردن مجموعه‌ای که جهت آموزش نظری و کاربردی در سطح سازمان و در مقیاس وسیعتر در سطح حرفه مورد استفاده قرار گیرد.
– ایجاد مفاهیم مشترک اجرایی و تکنیکی جهت تسهیل ارائه خدمات حرفه‌ای مناسب و مطلوب در سطح جامعه.

روش حسابرسی در دستورعمل

شیوه حسابرسی در دستورعمل حاضر بر مبنای متدولوژی «حسابرسی مبتنی بر سیستم» تهیه شده است. این متدولوژی در کنار رعایت استانداردها و رهنمودهای متداول حسابرسی از اصول زیربروی می‌کند:

– ارائه خدمات یکسان و یکنواخت از لحاظ کیفیت حرفه‌ای به کلیه صاحبکاران.
– قابلیت کاربرد در کلیه کارهای حسابرسی اعم از کارهای بزرگ یا کوچک، ساده یا پیچیده با حفظ سطح مطلوبی از استانداردهای حرفه‌ای.
– امکان ابراز هرگونه قضاوت حرفه‌ای در رویارویی با وضعیتهای مختلف کاری.

با رعایت اصول اخیر، متدولوژی به کار رفته در این دستورعمل هم از انعطاف لازم برای رویارویی با وضعیتهای متفاوت برخوردار است و هم چارچوب آن برای هدایت عملیات حسابرسی جهت نیل به نتایج صحیح کفایت‌های لازم را دربردارد. در عین حال باید در نظر داشت که موفقیت هر متدولوژی، تا حد زیادی، به کاربرد هوشیارانه آن بستگی دارد. هرچند، شکل و روش جمع‌آوری و ثبت شواهد

حسابرسی را می‌توان از قبل طراحی کرد لیکن فرآیند دستیابی به نتیجه صحیح، از توان، دانش و تجربه حسابرس تأثیر می‌پذیرد.

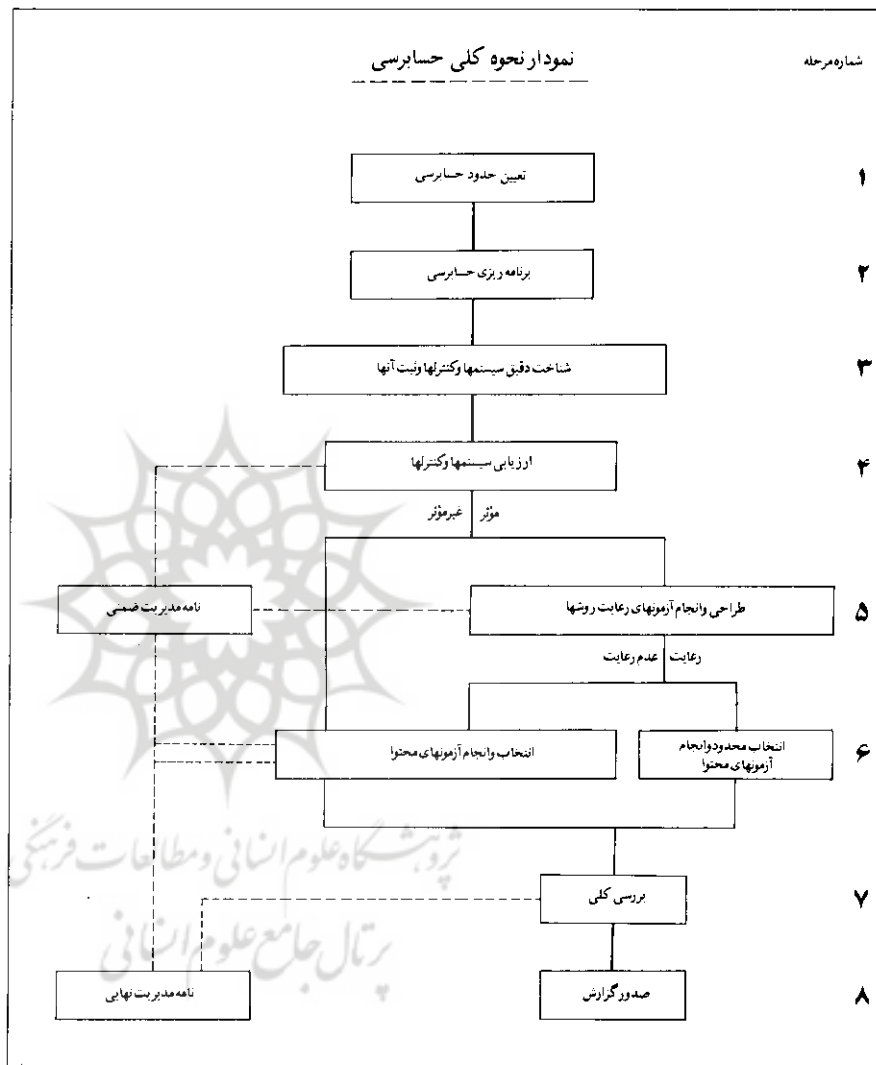
دستورعمل حاضر به شرح روشها، استاندارد کردن کاربرگها و در برخی مواقع راهنمایی جهت انجام قضاوت صحیح می‌پردازد. در عین حال، انجام کار به نحوی جامع، پیگیری نکات مورد سؤال تا دستیابی به نتیجه، انجام اقتصادی کار از طریق تمرکز آن بر موضوعها و نکات با اهمیت و محدود کردن کار در حد لازم جهت دستیابی به شواهد و سطح اطمینان کافی، از جمله مواردی است که باید همواره در نظر گرفته شود.

بدون تردید، عوامل قضاوت حرفه‌ای «در حسابرسی مبتنی بر سیستم» نقش اساسی را ایفا می‌کند. با این حال، مجوز کردن این متدولوژی به روشهای نمونه‌گیری آماری و بررسی و ارزیابی ریسک حسابرسی، چارچوب مشخصی به دست می‌دهد تا حسابرس بتواند با اتکا بر آن قضاوت خویش را به نحوی منطقی و قابل دفاع و به طور سیستماتیک و با رعایت ثبات رویه به کار برد. دستورعمل حاضر مقولات نمونه‌گیری آماری و ریسک حسابرسی را به طور ضمنی در نظر دارد لیکن تشریح نحوه کاربرد صریح این مفاهیم در ضمیمه‌های تکمیلی آن پیشینی شده است.

نحوه کلی حسابرسی

هدف از حسابرسی ارائه اظهارنظر حرفه‌ای در مورد کلیت صورتهای مالی یک واحد اقتصادی است. در رسیدن به این اظهارنظر حرفه‌ای می‌باید اقدامات لازم در چارچوب استانداردهای عملیاتی و گزارشگری انجام شود. این دستورعمل براساس استاندارد عملیاتی مجامع حرفه‌ای انگلستان تهیه شده است. بر مبنای این استاندارد نحوه کلی حسابرسی را می‌توان به شرح زیر در یک نمودار خلاصه کرد:

ورق بزنید



۲- برنامه ریزی حسابرسی

طبق استاندارد عملیاتی حسابرسان: «حسابرس باید کار خود را به نحو مناسب و به طور کامل برنامه ریزی، کنترل و ثبت کند.»

الف- برنامه ریزی کار حسابرسی

حسابرس، برای مطمئن شدن از انجام حسابرسی به نحو مؤثر و کارآمد، می باید کار خود را برنامه ریزی کند. شکل و ماهیت این برنامه ریزی، به بزرگی و کوچکی واحد اقتصادی مورد رسیدگی و پیچیدگی صنعت آن، محیط تجاری مربوط، روش پردازش معاملات و مقررات گزارشدهی ناظر بر آن بستگی دارد. در این چارچوب، هدف حسابرس باید ارائه خدماتی مؤثر و اقتصادی در محدوده یک دوره زمانی مناسب باشد. روشهای مقدماتی که حسابرس باید در برنامه ریزی خود در نظر داشته باشد، موارد زیر را در برمی گیرد:

بررسی پرونده دائمی و پرونده های جاری حسابرسی سال قبل، که موجب آشنایی حسابرسان با اطلاعات کلی راجع به واحد مورد رسیدگی و فعالیت تجاری آن، ساختار سازمانی، سیستمهای حسابداری و روشهای کنترل داخلی، سوابق روشهای حسابرسی و نتایج به دست آمده و مطالب مطرح شده در حسابرسی سال قبل خواهد شد. از این رو حسابرس می تواند ترتیب و نحوه عمل حسابرسی را بهبود بخشد، از کارهای غیر ضروری خودداری کند و از همکاری صاحبکار مثلاً با استفاده از برخی از کاربرگهای وی، بیشتر بهره بگیرد.

حسابرس باید آثار هرگونه تغییر در قوانین یا رویه های حسابداری را که بر صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی تاثیر می گذارد ارزیابی کند؛

حسابرس باید صورتهای مالی میان دوره ای یا گزارشهای داخلی خاص مدیریت را (در صورت وجود) و به همراه مذاکره با مدیریت و کارکنان واحد مورد رسیدگی، در رابطه با شرایط تجاری جاری،

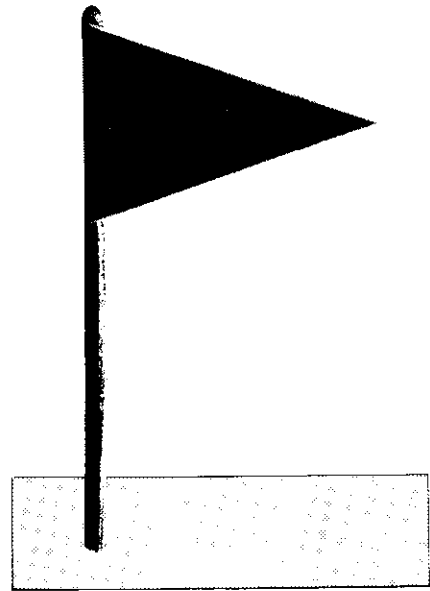
رسیدگیها توسط صاحبکار تعیین می شود و روش رسیدگی و اظهار نظر حسابرس نیز در چارچوب همین حدود انجام می گیرد.

نوع دوم رسیدگی به کلیت صورتهای مالی است. حدود این نوع رسیدگیها و اظهار نظر حرفه حسابرسی به ترتیب در چارچوب استانداردهای عملیاتی و استانداردهای گزارشگری انجام می گیرد. از این رو دستورعمل حسابرسی نیز بر این مبنا تهیه و تدوین شده است.

در این نمودار، به ترتیب مراحل کار در چارچوب استاندارد عملیاتی که در زیر به اختصار خواهد آمد، بررسی می شود:

۱- تعیین حدود حسابرسی

اساساً حسابرس دو نوع رسیدگی انجام می دهد. نوع اول رسیدگی ویژه است. حدود این نوع



مربوط، تاریخ تشکیل مجمع عمومی، تغییرات مهم در فعالیت شرکت، تغییرات در رويه حسابداری و حذف کاهش هزینه حسابرسي از طریق همکاری بیشتر صاحبکار به بحث و رایزنی گذاشته می شود. مدیر حسابرسي باید اطمینان پیدا کند که درخواست مجوزها و تاییدها دویا سه هفته پیش از پایان سال مالی ارسال می شود.

ب- کنترل کار حسابرسي

در هر حسابرسي، مدیرمسئول گزارش باید مطمئن شود که کار در سطح قابل قبولی انجام می شود. مهمترین عوامل در امر کنترل یک حسابرسي، هدایت و نظارت بر کادر حسابرسي و بررسی کارهای انجام شده آنهاست. میزان نظارت لازم بستگی به میزان پیچیدگی وظایف و تجربه و مهارت کادر حسابرسي دارد.

نمی توان بدقت تشریح کرد که چه روشهایی برای کنترل یک حسابرسي لازم است، زیرا ماهیت روشهای مزبور و میزان ضرورت تدوین آنها به تشکیلات مؤسسه حسابرسي و میزان محول کردن کارها بستگی دارد. روشهایی که تعیین می شود باید به گونه ای طراحی و اجرا شود که قطعه ای:

(الف) تخصیص کار به اعضای کادر حسابرسي متناسب با آموزش دیدگی، تجربه و مهارتهای آنان صورت گیرد.

(ب) کلیه سطوح کادر حسابرسي مسئولیتهای محول شده و هدفهای روشهایی را که اجرایشان برعهده آنهاست بروشنی درک کنند. همه نکاتی که طی مرحله برنامه ریزی مشخص شده و ممکن است بر ماهیت، دامنه یا زمانبندی روشهایی که قرار است اجراء شود تأثیر بگذارد باید به اطلاع کادر حسابرسي برسد و از آنان خواسته شود که در صورت روبه رو شدن با هرگونه مسئله درخور توجه حسابداری یا حسابرسي مراتب را به افراد مافوق خود اطلاع دهند.

(ج) کاربرگها سابقه ای کافی و مناسب از کارهای انجام شده و نتیجه های به دست آمده را نشان دهد.

(د) کارهای انجام شده هر یک از اعضای کادر حسابرسي به وسیله افراد بالاتری بررسی شود. بررسی

کار از این جهت ضروری است که، با انجام آن می توان:

(۱) از کافی و مناسب بودن کار انجام شده اطمینان پیدا کرد، و
(۲) تأیید کرد که نتیجه به دست آمده حاصل حسابرسيهای انجام شده است.

آخرین مراحل یک حسابرسي نیازمند توجه خاصی است، زیرا در این مراحل، که فشار کاریش از مراحل دیگر است، جهت پیشگیری از اشتباهات و انجام کارهای نالازم، کنترل کار حسابرسي ضرورت ویژه ای پیدا می کند. استفاده از یک فهرست کنترل تکمیل کار، شامل قسمتهایی که باید توسط مدیر مسئول گزارش و تحت نظر وی تکمیل شود، می تواند برای تأمین چنین کنترلی مفید باشد.

مسائلی که در حسابرسي پیش می آید اگر جنبه اصولی یا بحث انگیزی داشته باشد چنانکه ممکن باشد بر «نظر حسابرسي» تأثیر بگذارد، لازم است حسابرسي ضرورت مشورت با سایر حسابرسان با تجربه یا حتی با افراد خارج از مؤسسه حسابرسي را با توجه به محرمانه بودن اطلاعات واحد مورد رسیدگی در نظر بگیرد.

همچنین، لازم است حسابرسي بهترین نحوه نظارت و حفظ کیفیت کلی کارها در مؤسسه حسابرسي را مورد توجه قرار دهد.

ج- ثبت کار حسابرسي

مهمترین دلایل لزوم تهیه کاربرگهای حسابرسي به شرح زیر است:

(الف) مدیرمسئول گزارش باید بتواند اطمینان پیدا کند که کارهای محول شده به نحو مقتضی انجام گرفته است. معمولاً این کار فقط از طریق مراجعه به کاربرگهای تفصیلی تهیه شده توسط انجام دهندگان کار میسر است.

(ب) کاربرگها حاوی شرح مسائل پیش آمده، شواهد مربوط به کارهای انجام شده و نتیجه هایی است که از آنها به دست آمده و در تعیین «نظر حسابرسي» مورد ملاحظه قرار گرفته است. بنابراین در موارد ورق نریند

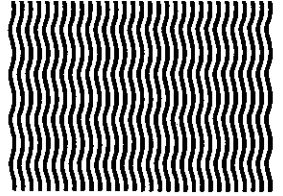
تغییرات مهم در فعالیت و مدیریت واحد مورد رسیدگی را بررسی کند.

حسابرس باید تعداد کادر حسابرسي مورد نیاز، تجربه ها و مهارتهای خاص لازم و زمانبندی مراجعات حسابرسي را تعیین کند و مطمئن شود که کلیه کادر حسابرسي درباره امور واحد مورد رسیدگی و ماهیت و حدود کارهایی که باید انجام دهند به طور خلاصه توجه شده اند. تهیه یادداشتی حاوی رؤس نحوه حسابرسي ممکن است مفید واقع گردد.

در حسابرسيهای مشترک، به منظور تعیین نحوه تخصیص روشهای کنترل و بررسی کارها، لازم است حسابرسان مشترک با یکدیگر مشاوره کنند.

در موارد لازم باید جلسه ای بین مدیر حسابرسي و تمام یا برخی از اعضای تیم حسابرسي تشکیل شود تا موضوعاتی مانند نحوه کلی انجام حسابرسي، مسائلی که ممکن است در جریان حسابرسي پیش آید، زمینه هایی از کار که نیازمند توجه خاصی است، برنامه زمانی حسابرسي و بودجه های زمانی و هزینه ای مورد بحث قرار گیرد و تأیید شود. همچنین ممکن است در مواردی نیاز به تشکیل جلسه ای با صاحبکار باشد. در این جلسه یک یا چند نفر از اعضای ارشد مدیریت صاحبکار مانند مدیرعامل و مدیر امور مالی و رئیس حسابداری و از طرف حسابرسان، مدیر حسابرسي یا سرپرست حسابرسي باید حضور داشته باشند.

جلسه باید ترجیحاً چند هفته پیش از آغاز حسابرسي برگزار شود و مذاکرات براساس دستور جلسه مورد توافق انجام پذیرد. در این جلسه مطالبی مانند برنامه زمانی، تهیه صورتهای مالی و جدولهای



معرفی نامه دستور عمل حسابرسی سازمان حسابرسی

بعدی، می توان به کاربرگهای حسابرسی به عنوان منبع اطلاعات فوق مراجعه کرد.

(ج) تهیه کاربرگها حسابرس را به رعایت نظم و ترتیبی اصولی در شیوه کار خود برمی انگیزد.

کاربرگهای حسابرسی همیشه باید آنقدر کامل و مشروح باشد که حسابرس با تجربه ای که هیچگونه ارتباط قبلی با کار مورد بحث نداشته است، بتواند از طریق آنها تشخیص دهد چه کارهایی انجام شده است و نتیجه گیریها را تایید کند. کاربرگهای حسابرسی باید همزمان با پیشرفت کار تهیه شود تا به فراموشی و از قلم افتادن جزئیات و مسائل نینجامد.

کاربرگهای حسابرسی باید، از جمله شامل صورت خلاصه ای از کلیه نکات برجسته ای باشد که لازم است در مورد آنها قضاوت شود. باید همراه با نکات مزبور، نتیجه گیریهای حسابرس در آن موارد نیز در کاربرگها، منعکس شود. اگر موارد مشکلی از مسائل اصولی و قضائیتی پیش آید، اطلاعات دریافتی مربوط باید، همراه با خلاصه ای از استدلالهای مدیریت واحد مورد رسیدگی و نتیجه گیریهای حسابرس، در کاربرگها منعکس شود. در این قبیل زمینه هاست که ممکن است بعداً قضاوت حسابرس، بویژه از طرف شخص ثالثی که به سبب اطلاعات بعدی و ادراک موقوف در موقعیت بهتری قرار دارد، مورد سؤال قرار گیرد. در این گونه موارد، مهم آن است که بتوان حقایق و اطلاعاتی را که حسابرس هنگام نتیجه گیری خود از آنها اطلاع داشته است ارائه کرد و نشان داد که نتیجه گیری به عمل آمد بر اساس حقایق و اطلاعات مزبور، معقول بوده است.

۳- شناخت دقیق سیستمها و کنترلها و ثبت آنها

طبق استاندارد عملیاتی حسابرسان:

«حسابرس باید شناخت دقیقی از سیستم ثبت و پردازش معاملات واحد تجاری به دست آورد و کفایت آن را به عنوان مبنایی برای تهیه صورتهای

مالی مورد ارزیابی قرار دهد.»

شناخت دقیق سیستمها و کنترلها از طریق مصاحبه حضوری و یا مطالعه دستور عملها انجام می شود و بصورت پیش نویس یادداشت می شود و سپس با دنبال کردن یک یا دو فقره از هر یک از معاملات عمده، یک «آزمون شناخت سیستم» بعمل می آید. بدیهی است که نتایج حاصل از این آزمون، به تنهایی جزء شواهد حسابرسی محسوب نمی شود. لذا نباید وقت زیادی را صرف این رسیدگی کرد.

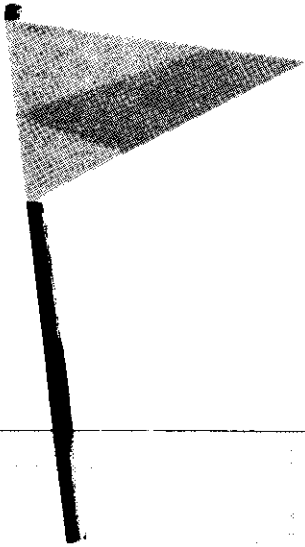
نحوه تشریح سیستمها ممکن است به صورت نوشته یا نمودار یا ترکیبی از هر دو باشد. برای شرح سیستم نمی توان روش بخصوصی را توصیه کرد؛ لیکن لازم است که شرح سیستم واضح، صحیح و خوانا باشد و در تهیه آن از برداختن به جزئیات غیر ضروری و بی مورد خودداری شود. نوشته یا نمودار باید چندان اطلاعات کافی در مورد سیستم ارائه کند که حسابرس بتواند کنترلهای پایه ای خود را تشخیص دهد.

۴- ارزیابی سیستمها و کنترلها

پس از ثبت، یا بهنگام کردن سیستم کنترلهای داخلی صاحبکار، لازم است کنترلهای مستقر مشخص شود و مورد ارزیابی قرار گیرد. برای این منظور باید کنترلهای موجود را با کنترلهای داخلی مورد انتظار حسابرسی که از قبل تهیه شده است، ارزیابی کرد و کنترلها و نقاط ضعف عمده موجود را در سیستم درج کرد. نتیجه ارزیابی مسیر رسیدگی به معاملات بسته به اتکا یا عدم اتکا به کنترلهای داخلی واحد مورد رسیدگی، به دو صورت زیر مشخص می شود:

الف- اگر در نتیجه ارزیابیهای حسابرس، سیستمها و کنترلهای داخلی مؤثر تشخیص داده شدند، می توان برای اثبات رعایت کنترلهای در عمل، به کنترلهای مورد نظر اتکا کرد.

ب- اگر در نتیجه ارزیابیهای حسابرس، سیستمها و کنترلهای داخلی مؤثر تشخیص داده نشدند، روشن است که در این حالت نباید به کنترلهای داخلی اتکا کرد.



۵- آزمونهای رعایت روشها

طبق استاندارد عملیاتی حسابرسان:

«اگر حسابرس بخواهد بر برخی از کنترلهای داخلی اتکا کند باید، پس از شناخت دقیق و ارزیابی آنها، برای بررسی اجرا یا عدم اجرای کنترلها، آزمونهای رعایت روشها را در مورد آنها به کار برد.»

هدف از انجام آزمون رعایت روشها اطمینان یافتن از رعایت یا عدم رعایت روشهای کنترل داخلی در عمل است. لکن، آزمون رعایت روشها، آزمون کنترلی است. ارزش بولی معاملات در آزمون رعایت روشها دارای اهمیت نیست، بلکه اجرا یا عدم اجرای یک روش کنترل است که اهمیت دارد.

حسابرس نمی تواند صرفاً بر اساس ارزیابی اولیه خود بر کنترلهای داخلی اتکا کند، بلکه باید با اجرای آزمونهای رعایت روشها، به گونه معقولی مطمئن شود که کنترلهایی که می خواهد بر آنها اتکا کند به نحو صحیح، و در تمام طول دوره اعمال شده است. باید توجه داشت که در آزمونهای رعایت روشها، خود کنترل است که مورد آزمون قرار می گیرد و نه معاملات؛ در واقع، معاملات صرفاً وسیله ای برای اجرای آزمون هستند. به همین دلیل نیز حسابرس باید کلیه استثناهایی را که در جریان آزمونهای رعایت روشها آشکار شده اند، صرف نظر از

مبلغ معامله مربوط، ثبت و در مورد آنها تحقیق کند («استثناء») در اینجا به مفهوم موردی است که، صرفنظر از وقوع یا عدم وقوع اشتباهات مقداری، کنترل به نحو صحیح اجرا نشده است).

اگر اجرای آزمونهای رعایت روشها استثنائاتی را آشکار نسازد، حسابرس می تواند بر این امر که «کنترل های داخلی مورد آزمون به نحو مؤثری عمل کرده اند» به طور معقول اتکا کند و انجام آزمونهای محتوا بر روی اطلاعات مندرج در سوابق حسابداری را محدود نماید.

اگر آزمونهای رعایت روشها استثنائاتی را آشکار سازد حاکی از این که عملاً کنترل مورد آزمون درست اعمال نشده است، حسابرس باید دلایل مربوط را مشخص و ارزیابی کند که آیا هر یک از استثناءها: (۱) موردی بوده یا بیانگر وجود انحرافات دیگری هم هست، و (۲) حاکی از احتمال وجود استثنائاتی در سوابق حسابداری است یا خیر. اگر توضیحات دریافتی حاکی از موردی بودن استثناءها

باشد، حسابرس باید از طریق، مثلاً با انجام آزمونهای بیشتر، معتبر بودن نتیجه گیریهای خود را ارزیابی کند. اگر توضیحات دریافتی یا آزمونهای بیشتر مؤید این نکته باشد که کنترل های مورد آزمون در تمامی طول دوره بدرستی اعمال نشده اند، حسابرس نمی تواند بر کنترل مزبور اتکاء کند. در این گونه شرایط، حسابرس نمی تواند آزمونهای محتوا را محدود کند مگر آن که بتواند کنترل دیگری را، به عنوان جایگزین برای اتکا مشخص کند. با این همه، قبل از اتکا بر کنترل جایگزین، حسابرس باید آزمونهای مناسبی از نوع آزمونهای رعایت روشها را در مورد آن به عمل آورد. با توجه به مطالب ذکر شده می توان نمودار نحوه کلی حسابرسی را که قبلاً ارائه شد به صورت نمودار زیر تعدیل کرد:

طراحی برنامه آزمون رعایت روشها با استفاده از آزمونهایی از قبیل تهیه شده و با در نظر گرفتن شرایط، اندازه و ماهیت هر واحد مورد رسیدگی انجام می شود. میزان آزمون رعایت روشها باید به گونه ای

تعیین شود که گستردگی معقولی را طی دوره مورد رسیدگی فراهم سازد و در دوره مورد رسیدگی نسبت به تمامی روشها به طرز معقولی فراگیر باشد.

۶- آزمونهای محتوا

طبق استاندارد عملیاتی حسابرسان:

«حسابرس باید چنان شواهد مربوط و قابل اعتمادی را درباره محتوای اطلاعات حسابداری به دست آورد که کفایت آنها امکان نتیجه گیری معقولی را برای وی فراهم سازد.»

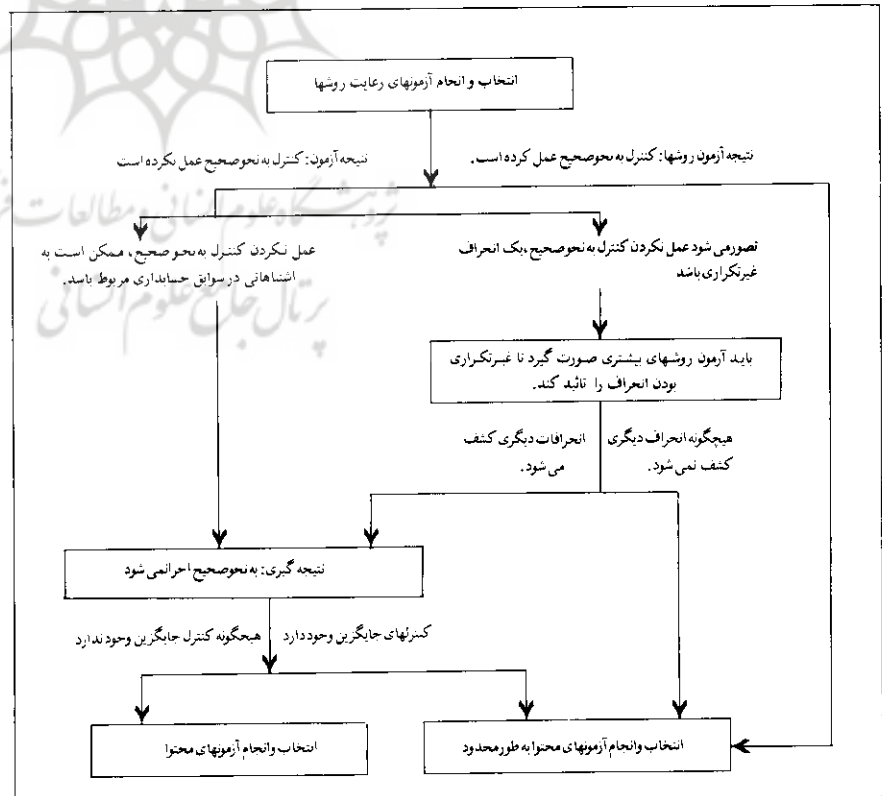
ماهیت شواهد حسابرسی

نتیجه گیریهایی که حسابرس بر مبنای آنها درباره صورت های مالی اظهار نظر می کند، خود، حاصل کسب اطلاعاتی به وسیله حسابرس است که به آنها شواهد حسابرسی اطلاق می شود. منابع و میزان شواهد مورد نیاز برای دست یافتن به سطح اطمینان لازم را حسابرس باید، با در نظر گرفتن نوع رسیدگی که در قرارداد مقرر شده است، تعیین کند.

کافی بودن شواهد

حسابرس بندرت ممکن است از درستی صورت های مالی مطمئن باشد، ولی باید شواهدی مربوط و قابل اعتماد را به چنان میزان کافی به دست آورد که مبنای معقولی برای اظهار نظری درباره صورت های مالی ایجاد کند. قضاوت حسابرس در این باره که چه چیز شواهد کافی، مربوط و قابل اعتماد محسوب می شود از عواملی نظیر موارد زیر تأثیر می پذیرد:

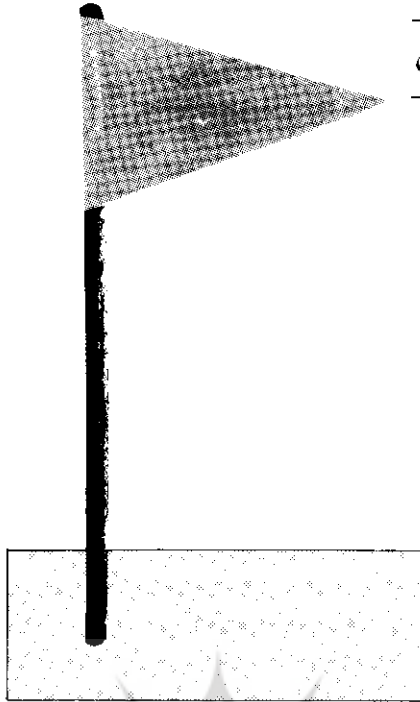
(الف) اطلاعات وی از رشته فعالیت واحد تجاری و بخش صنعتی مربوط



ورق بزنید



معرفنامه دستورعمل حسابرسی



درون واحد به دست می آید،

(ج) شواهدی که به وسیله حسابرس از راههایی نظیر تجزیه و تحلیل و مشاهده عینی فراهم می آید قابل اعتمادتر از شواهدی است که از دیگران به دست می آید.

حسابرس باید بررسی کند که آیا نتیجه گیریهای مبتنی بر هر یک از انواع مختلف شواهد، با یکدیگر وفق دارند یا خیر. اگر شواهدی که از منابع مختلف به دست آمده اند با یکدیگر موافق نباشند، تا زمانی که مغایرت بین آنها حل نشود، قابل اعتماد بودن هر یک مورد تردید خواهد بود. لیکن، اگر شواهد جداگانه مربوط به یک موضوع، همگی، با هم موافق باشند، ممکن است حسابرس جمعاً درجه اطمینانی بیش از آنچه از تک تک اقلام به دست می آورد، پیدا کند.

(ب) برآورد از میزان احتمال وقوع اشتباهات یا موارد خلاف، که به درج اقلام غیرواقعی در صورتهای مالی بینجامد این احتمال ممکن است از عوامل زیر تأثیر بگیرد:

- (۱) ماهیت و اهمیت هر یک از اقلام صورتهای مالی،
 - (۲) تجربه قبلی حسابرس در مورد قابل اعتماد بودن مدیریت و کارکنان واحد تجاری و سوابق حسابداری آن،
 - (۳) وضعیت مالی واحد تجاری،
 - (۴) تمایلات و جهتگیریهای احتمالی مدیریت،
- (ج) قانع کننده بودن شواهد.

مربوط بودن شواهد

اقلام صورت حساب سود و زیان

آزمونهای محتوا

آزمونهایی است که به منظور کسب شواهدی حاکی از کامل، صحیح و معتبر بودن ارقام و اطلاعات تهیه شده به وسیله سیستم حسابداری تنظیم می شود. این آزمونها که مشتمل بر بررسی جزئیات فعالیتهای مالی و مانده حسابها و همچنین تجزیه و تحلیل نسبتها و روندهای عمده حسابداری است، شواهد حسابرسی مورد نیاز را تأمین می کند.

بررسی مربوط بودن یا نبودن شواهد حسابرسی باید با توجه به هدف کلی «اظهار نظر و ارائه گزارش درباره صورتهای مالی» انجام شود. برای دست یافتن به این هدف، حسابرس باید شواهدی به دست آورد که وی را قادر سازد در پاسخ به سئوالات زیر، نتیجه های معقولی به دست آورد:

اقلام ترازنامه

(الف) آیا کلیه داراییها و بدهیها ثبت شده اند؟
(ب) آیا داراییها و بدهیهای ثبت شده وجود خارجی دارند.

(ج) آیا داراییها متعلق، و بدهیها بدرستی مربوط به واحد مورد رسیدگی است؟

(د) آیا مبالغی که به داراییها و بدهیها نسبت داده شده، طبق رویه های حسابداری مندرج در صورتهای مالی، و بر مبنایی قابل قبول و یکنواخت، به دست آمده است؟

(ه) آیا داراییها، بدهیها، سرمایه و اندوخته ها به نحو صحیح افشا شده است؟

قابل اعتماد بودن شواهد

هر چند قابل اعتماد بودن شواهد حسابرسی به شرایط خاص هر مورد بستگی دارد، با این حال مفروضات کلی زیر ممکن است در این مورد مفید واقع شود:

(الف) شواهد نوشتاری قابل اعتمادتر از شواهد شفاهی است.

(ب) شواهدی که از خارج واحد مورد رسیدگی به دست می آید قابل اعتمادتر از شواهدی است که از

۱- آزمونهای محتوا - معاملات

برای اثبات صحت و کفایت سوابق حسابداری که مبنای تهیه صورتهای مالی قرار می گیرد لازم است در مورد معاملات آزمونهای محتوا انجام شود.

در شرایطی که نتایج حاصل از ارزیابی کنترلهای داخلی مؤثر بوده و انجام آزمون رعایت روشها حاکی از اجرای کنترلها در عمل باشد، برای کسب اطمینان بیشتر از کفایت سوابق حسابداری، آزمونهای محتوای مناسبی، با حجم محدود و با توجه

به شرایط خاص هر دسته از معاملات و یا استفاده از برنامه استاندارد رسیدگی به معاملات، حسب مورد طراحی می شود. برنامه استاندارد معاملات، مربوط به رسیدگی خرید، بستنکاران و هزینه ها، فروش، بدهکاران و سایر دریافتهاست.

در شرایطی که نتایج حاصل از ارزیابی کنترل‌های داخلی غیرموثر بوده و یا انجام آزمون رعایت روشها حاکی از اجرا نشدن کنترلها در عمل باشد، آزمون محتوای رسیدگی به معاملات طبق برنامه استاندارد رسیدگی که با توجه به ماهیت شرکت و سیستمهای حسابداری و نقاط ضعف مشهود در کنترل‌های داخلی و اجرای آنها (به منظور وفق دادن روشها با شرایط واحد تجاری) تعدیل شده است، به طور گسترده تر انجام می شود.

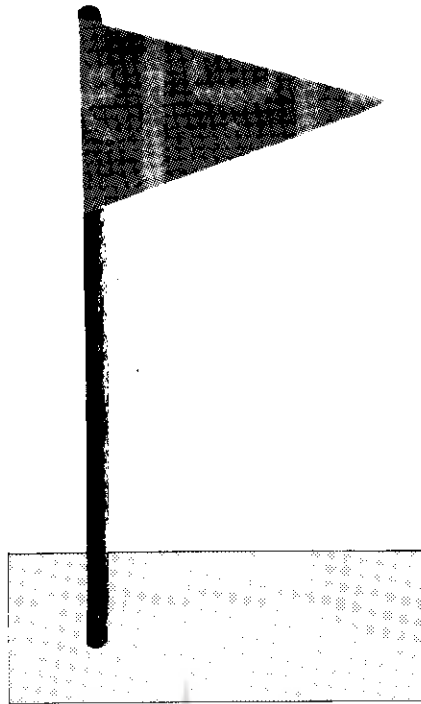
۲- آزمونهای محتوا - روشهای بررسی تحلیلی

این روشها شامل بررسی نسبتهای مهم، روندها و سایر آمارها و رسیدگی به هرگونه تغییرات غیرعادی و غیرمنتظره است. اجرای این روشها را، نه تنها در پایان حسابرسی (از طریق بررسی صورتهای مالی نهایی) بلکه در تمام مدت حسابرسی نیز باید در نظر داشت.

در نظر داشتن این روشها در ضمن حسابرسی، ممکن است برای مثال، تغییری را در امور صاحبکار نشان دهد که حسابرس قبلاً از آن آگاهی نداشته است، و این امر وی را ملزم به تغییر نحوه حسابرسی خواهد کرد.

۳- آزمونهای محتوا - رسیدگی به صورتهای مالی

رسیدگی به صورتهای مالی، عبارت است از عملیات اثبات صحت مانده ها و انجام روشهایی نظیر بررسی تحلیلی که هدف از آنها دست یافتن



به شواهدی دال بر کامل بودن، درستی و اعتبار اطلاعات مندرج در صورتهای مالی است: همچنین بررسی رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، تداوم فعالیت و افشای مواردی نظیر تعهدات سرمایه ای و بدهیهای احتمالی نیز در این چارچوب قرار می گیرد. «برنامه استاندارد رسیدگی به صورتهای مالی که از قبل تهیه شده» باید در صورت لزوم با توجه به شرایط خاص هر صاحبکار تعدیل شود.

۷- بررسی صورتهای مالی

طبق استاندارد عملیاتی حسابرسان:

- ۱- «حسابرس باید صورتهای مالی را به نحوی بررسی کند که همراه با نتیجه گیریهای حاصل از سایر شواهد حسابرسی، برای نظر خود درباره صورتهای مالی به مبنای معقولی دست یابد.»
- ۲- حسابرس باید درباره کلیت صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی اظهار نظر کند.

بنابراین، پس از گردآوری شواهد حسابرسی در مورد اقلام تکی یا گروههایی از اقلام، حسابرس می باید یک بررسی سرجمع نیز انجام دهد تا بتواند نظر خویش را در مورد نکات زیر تعیین کند:

(الف) آیا صورتهای مالی با استفاده از رویه های حسابداری مورد قبول که به طور یکنواخت اعمال شده و مناسب نوع فعالیت واحد تجاری است تهیه و تنظیم شده است؟

(ب) آیا نتیجه عملیات، وضعیت مالی و سایر اطلاعاتی که در صورتهای مالی ارائه شده است با یکدیگر و نیز با شناخت حسابرس از واحد تجاری سازگار است؟

(ج) آیا کلیه مطالب لازم به میزان کافی و به نحو مناسب افشا و اطلاعات مندرج در صورتهای مالی به نحو مناسب طبقه بندی و ارائه شده است؟

(د) آیا در تهیه و تنظیم صورتهای مالی، کلیه الزامات قانونی و سایر مقرراتی که به تاسیس و نوع فعالیتهاى واحد تجاری مربوط می شود، رعایت شده است؟ و سرانجام،

(ه) آیا نتیجه گیریهای حسابرس از سایر آزمونهای اجرا شده، همراه با نتیجه گیریهای حاصل از بررسی سرجمع صورتهای مالی، وی را قادر می سازد نظر خود را درباره صورتهای مالی تعیین کند؟

۳- حسابرس باید در تمام مدت بررسی، اهمیت نسبی مطالب تحت بررسی و میزان اطمینان به درستی و کامل بودن اطلاعات مندرج در صورتهای مالی را که از سایر رسیدگیهایش ناشی شده است در نظر بگیرد.

۴- تشخیص مطالبی که در انجام بررسی سرجمع باید مورد رسیدگی قرار گیرد، مستلزم مهارت و قوه تحلیل و تفسیر اطلاعات به دست آمده و نیازمند قضاوت درست است. بدین لحاظ، بررسی نباید به کسی که فاقد تجربه و مهارت لازم است واگذار شود.

۵- گرچه بررسی سرجمع صورتهای مالی براساس شناخت حسابرس از نوع فعالیت واحد تجاری به تنهایی به عنوان مبنایی برای اظهار نظر حسابرس درباره صورتهای مالی کفایت نخواهد کرد، لیکن عامل ذیقیمتی در تأیید نتیجه گیریهای حسابرس محسوب می شود. بعلاوه، تعارضهای آشکار می تواند نشاندهنده زمینه هایی باشد که در آنها ممکن است اشتباهات، از قلم افتادگیها، یا موارد خلاف مهمی وجود داشته باشد که قبلاً توسط سایر روشهای حسابرس روشن نشده است. ●

چارچوب نظری در تعیین استانداردها

پنسیلوانیا^{۱۱} آمده است و در همان سال استفان گیل من^{۱۱}، یک معلم حسابداری، کوشید که با نگارش کتاب مفاهیم حسابداری سود در حوزه نامتناهی از نظریه حسابداری، همانندیا را بیاید. در سال ۱۹۴۰، پتون به همراه اس. لیلتون^{۱۳} مقدمه ای بر استانداردهای حسابداری شرکتها^{۱۱} را نگاشتند که توسط انجمن حسابداری آمریکا انتشار یافت و تأثیری بسزا بر تألیفات حسابداری آمریکا به جای گذاشت.

نه فقط آمریکاییان، بلکه مؤلفانی مانند ادواردز^{۱۶} و بری^{۱۷} در انگلستان؛ اشمنباخ^{۱۸}، اشمیت^{۱۹} و والب^{۲۰} در آلمان؛ لیمپرگ^{۲۱} در هلند؛ زاپا^{۲۲} در ایتالیا و فیتزجرالد^{۲۳} در استرالیا نیز از جمله پیشگامان نظریه پردازی در حسابداری نیمه اول این قرن بوده اند.

تعداد کسانی که در نیمه دوم قرن بیستم به مشارکت در این باره برخاستند، به چندین برابر نیمه نخست رسید. غیر از کوششهای فردی دانشگاهیان و اهل حرفه، که به تنهایی کار می کردند، از طرف انجمنهای حسابداری نیز تلاشهای فراوانی برای شکل دادن به نظریه حسابداری صورت گرفته است. این ابتکارهای گروهی است که در اینجا بیش از همه مورد توجه ماست، مثل اظهارنظرهای انجمنهای حسابداری که با قصد اصلاح بیواسطه کیفیت گزارشدهی مالی شرکتها صورت پذیرفت. احتمالاً نخستین اقدام جمعی حسابداران در تدوین بنیانه ای منسجم در باب نظریه حسابداری در سال ۱۹۳۶ انجام گرفته است؛ یعنی آن زمان که انجمن نوپای حسابداری آمریکا متن پیشنهادی پنج

اشاره:
در انتظار انتشار بیانیه «چارچوب نظری» کمیته تدوین استانداردهای ملی سازمان حسابرسی هستیم. با مقاله «مزایا و محدودیتهای چارچوب نظری» در شماره ۷۴-۷۳ به استقبال بیانیه «چارچوب نظری» آن کمیته رفتیم.

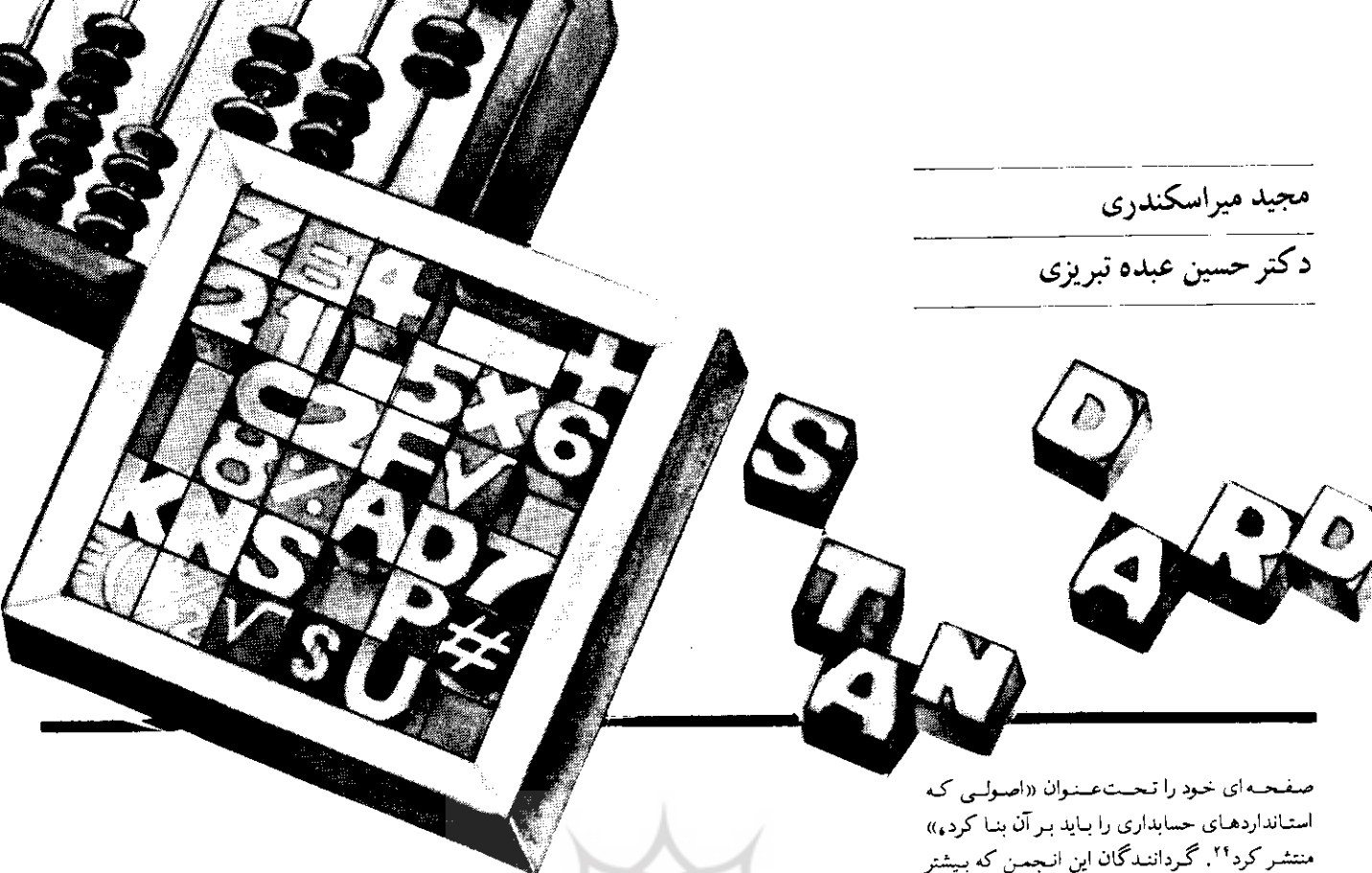
در این مقاله نوشته زف و که لِر، بر تلاشهایی که در این زمینه در کشورهای انگلیسی زبان به عمل آمده است، مروری کوتاه داریم.

از نخستین سالهای قرن بیستم، استادان حسابداری و دست اندرکاران این حرفه، در صدد بسط یک نظریه عام حسابداری بوده اند. از این جمله می توان از آثاری چون فلسفه حسابها^۲ نوشته چارلز ای. اسپراگو^۳ در سال ۱۹۰۸، نظریه حسابداری با توجه خاص به حسابداری شرکتها^۴ تألیف ویلیام. اپتون^۵ در سال ۱۹۲۲ و اقتصاد حسابداری^۶ نوشته جان. ب. کاتینگ^۷ در سال ۱۹۲۹ یاد کرد که جملگی محصول کوششهای آغازین معلمان آمریکایی در درک و بسط نظریه های حسابداری به حساب می آید. اما تمهیداتی نیز از سوی کارگزاران حرفه، مانند کنت مک نیل^۸ صورت گرفته است که ماحصل آن در سال ۱۹۳۹ در کتاب «حقیقت در حسابداری»^۹ از انتشارات دانشگاه



۱- این مقدمه نوشته زف و که لِر ویراستاران کتاب نظریه حسابداری مالی است که در بخش دوم مقاله های گردآوری شده در کتاب آنان آمده است. عنوان این بخش از کتاب «جایگاه اهداف و چهارچوب نظری» است.

S.A. Zeff & T.F. Keller, Financial Accounting Theory, McGraw Hill International Editions, 1987



صفحه ای خود را تحت عنوان «اصولی که استانداردهای حسابداری را باید بنا کرد»، منتشر کرد^{۲۴}. گردانندگان این انجمن که بیشتر دانشگاهی بودند، امید فراوان داشتند که دیدگاههای اصول حسابداری در درون خود حرفه بیشتر و بیشتر روشن شود تا مبادا اشتباهاً این وظیفه به کمیسیون نوپای بورس و اوراق بهادار^{۲۵} محول گردد. تک نگاری پتن و لیتلتون^{۲۶} که چهار سال بعد منتشر شد در واقع تفسیر مفاهیم مندرج در بیانیه اصول انجمن حسابداری آمریکا در سال ۱۹۳۶ بود. در سال ۱۹۴۱ و سالهای پس از آن انجمن تجدیدنظرهایی در بیانیه ۱۹۳۶ خود به عمل آورد.

سازمانی که عمدتاً متشکل از دانشگاهیان باشد، بسختی می تواند با سازمانی که متشکل از حسابداران حرفه ای است، برای نفوذ در نحوه عمل حرفه حسابداری رقابت کند. تا قبل از ۱۹۳۸ هنوز در هیچ جای دنیا، انجمنی حرفه ای شکل نگرفته بود که مستمراً به طور برنامه ریزی شده، وظیفه صدور بیانیه های رسمی حسابداری را به منظور سمت و سودادن به حرفه حسابداری به عهده بگیرد. بنابراین، وقتی در سال ۱۹۳۸ انجمن حسابداران آمریکا^{۲۷} (نامی که در آن زمان انجمن حسابداران خیره آمریکا^{۲۸} داشت) کمیته رویه های حسابداری^{۲۹} خود را مأمور انتشار چندین بولتن تحقیقاتی حسابداری برای تعلیم حسابداران مستقل و مشتریان آنان کرد، واقعه درخور توجه و مشخصی به وقوع پیوست. انجمن به این ترتیب به فشارهای کمیسیون بورس و اوراق بهادار در خصوص حمایت گسترده حرفه ای برای کمک به محدود کردن دامنه «اصول

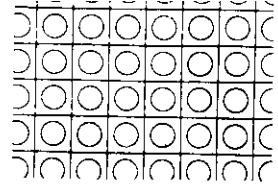
متداول حسابداری^{۳۰}» عکس العمل نشان می داد. از آن زمان به بعد، نقش اصلی برای اعمال تغییر در رویه های حسابداری آمریکا به حرفه حسابداری واگذار شد، هر چند که بخش عمومی (عمدتاً کمیسیون بورس و اوراق بهادار) بدقت این تحولات را زیر نظر داشته و گاهی در فرایند تصمیمگیری حرفه دخالت کرده است.

زمانی که کمیته رویه های حسابداری، طی مراحل مختلف در اواخر دهه ۱۹۳۰ و دهه ۱۹۴۰، داشت به منظور سامان دادن به موارد عملی خاص درگیر اصول حسابداری می شد، از انجام دادن وظیفه خود بازماند. اما در دهه ۱۹۵۰، برای کمیته و رهبران انجمن مشخص شد تا زمانی که روی مفاهیم اساسی به توافق نرسند، در مورد حل مسائل مشکل پیشرفت چندانی حاصل نخواهد شد. مطالبی همچون: تخصیص مالیات، حسابداری سطح قیمتها، مفهوم فراگیر در مقابل مفهوم عملکرد عملیات جاری، صورتحساب سود و زیان و حسابداری تلفیقی، اعضای کمیته را به چند قسمت تقسیم کرده یا شکاف عمیق بین کمیته و کمیسیون بورس و اوراق بهادار پدید آورده بود. در پس این رودر روی ها، اختلاف فلسفی عمیقی نهفته بود بدین معنا که آیا کمیته ای که در خصوص یک موضوع ساده نمی تواند به رویه متحدالشکلی دست یابد، بنابه مقتضیات سیاسی اکثریت دوسوم، خواهد توانست اراده خود را به مؤسسات حسابداری و

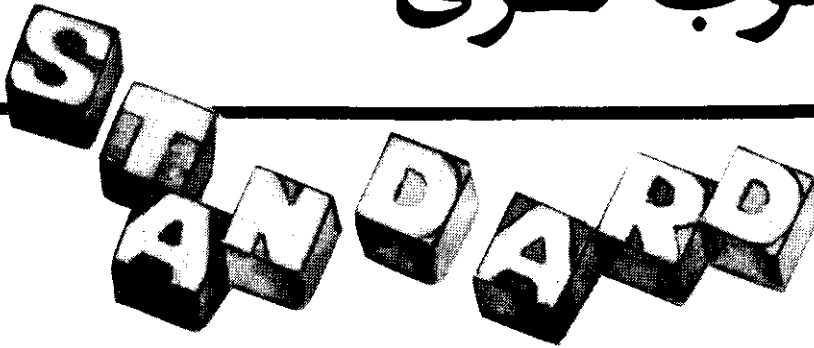
شرکتهایی که با اقلیت موافق هستند، تحمیل کند؟ مدیران انجمن به این نتیجه رسیدند که این اختلافات را با سرمایه گذاری عمده روی تحقیقات اساسی آسانتر می توان حل کرد. اگر روی مفاهیم اساسی توافق به عمل می آمد، باور این بود که اصول و قوانین حسابداری مبتنی بر آن مفاهیم برای همه به سادگی قابل فهم می شد. در سال ۱۹۵۹، انجمن با جایگزین کردن عنوان دهن پرکن «هیئت اصول حسابداری^{۳۱}» به جای کمیته رویه های حسابداری قبلی، تاکید تازه خود را روی مسئله تحقیقات نشان داد. هیئت جدید به یک دایره تحقیقات حسابداری مجهز شد، و هر دو مشغول بررسی «فرضیه های اساسی» و «اصول فراگیر» حسابداری شدند.

در سالهای ۱۹۶۱-۶۲، دو بررسی تحقیقی زیر نظر APB منتشر شد: فرضیه های اساسی حسابداری، توسط موریس مونتیس و پاره ای از اصول فراگیر حسابداری برای شرکتهای تجاری، توسط ربرت ت. اسپروز و مونتیس^{۳۲}. ولی هیئت از پذیرش توصیه های اصلاحات حسابداری «بنیادی» در این بررسیها خودداری کرد، و اولین حرکت تحقیقی خوشبینانه اش برای دستیابی به بنیادهای حسابداری در نطفه خفه شد. چون هر مورد خاص که پیش روی هیئت قرار می گرفت و APB ناچار به ارائه نظر درباره آن بود و درست مثل سلف خود کمیته

ورق بزند



چارچوب نظری



رویه‌های حسابداری، بدون تمسک به مجموعه‌ای از نظریه‌های حسابداری که راهنمایش باشد، به‌طور موردی با قضا یا برخورد می‌کرد.

APB دو اقدام دیگر نیز در تدوین تئوری حسابداری به‌عمل آورد، اما این هر دو اقدام بیشتر توصیفی بود تا دستوری. در سال ۱۹۶۵، انجمن حسابداران، مطالعه پل گریدی^{۳۳} را در مورد حرفه و توصیه‌های انجام شده تحت‌عنوان «مجموعه اصول متداول حسابداری برای شرکتهای بازرگانی»^{۳۴} منتشر کرد که هزینه آن را هیئت اصول حسابداری داده بود. پنج سال بعد در سال ۱۹۷۰، هیئت بیانیه شماره ۴، با عنوان «مفاهیم پایه و اصول حسابداری ناظر بر صورتهای مالی مؤسسات بازرگانی»^{۳۵} را منتشر کرد که در واقع صرفاً برشمردن مفاهیم و اصول مورد عمل در حرفه بود. (به‌علاوه چون جنبه بیانیه داشت و نه نظرگاه^{۳۶}، مفاد آن صرفاً جنبه مشورتی داشت و اجباری نبود.)

وقتی حرفه حسابداری وارد دهه ۷۰ شد، اعتقاد غالب و رشد یابنده این بود که پیشرفت در استانداردهای حسابداری بدون تدوین آنچه دیگر «چارچوب نظری» خوانده می‌شد، به‌دست نمی‌آید. APB، به انتشار نظرگاههایی در موارد حتی جدل برانگیزتر از موارد کمیته رویه‌های حسابداری مشغول شد، و سیل انتقادات از اقدامات APB، بار دیگر مدیران انجمن را متوجه اصول بنیادی کرد. در سال ۱۹۷۱، انجمن که از هر طرف مورد انتقاد قرار گرفته بود، افرادی را موظف کرد تا در زمینه هدفهای صورتهای مالی به مطالعه‌ای ویژه بپردازند. اعضای گروه مطالعه از طیف گسترده‌ای انتخاب شده بودند: سه شریک از ۸ مؤسسه بزرگ حسابرسی، دو استاد حسابداری، دو مدیر مالی، یک تحلیلگر سرمایه‌گذاری، و یک

اقتصاددان. رابرت م. تروبلاد^{۳۷} که خود حرفه‌ای متشخص و رئیس سابق انجمن حسابداران بود به ریاست گروه برگزیده شد. گروه در گزارش ۶۷ صفحه‌ای خود تحت‌عنوان «اهداف صورتهای مالی» (انجمن حسابداران خبره آمریکا، ۱۹۷۳) با رویکرد سنتی بر صورتهای مالی در جهت گزارشگری برای مباشرت^{۳۸}، بر سودمندی صورتهای مالی در ارائه اطلاعاتی که سرمایه‌گذاران و وام‌دهندگان را «برای پیش‌بینی، مقایسه، و ارزیابی جریانهای نقدی بالقوه برحسب مقدار، زمان، و عدم اطمینان آنها» کمک کند، تأکید کرد^{۳۹}. (در سال ۱۹۶۶ مدتها قبل از انتشار گزارش تروبلاد، کمیته‌ای از انجمن حسابداری آمریکا بیانیه اصول حسابداری سنت‌شکنی منتشر کرد^{۴۰} که به‌جای تأکید بر مباشرت، بر سودمندی اطلاعات حسابداری برای تصمیمهای اقتصادی تکیه می‌کرد^{۴۱}.)

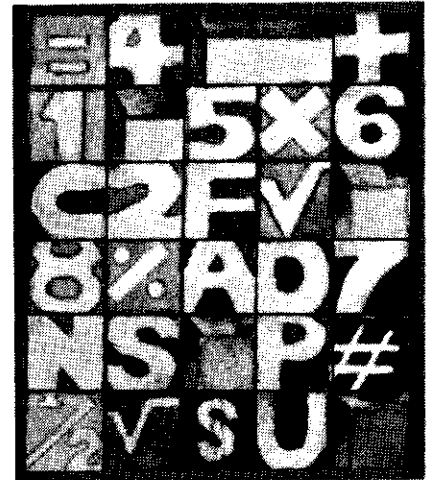
در سال ۱۹۷۳، درست مثل ۱۹۵۹، عرصه استانداردسازی از بن متحول شد، و هیئت استانداردهای حسابداری مالی^{۴۲} جایگزین هیئت اصول حسابداری شد که سخت‌مورد انتقاد قرار گرفته بود. غیر از انتشار بیانیه‌های استانداردهای حسابداری مالی^{۴۳} که اساس معتبری برای «اصول متداول حسابداری» شد، FASB کار روی تعدادی بیانیه مفاهیم حسابداری مالی^{۴۴} را هم شروع کرد. بیانیه‌های اخیر قرار بود مصالح چارچوب نظری هیئت باشد. بیانیه مفهوم شماره ۱ در سال ۱۹۷۸ منتشر شد و با عنوان «اهداف گزارشدهی مالی مؤسسات بازرگانی» به‌طور وسیعی توصیه‌های گروه مطالعاتی تروبلاد را به کار گرفت، و حتی فراتر رفت و به جای تمرکز صرف بر صورتهای مالی، بر همه مشکلات گزارشدهی مالی،

به مدیریت شرکت، از جمله افشای کمتی و کیفی تکیه کرد.

موضوع بیانیه‌های مفهوم ۲ و ۳ که هر دو در سال ۱۹۸۰ انتشار یافت به ترتیب «ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری» و «عناصر صورتهای مالی» بود. اما وقتی این بیانیه‌ها منتشر شد، هیئت زود دریافت که رسیدن به توافق روی مفاهیمی چون «تشخیص»^{۴۵} و «اندازه‌گیری»^{۴۶} تا چه حد دشوار است. «تشخیص» به ضوابط تعیین‌کننده زمان ثبت تغییرات در داراییها، بدهیها، و حقوق صاحبان (از جمله درآمدها، مخارج و زیانها) در حسابها اشاره می‌کند. «اندازه‌گیری» به مبلغ پولی این تغییرات پس از اینکه مشخص شدند، مربوط می‌شود. اینها مسائل بنیادی برای ارزیابی دارایی و بدهی و تعیین درآمد است؛ مسائلی که هم کمیته رویه‌های حسابداری و هم هیئت اصول حسابداری را با دشواری روبرو ساخته است. این هیئت غیر از یک بیانیه دیگر در مورد سازمانهای غیرتجاری، به انتشار هیچ بیانیه مفهومی دیگری دست نزد.

در کشورهای دیگر هم روی اهداف و چارچوب ذهنی، تحقیقاتی صورت گرفته است که مؤسسات حسابداری هزینه آنها را پرداخته‌اند.^{۴۷} در استرالیا و بریتانیا تحقیقاتی روی اهداف شده است. در سال ۱۹۷۲، بنیاد تحقیقات حسابداری استرالیا^{۴۸} مطالعه‌ای را با عنوان اهداف و مفاهیم صورتهای مالی اثر کنلی و استابوس^{۴۹} منتشر کرد. قبل از آن در ۱۹۷۰، مطالعه‌ای تحت‌عنوان بیانیه اصول استرالیایی^{۵۰} نوشته جان کنلی منتشر شده بود که از روی تحقیق موجودیهای ۱۹۶۵ پل گریدی که برای APB انجام داده بود، الگو برداشته شده

بود. ارگانهای تعیین استاندارد استرالیا (در آن زمان دوتا بودند) نتوانستند هیچ اقدامی روی این دو مطالعه به عمل آورند. تحقیق دومی از استرالیا که توسط همان بنیاد تأمین مالی شد، در ۱۹۸۲ منتشر گردید: اهداف و مفاهیم پایه حسابداری از آلن د. برتن.^{۵۱} طرحی حتی بلندپروازانه تر در



بریتانیا در ۱۹۷۴-۷۵ پیاده شد و طی آن یک گروه ۱۱ نفری از کمیته هدایت استانداردهای حسابداری^{۵۲} گزارش اولیه‌ای در ۸۱ صفحه در مورد «قلمرو و هدفهای گزارشهای مالی در پرتونیزها و شرایط جدید» با عنوان گزارش شرکتها^{۵۳} منتشر کردند. نسخه اولیه گزارش توصیه‌های جورانه‌ای دربر داشت، و از جمله به مدیریت پیشنهاد می‌کرد که صورت ارزش افزوده و گزارشی از چشم اندازهای آینده شرکتها منتشر کند و نیز توصیه می‌کرد که گزارشهای مالی شرکتها پایه‌های ارزشیابی چندگانه (مثلاً ترکیبی از قیمت تمام شده تاریخی تعدیل شده برای تورم، هزینه جایگزینی، ارزش تحقق خالص، ارزش فعلی خالص، و ارزش برای شرکت) داشته باشد. هر چند اعضای گروه تحقیق که طیف گسترده‌ای از صاحبان علائق و تجربه‌های مختلف در حرفه حسابداری بودند، به اتفاق آرا گزارش را تأیید کردند، اما کمیته

هدایت استانداردهای حسابداری خود هرگز رسماً آن توصیه‌ها را به کار نگرفت.

در سال ۱۹۸۰، انجمن حسابداران خیره‌کانادا^{۵۴} تحقیق مهمی را انتشار داد که هم به موضوع چارچوب نظری مربوط می‌شد و هم به فزاینده‌ی که طی آن ارگان تعیین استاندارد از چارچوب استفاده می‌کند. این گزارش به درخواست انجمن توسط ادوارد استامپ نوشته شد و عنوان آن «گزارشدهی شرکتها و تحولات آینده آن»^{۵۵} بود. استامپ که عضو انجمن حسابداران خیره‌کانادا بود، در عین حال سمت عضویت هیئت علمی در دانشگاه‌های بریتانیا را داشت. وی چندین ضابطه (FASB پیش‌تر از ترکیب «ویژگیهای کیفی» بدین منظور استفاده کرده بود) پیشنهاد کرد تا برای ارزیابی کیفیت گزارشدهی مالی توسط تهیه‌کنندگان، استفاده‌کنندگان، و تدوین‌کنندگان استانداردها به کار رود. استامپ در مورد نحوه به کارگیری چارچوب نظری می‌گوید: «جزء لاینفکی از فلسفه این تحقیق آن است که تدوین استانداردهای حسابداری می‌باید تکاملی باشد، و درست نیست که روش جبری، سلطه‌جویانه، و دستوری دنبال شود.»^{۵۶} وی می‌پذیرد که نیازهای استفاده‌کنندگان همگن و غیرقابل تغییر نیست و این دیدگاه را مردود می‌داند که چارچوب نظری نباید به رویه‌های حسابداری مجاز تبدیل و حتی به میناهای ارزیابی مختلف میدان دهد. (استامپ عضو بانفوذ گروه کار انگلیسی بود که در سالهای ۱۹۷۴-۷۵ نسبت به استفاده از صورتهای مالی چندستونی، که هر ستون مبنای ارزیابی متفاوتی داشت، نظری مساعد ابراز کرد.)

وی معتقد است که روش FASB در تدوین چارچوب نظری و تدوین استانداردهای حسابداری ملهم از آن ذهنیت قانونگذاری است که در حوزه قوانین مدنی یافت می‌شود. استامپ بیشتر به طرز عمل قوانین عرفی گرایش دارد که طی آن کمیته استانداردهای حسابداری انجمن حسابداران کانادا دانش و تجربه اعضای خود را به کار بگیرد و استانداردهایی را تدوین کند که بر هدفها و ضوابط

کیفیتی درست شبیه آنچه در تحقیق وی آمده است، متکی باشد. او همچنین به هیئت استیناف قائل است که مشکلاتی را بررسی کند که در جریان کار برای حساب‌برسان پیش می‌آید. دیدگاه استامپ از فرایند تعیین استاندارد اساساً اقتضایی است، درحالی که غالباً هیئت استانداردهای حسابداری مالی را ارگان مقننه می‌داند.^{۵۷}

تفاوتهای نهادی مقایسه راه‌حلهای کانادا و آمریکا را دشوار می‌کند. در کانادا، کمیسیون اوراق بهادار ایالتی و مقامات قانونگذاری ایالتی و فدرال به انجمن حسابداران خیره‌کانادا تا حد زیادی استقلال عمل اعطا کرده‌اند. بجز در چند مورد استثنایی، کمیته استانداردهای حسابداری انجمن کانادا بکلی از قید نظارت واحدهای دولتی زیاده‌طلب آزاد است. برعکس در ایالات متحد کمیسیون بورس و اوراق بهادار از نزدیک مواظب FASB است و بر شرکتهایی که در حوزه اختیارات او قرار دارند، نظر خود را تحمیل می‌کند که گزارشهای فوق‌العاده خاصی تهیه کنند. عطف کمیسیون برای گزارشدهی مفصل و ناسازگاری دیوانسالارانه‌اش با انعطاف رویه‌های عملی، آزادی حرفه‌ای هیئت استانداردهای حسابداری مالی را بسیار محدود می‌کند. ●

ورق بزیید

2. The Philosophy of Accounts.
3. Charles E. Sprague.
4. Accounting Theory with Special Reference to the Corporate Enterprise.
5. William A. Paton.
6. The Economics of Accountancy.
7. John B. Canning.
8. Kenneth Mac Neal.
9. Truth in Accounting.
10. University of Pennsylvania.
11. Stephan Gilman.
12. Accounting Concepts of Profit.



چارچوب نظری

دنیاله محاسبه هزینه رعایت
مقررات جدید حسابرسی

هزینه های پیشگفته نخواهند بود.

البته بخش درخور توجهی از هزینه های اضافی حسابرسی در اجرای مقررات جدید راه، هزینه های مربوط به ثبت جزئیات در پرونده حسابرسی تشکیل می دهد. اگرچه بسیاری از پاسخ دهندگان به پرسشنامه ای که پیش از این از آن یاد کردیم مقررات وضع شده را مناسب دانسته اند، اما اقلیتی وسیع - نزدیک به ۴۱ درصد - نیز گفته اند که مقررات یاد شده، بیش از حد وارد جزئیات امور شده است.

برای اطمینان از رعایت مقررات جدید در زمینه روشهای حسابرسی و مستندسازی رسیدگیها، می توان به خرید جزوه نظام حسابرسی شرکت های کوچک به وسیله ۵۶ درصد از مؤسسه های حسابرسی استناد کرد. در حالی که این جزوه با استقبال مؤسسه های حسابرسی کوچک روبرو بوده، اما از طرف سایر مؤسسه ها استقبال نشده است. چه برخی ارتباط دقیق مفاد این جزوه را با وضعیت شرکت های کوچک مورد تردید قرار داده اند و عقیده دارند که تهیه کنندگان آن درک درستی از واقعیت حسابرسی شرکت های کوچک ندارند.

به هر حال بررسیهای مقدماتی درباره هزینه رعایت مقررات جدید حسابرسی برای شرکت ها و مؤسسه های حسابرسی کوچک، نشان داده است، که این مسئله با تردیدهای جدی روبروست و به نظر می رسد هر ذینفع باید خود درباره مزایای رعایت مقررات جدید برای شرکت های کوچک و سهامداران آنها تصمیم گیری کند. چه اگر حتی ۵۰ درصد از بار هزینه اجرای مقررات جدید نیز با حذف حسابرسی شرکت های کوچک ازدوش مجموع مؤسسات اقتصادی برداشته شود، به سهم خود رقم درخور توجهی خواهد بود.

در حالی که انجمن مربوط با حذف حسابرسی شرکت های کوچک نظر موافق دارد، اما خزانه داری، اداره مالیات، وزارت تجارت و صنعت و بانکها با این مسئله مخالفند. در چنین شرایطی این پرسش مطرح است که آیا آن زمان نرسیده است که این گروه نیز باتوجه به تحمل هزینه زیاد اجرای مقررات جدید، بر شرکت های کوچک، در نظر خود بازنگری کنند؟ ●

- 40. American Accounting Association. A Statement of Basic Accounting Theory
- 41. - بیسانیه نظریه پایه حسابداری که در سال ۱۹۶۶ توسط انجمن حسابداری امریکا منتشر شد
- 42. Financial Accounting Standard Board (FASB)
- 43. Statements of Financial Accounting Standard (SFASs)
- 44. Statements of Financial Accounting Concepts (SFACs)
- 45. Recognition
- 46. Measurement

۴۷ - مروری جالب را از تلاشهایی که در این زمینه در چندین کشور صورت گرفته است، در مقاله ای به نام «نقش چارچوب نظری در گزارشدهی مالی شرکتها» درمآخذ زیر بخوانید:

K.V.Pearnell. [The Function of a Conceptual Framework for Corporate Financial Reporting] *Accounting and Business Research*. (Autumn 1982), pp. 243-246.

- 48. Australia's Accountancy Research Foundation
- 49. W.J. Kenley and G.J. Staubus. *Objectives and Concepts of Financial Statements*
- 50. A Statement of Australian Principles.
- 51. Allan D. Barton. *Objectives and Basic Concepts of Accounting*
- 52. *Accounting Standards Steering Committee*.
- 53. *The Corporate Report*
- 54. *Canadian Institute of Chartered Accountants*
- 55. Edward Stamp. *Corporate Reporting: Its Future Evolution*. 1980. John Boersma. [Corporate Reporting in Canada and the US.] C A magazine (July 1981) and Stamp's reply. Letters, C A magazine (October 1981).

۵۶ - همان گزارش، صفحه ۱.
۵۷ - اگر به نقدی از گزارش استامپ علاقه دارید، به مقاله جان بوئرسما در مجله حسابداری کانادا و پاسخ استامپ در همان مجله رجوع کنید ●

- 13. A.C.Littleton.
- 14. An Introduction to Corporate Accounting Standards.
- 15. American Accounting Association.
- 16. Edwards
- 17. Bary
- 18. Schmalenbach
- 19. Schmidt
- 20. Walb
- 21. Limperg
- 22. Zappa
- 23. Fitzgerald.

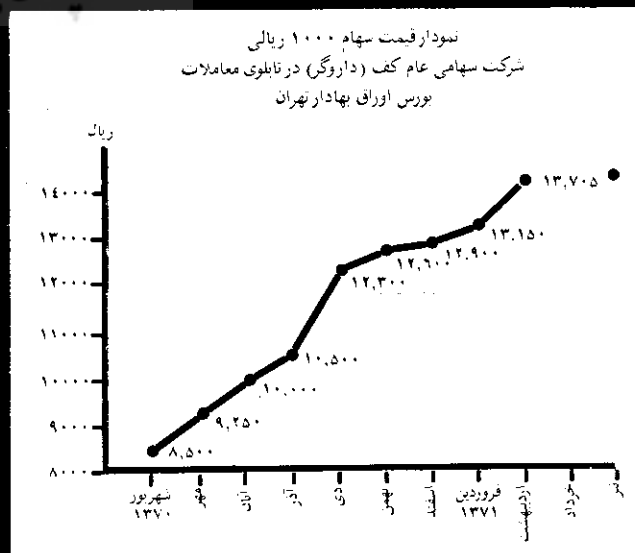
24. [A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports.] *The Accounting Review* (June 1936), p. 187.

- 25. Securities and Exchange Commission.
- 26. Paton and Littleton.
- 27. American Institute of Accountants.
- 28. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
- 29. Committee on Accounting Procedure.
- 30. Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)
- 31. Accounting Principles Board.
- 32. *The Basic Postulates of Accounting*, by Maurice Moonitz and *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises* by Robert T. Sprouse and Moonitz.
- 33. Paul Grady.
- 34. Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises.
- 35. Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises.
- 36. Opinion.
- 37. Robert M. Trueblood.
- 38. Stewardship

۳۹ - اگر به خلاصه ای از جمع بندیهای کلی بررسی تروبلاد علاقه دارید، به نوشته جورج اچ. سوتر درمآخذ زیر رجوع کنید. سوتر مدیر گروه تحقیق بود:

George H.Sorter. [Objectives of Financial Statements,An Insider View]. C A magazine (November 1973).

در خدمت بهداشت و سلامت جامعه



داروگر در خدمت بهداشت و سلامت جامعه

۶۹/۱۲/۲۹	۷۰/۱۲/۳۰	
میلیون ریال	میلیون ریال	خلاصه ترازنامه
۲,۱۳۶	۳,۲۵۶	دارایی های ثابت
۱۶۶	۱,۰۶۶	سایر دارایی ها و سرمایه گذارینها
۲,۹۸۹	۵,۳۹۲	مواد اولیه و لوازم بسته بندی
۴۸۹	۱,۵۲۱	کالا و سایر موجودیها
۳,۹۷۱	۲,۱۷۸	سفارشات و کالای در راه
۵,۲۵۵	۵,۰۱۷	مطالبات بیش برداختها و نقد
<u>۱۵,۰۰۶</u>	<u>۱۸,۴۳۰</u>	
۴,۳۲۹	۱,۰۸۶	ذخیره مالیات بر درآمد
۷,۶۹۸	۱۰,۰۱۷	بدهی های جاری
۸۴۱	۱,۰۵۵	ذخیره مزایای پایان خدمت
۲,۱۳۸	۶,۲۷۲	حقوق صاحبان سهام
<u>۱۵,۰۰۶</u>	<u>۱۸,۴۳۰</u>	

بودجه سال	تولید ۱۳۷۰	ظرفیت تولیدی	
۱۳۷۱			
تن	تن	تن	
۱۰,۰۰۰	۹,۱۹۴	۵,۰۰۰	صابون
۶,۰۰۰	۵,۸۱۴	۱,۷۰۰	شامپو
۲۱,۷۵۰	۱۴,۹۸۳	۱۳,۲۰۰	مواد پاک کننده
۱,۰۵۰	۱,۰۳۳	۲,۲۹۳	سایر محصولات
<u>۳۸,۸۰۰</u>	<u>۳۱,۰۲۴</u>	<u>۲۲,۱۹۳</u>	جمع

۱۳۶۹	۱۳۷۰	
میلیون ریال	میلیون ریال	خلاصه سود و زیان
۱۶,۵۵۶	۲۰,۵۰۰	فروش
۱,۵۳۴	۳,۷۹۲	سود ویژه پس از مالیات
-	۳,۱۶۰	اختصاص به اندوخته ها
۷۶۹	۶۷۸	اختصاص سود نقدی

درصد	
۴۹/۸	سهامداران خصوصی
۹/۰۰	شرکت سرمایه گذاری ملی ایران
۱۲/۲	سازمان صنایع ملی ایران
۱/-	سازمان مالی گسترش
۲۸/-	سهام تحت سرپرستی بنیاد شهید
<u>۱۰۰/-</u>	

● سرمایه گذارینها: معادل ۱۴,۲۵ درصد از سهام شرکت تحقیقات و توسعه صنایع شوینده و بهداشتی متعلق به شرکت کف می باشد.

● طرح توسعه: کارخانه تولید تیوپ آلومینیوم و پلاستیک در شهر صنعتی رشت برای تولید حدود ۵۰ میلیون عدد در سال، در حال ساخت و تکمیل می باشد.

● موجودی مواد اولیه: مواد اولیه موجود، برای تولید ۸ ماه تا یکسال کافی است.

● بورس اوراق بهادار: سهام شرکت از سال ۱۳۶۸ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده و مرتباً مورد معامله قرار گرفته است.

● وضع تولیدی سال ۱۳۷۱: با توجه به نیاز بازار و وجود مواد اولیه کافی، وضعیت تولیدی به مراتب از سالهای قبل بهتر خواهد بود.

● صادرات: صادرات محصولات شرکت کف به کشورهای مختلف از سال ۱۳۷۰ آغاز شده است. پیش بینی می شود در سال ۱۳۷۱ معادل ۳,۴۵۰ تن صادرات وجود داشته باشد.

● مالیات: بدهی مالیاتی شرکت تا پایان سال ۱۳۶۸ قطعی و پرداخت شده و برای سنوات ۶۹ و ۷۰ نیز ذخیره لازم در حسابها منظور شده است.

ترکیب سهامداران: در پایان سال ۱۳۷۰ ترکیب سهامداران به این شرح بوده است:

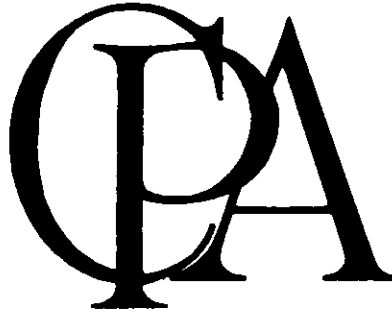
مُشک آنست که خود بیوید...



شپوشگاه علوم انسانی و مطالعات
رتال جامع علوم انسانی



Musk
SOAP



ترجمه: منصور شمس احمدی

مرحله دوم حسابداری مدیریت

قسمت دوم

سوالات ۳۳ تا ۳۵ مبتنی بر اطلاعات مربوط به عملیات تولیدی شرکت آرپ، به شرح زیر طرح شده است:

۸۹/۳/۳۱	۸۹/۳/۱	موجودی کالا
۳۰۰۰۰	۳۶۰۰۰	مواد مستقیم
۱۲۰۰۰	۱۸۰۰۰	کار در جریان ساخت
۷۲۰۰۰	۵۴۰۰۰	کالای ساخته شده

سایر اطلاعات مربوط به ماه مارس ۱۹۸۹ به شرح زیر است:

دولار ۸۴۰۰۰	مواد اولیه خریداری شده
دولار ۶۰۰۰۰	دستمزد مستقیم
۷/۵	نرخ دستمزد مستقیم هر ساعت
۱۰	نرخ سربار کارخانه برای هر ساعت کار مستقیم

۳۳- بهای اولیه برای ماه مارس ۱۹۸۹ چه مبلغی است؟

الف - ۹۰۰۰۰ دلار	ب - ۱۲۰۰۰۰ دلار
ج - ۱۴۴۰۰۰ دلار	د - ۱۵۰۰۰۰ دلار

۳۴- هزینه تبدیل برای ماه مارس ۱۹۸۹ چه مبلغی است؟

الف - ۹۰۰۰۰ دلار	ب - ۱۴۰۰۰۰ دلار
ج - ۱۴۴۰۰۰ دلار	د - ۱۷۰۰۰۰ دلار

وقت برآوردی ۴۵ تا ۵۵ دقیقه

۳۱- شرکت پن، در تهیه بودجه نقدی ماه مه ۱۹۸۹ خود پیشبینیهای زیر را به عمل آورد:

فروش	۳,۰۰۰,۰۰۰ دلار
سود ناویژه (بر مبنای فروش)	۲۵ درصد
کاهش موجودی کالا	۱۴۰,۰۰۰ دلار
کاهش حسابهای پرداختی برای موجودی کالا	۲۴۰,۰۰۰

پیشبینی وجوه پرداختی برای موجودی کالا در ماه مه ۱۹۸۹ چه مبلغی است؟

الف - ۲,۳۵۰,۰۰۰ دلار	ب - ۲,۱۱۰,۰۰۰ دلار
ج - ۲,۱۰۰,۰۰۰ دلار	د - ۱,۸۷۰,۰۰۰ دلار

۳۲- شرکت الک در تولید کالای ماه مارس ۱۹۸۹ متحمل ضایعات عادی به مبلغ ۵۰۰۰ دلار و ضایعات غیرعادی به مبلغ ۹۰۰۰ دلار شد. شرکت الک چه مبلغی را باید به عنوان هزینه دوره در ماه مارس ۱۹۸۹ منظور کند؟

الف - صفر دلار	ب - ۵۰۰۰ دلار
ج - ۹۰۰۰ دلار	د - ۱۴۰۰۰ دلار

ورق برزید



۳۵- قیمت تمام شده کالای ساخته شده برای ماه مارس ۱۹۸۹ چه مبلغی است؟

الف - ۲۱۸,۰۰۰ دلار
ب - ۲۲۴,۰۰۰ دلار
ج - ۲۳۰,۰۰۰ دلار
د - ۲۳۶,۰۰۰ دلار

۳۶- شرکت کرن در نظر دارد در یک پروژه دو ساله که انتظار می‌رود جریان وجه نقد حاصل از عملیات آن، پس از کسر مالیات برای سال اول ۵۰,۰۰۰ دلار و بسرای سال دوم ۸۰,۰۰۰ دلار باشد، سرمایه گذاری کند. نرخ بازده داخلی مورد انتظار کرن ۱۵ درصد است. ارزش فعلی یک دلار برای یک دوره با نرخ ۱۵ درصد برابر با 0.870 و برای دو دوره با نرخ ۱۵ درصد برابر 0.756 است. ارزش آینده یک دلار برای یک دوره با نرخ ۱۵ درصد برابر $1/150$ و برای دو دوره برابر با $1/323$ است. حداکثر مبلغی که کرن باید بلافاصله سرمایه گذاری کند، چه میزانی است؟

الف - ۸۱,۶۷۰ دلار
ب - ۱۰۳,۹۸۰ دلار
ج - ۱۳۰,۰۰۰ دلار
د - ۱۶۳,۶۴۰ دلار

سوالات ۳۷ تا ۳۸ بر اساس اطلاعات مربوط به شعبه شرقی شرکت یولا برای سال ۱۹۸۸، بشرح زیر طرح شده است:

فروش ۶۲۰۰۰۰ دلار
هزینه‌های متغیر ۵۰۰۰۰۰ دلار
هزینه‌های ثابت قابل ردیابی ۱۰۰۰۰۰ دلار
متوسط سرمایه گذاری ۵۰۰۰۰ دلار
نرخ بهره تخصیص داده شده ۱۸ درصد

۳۷- نرخ بازگشت سرمایه چقدر است؟

الف - ۴۰ درصد
ب - ۲۹ درصد
ج - ۱۸ درصد
د - ۸/۳۳ درصد

۳۸- درآمد اضافی چه مبلغی است؟

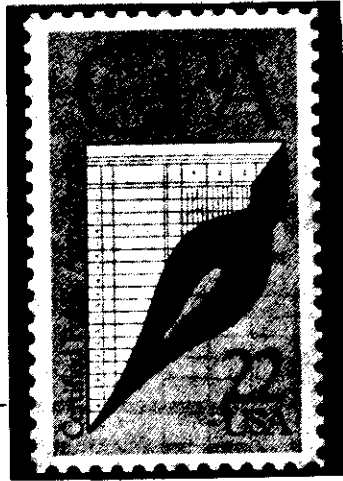
الف - ۳۶۰۰ دلار
ب - ۹۰۰۰ دلار
ج - ۱۱۰۰۰ دلار
د - ۲۰۰۰۰ دلار

۳۹- سیستم حسابداری قیمت تمام شده شرکت آکس بر اساس سفارش کار است. اقلام بدهکار (بستانکار) زیر طی ماه مارس ۱۹۸۹ در حساب کار در جریان ساخت منعکس شده است:

مارس شرح	مبلغ
۱ مانده	۲۰۰۰ دلار
۳۱ مواد مستقیم	۱۲۰۰۰ دلار
۳۱ دستمزد مستقیم	۸۰۰۰ دلار
۳۱ سربار کارخانه	۶۴۰۰ دلار
۳۱ به حساب کالای ساخته شده	۲۴۰۰۰ دلار

شرکت آکس هزینه سربار را بر اساس نرخ از پیش تعیین شده ۸۰ درصد دستمزد مستقیم به حساب منظور می‌کند. هزینه دستمزد مستقیم منظور شده به حساب سفارش شماره ۹، تنها سفارشی که در پایان ماه مارس ۱۹۸۹ در جریان تولید بوده، به مبلغ ۱۰۰۰ دلار است. هزینه مواد مستقیم منظور شده به سفارش شماره ۹ چه مبلغی است؟

الف - ۱۲۰۰۰ دلار
ب - ۴۴۰۰ دلار
ج - ۲۶۰۰ دلار
د - ۱۵۰۰ دلار



۴۰ - شرکت دورو در نظر دارد ماشین آلای به مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ دلار خریداری کند که انتظار می‌رود هزینه‌های نقدی شرکت را پس از کسر مالیات، سالانه به میزان ۲۵,۰۰۰ دلار کاهش دهد. ماشین آلات، فاقد ارزش اسقاط هستند، عمر مفید آنها ۱۰ سال پیشبینی شده و به روش خط مستقیم مستهلک خواهند شد. نرخ حسابداری بازده ماشین آلات مزبور بر اساس سرمایه‌گذاری اولیه چه میزان است؟

الف - ۱۰ درصد
ب - ۱۵ درصد
ج - ۲۵ درصد
د - ۳۵ درصد

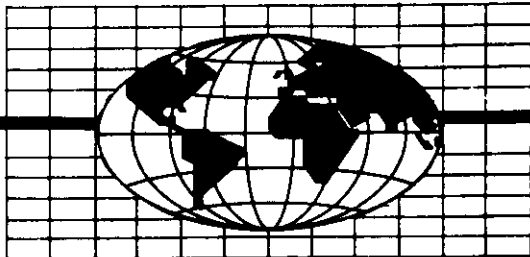
توضیح: از سؤال شماره ۴۱ مرحله دوم حسابداری، مسائل مالیاتی که مخصوص شرایط ایالات متحد آمریکا است، مطرح می‌شود و به دلیل نداشتن هیچگونه ارتباط با شرایط ایران، از ترجمه آن خودداری می‌شود.

پاسخنامه - حسابداری مرحله دوم

توضیح اینکه این پاسخها به صورت غیررسمی به وسیله کمیته برگزارکننده امتحانات پیشنهاد شده است و لزوماً نظر قطعی و نهایی انجمن حسابداران خبره آمریکا نیست (سی سؤال اول در شماره گذشته درج شده است).

شماره سؤال	پاسخ صحیح	شماره سؤال	پاسخ صحیح
۱	الف	۲۱	ج
۲	ب	۲۲	ج
۳	د	۲۳	ج
۴	د	۲۴	ج
۵	ج	۲۵	الف
۶	الف	۲۶	د
۷	الف	۲۷	ب
۸	الف	۲۸	ب
۹	ب	۲۹	د
۱۰	ج	۳۰	الف
۱۱	د	۳۱	الف
۱۲	ج	۳۲	ج
۱۳	د	۳۳	د
۱۴	ج	۳۴	ب
۱۵	ب	۳۵	د
۱۶	ب	۳۶	ب
۱۷	الف	۳۷	الف
۱۸	ب	۳۸	ج
۱۹	ب	۳۹	ج
۲۰	ب	۴۰	ب

خبرهایی از دنیای



حسابداری و حسابرسی

تهیه و تنظیم: نسرين وليلى نوربخش

قبول ندارند، اجازه کار نمی دهد.

بریتانیا سالهاست که بر هیئتهای ایالتی ناظر بر صلاحیت C.P.A. بدون نتیجه فشار آورده است. اما به نظر می رسد که نمایندگی جان ویلیامز، رئیس مؤسسه امور بین المللی، و لیندا توماس، حسابدار (CPA) آمریکایی که به دنبال حق اشتغال در لندن است، در کنفرانس NASBA، نتیجه بخش بوده است.

اما این حرکتی آزمایشی است. تویی بیشاپ، رئیس انجمن حسابداران خبره در ایالات متحد، به خبرنگار نشریه «حسابداری» گفته است که، ما لاک پشت وار پیش می رویم. ممکن است موافقت رهبری NASBA را به دست آورده باشیم، اما باید موافقت اعضای کمیته آن راهم به دست آوریم. اگر آنها با شناسایی متقابل موافقت کنند، ممکن است تا اجرای این تحول در عمل، زمانی طول بکشد، اما موجب می شود افرادی که تقاضایشان را به هیئتهای دولتی می دهند در موقعیت بهتری قرار بگیرند، چرا که نوعی ارزیابی صلاحیت و شایستگی وجود خواهد داشت.

برای تشکیل گروه مشترکی جهت بررسی شناسایی متقابل صلاحیتهای حسابداران دو کشور تا پایان سال جاری، پیشنهادی به هیئت مدیره های (AICPA) و (NASBA) ارائه خواهد شد. در صورت موافقت هر دو هیئت، «گروه مشترک» به بررسی مسئله ارزیابی صلاحیتهای حسابداران انگلیسی و ایرلندی خواهد پرداخت، و شناسایی آنها را به تمام هیئتهای ۵۴ دولت (۵۲ ایالت آمریکا، و انگلستان و ایرلند) پیشنهاد خواهد کرد.

در حال حاضر حسابداران خبره انگلیسی (۳۰۰۰) حسابدار انگلیسی در آمریکا به سر می برند) قبل از گذراندن امتحانات CPA حق اشتغال در آمریکا را ندارند. از آنجا که طبق مقررات بسیاری از ایالات داوطلبان باید قبل از گذراندن امتحانات CPA دیپلم حسابداری هم داشته باشند، در واقع حسابداران خارجی جز با برگشت به تحصیل تمام وقت نمی توانند حق اشتغال به دست آورند. در عوض بریتانیا نیز از یک بند معامله به مثل «قانون ۱۹۸۵ شرکتها» استفاده می کند و به حسابداران آمریکایی (CPAs) فارغ التحصیل از ایالاتی که صلاحیت فارغ التحصیلان انگلیسی را

احتمال وابسته شدن حسابداران فاقد گواهی به AICPA

حسابدارانی فاقد گواهی که برای شرکتهای آمریکایی کار می کنند، بزودی خواهند توانست به عضویت وابسته انجمن حسابداران خبره آمریکا (AICPA) درآیند.

این مسئله چندین بار در انجمن یاد شده مورد بحث قرار گرفته، ولی هیچ گاه تا مرحله تعیین تکلیف نرسیده بود. سال گذشته، هیئت مدیره AICPA به اتفاق آراء موافقت کردند از شورای انجمن درخواست کنند به این تصمیم رأی مثبت بدهد. شورای ۲۵۰ نفره، ماه آینده این پیشنهاد را مورد بررسی قرار خواهد داد.

در صورت موافقت شورا، حسابداران فاقد گواهی CPA که در شرکتهای مشغول کار هستند، به عنوان اعضای وابسته در بخشهای مالیات، تکنولوژی اطلاعاتی، برنامه ریزی مالی پرسنلی و سیستمهای حسابداری مدیریت (MAS) به کار خواهند پرداخت.

اعضای وابسته، ملزم به ادامه آموزشهای حرفه ای، و پیروی از مقررات AICPA خواهند بود. ولی حق رأی نخواهند داشت.

آیا شناسایی متقابل نزدیک است؟

اقدامات آزمایشی برای از میان برداشتن موانع اشتغال حسابداران خبره انگلیسی و ایرلندی در آمریکا و حسابداران آمریکایی (CPA) در انگلستان، ماه گذشته در کنفرانس NASBA، مؤسسه پوشش دهنده هیئتهای حسابداری دولت ایالات متحد، انجام شد.

محتملترین شکل اجرای کار از طریق قانون حسابداری واحد NASBA خواهد بود. این قانون در حال حاضر در مورد شناسایی متقابل بین ایالات عمل می‌کند، اما به عنوان یک قانون «همیشگی» اعتبار اجرایی خواهد داشت ●

حسابرسی سلامت و امنیت، مسئولیت‌های جدید برای حسابرسان

یک شرکت مشاوره حقوقی متخصص در مسائل سیبها و خسارات، طرحی تهیه کرده است که در صورت تصویب مسئولیت‌های حسابرسان را به عرصه‌هایی خواهد کشید که ده سال پیش تصور آن را هم نمی‌کردند.

طرحی که توسط مشاوران حقوقی «دیویس زنولد کوپر»^{*} منتشر شده است، در صورت تصویب، شرکتها را وادار خواهد کرد که یک حسابرسی سالانه سلامت و ایمنی کارکنان انجام دهند. حسابرسان موظف خواهند بود در مورد سیاستها، نحوه عمل و سوابق شرکت در زمینه سلامت ایمنی کارکنان به سهامداران گزارش دهند.

این طرح که «مسئولیت محاسباتی مؤسسه»^{**} نام دارد همچنین مدیران را موظف خواهد کرد که مطمئن خود را در مورد امکان هرگونه تخلف از مقررات سلامت و ایمنی ثبت کنند، و اعلام دارند که آیا در گذشته صلاحیت اشغال پست مدیریت را از دست داده‌اند یا خیر. در صورتی که مدیری سلامت کارکنان، مشتریان و عامه را به خطر انداخته باشد شخص عدم صلاحیت او بر عهده حسابرس خواهد بود.

مارک اسکاگینز از شرکت «دیویس زنولد کوپر» می‌گوید، «هر روز دوفتر در اثر حوادث ناشی

* Davis Arnold Cooper

** Corporate Accountability Bill

از کار از بین می‌روند، تعداد ۳۵۰۰۰ آسیب جدی و ۱۵۰۰۰۰ آسیب جزئی در سال رخ می‌دهد. هدف ما این است که سعی کنیم افرادی را که متصدی مؤسسات هستند متوجه مسئولیتشان کنیم.» اگر قرار باشد این طرح اجرا شود، حرفه حسابداری باید مهارت‌های جدیدی به دست آورد. در گذشته که پیشنهاد‌های مربوط به حسابرسی فعالیت‌های غیرقانونی مسائل مشابهی را برانگیخت، با واکنش‌های بسیار مختلفی روبه‌رو شد، زیرا حسابرسان احساس می‌کردند در حیطه پیشنهادی جدید دانش زیادی ندارند.

بیل مورسون رئیس هیئت عملیات حسابرسی با اشاره به این مسئله می‌افزاید:

«من فکر نمی‌کنم حسابرس قانون شرکتها موظف باشد بداند که آیا چیزی از نظر امنیت درست است یا خیر. شرکت‌های حسابداری می‌توانند حسابرسان سلامت و ایمنی پرورش دهند، اما این امر مستلزم قواعد جدیدی است، نه اینکه بدون مقدمه بر عهده حسابرسی مالی گذاشته شود.» ●

استفاده کنندگان موافق گزارش‌های تفصیلی هستند

نمونه‌ای دیگر از اختلاف بین خواستهای استفاده کنندگان از حسابها و آنچه حسابرسان فکر می‌کنند باید تهیه نمایند، در گزارش اخیر «هیئت اصول حسابرسی» (Auditing Practices Board) نمایان شده است.

بررسی ۹۹ نظریه در مورد پیشنهاد‌های «هیئت مشاغل حسابرسی» برای گزارش حسابرسی تفصیلی، نشان می‌دهد که استفاده کنندگان، تهیه کنندگان، اعضای دانشگاهی، ادارات دولتی و هیئت‌های حرفه‌ای مایلند مسئولیت‌های مدیران و حسابرسان در گزارش سالانه بوضوح منعکس شود و همان‌طور که گزارش هیئت مشاغل حسابرسی،

پیشنهاد کرده است، اکثریت بزرگی خواهان آنند که وضعیت در مورد هر دو گروه در گزارش حسابرسان روشن شود.

اما شرکت‌های حسابرسی و بویژه شش شرکت بزرگ کمترین توجهی به این پیشنهادها نشان ندادند؛ تنها شرکت «کی.پی.ام. جی. پی.ت مارویک» (KPMG Peat Marwick) بود که از طرح، بدون هیچگونه تغییری پشتیبانی کرد.

به گفته بیل مورسون این امر منجر به تغییر مهمی در تلقی «هیئت مشاغل حسابرسی» شد. اعضای غیرقانونی هیئت مدیریت گفتند: «استفاده کنندگان و تهیه کنندگان با اجرای طرح موافقت دارند. بنابراین دیگر تردید معنایی ندارد.»

در نتیجه، «هیئت» مصمم است که پیشنهاد‌های خود را به مرحله عمل درآورد، هر چند که موافقت کرده است در مورد گنجاندن گزارشی راجع به مسئولیت‌های مدیران در گزارش حسابرسی، بیشتر تأمل کند. مایکل بوید، نایب رئیس هیئت مشاغل حسابرسی گفت، «هیئت در مورد این مسأله، احتمالاً به این ترتیب عمل خواهد کرد که در صورتی که مسئولیت‌های مدیران در جای دیگری در حسابها عنوان شده باشد، گزارش حسابرسی فقط به آن موارد ارجاع خواهد داد. اما، اگر در گزارش سالانه اصلاً ذکری از مسئولیت مدیران نشده باشد، این بخش، در کنار مسئولیت‌های حسابرسان در گزارش حسابرسی خواهد آمد.

بسط گزارش حسابرسی، اولین اقدام هیئت مشاغل حسابرسی، در جهت نزدیک شدن به نیازهای استفاده کنندگان خواهد بود، و در سال ۱۹۹۲ بر هر چیز دیگری تقدم دارد.

«هیئت» تاکنون تعدادی از پروژه‌های ضروری دیگر را مشخص کرده است، از جمله شرکت‌های دایر، فعالیت‌های غیرقانونی و کلاهبرداری که همگی در دست اقدامند.

اختلاف استنباط یا شکاف در این مسئله، در سه قسمت دیده می‌شود: شکاف مربوط به اعمال

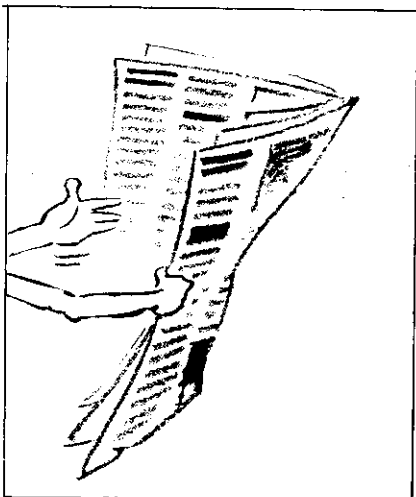
ورق بزنید

خبرهایی از دنیای حسابداری و حسابرسی



قسم خورده و از شرکای شرکت فنیللی رابرتسون می باشند، به اتهام کلاهبرداری مالیاتی، برای مدت سه سال محکوم به حبس شده اند.

مدافعين، به اتهامات کلاهبرداری و تقلب علیه اداره مالیات اقرار کردند، و اذعان داشتند که طبق تقاضای مشتریان خود، بار مالیاتی آنان را با ثبت صورت حسابهای تقلبی در دفاتر آنان، کاهش داده بودند. همچنین مقداری از دارایی مشتریان بخارج ارسال شده بود، تا از پرداخت مالیات معاف گردند. اداره مالیات، کلاً از دریافت ۸۰۰,۰۰۰ پوند مالیات محروم شده بود، ولی بیشتر آن اخیراً توسط مشتریان فوق پرداخت شده است. آقایان فلیس و استاکیت، از سال ۱۹۶۰، سالیانه هزار پوند بعنوان دستمزد غیرقانونی دریافت می داشته اند ●



حتی در این شرایط نیز، حسابداران آمریکایی گله دارند که در بعضی شهرهای کوچک، حسابداران باید صدها مایل از محل کار خود دور شوند تا بانکی را برای وام گرفتن پیدا کنند که مشتری شرکت آنان نباشد ●

حسابداری، شکاف بین آنچه مردم یا استفاده کنندگان، فکر می کنند در حوزه مسئولیتهای حساببران است و آنچه واقعاً آنها انجام می دهند، و وضعیتی که حساببران نمی توانند از عهده آن مسئولیتها برآیند ●

مجازات حسابرس

آقای رابین زا کهابیم، سرپرست حسابرسی شرکت ورشکسته دانزدیل هولدینگز، موفق شده است که مانع اخراج خود از مؤسسه گردد. اما، گواهینامه حسابرسی او پس گرفته شده، و می باید مبلغ ۲۰۰۰ پوند جریمه، علاوه بر ۱۰۰۰ پوند مخارج دادگاه بپردازد.

دادگاه استیضاف، تشخیص کمیته انضباطی مبنی بر اینکه آقای زا کهابیم حسابرسی شرکت دانزدیل را در سالهای ۱۹۸۴-۸۸ و ۱۹۸۸-۸۹ به طور شایسته برنامه ریزی، نظارت و ثبت نکرده است، تأیید نمود. ولی پیشنهاد اخراج وی رد شد، زیرا دادگاه متقاعد شد که اعمال او در جهت همکاری عمدی با مدیرعامل شرکت دانزدیل، که در حال حاضر در بازداشت به سر می برد، نبوده است. بدین ترتیب، آقای زا کهابیم احتمالاً اجازه خواهد داشت که چندسال دیگر دوباره به کارهای حسابرسی بپردازد ●

مجازات حساببران بعلت فرار از پرداخت مالیات

دیوید فلیس و فیلپ استاکیت، که دو حسابدار

ممنوعیت دریافت وام از مشتریان توسط حسابداران

از اول سال جاری میلادی حساببران آمریکایی دیگر اجازه نخواهند داشت غیر از وامهای کوچک و جاری، وام دیگری از مشتریان خود دریافت کنند. این تصمیم را انجمن حسابداران خبره آمریکا (AICPA) پس از چاپ گزارشهایی در مطبوعات و شکایت دادگاهها مبنی بر وام گرفتن حسابداران از شرکتهایی که از نظر مالی در موقعیت نامطلوبی قرار داشتند، اتخاذ کرد. با اینکه تعداد محدودی کلاهبرداری گزارش شده بود، تبلیغات باعث شد که در مورد استقلال حساببران سئوالات جدی مطرح شود.

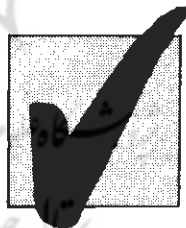
طبق مقررات جدید انجمن حسابداران خبره آمریکا، هر نوع وامی غیر از وام جهت خرید خودرو، کرایه منزل، وامهای کمتر از ۵۰۰۰ دلار، و وامهای تضمین شده توسط بیمه ممنوع شده است: البته این تصمیمها، بسیار سبکتر از پیشنهادهاى اولیه انجمن است، زیرا در مورد وامهای گرفته شده فعلی، بازگرداندن آنها پیشبینی نشده است. این تصمیم در نتیجه سيل نامه هایی بود که از جانب مؤسسه های کوچک حسابرسی به انجمن حسابداران خبره سرازير شده، و اعلام داشته بودند که باز پرداخت وامهای موجود بسیار سنگین خواهد بود.

سیر تطور حسابداری دولتی در ایران؛ در چارچوب قانون محاسبات عمومی

سال ۱۹۸۷ لازم الاجرا شده چنین مقرر گشته که در مواردی که قوانین و مقررات مالی و محاسباتی کشور با اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری مغایرت پیدا می‌کند، دولت و دستگاههای دولتی باید دوسری صورتهای مالی تنظیم کنند. یک سری صورتهای مالی در انطباق با قوانین و مقررات مالی کشور و یک سری صورتهای مالی براساس اصول و استانداردهای اجرایی.

این تأکید به دلیل اهمیتی است که قوانین و مقررات از یک سو و اصول و استانداردهای متداول از سوی دیگر، برای نظام حسابداری دولتی هر کشور قائلند.

بنابراینچه گفته شد در سالهای قبل از ۱۹۸۷ قوانین و مقررات تأثیر چشمگیری بر شکلگیری نظامهای حسابداری دولتی داشته است. بنابراین، بررسی تاریخی و ارزیابی درست نظام حسابداری دولتی هر کشور، به بررسی دقیق مبانی قانونی حسابداری دولتی آن کشور و در ایران به بررسی ورق بزنید

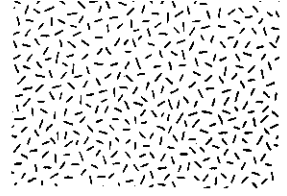


تقدم قوانین و مقررات بر اصول و موازین حسابداری اصلی پذیرفته شده در حسابداری دولتی است و نظام حسابداری دولتی در هر کشور از قوانین و مقررات مالی و محاسباتی آن کشور پیروی می‌کند. تا قبل از سال ۱۹۸۷ طبق این اصل هر جا قوانین و مقررات با اصول و موازین متداول حسابداری تضاد پیدا می‌کرد، حسابداران دولتی ناگزیر از مقررات پیروی می‌کردند و در این موارد اصول پذیرفته شده حسابداری نادیده گرفته می‌شد. در استانداردهای جدید هیئت استانداردهای حسابداری دولتی^۱ که از



جعفر باباجانی

1. Governmental Accounting Standards Board (GASB)



سیرتطور حسابداری دولتی در ایران؛

تحولات قانون محاسبات عمومی نیاز دارد. به این منظور در این مقاله ابتدا مبانی قانونی حسابداری دولتی را از قوانین محاسبات عمومی حاکم بر یک دوره تقریباً ۸۰ ساله بررسی می‌کنیم و سپس به تجزیه تحلیل آنها می‌پردازیم تا سیرتطور حسابداری دولتی به دست داده شود. بنابراین مقاله حاضر در سه بخش به شرح زیر ارائه می‌شود:

- ۱- مقابله قوانین محاسبات عمومی چهارگانه از دیدگاه حسابداری دولتی
- ۲- تجزیه و تحلیل و تشریح ویژگیهای هر یک از قوانین در ارتباط با حسابداری دولتی
- ۳- نتیجه گیری از مقابله قوانین محاسبات عمومی و بررسی سیرتطور نظام حسابداری دولتی در ایران

بخش اول - بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی

از آغاز مشروطیت تا کنون چهار قانون محاسبات عمومی پس از تصویب در مجالس قانونگذاری وقت به اجرا گذاشته شده است که به ترتیب عبارتند از:

اول- قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۲۸۸ (مدت اجرا: ۱۲۸۹ تا ۱۳۱۲)

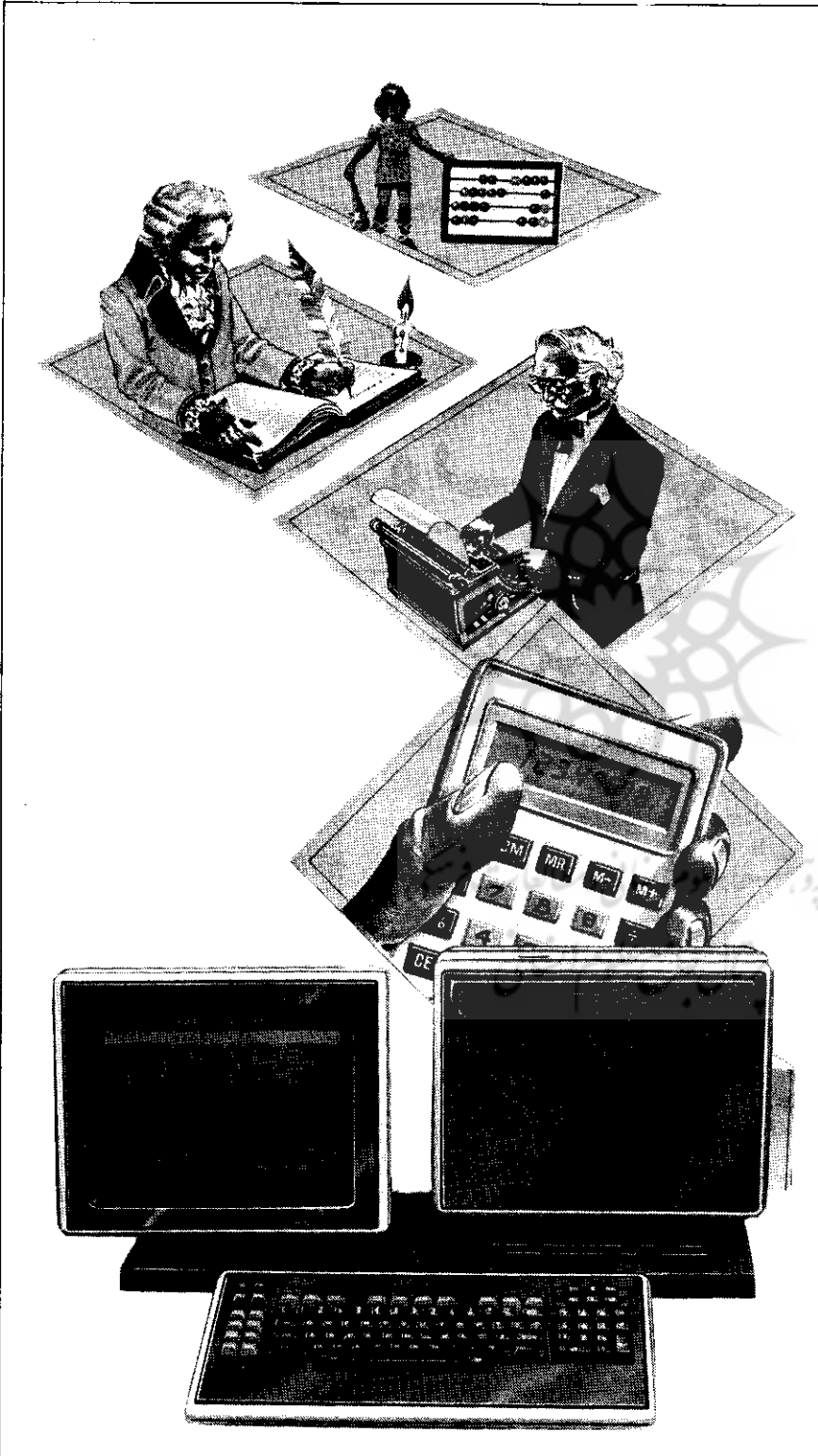
دوم- قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۱۲ (مدت اجرا: ۱۳۱۳ تا ۱۳۴۹)

سوم- قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۴۹ (مدت اجرا: ۱۳۵۰ تا مرداد ۱۳۶۶)

چهارم- قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریور ۱۳۶۶ (مدت اجرا: از شهریور ۶۶ تا کنون)

در این نوشته از قوانین یاد شده به ترتیب تاریخ تصویب، با عنوان قانون اول، قانون دوم، قانون سوم و قانون چهارم یاد می‌کنیم.

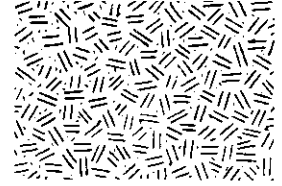
برای دستیابی به هدفهای این بخش قانون اول مینا قرار گرفته و احکام مربوط به نظام حسابداری دولتی ایران از آن استخراج شده و با ذکر شماره مواد، در ستون اول جدول زیر درج شده است. سپس هر یک از مواد قانون اول با قوانین دوم، سوم و چهارم مقایسه و تغییرات آن در ستونهای مربوط منعکس شده است. به این ترتیب تغییرات مقررات قانونی حسابداری دولتی در یک دوره تقریباً ۸۰ ساله در این جدول نمایانده شده است.



بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی اول تا چهارم

ردیف	قانون محاسبات عمومی اول (۱۲۸۸)	ردیف	قانون محاسبات عمومی دوم (۱۳۱۲)	ردیف	قانون محاسبات عمومی سوم (۱۳۴۹)	ردیف	قانون محاسبات عمومی چهارم (۱۳۶۶)
۲	«دوره عمل عبارت از مدتی است که قانون برای جریان معاملات بودجه یک سنه مالیه معین می نماید. مدت مزبوره برای تشخیص و حواله مطالبات دائنین دولت تا روز آخر ماه سیم سال بعد است و برای ختم اعمال دائر بدریافت عایدات و پرداخت مخارج تا روز آخر سال بهد است.» ●	۲	«دوره عمل عبارت از مدتی است که قانون برای جریان عملیات بودجه یک سنه مالی معین می نماید. مدت مزبور برای تشخیص مطالبات دائنین دولت و بستن حساب عایدات و پرداخت مخارج تا روز ماه سوم سال بعد است.» ●	۵	«سال مالی یکسال شمسی است که از اول فروردین ماه آغاز و به پایان اسفندماه ختم می شود.» ●	۶	«عیناً پیش بینی شده است» ●
۴	«هرگاه دائنین دولت تا روز آخر دوره عمل بمقام مطالبه حقوق خود برنیایند حوالجاتی که در وجه آنها صادر شده است باطل می شود، بدون اینکه به حقوق ثابت آنها خلنی برسد یعنی آن حوالجات برای دوره عمل بعد تجدید می شود.» ●	۳۸	«با کمی تغییر پیش بینی شده است.» ●		«حذف شده است» ●		
۵	«اعتباراتی که کل یا جزء آن تا روز آخر سنه مالیه موقع خرج پیدا نکرده باشد از بودجه برگشت خواهد کرد همچنین است اعتباراتی که موقع خرج پیدا کرده لیکن کل یا جزو آن در مواعد مقرر تشخیص یا حواله نشده باشد ولی این اعتبارات قسم اخیر را پس از برگشت از بودجه بدوره عمل بعد می توان انتقال داد.» ●		پیش بینی نشده است ●	۵۵	«اعتبارات منظور در بودجه عادی تا آخر سال مالی قابل تعهد و پرداخت است هر مقدار از اعتبار که تا آخر سال مالی مربوط تعهد شده و پرداخت نشده باشد از محل اعتبار خاصی که در بودجه سالهای بعد منظور می شود پرداخت خواهد شد. و هرگاه اعتبار مزبور برای پرداخت کلیه تعهدات سالهای قبل کافی نباشد مابه التفاوت از محل تنخواه گردان خزانه پرداخت می شود و معادل مبلغ پرداختی از محل تنخواه گردان الزاماً در بودجه سال بعد مقدم بر سایر اعتبارات منظور خواهد شد.» ●		در مواد ۶۳ و ۶۴ با اصلاح عبارتی پیش بینی شده است ●

ورق بزنید



بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی اول تا چهارم

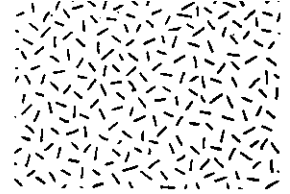
ردیف	قانون محاسبات عمومی اول (۱۲۸۸)	ردیف	قانون محاسبات عمومی دوم (۱۳۱۲)	ردیف	قانون محاسبات عمومی سوم (۱۳۴۹)	ردیف	قانون محاسبات عمومی چهارم (۱۳۶۶)
۱۳	«وزرا نمیتوانند علاوه بر مآخذ اعتباراتی که در جزو بودجه برای آنها منظور شده است خرجی کرده و یا عملی را متصدی شوند که موجب خرج خارج از اعتبارات معینه باشد مگر اینکه از طرف مجلس شورای ملی برای ادای آن خرج اعتبارات اضافی داده شده باشد.»	۲۵	«با مختصر اصلاح عبارتی پیش بینی شده است.»		«حذف شده است.»		—
۱۴	«هیچ وزیری نمی تواند بدست آویز محل مخصوص بر میزان اعتبارات خود بیفزاید.»		«حذف شده است.»				
۱۵	«وزیر مالیه نمی تواند علاوه بر مآخذ اعتبارات هر وزارت خانه تادیه وجهی را اجازه دهد.»	۲۷	«عیناً پیش بینی شده است.»		«حذف شده است.»		
۱۶	«بودجه مخارج با رعایت تقسیم به فصول و مواد پیشنهاد مجلس شورای ملی خواهد شد.»		«حذف شده.»				
۱۷	«بودجه هر وزارتخانه ماده به ماده از طرف مجلس شورای ملی تصویب می شود.»						
۱۸	«اعتباراتی را که در مواد قانون بودجه معین شده است از یک ماده به ماده دیگر نمی توان انتقال داد.»						
۳۹	«هر ماه وزیر مالیه بر حسب مبلغ تقاضا شده سایر وزراء تقسیم وجوهی را که در ماه بعد می تواند حواله کند معین نموده بعرض () می رساند.»						

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی اول تا چهارم

شماره ماده	قانون محاسبات عمومی اول (۱۲۸۸)	شماره قانون عمومی دوم (۱۳۱۲)	قانون محاسبات عمومی سوم (۱۳۴۹)	شماره ماده	قانون محاسبات عمومی چهارم (۱۳۶۶)
۴۱	«وزراء در آخر هر سنه ماليه حسابهای خود را باید مطابق مواد ذیل بطبع رسانیده بنمایندگان توزیع و در خارج منتشر نمایند: (۱) حساب مخارج. (۲) حساب عایدات. (۳) محاسبات کل ماليه.» ●	۷۴	«پس از انقضاء هر دوره عمل وزراء حساب سنه ماليه گذشته وزارتخانه خود را منتهی تا آخر ماه پنجه سال بعد به طرز متحدالشکلی مطابق تقسیمات فصول و مواد بودجه به ترتیب ذیل تهیه نموده و برای ارسال بديوان محاسبات به وزارت ماليه تسليم می نماید.» ●	۹۵	«ذی حسابان مکلفند صورتحساب دریافت و پرداخت هر ماه را در دو نسخه بضمیمه مدارک و اصل اسناد منتها تا آخر ماه بعد به وزارت دارائی ارسال دارند. وزارت دارائی باید نسخه اصلی صورتحسابهای اصل را به همراه مدارک و اسناد ضمیمه آنها ظرف ده روز بديوان محاسبات تسليم دارد.» تبصره: صحت صورتحسابها و اسناد باید از طرف ممیز حساب مربوط گواهی شده باشد.» ●
۴۲	«در اول هر سال هر یک از وزراء صورتی از مخارج دوره عملی منقضیه وزارتخانه خود ترتیب می دهند این حساب شامل کافه عملیاتی خواهد بود که از افتتاح تا اختتام دوره بعمل آمده است و مطالب ذیل در آن مندرج خواهد بود: (۱) اعتبارات معینه (۲) مخارجی که از بابت حقوق دائنین دولت موقع خرج پیدا کرده است.» (۳) وجوهی که بموجب حواله پرداخت شده است. (۴) تنمه مخارج که باید پرداخت شود. (۵) فاصل اعتبارات بر مخارج (۶) اعتباری که کل یا جزء آن مصرف نشده و باید برگشت یا به سال بعد منتقل شود مطابق ماده (۵) (۷) مقایسه مخارج مشروحه در فصول و مواد بودجه دوره عمل گذشته یا مخارج مشروحه در	۴۳	«حساب مخارج سنه مالي شامل کلیه عملیاتی خواهد بود که در یک دوره عمل انجام شده و باید حاوی اطلاعات مفصله ذیل بوده باشد: الف - اعتبارات مصوبه ۱- اعتبارات بودجه ۲- اعتبارات فوق العاده و اضافی ب- حقوق ثابتة دائنین دولت که تمهد و یا حواله شده است. ۱- مخارج حقیقی که بموجب حواله تا آخر دوره عمل تأدیبه شده است.» ۲- بقیه مخارجی که بموجب بند (ب) ماده ۳۷ از محل اعتبار معوقه در سند بعد پرداخته می شود. ج- صرفه جوئی قطعی سنه مالي تبصره- وزارت ماليه علاوه بر صورت مخارج وزارت ماليه باید صورت مخارج قطعی بابت اعتبارات عمومی مملکتی را که در بودجه وزارتخانهها منظور نیست به شرح فوق تهیه و تنظیم نماید.» ●	●	«حذف شده است.» ●

ورق بزیند



بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی اول تا چهارم

ردیف	قانون محاسبات عمومی اول (۱۲۸۸)	ردیف	قانون محاسبات عمومی دوم (۱۳۱۲)	ردیف	قانون محاسبات عمومی سوم (۱۳۴۹)	ردیف	قانون محاسبات عمومی چهارم (۱۳۶۶)
	فصول و مواد بودجه دوره قبل از آن و تعیین اختلاف با ذکر سبب آن. (۸) اعتبارات قطعی دوره عمل» ●						
۴۳	«حسابهای دوره عمل وزراء باید بیکر نظم و از روی یک قاعده ترتیب شده و عین تقسیمات فصول و مواد بودجه را بنماید.» ●	۹۳	«در قسمت اخیر ماده ۴۲ مورد تأکید قرار گرفته است» ●	۹۳	«نمونه اسنادیکه برای پرداخت هزینه ها مورد قبول واقع می شود و همچنین مدارک و دفاتر و روش نگهداری حساب با موافقت وزارت دارائی تعیین می شود و دستورالعمل های اجرایی این قانون از طرف وزارت مزبور ابلاغ خواهد شد.» ●	۹۳	عیناً نقل گردیده و تأیید دیوان محاسبات کشور نیز اضافه شده است. ●
۴۴	«وزیر مالیه علاوه بر صورت مخارج وزارت مالیه که مطابق دو ماده فوق مثل سایر وزراء ترتیب می دهد صورت کلیه عایدات دولتی را که حاوی فقرات ذیل می باشد از بابت دوره عمل گذشته مرتب می نماید. (۱) تخمین عایدات (۲) حقوق تحقیقی دولت از بابت عایدات و مالیات عمومی (۳) وجوهی که وصول شده است (۴) تمه عایدات که باید وصول شود - وجوهی که از بابت عایدات دوره عمل گذشته وصول می شود باید در جزو عملیات دوره عمل جاریه محسوب شود.» ●	۴۴	«وزارت مالیه علاوه بر صورت مخارج که بدستور مواد ۴۲ و ۴۳ تنظیم می نماید صورت کل عایدات مملکتی را که اطلاعات مفصله ذیل را حاوی باشد باید در آخر ماه ششم سال بعد تهیه نموده برای دیوان محاسبات بفرستد. الف- عایدات پیش بینی شده در بودجه مملکتی یا تفکیک منابع ب- وجوهیکه از بابت هر یک از منابع تا آخر دوره عمل وصول شده است. ج- تفاوت اعم از اضافه و نقصان ●		«حذف شده است» ●		
۴۵	«وزیر مالیه در اول هر سنه مالیه صورت محاسبات کل سنه ماضیه را تهیه نموده منتهی تا چهار ماه از سال گذشته بمجلس شورای ملی و دیوان محاسبات کشور تقدیم می نماید. این حساب که مبنای	۴۵	«وزارت مالیه در آخر هر دوره عمل مکلف است صورت محاسبه کل مالیه را تهیه نموده و منتهی تا آخر ماه هفتم سال بعد به دیوان محاسبات بدهد. صورت مزبور باید شامل تمام عملیات راجعه بوصول و		«حذف شده است» ●		

بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی اول تا چهارم

ردیف	قانون محاسبات عمومی اول (۱۲۸۸)	قانون محاسبات عمومی دوم (۱۳۱۲)	قانون محاسبات عمومی سوم (۱۳۴۹)	قانون محاسبات عمومی چهارم (۱۳۶۶)
	<p>اصولی لایحه قانونی تفریح بودجه خواهد بود باید شامل تمام عملیات راجعه به وصول و مصرف وجوه دولتی و حاکمی از کیفیت امور عایدات و مخارج از اول سال تا آخر سال بوده باشد. مستند این حساب مواد مشروحه ذیل است:</p> <p>(اولاً) حساب مالیات و عایدات عمومی این حساب بترتیب سال و دوره عمل و اقسام عایدات باید فقرات ذیل را حاوی باشد:</p> <p>الف - حقوق تحقیقی دولت</p> <p>ب - وجوهی که از این بابت وصول شده است</p> <p>ج - بقیه وجوهی که باید وصول شود.</p> <p>(ثانیاً) حساب مخارج عمومی این حساب باید به نسبت سال و دوره عمل و وزارتخانه و فصول و مواد مراتب ذیل را تعیین کند.</p> <p>(الف) حقوق ثابت دائن دولت که در ازای خدمات انجام یافته عرض سال است.</p> <p>(ب) وجوهی که از بابت این حقوق پرداخته شده است.</p> <p>(ج) تنمه مخارجی که باید پرداخته شود.</p> <p>(ثالثاً) حساب خزانه - این حساب باید مسائل ذیل را متضمن باشد:</p> <p>(الف) وجوهی که مابین تحویلداران دولت رد و بدل می شود.</p> <p>(ب) صدور و استرداد تمسکات خزانه که به وعده است - مستندای حساب صورت مطالبات و دیون اداره مالیه و صورت قروض جاریه دولت خواهد بود.</p>	<p>مصرف وجوه دولتی و حاکمی از کیفیت امور عایدات و مخارج دوره عمل سنه مالی بوده و بترتیب ذیل تهیه و تنظیم گردد:</p> <p>۱- موجودی اول سال تمام صندوقهای عمومی مملکت</p> <p>۲- عایدات وصولی در دوره عمل به تفکیک فصول و مواد بودجه ادارات دریافت کننده</p> <p>۳- صورت مخارج پرداختی در دوره عمل به تفکیک فصول و مواد بودجه ادارات پردازنده</p> <p>۴- موجودی آخر سال تمام صندوقهای عمومی مملکت ●</p>	<p>«خزانه مکلف است صورتحساب دریافتها و پرداختهای ماهانه حسابهای درآمد بودجه عمومی دولت و سپرده و درآمدهای اختصاصی وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی را منتها تا آخر ماه بعد پس از گواهی ممیز حساب مربوط به دیوان محاسبات تسلیم کند.» ●</p>	<p>با مختصر تغییری پیش بینی شده است. ●</p> <p>ورق برزید</p>

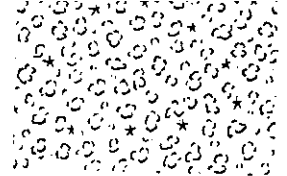
پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
 رتال جامع علوم انسانی

بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی اول تا چهارم

شماره مواد	قانون محاسبات عمومی اول (۱۲۸۸)	شماره مواد	قانون محاسبات عمومی دوم (۱۳۱۲)	شماره مواد	قانون محاسبات عمومی سوم (۱۳۴۹)	شماره مواد	قانون محاسبات عمومی چهارم (۱۳۶۶)
۴۶	«وزیر مالیه صورتی که جامع فقرات ذیل باشد همه ساله تهیه نموده طبع و نشر می سازد. (الف) صورت تمام اموال غیرمنقوله دولت که مخصوص یک اداره دولتی یا تأسیسات عمومی است. (ب) صورت تمام اموال غیرمنقوله دولتی که مخصوص یک اداره دولتی یا تأسیسات عمومی نیست. (ج) شرح تغییراتی که در عرض سال در املاک سابق الذکر بهم می رسد.»		«حذف شده است»		«حذف شده است»		«حذف شده است»
۴۷	«صورت مذکوره در ماده قبل (۴۶) بضمیمه صورت کلیه اموال منقوله دولتی همه ساله بعد از طبع و نشر بمجلس شورای ملی تقدیم می شود.» (رابعاً) حساب بودجه ها این حساب عبارت است از یک صورتیکه کیفیت قطعی و تحقیقی دوره عمل منقضیه و کیفیت تقریبی دوره عمل جاریه در آن مصرح باشد در این حساب باید از یکطرف در جزو بودجه عایدات میان عایدات تخمینی و حقوق تحقیقی دولت با وجوهی که از این بابت وصول شده است از طرف دیگر در جزو بودجه مخارج میان اعتبارات و حقوق تحقیقی دانسین دولت با وجوهی که بموجب حواله و ابلاغ وزراء پرداخته شده است مقایسه بعمل آید.»		«حذف شده است»		«حذف شده است»		«حذف شده است»

بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی اول تا چهارم

شماره مورد	قانون محاسبات عمومی اول (۱۲۸۸)	قانون محاسبات عمومی دوم (۱۳۱۲)	قانون محاسبات عمومی سوم (۱۳۴۹)	قانون محاسبات عمومی چهارم (۱۳۶۶)
۴۸	«حسابهایی که از طرف وزراء طبع و نشر می شود با حسابهای کل مالیه مقابله و تفتیش خواهد شد.» ●	«حذف شده است» ●	«حذف شده است» ●	
۴۹	«وزیر مالیه در آخر هر سال باید تشکیل یک کمیسیون دوازده نفری که مرکب خواهد بود از شش نفر از نمایندگان مجلس شورای ملی سه نفر از سنا و سه نفر از دیوان محاسبات از ... استعفا نماید - تکلیف کمیسیون مزبور به قرار ذیل است: (اولاً) بستن و ختم نمودن روزنامه و دفتر کل وزارت مالیه در آخر سال (ثانیاً) مطابقه نمودن حسابهای دخل و خرج که وزراء طبع کرده اند با دفاتر محاسبات مرکزی هر یک از وزارتخانه ها (ثالثاً) مطابقه کردن صورت محاسبات کل مالیه با دفتر کل وزارت مالیه. (رابعاً) رسیدگی به دفتر کل محاسبات بوسایلی که درست است از قبیل مقابله دفتر مزبور با روزنامه و سایر دفاتر اداره محاسبات کل و با نتیجه حساب محاسبین جزء. (خامساً) نوشتن صورت مجلسی که حاکی کیفیت امر بوده و باید طبع و به وزیر مالیه و مجلس شورای ملی داده شود.» ●	«حذف شده است» ●	«حذف شده است» ●	
۵۰	«دیوان محاسبات مأموریت دارد که درباره محاسبات مخارج و عایدات عمومی که هر سال صاحبان جمع نقدی به دیوان مزبور		«حذف شده است» ●	ورق برزید



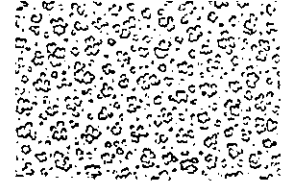
بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی اول تا چهارم

ردیف	قانون محاسبات عمومی اول (۱۲۸۸)	ردیف	قانون محاسبات عمومی دوم (۱۳۱۲)	ردیف	قانون محاسبات عمومی سوم (۱۳۴۹)	ردیف	قانون محاسبات عمومی چهارم (۱۳۶۶)
	می دهند موافق قانون دیوان محاسبات رسیدگی و حکم نمایند.						
۵۱	دیوان محاسبات از روی اسناد و حسابهایی که صاحبان جمع می دهند به حسابهای وزیر مالیه و سایر وزراء رسیدگی نموده و در ضمن راپورتی که بمجلس شورای ملی تقدیم می نماید مطابقت حسابهای وزراء را با بودجه که از مجلس گذشته است تصریح نموده و نیز در راپورت مزبور معاینی که در محاسبات مشاهده نموده و اصلاحاتی که بنظر می آورد پیشنهاد می نماید.		حذف شده است.		حذف شده است.		
۵۲ و ۵۳	تفریح بودجه «تفریح بودجه به موجب لایحه قانونی است که وزیر مالیه بمجلس شورای ملی پیشنهاد می کند.» «موقع پیشنهاد کردن لایحه قانونی از روز ختم دوره عمل منتهی تا پانزده ماه بعد خواهد بود.»	۴۶	«تفریح بودجه بوسیله تصویب لایحه قانونی که وزیر مالیه به مجلس شورای ملی پیشنهاد می کند بعمل می آید.» «موقع پیشنهاد کردن لایحه قانونی تفریح بودجه از روز ختم سنه مالی منتهی تا ۱۲ ماه بعد خواهد بود.»	۴۷	«وزارت دارائی مکلف است لایحه تفریح بودجه هر سال مالی را منتها تا پایان ماه نهم سال مالی بعد تهیه و بدیوان محاسبات ارسال دارد دیوان محاسبات مکلف است ظرف سه ماه رسیدگیهای لازم را به عمل آورده و عین لایحه را با اظهارنظرهای خود درباره گردش امور مالی وزارتخانه ها و مؤسسات و شرکتهای دولتی وزارت دارائی اعاده دهد، وزارت دارائی مکلف است ظرف یکماه لایحه تفریح بودجه را بمجلس شورای ملی تقدیم کند.»	۷۸	در مواد ۱۰۳ و ۱۰۴ احکام مواد ۷۸ و ۷۹ قانون سوم نقل شده است.
۵۴	«لایحه مزبوره باید شامل صورت قطعی تمام اعتبارات و لمایدات و مخارج دوره منقضیه بوده و نتیجه قطعی معاملات کل بودجه آنرا	۴۸	«لایحه مزبور باید حاوی گزارش امور مالی دوره عمل گذشته و متضمن صورت ارقام قطعی تمام اعتبارات و عایدات وصولی و		حذف شده است.		

بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی اول تا چهارم

شماره مواد	قانون محاسبات عمومی اول (۱۲۸۸)	شماره مواد	قانون محاسبات عمومی دوم (۱۳۱۲)	شماره مواد	قانون محاسبات عمومی سوم (۱۳۴۹)	شماره مواد	قانون محاسبات عمومی چهارم (۱۳۶۶)
	تصریح نمایند و مستند آن صورت‌های ذیل است: (۱) صورت حساب‌های وزراء و حساب کل مالیه (۲) صورت مجلس کمیسیون قنقش (۳) راپرت سالیانه دیوان محاسبات ●		مخارج سنه مالی قبل بوده و نتیجه قطعی معاملات کل بودجه مصوب را به‌طور روشن نشان دهد. • باضافه مفاد ماده ۵۱ ذیل در قانون دوم ●				
۵۵	«لایحه قانونی تفریح بودجه با رعایت تقسیمات بفصول و مواد پیشنهاد مجلس شورای ملی خواهد شد.» ●	۷۹	«صورت‌حساب‌های ضمیمه لایحه تفریح بودجه نباید بد رعایت تقسیمات به فصول و مواد بودجه عایدات و مخارج تنظیم و به مجلس شورای ملی پیشنهاد گردد.» ●		«لایحه تفریح بودجه باید همراه اظهارنظر دیوان محاسبات و حاوی گزارش لازم درباره امور مالی سال مورد عمل بودجه و متضمن صورت ارقام قطعی درآمدهای وصول شده و هزینه‌های انجام یافته باشد. صورت‌های ضمیمه لایحه مذکور باید با همان ترتیب و طبق تقسیمات و عناوین درآمد و سایر منابع تأمین اعتبار و اعتبارات مندرج در قانون بودجه سال مربوط تهیه شود و نیز صورت گردش نقدی خزانه را حاوی اطلاعات زیر همراه داشته باشد: الف - صورت حساب دریافت‌های خزانه ۱- موجودی اول سال خزانه ۲- درآمدهای وصولی سال مورد عمل بودجه ۳- سایر منابع تأمین اعتبار ۴- واریز پیش پرداختها و علی الحسابهای سالهای قبل ب- صورت حساب پرداختهای خزانه ۱- هزینه‌های سال مورد عمل بودجه ۲- پیش پرداختها و علی الحسابها ۳- پیش پرداختها و علی الحسابهای سالهای قبل که		
۵۶	«صورتیکه در تحت عنوان عایدات به لایحه قانونی راجعه به تفریح معاملات هر دوره عمل منضم خواهد شد مواد ذیل را ناسطقی می باشد: (۱) برآورد عایدات (۲) حقوق ثابت از بابت عایدات عمومی (۳) وجوهاتی که وصول شده است. (۴) تنمّه عایدات که باید وصول شود. ●	۵۰	«صورتیکه در تحت عنوان عایدات و مخارج به لایحه قانونی تفریح بودجه منضم خواهد شد باید اطلاعات ذیل را حاکی باشد: الف - صورت حساب بودجه عایدات ۱- عواید پیش بینی شده سنه مالی گذشته. ۲- وجوهی که در دوره عمل گذشته وصول شده است. ۳- اضافه یا کسر ب- صورت حساب بودجه مخارج ۱- اعتبارات مصوبه ۲- مخارج تأدیه شده تا آخر دوره عمل به تفکیک فصول و مواد بودجه ۳- مخارجی که به دوره عمل بعد منتقل و تأدیه می شود به تفکیک فصول و مواد بودجه. ۴- جمع مخارج به تفکیک فصول و مواد بودجه. ۵- صرفه جویی قطعی سنه مالی به تفکیک فصول و مواد بودجه. ●				

ورق بزئید

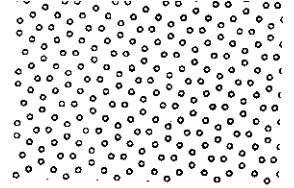


بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی اول تا چهارم

ردیف	قانون محاسبات عمومی اول (۱۲۸۸)	ردیف	قانون محاسبات عمومی سوم (۱۳۴۹)	ردیف	قانون محاسبات عمومی چهارم (۱۳۶۶)
			به هزینه قطعی منظور شده. ۴- موجودی آخر سال. ●		
۵۷	«صورتی که در تحت عنوان مخارج با رعایت تقسیمات بفصول و مواد بلاوجه قانونی راجعه به تفریح بودجه معاملات هر دوره عمل ضمیمه خواهد شد مراتب ذیل را مطرح می باشد: (۱) اعتبارات معینه (۲) حقوق ثابت دائن دولت (۳) وجوه پرداخته شده (۴) تنمه مخارجی که باید پرداخته شود. ●	۵۱	«علاوه بر صورت محاسبه بودجه عایدات و مخارج که به شرح ماده فوق باید تهیه و ضمیمه لایحه تفریح بودجه گردد، مدارک و مستندات مفصله ذیل رانیز باید بانضمام آن بمجلس شورای ملی تقدیم نمود: ۱- صورت حساب وزارتخانه ها ۲- صورت محاسبات کل مالیه ۳- راپرت سالیانه دیوان محاسبات. ●»		
		۲۱	«اعتبارات بر دو قسم است: ۱- اعتبارات مربوط به مخارج مستمر که برای جریان امور ادارات و مؤسسات دولتی در ظرف یک سنه مالی لازم است از قبیل حقوق پرسنلی، لوازم التحریر سوخت و روشنایی و امثالهم. ۲- اعتبارات مربوط به مخارج غیرمستمر که برای انجام عملی از قبیل خرید کارخانه یا بنای عمارت، ساختمان کشتی و غیره لازم خواهد بود و زمان خرج آن محدود بمدت معین نبوده و منوط به انجام عمل است. اعتبارات مستمر که در بودجه وزارتخانه ها پیش بینی می شود فقط برای یک	«در قانون برنامه و بودجه مصوب سال ۱۳۵۲ پیش بینی شده است» ●	

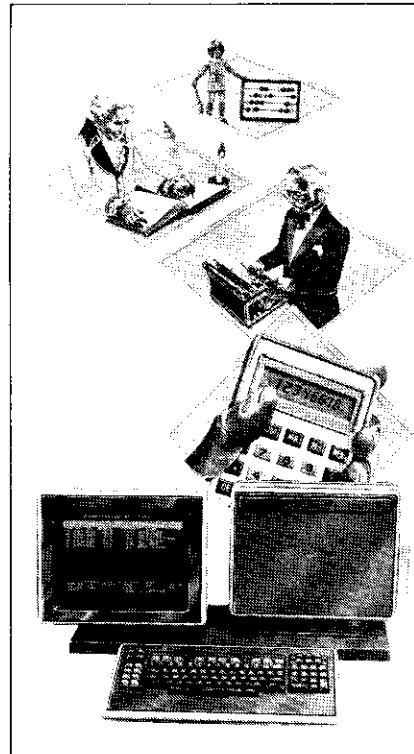
بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی اول تا چهارم

فانون محاسبات عمومی اول (۱۲۸۸)	فانون محاسبات عمومی دوم (۱۳۱۲)	فانون محاسبات عمومی سوم (۱۳۴۹)	فانون محاسبات عمومی چهارم (۱۳۶۶)
	<p>سنه مالی قابل مصرف خواهد بود. ولی اعتبارات غیرمستمر را که ممکن است برای یک سال یا بیشتر پیش بینی نموده و رقم خرج آن ممکن است بالسویه یا هر ترتیبی که از نظر احتیاج لازم باشد در بودجه های سنوات مربوطه بدون اینکه تصویب آن در هر مرتبه لازم گردد پیش بینی شود.» ●</p>		
۳۷	<p>«الف- هر مقدار از اعتباراتی که تا روز آخر سال مالی تعهد نشده باشد بطور قطع از محاسبیه بودجه سنه مربوط برگشت خواهد شد. ب- هر مقدار از اعتباری که تا آخر سنه مالی تعهد شده ولی تا آخر ماه سوم سال بعد تأدیه نشده باشد تا آخر همان سال از محل اعتباری که برای مخارج پرداخت نشده سنوات ماضی در بودجه هر سال پیش بینی می شود به حساب سال جاری قابل پرداخت است و چنانچه در انقضای آن سال باز هم به علل و جهاتی تأدیه نشده باشد پرداخت منوط به پیش بینی اعتبار مخصوص در بودجه سنوات بعد خواهد بود. تبصره- مقصود از این که اعتباری تعهد شده این است که کار و خدمتی انجام یا اموالی بتصرف دولت درآمده و بدین وسائل دینی برای دولت ایجاد شده باشد.» ●</p>	<p>«حکم موضوع این ماده به ترتیبی در ماده ۵۵ قانون سوم منعکس شده است» ●</p>	
	۸	<p>«مواد جدید»</p>	<p>۱۰</p>
		<p>«درآمد عمومی عبارتست از درآمدهای وزارتخانه ها و موسسات دولتی و سایر منابع تأمین اعتبار</p>	<p>به صورت کاملتر و با صراحت بیشتر درآمد عمومی تعریف شده است ● ورق بزنید</p>



بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی اول تا چهارم

ردیف	قانون محاسبات عمومی سوم (۱۳۴۹)	ردیف	قانون محاسبات عمومی چهارم (۱۳۶۶)	ردیف	قانون محاسبات عمومی سوم (۱۳۴۹)	ردیف	قانون محاسبات عمومی چهارم (۱۳۶۶)
۴۱	«وجوهیکه وسیله وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی بعنوان سپرده و یا وجه الضمان و یا وثیقه و یا نظایر آنها دریافت می گردد باید به حسابهای مخصوصی که از طرف خزانه در بانک مرکزی ایران افتتاح خواهد شد تحویل شود و وجه مزبور پس از سه ماه از تاریخ وصول به حساب مخصوصی در خزانه منتقل می شود. رد وجه دریافتی مذکور در فوق طبق مقررات مربوط بخود بعمل می آید.»	۳۴	«وجوهیکه وسیله وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی بعنوان سپرده و یا وجه الضمان و یا وثیقه و یا نظایر آنها دریافت می گردد باید به حسابهای مخصوصی که از طرف خزانه در بانک مرکزی ایران افتتاح خواهد شد تحویل شود و وجه مزبور پس از سه ماه از تاریخ وصول به حساب مخصوصی در خزانه منتقل می شود. رد وجه دریافتی مذکور در فوق طبق مقررات مربوط بخود بعمل می آید.»	۹	«درآمد اختصاصی عبارتست از درآمدهائی که بموجب قانون برای مصرف یا مصارف خاصی در بودجه کل کشور تحت عنوان درآمد اختصاصی منظور می گردد.»	۱۴	درآمد اختصاصی عیناً تعریف شده است.
۷۷	«پیش پرداختها در سالی که بمرحله تعهد می رسد و عین الحسابها که تصفیه می شود به حساب هزینه قطعی همان سال محسوب و در لایحه تفریح بودجه آن سال جمعاً و خرجاً منظور میشود.»	۷۷	«پیش پرداختها در سالی که بمرحله تعهد می رسد و عین الحسابها که تصفیه می شود به حساب هزینه قطعی همان سال محسوب و در لایحه تفریح بودجه آن سال جمعاً و خرجاً منظور میشود.»	۱۰	«درآمد برزمه عبارتست از درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار که برای اجرای برنامه های عمرانی در بودجه عمرانی تحت عنوان درآمد برزمه منظور می شود.»	۱۵	«درآمد شرکتهاى دولتی عبارت است از درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار که در بودجه شرکتهاى دولتی تحت عنوان درآمد شرکتهاى دولتی منظور می گردد.»
۸۶	«خزانه مجاز است برای رفع احتیاجات خود از موجودی حسابهای اختصاصی و سپرده موقتاً استفاده نماید مشروط براینکه بلافاصله پس از درخواست سازمان ذیربط مسترد دارد.»	۸۶	«خزانه مجاز است برای رفع احتیاجات خود از موجودی حسابهای اختصاصی و سپرده موقتاً استفاده نماید مشروط براینکه بلافاصله پس از درخواست سازمان ذیربط مسترد دارد.»	۱۱	«درآمد شرکتهاى دولتی عبارت است از درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار که در بودجه شرکتهاى دولتی تحت عنوان درآمد شرکتهاى دولتی منظور می گردد.»	۲۳	هزینه با مفهوم مشابهی تعریف شده است.
۱۰۱	«در قسمت تعاریف صراحت بیشتری اعمال شده است و با تعریف دریافتهاى دولت در ماده (۱۱) و تعریف سایر منابع در ماده (۱۲) و تفکیک آن از درآمدها، تعریف درآمد را منطقی تر ارائه نموده است. ضمناً با تعریف سپرده در ماده (۳۰) استقلال حساب وجه سپرده بیشتر مورد تأکید قرار گرفته است.»	۱۰۱	«در قسمت تعاریف صراحت بیشتری اعمال شده است و با تعریف دریافتهاى دولت در ماده (۱۱) و تعریف سایر منابع در ماده (۱۲) و تفکیک آن از درآمدها، تعریف درآمد را منطقی تر ارائه نموده است. ضمناً با تعریف سپرده در ماده (۳۰) استقلال حساب وجه سپرده بیشتر مورد تأکید قرار گرفته است.»	۱۸	«هزینه عبارتست از پرداختهاییکه بذینفع در قبیل انجام تعهد و یا به عنوان کمک یا اعانه و هر عنوان دیگری که در بودجه عمومی دولت منظور شده است صورت می گیرد.»	۲۷	عیناً نقل شده است.
				۲۱	تعریف تنخواه گردان پرداخت	۲۸	عیناً نقل شده است.
				۲۲	تعریف پیش پرداخت	۲۹	عیناً نقل شده است.
				۲۳	تعریف علی الحساب		



بخش دوم

ویژگیهای قوانین محاسبات عمومی چهارگانه

در این بخش کوشش شده است که با استفاده از جدول شماره یک و تجزیه و تحلیل مواد قانونی مربوط، ویژگیهای قانونی نظام حسابداری دولتی ایران بررسی شود تا مقدمات لازم برای مقایسه قوانین مذکور و سایر نظیر حسابداری دولتی که در بخش سوم این مقاله تشریح می‌گردد، فراهم آید.

ویژگیهای قانون اول

الف- استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری هزینه‌ها (مخارج)

۱- دوره مالی در قانون اول ۱۵ ماه بوده که از اول فروردین هر سال شروع و به پایان خرداد سال بعد ختم می‌شده است. چنانکه ملاحظه می‌شود در این دوره ۱۵ ماهه مطالبات دائنین دولت می‌بایست توسط وزراء تشخیص و حواله می‌شد. منظور از تشخیص، طبق ماده ۳۰ این قانون، تعیین میزان بدهی دولت در برابر هر یک از طلبکاران بوده که

پس از رسیدگی به اسناد و مدارک اثبات کننده خرج، صورت می‌گرفته است. ماده ۲ قانون اول که دوره مالی را معین می‌کند، پرداخت حواله‌های مربوط به مخارج تشخیص شده سال مالی را تا پایان سال بعد مجاز می‌داند. بنابراین تعیین میزان بدهی ناشی از مخارج (تحويل کالا و انجام خدمات و غیره) در طول سال مالی صورت می‌گرفته و هزینه‌ها می‌بایست در زمان ایجاد یا تحقق در دفترها ثبت می‌شد.^۲

۲- در ماده ۵ قانون اول تأکید شده است، اعتباراتی که تا پایان سال مالی، موقع خرج پیدا نکرده است (برای خرید کالا یا خدماتی اختصاص نیافته است) و همچنین اعتباراتی که موقع خرج پیدا کرده (برای خرید کالا یا خدماتی اختصاص یافته است) لیکن در سال مالی تشخیص یا حواله نشده است (اسناد و مدارک مثبت دال بر تحويل کالا یا انجام خدمت ارائه نشده است)، باید از بودجه برگشت شود.

براساس این ماده اعتباراتی که برای خرید کالا یا خدمات اختصاص یافته و اسناد و مدارک مربوط به تحويل کالا یا انجام خدمت، تحويل و پس از رسیدگی تشخیص شده است (میزان بدهی ناشی از تحويل کالا یا انجام خدمت تعیین و مورد تأیید قرار گرفته است) به عنوان اعتبار مصرف شده سال مالی تلقی می‌شود و از بودجه برگشت نخواهد گردید. این ماده اصل را بر تحقق هزینه یا خرج قرار می‌دهد و مصرف اعتبار را مستلزم پرداخت آن در دوره مالی نمی‌داند.

۳- در بندهای ۲، ۳، ۴ ماده ۴ همان قانون به ترتیب تأکید شده بود که مخارج تشخیص شده (هزینه‌های تحقق یافته)، مخارج تشخیص شده پرداخت شده و مخارج تشخیص شده پرداخت نشده باید در صورتحساب مخارج وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی منعکس شود. برطبق بندهای الف، ب و ج،

۲- ماده ۳۰ قانون اول مقرر می‌دارد: «تشخیص خرجی که بر خزانه دولت تحمیل می‌شود فقط راجع به وزرا یا اشخاصی است که از طرف وزرا مخصوصاً مجاز به این امر هستند. مراد از تشخیص آن است که میزان بدهی دولت پس از رسیدگی به اسناد در برابر هر یک از دائنین معین شود. اسناد تشخیص قرض باید حاوی دلایل حقوقی دائن دولت بوده به ترتیبی که قواعد مخصوصه هر اداره معین می‌کند نوشته شده باشد.»

قسمت ثانیاً ماده ۴۵ و بندهای ۲، ۳ و ۴ ماده ۵۷ این قانون، اطلاعات فوق می‌بایست در صورت محاسبات کل مالیه و همچنین لایحه تفریغ بودجه نیز درج می‌شد.

۴- با توجه به مستندات قانونی فوق، قانون محاسبات عمومی اول بر استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری هزینه‌ها (مخارج) تأکید خاص دارد، زیرا اطلاعات مورد نیاز برای درج در صورتهای مالی تصریح شده در این قانون در مورد هزینه‌ها تنها از سیستم حسابداری تعهدی استخراج شدنی است. بنا به دلایل پیشگفته روشن است که مبنای مورد استفاده در حسابداری مخارج از دیدگاه قانون اول صرفاً تعهدی است.

ب- استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده در ثبت درآمدها

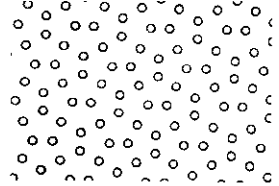
طبق بندهای ۲، ۳ و ۴ ماده ۴۴ و همچنین بندهای ۲، ۳ و ۴ ماده ۵۶ این قانون صورتحساب عایدات (درآمد) دولت و صورتی که تحت عنوان عایدات، ضمیمه لایحه تفریغ بودجه می‌شود باید اطلاعات زیر را دربر داشته باشد:

۱- حقوق تحقیقی دولت از بابت عایدات و مالیات عمومی (درآمدها و مالیاتهای تشخیص شده قطعی)
۲- وجوهی که از بابت مالیاتها و درآمدهای تشخیص شده فوق وصول شده است.
۳- باقیمانده مالیاتهای تشخیص شده که تا پایان سال مالی به مرحله وصول نرسیده است.

در قسمت آخر بند ۴ ماده ۴۴ تصریح شده است «وجوهی که از بابت عایدات دوره عمل گذشته وصول می‌شود باید در جزو عملیات جاریه محسوب شود.»

بررسی نکات فوق نشاندهنده این واقعیت است که دیدگاه قانون اول ضمن آنکه بر نقدی بودن مبنای نقدی در حسابداری درآمدها تأکید داشته، خواستار استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده در شناسایی و ثبت مالیاتهای تشخیص شده و درآمدهای تحقق یافته سال مالی در سیستم حسابداری درآمد بوده است. براساس دیدگاه حاکم بر قانون اول، اطلاعات مربوط به مالیاتهایی که به صورت قطعی تشخیص و صورتحساب آن برای مؤدیان مالیاتی ارسال می‌شده می‌بایست در سیستم حسابداری مورد

ورق بزنید



سیرتطور حسابداری دولتی در ایران؛

عمل نگهداری و در صورتهای مالی منعکس می‌گردید، به‌رغم آنکه در بند ۴ ماده ۴۴ تصریح شده بود شناخت واقعی درآمدها تا زمان وصول آنها به‌عهدده تعویق می‌افتد و درآمدها در هر دوره مالی که به‌حیطه وصول درمی‌آیند به حساب درآمد آن دوره مالی منظور می‌شوند.

در حال حاضر در کشورهایی که مقررات مالی آنها بر نقدی بودن سیستم حسابداری درآمد تأکید دارد، ضمن رعایت مقررات، اطلاعات مربوط به مالیاتهای تشخیص شده به‌ترتیب زیر در حسابها منعکس می‌شود:

ج- تأکید بر اصل کنترل بودجه در قانون اول کنترل بودجه مورد توجه خاص قرار گرفته و به‌ترتیبی که در مواد ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶، ۱۷، ۱۸ مقرر شده است، رعایت دقیق بودجه سالانه و کنترل اعتبارات کاملاً الزامی بوده و به‌لحاظ اهمیتی که داشته است مسئولیت آن به‌عهدده وزیر هر وزارتخانه محول گردیده است. د- مسئولیت محاسباتی و حسابداری طبق ماده ۴۱ قانون اول، مسئولیت محاسباتی و حسابداری به‌عهدده وزیران بوده است. براساس این ماده باید حساب مخارج، عایدات و محاسبات کل

مالیه بوده است.

توجه قانونگذار به‌مسئولیت مستقیم وزیران در مورد تهیه حساب مخارج سازمان تحت سرپرستی که ارتباط منطقی و مناسب با اختیارات تفویض شده راجع به انجام مخارج دارد، و طبع و نشر آن جهت اطلاع عموم مردم از ویژگیهای برجسته قانون اول به‌شمار می‌آید که در صورت ادامه و توجه جدی نمایندگان مجلس و دیوان محاسبات وقت، بیگمان در ارتقای سطح کیفی حسابداری دولتی مؤثر واقع می‌شد.

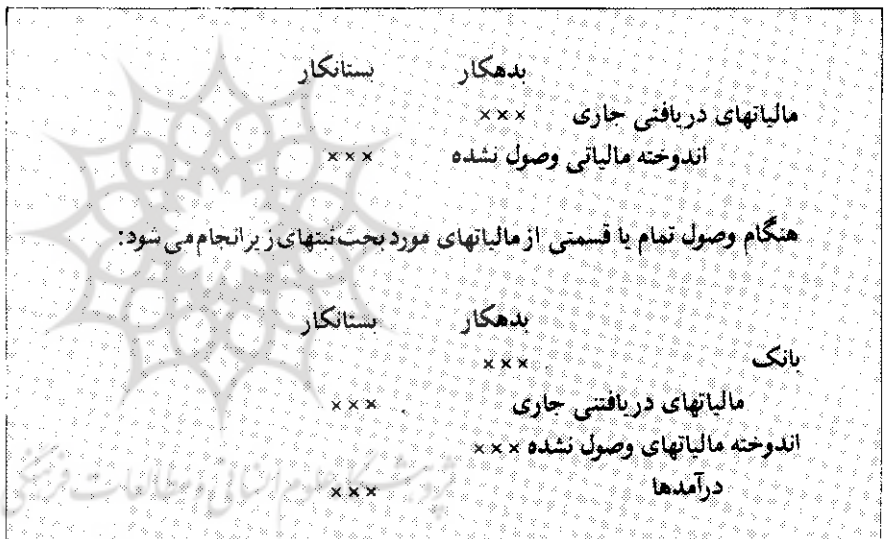
ه- کفایت گزارشگری مالی دولتی

نگاهی اجمالی به مواد ۴۱ تا ۵۷ قانون اول، نشان‌دهنده این واقعیت است که قانونگذار خواستار یک سیستم گزارشگری مالی صحیح و کامل دولتی بوده است. تنظیم حساب مخارج هر یک از وزارتخانه‌ها به‌صورت جداگانه و با مسئولیت مستقیم هر یک از وزیران و طبع و نشر آن جهت اطلاع عموم مردم و تسلیم مستقیم آن به‌مجلس وقت، تنظیم حساب عایدات کل کشور، تنظیم محاسبات کل مالیه حاوی اطلاعات مفصلی در خصوص حساب مخارج و عایدات و وضعیت مالی دولت، تنظیم حساب اموال غیرمنقول و ارائه شرح تغییرات در اموال غیرمنقول و داراییهای ثابت دولت در طول سال مالی، ارائه صورت اموال منقول دولتی و طبع و نشر آن، تنظیم لایحه تفریح بودجه حاوی اطلاعات لازم در خصوص مقایسه درآمدهای پیشبینی شده و درآمدهای واقعی از یک طرف و اعتبارات مصوب و هزینه‌های واقعی از سوی دیگر، و سایر صورتهای مالی دیگر جملگی حکایت از یک سیستم گزارشدهی دولتی منظم و کامل دارد.

با توجه به تنوع صورتهای مالی و تکالیف قانونی مربوط به طبع و نشر و تسلیم صورتهای مذکور به مراجع صلاحیتدار قانونی و عموم مردم، چنین به‌نظر می‌رسد که مواد قانونی مربوط به گزارشگری مالی دولتی در قانون اول از کفایت لازم برخوردار بوده و این موضوع یکی از نکات با اهمیت قانون اول شمرده می‌شود.

ویژگیهای قانون دوم

قانون دوم محاسبات گذشته از تغییرات اندکی که در مواد مربوط به حسابداری دولتی آن داده شده

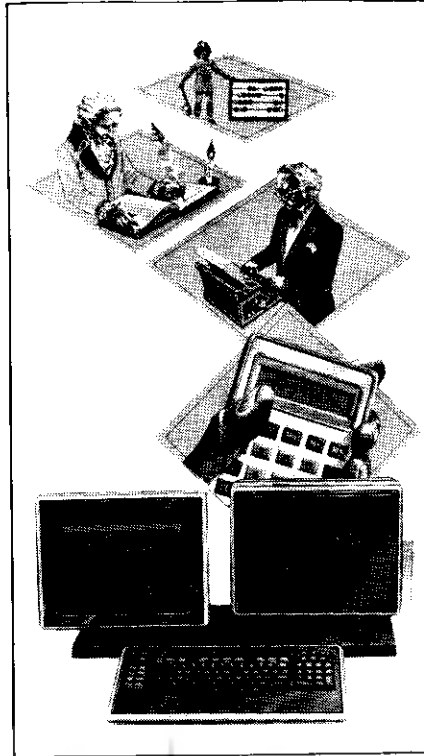


مالیه تهیه می‌شد. به‌موجب ماده ۴۲ هر یک از وزیران می‌بایست حساب مخارج هر سال مالی وزارتخانه تحت مسئولیت خود را تهیه و به‌نمایندگان مردم و وزارت مالیه تسلیم می‌کرد و نسبت به انتشار آن جهت اطلاع مردم اقدام می‌نمود. وزیر مالیه طبق ماده ۴۴ و ۴۵ علاوه بر آنکه حساب مخارج وزارت مالیه وقت را تهیه کرد مکلف بود حساب عایدات دولتی (حساب درآمدهای عمومی) و محاسبات کل مالیه (حاوی حسابهای درآمد و مخارج کلیه وزارتخانه‌ها) را تهیه و به‌مجلس و دیوان محاسبات ارائه کند.

در ماده ۴۶ و ۴۷ همان قانون مسئولیت تنظیم حساب اموال منقول و غیرمنقول دولتی و طبع و نشر و تسلیم آن به‌مجلس قانونگذاری وقت به‌عهدده وزیر

با استفاده از این روش، ضمن به‌تعویق انداختن شناخت درآمدها تا تاریخ وصول آنها، کنترلهای حسابداری را در مورد مالیاتهای دریافتی (تشخیص شده وصول نشده) هر سال مالی اعمال می‌کنند. ضمناً «حساب اندوخته مالیاتهای وصول نشده»، مشابه با سایر اندوخته‌های مندرج در ترازنامه حساب مستقل وجوه عمومی است. در ترازنامه، مانده «اندوخته مالیاتهای وصول نشده» از حساب «مالیاتیهای دریافتی»، کسر می‌شود تا مبلغ غیرنقدی موجب افزایش مجموع داراییهای جاری نگردد.^۳

۳- داود اقوامی و جعفر باباجانی، «اصول و کاربرد حسابداری در سازمانهای دولتی و غیرانتفاعی»، تهران، سازمان سمت، چاپ دوم، سال ۱۳۷۰، ص ۲۳۹.



آنها خواهیم پرداخت؛ به عبارتی دیگر با یک بررسی اجمالی از چهار قانون محاسبات عمومی این نتیجه گرفته می شود که از دیدگاه حسابداری، قوانین اول و دوم با اختلافی اندک به هم شباهت دارند و از سوی دیگر قوانین سوم و چهارم نیز در مورد حسابداری دولتی دیدگاه مشترکی دارند، هر چند که قوانین اول و دوم از نظر احکام مربوط به حسابداری و گزارشگری مالی دولتی کاملتر از قوانین سوم و چهارم بوده است.

به هر حال قانون سوم محاسبات عمومی با وجود کاستیهایی که بر اثر حذف احکام مربوط به حسابداری قانون دوم داشته است، در موارد زیر در شکلگیری جدید سیستم حسابداری دولتی مؤثر بوده است.

الف - تغییر دوره مالی

طبق ماده ۵ قانون محاسبات عمومی سوم، سال مالی یک سال شمسی است که از اول فروردین ماه آغاز و به پایان اسفند ماه ختم می گردد. تغییر دوره مالی ۱۵ ماهه در قوانین اول و دوم به ۱۲ ماهه یکی از ویژگیهای قانون سوم محاسبات عمومی است.

ب - تکامل اصل لزوم نگهداری حسابهای مستقل برای وجوه

تعریف درآمد عمومی در ماده ۸ و تعریف درآمد اختصاصی در ماده ۹ و تعریف درآمد برنامه در ماده ۱۰ و تعریف درآمد شرکتهای دولتی در ماده ۱۱ قانون محاسبات عمومی سوم تأکیدی بر رعایت اصل لزوم نگهداری حسابهای مستقل و اهمیت این اصل در حسابداری دولتی محسوب می شود و از نکات مثبت قانون محاسبات سوم به شمار می رود.

صراحت ماده ۳۴ قانون سوم بر نگهداری حساب جداگانه برای سپرده ها نیز در تکامل مفهوم قانونی حسابداری حسابهای مستقل، در تحقق این اصل و ایجاد حسابهای مستقل برای وجوه دولتی و امانی تأثیر چشمگیری داشته است، به گونه ای که در نظام حسابداری حاکم بر سالهای ۱۳۵۰ به بعد، نظام حسابداری دولت و سازمانهای وابسته به آن، به رغم بی اطلاعی از مفهوم تئوریک حسابداری حسابهای مستقل بر پایه این سیستم شکل گرفته است.

ج - مبنای حسابداری نقدی تعدیل شده

ورق برزید

مالی قبل ایجاد می شد به حساب اعتبارات سال جاری که پرداخت صورت می گیرد منظور می گردید.

نکته درخور توجه در ماده ۳۷ تأکید بر نقدی بودن سیستم حسابداری هزینه ها در نظام حسابداری دولتی در سالهای ۱۳۱۳ تا ۱۳۴۹ است. هر چند که در بندبند ماده ۴۳ مقرر شده است حقوق ثابتانه دائین دولت که تعهد یا حواله شده است می بایست در حساب مخارج منعکس گردد. با این حال تغییر در مبنای حسابداری هزینه ها از تعهدی به نقدی، از نکات برجسته قانون دوم به شمار می رود که در بخش سوم مقاله باز مورد بحث قرار خواهد گرفت. نگاهی اجمالی به مواد دیگری از قانون دوم نشان دهنده این واقعیت است که در انعکاس اطلاعات مربوط به درآمدهای مالیاتی و سایر درآمدهای عمومی کشور در صورتهای مالی تنظیمی دولت نیز تغییراتی داده شده است که موجب تأثیرگذاری در کاهش کفایت اطلاعاتی گزارشهای مالی در مورد درآمدها شده است.

ویژگیهای قانون محاسبات عمومی سوم

به طور کلی قانون سوم و چهارم از لحاظ مواد مربوط به حسابداری دولتی با قانون اول و دوم تفاوتی چشمگیری دارد که در بخش سوم مقاله به

است و در بخش سوم مقاله به شرح آنها خواهیم پرداخت، تقریباً مشابه قانون اول محاسبات عمومی است. از ویژگیهای این قانون تصویب مواد جدیدی است که به ترتیب زیر در نظام حسابداری دولتی حاکم بر سالهای ۱۳۱۳ تا ۱۳۴۹ تأثیر گذاشته است.

الف - ایجاد حساب مستقل وجوه عمرانی

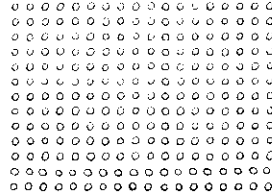
طبق ماده ۲۱ قانون محاسبات دوم اعتبارات دولتی به دو نوع تقسیم شده است؛ اعتبارات مربوط به مخارج مستمر که هزینه های جاری و روزمره دولت را تأمین مالی می کند و اعتبارات مربوط به مخارج غیرمستمر که برای تأمین هزینه های مربوط به خرید داراییهای ثابت و احداث ساختمانها و تأسیسات زیربنایی کشور در بودجه عمومی دولت منظور می شود.

به بیانی دیگر تصویب ماده ۲۱ در قانون دوم تحولی در توجه به اصل لزوم نگهداری حسابهای مستقل برای وجوه دولتی «Fund Accounting» است که از اصول پذیرفته شده حسابداری غیرانتفاعی است شمرده می شود. نکته درخور توجه در قسمت آخر ماده ۲۱، این است که دوره مالی برای مصرف اعتبارات مربوط به مخارج مستمر محدود به سال مالی نیست و به تعبیری، دوره مالی مربوط به اجرای طرحهای عمرانی دوره تکمیل طرح یا پروژه بوده است. به لحاظ اهمیتی که به حساب مستقل وجوه عمرانی در این قانون داده شده است، پیشبینی اعتبارات لازم برای اجرای طرحهای عمرانی برای دوره ای چند ساله بوده و در هر سال مالی نیاز به تصویب مجدد در مجلس وقت نداشته است.

در هر حال ایجاد یک حساب مستقل دیگر در قانون دوم تحولی در نظام حسابداری دولتی شناخته می شود.

ب - تأکید بر نقدی بودن سیستم حسابداری هزینه و درآمد

طبق ماده ۳۷ قانون دوم، اعتبارات هرسال مالی فقط تا پایان همان سال قابل مصرف بوده و اعتباراتی که تا پایان سال مالی تعهد می شد (به صورتی که کالا یا خدمت موضوع آن تحویل و یا انجام شده باشد) لیکن تا پایان سال مالی به مرحله پرداخت نمی رسید، از محل اعتبار مخصوصی که برای این قبیل تعهدات در بودجه سال مالی بعد منظور می شد قابل پرداخت بود. این قبیل هزینه ها که در سال



سیر نظور حسابداری دولتی در ایران؛

در قانون محاسبات سوم به اهمیت تعاریف در اجرای صحیح قوانین و مقررات، توجه لازم نشان داده شده است. تعریف اصطلاحات مالی به کار گرفته شده در قانون قطعاً نقش مؤثری بر اجرای صحیح آن خواهد داشت. تعریف هزینه، تنخواه گردان پرداخت، پیش پرداخت و علی الحساب در مواد ۱۸، ۱۹، ۲۱ و ۲۲ و حکم مربوط به مصرف اعتبارات در ماده ۵۵ قانون سوم حکایت از کاربرد مبنای جدیدی در حسابداری هزینه ها دارد، زیرا مبنای به کار گرفته شده در سیستم حسابداری هزینه در نظام حسابداری سالهای ۱۳۵۰ به بعد، اندکی با مبنای حسابداری نقدی کامل که در اصطلاح حسابداری دولتی مبنای نقدی تعدیل شده نامیده می شود تفاوت دارد.^۱

در قانون سوم در مورد حسابداری درآمدها نیز برنقدی بودن سیستم حسابداری تأکید شده است.

۲- مسئولیت محاسباتی و حسابداری

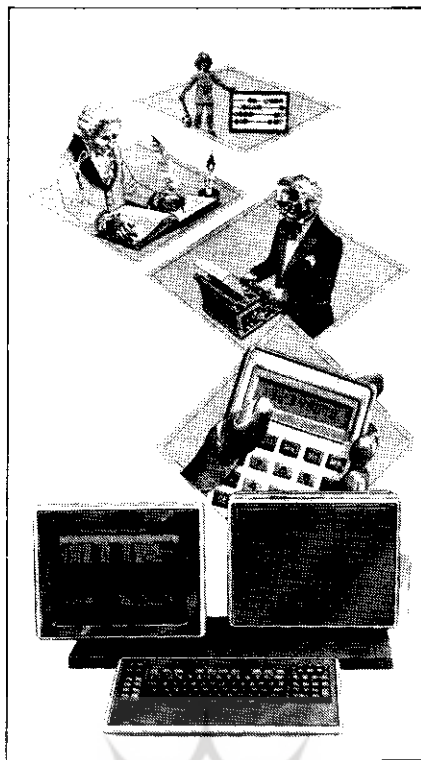
طبق ماده ۷۴ قانون محاسبات عمومی سوم مسئولیت تنظیم و ارسال حساب دریافت و پرداخت وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی به عهده ذیحسابهای این دستگاهها محول شده است. چون ذیحسابهای دستگاههای دولتی به منظور نظارت بر مخارج از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی منصوب می شوند، تغییر مسئولیت محاسباتی و حسابداری از سطح وزیر به سطح ذیحساب که از طرف دستگاه نظارت دیگری منصوب می شود، حکایت از کاهش چشمگیر مسئولیت حسابداری دارد که در بخش سوم مقاله به تأثیر آن در نظام حسابداری دولتی خواهیم پرداخت.

۳- نگهداری حساب هزینه های سنواتی

طبق ماده ۷۷ قانون سوم محاسبات عمومی مقرر شده است که پیش پرداختها و علی الحسابهای پرداخت شده از محل اعتبارات سال یا سالهای قبل در صورت تحویل کالا یا انجام خدمت موضوع این قبیل پرداختها و کامل شدن تعریف هزینه (که مستلزم تحویل کالا یا انجام دادن خدمت و پرداخت وجه آن است) به حساب هزینه سالی که اعتبار آن

۱- برای اطلاع بیشتر نگاه کنید به:

داود اقوامی و جعفر باباجانی، «اصول و کاربرد حسابداری در سازمانهای دولتی و غیرانتفاعی»، تهران، سازمان سمت، چاپ دوم، سال ۱۳۷۰، ص ۳۸، ۳۰-۳۰۱.



گرفته شده است که در صورت مجوز قانونی از آن استفاده شود و نگهداری حساب دریافت و پرداخت وام حسابهای مستقل و برقراری رابطه آنها با یکدیگر امکانپذیر گردد.

ویژگیهای قانون محاسبات عمومی چهارم

چنانکه در جدول مشاهده می شود قانون چهارم از نقطه نظر احکام مربوط به حسابداری دولتی دیدگاه مشابهی با قانون سوم محاسبات عمومی دارد. بیشتر تغییرات قانون چهارم نسبت به قانون سوم مربوط به احکام نظارت است که موضوع بحث این مقاله نیست.

تنها نکته قابل ذکر از نظر حسابداری در مورد قانون محاسبات عمومی چهارم که در حال حاضر اجرا می شود صراحت تعریفهای مربوط به درآمد عمومی، درآمد اختصاصی، درآمد شرکتهای دولتی، سپرده و تفکیک آنها از سایر منابع نظیر وام، وجوه مصرف نشده اعتبارات سال قبل و غیره است.

ارائه تعریفهای صریح و روشن از درآمدها و سایر وجوه یاد شده بر اصل لزوم نگهداری حسابهای مستقل وجوه دولتی و امانی تأکید بیشتری دارد.

بخش سوم

مقایسه قوانین محاسبات و بررسی سیر نظور حسابداری دولتی ایران

بررسی جدول تغییرات مواد مربوط به حسابداری دولتی در چهار قانون محاسبات عمومی و توجه به ویژگیهای هریک از این قانونها نشاندهنده این واقعیت است که دیدگاه قانون اول و دوم محاسبات عمومی دارای وجوه اشتراک زیادی بوده است. از سوی دیگر قانون محاسبات سوم و چهارم نیز از نظر احکام مربوط به حسابداری دولتی بسیار به هم شبیه اند و تفاوت چندانی ندارند. در صورتی که احکام مربوط به حسابداری دولتی در قوانین اول و

تأمین و پرداخت شده است منظور شود. به بیان دیگر با آنکه هزینه مربوط به این قبیل پرداختها در سال جاری ایجاد و تحقق می یابد، به حساب هزینه سال یا سالهای قبل که اعتبار آن تأمین شده است منظور می شود.

ماده ۷۷ در قانون سوم بر تفکیک هزینه ها به جاری و سنواتی و همچنین نگهداری حساب پیش پرداختها و علی الحسابها به تفکیک سال جاری و سنواتی تأکید داشته و رعایت مفاد ماده یاد شده مستلزم تفسیراتی در استناداردهای اجرائی حاکم بر حسابداری دولتی بوده است، که از ویژگیهای این قانون محسوب می شود.

۴- نقل و انتقال بین حسابهای مستقل

در ماده ۸۶ قانون سوم به خزانه اجازه داده شده است که برای رفع احتیاجات خود از موجودی حسابهای اختصاصی و سپرده موقتاً استفاده کند مشروط بر اینکه بلافاصله پس از درخواست سازمان ذیربط مبلغ برداشت شده را مسترد دارد.

تصویب این ماده در قانون یاد شده بر ساختار حسابداری دولتی از دیدگاه ارتباط بین حسابهای مستقل تأثیر می گذارد. از نظر تئوری حسابداری دولتی نقل و انتقال بین حسابهای مستقل در صورت داشتن مجوز قانونی و حفظ استقلال هریک از حسابهای مستقل مجاز است. دادن و گرفتن وام توسط حسابهای مستقل در استناداردهای اجرائی حسابداری حسابهای مستقل به این دلیل در نظر

دوم را با احکام حسابداری در قوانین سوم و چهارم مقایسه کنیم به جای تشابه زیاد، وجوه افتراق بیشتری بین آنها دیده می‌شود.

به بیانی دیگر، ضمن تجزیه و تحلیل مقررات حاکم بر حسابداری دولتی در یک دوره تقریباً ۸۰ ساله (۱۲۸۸ تا ۱۳۶۶)، دو نظام حسابداری دولتی کاملاً متفاوت به شرح زیر تشخیص داده می‌شود:

۱- نظام حسابداری دولتی مربوط به دوره اجرای قوانین اول و دوم از ۱۲۸۸ تا ۱۳۴۹
۲- نظام حسابداری دولتی مربوط به دوره اجرای قوانین سوم و چهارم ۱۳۵۰ تا مرداد ۱۳۶۶ روند تغییرات نظام حسابداری در قوانین اول و دوم شتاب کمتری نسبت به نظام حسابداری در قوانین سوم و چهارم داشته است. به بیانی دیگر تصویب قانون محاسبات سوم که از اول سال ۱۳۵۰ اجراء شده است نقطه عطفی در سیر نزولی کفایت نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی از نظر قانون محاسبات عمومی محسوب می‌شود.

برای اطلاع از چگونگی شکل گیری نظام حسابداری دولتی موجود به بررسی سیر تغییرات نظام حسابداری از دیدگاه قوانین فوق می‌پردازیم. در این بررسی عمدتاً اصول بنیادی و عوامل مؤثر بر ساختار سیستمهای حسابداری مورد عمل در دوره‌های مختلف مورد توجه بوده است، لذا سیر تطور حسابداری دولتی را از نظر به کارگیری مبنای حسابداری، سال مالی، اهمیت کنترل بودجه، مسئولیت محاسباتی، کفایت گزارشگری و صورتهای مالی دولتی، سیستم حسابداری حسابهای مستقل به شرح زیر بررسی می‌کنیم:

مبنای حسابداری - چنانکه در بخش دوم مقاله بیان شد

در قانون محاسبات عمومی اول، مبنای حسابداری مورد نظر قانونگذار برای شناسایی و ثبت هزینه‌ها، تعهدی و در مورد ثبت درآمدها تقریباً تعهدی تعدیل شده بوده است. در قانون دوم و سوم و چهارم مبنای حسابداری هزینه به نقدی تعدیل شده تغییر یافته است. لیکن در قانون دوم به استناد بند ماده ۴۳ می‌بایست صورت تعهدات ایجاد شده پرداخت نشده دولت به ضمیمه صورتحساب مخارج ارائه می‌شد، به عبارت دیگر تنها مزیت سیستم حسابداری هزینه‌ها در قانون دوم، نسبت به قانون سوم و چهارم، ارائه اطلاعاتی دایر بر میزان بدهیهای

دولت، ناشی از تحویل کالا و یا خدمت (بدون آنکه به حساب هزینه منظور شود) بوده است.

مبنای حسابداری در مورد درآمدها نیز از یک مبنای نزدیک به تعهدی تعدیل شده در قانون اول به مبنای نقدی کامل در قوانین دوم و سوم و چهارم تنزل کرده است. نتیجه آنکه نظام حسابداری دولتی ایران از نظر مبنای مورد استفاده در حسابداری هزینه‌ها و درآمدها از نظامی پیشرفته به نظام اطلاعاتی عقب افتاده‌ای تنزل یافته است، لذا سیستم حسابداری موجود که حاصل تغییرات فوق است از نظر نگهداری حساب درآمد هزینه از کفایت لازم برخوردار نیست.

سال مالی - در قانون اول و دوم، سال مالی ۱۵ ماه بوده است، لذا نگهداری حساب سال گذشته و سال جاری به صورت همزمان، هر چند که در ساختار نظام حسابداری مورد عمل تأثیری نداشته است لیکن از نظر اجرایی مشکلاتی را فراهم می‌کرده که در قوانین سوم و چهارم با تغییر آن به یک سال رفع شده است.

اهمیت کنترل بودجه - مسئولیت نظارت بر اجرای بودجه در قانون اول و دوم علاوه بر آنکه به عهده وزارت دارایی بوده هر یک از وزیران نیز به موجب ماده ۱۳ قانون اول و ماده ۲۵ قانون دوم در مورد کنترل بودجه وزارتخانه تحت سرپرستی خود مسئولیت مستقیم داشته است. احکام مربوط به مسئولیت کنترل بودجه در قانون اول و دوم، در قانون سوم و چهارم حذف شده و مسئولیت کنترل بودجه به ذیحساب، که عامل خزانه داری کل است و در اجرای مواد ۲۴ و ۳۱ قوانین سوم و چهارم در دستگاههای دولتی مستقر می‌شود، واگذار می‌گردد.

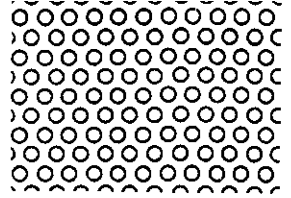
تغییر قانونی فوق، با وجود آنکه ذیحسابان دستگاههای دولتی نهایت کوشش خود را در کنترل بودجه دستگاه دولتی محل خدمت خود به کار می‌برند از نظر تناسب اختیار و مسئولیت، از اهمیت کنترل بودجه کاسته است؛ لذا نظام حسابداری دولتی از این نظر تنزل داشته است.

مسئولیت محاسباتی - چنانکه در قانون اول و دوم بیان شد مسئولیت محاسباتی و حسابداری مستقیماً بر عهده وزیران گذاشته شده است. لیکن این مسئولیت در قوانین سوم و چهارم به ذیحسابان دستگاههای دولتی محول شده است. تغییر مسئولیت محاسباتی و حسابداری از وزیر، که قانوناً مسئولیت

مستقیم دریافت درآمدها و انجام مخارج دستگاه دولتی تحت سرپرستی خود را به عهده دارد، به ذیحساب که از سوی دستگاه نظارت کننده بر مخارج منصوب می‌شود، نه تنها با اصل تناسب اختیار و مسئولیت مغایرت دارد، بلکه به علت فقدان مسئولیت در امر حسابداری، انگیزه ایجاد تحول در ارتقای سطح کیفیت سیستم حسابداری دستگاه متبوع را کاهش داده است. به بیان دیگر چون در قوانین سوم و چهارم به مسئولیت محاسباتی و حسابداری اهمیت کمتری داده شده است، پیگیری مسائل مالی برای وزیران و اشخاص مجاز از طرف آنها تا آنجا اهمیت دارد که به پرداخت هزینه‌ها منجر گردد، لذا نگهداری حساب مخارج و کنترل بودجه و تنظیم و ارائه بموقع حساب به مراجع صلاحیتدار قانونی و ارتقای سطح کیفی نظام حسابداری، مورد توجه و پیگیری مقامات مسئول دستگاههای اجرایی قرار نمی‌گیرد. این بی‌توجهی و نبود انگیزه در نتیجه عدم تناسب اختیار و مسئولیت، از یک سو و ناآگاهی مسئولین از تسهیلاتی که ارائه بموقع اطلاعات مالی برای تصمیمگیری صحیح فراهم می‌آورد از سوی دیگری از عوامل مهم در عقب ماندگی نظام حسابداری دولتی در ایران محسوب می‌شود.^۲

گزارشگری و صورتهای مالی - همان طور که در جدول مشاهده می‌شود و در بخش دوم نیز توضیح داده شد، مواد قانونی مربوط به گزارشگری مالی در قانون اول و تا حدودی در قانون دوم محاسبات عمومی بر کلیه جنبه‌های لازم در گزارشگری مالی و انعکاس اطلاعات کافی در صورتهای مالی تأکید داشته‌اند. مواد مذکور برای افشای حقایق و اطلاعات مالی از کفایت لازم برخوردار بوده است، به عنوان مثال انعکاس بدهیهای بلندمدت دولت در صورتهای مالی و تنظیم صورتحساب اموال غیرمنقول و صورت تغییرات آن در طول سال مالی و همچنین تنظیم صورتحساب موجودی اموال منقول دولتی از جمله مواردی است که حکایت از کفایت گزارشگری مالی دولتی در زمان اجرای قوانین مذکور دارد.

۲- در قانون تفریح بودجه سالهای پس از انقلاب، مسئولیت حساب به عهده دستگاههای دولتی محول شده است. لیکن در آیین نامه مربوط، ذیحساب مجدداً عامل اصلی تنظیم کننده حساب معرفی شده است.



سیرتطور حسابداری دولتی در ایران؛

طبع و نشر صورتهای مالی مربوط به مخارج، عایدات و محاسبات کل مالیه و در دسترس قرار دادن آن برای نمایندگان قانونی و عموم مردم کشور که در قوانین اول و دوم به عنوان تکالیف قانونی وزیران شناخته شده است، با مفهوم «بنیانه شماره یک هیئت استانداردهای حسابداری دولتی که در سال ۱۹۸۷ تحت عنوان «هدفهای گزارشگری مالی» به شرح زیر منتشر شده است مطابقت دارد: «هیئت اعتقاد دارد که گزارشگری مالی نقش مهمی در تکمیل وظایف دولت در ارتباط با مسئولیت حسابداری عمومی در یک جامعه دموکراتیک ایفا می‌کند. مسئولیت حسابداری عمومی بر این باور استوار است که هر شهروند مالیات دهنده «حق دارد بداند»، حق دارد «حقایق را [...] به صورتی آشکار دریافت کند.»

اطلاع از وضعیت مالی دولت و چگونگی مصرف درآمدهای عمومی حق قانونی مردم و نمایندگان منتخب آنهاست و در قوانین اساسی کلیه کشورها بر این مهم تأکید می‌شود. در قسمت اخیر اصل ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی تصریح شده است که گزارش تفریح بودجه که به وسیله دیوان محاسبات کشور تهیه می‌شود، باید در دسترس عموم مردم قرار گیرد.

به طور خلاصه می‌توان گفت که نظام گزارشگری مالی در قانون محاسبات عمومی سوم به علت حذف بیشتر مواد مربوط به تنظیم گزارشهای مالی فاقد کفایت لازم است و نارساییهای درخور توجهی دارد. بر روی هم نتیجه گرفته می‌شود که گزارشگری مالی دولتی در دوره ۸۰ ساله اخیر سیر نزولی پیموده است و آنچه در حال حاضر در قانون محاسبات عمومی کشور، مصوب سال ۱۳۶۶، در مورد تنظیم صورتحساب وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی، شرکت‌های دولتی و خزانه و تفریح بودجه و صورتحساب عملکرد سالانه بودجه مورد تأکید قرار گرفته است، در مجموع به امکان ارائه یک سری گزارشهای مالی کامل که بتواند وضعیت مالی دولت را براساس استانداردهای پذیرفته شده منعکس کند نمی‌انجامد.

سیستم حسابداری حسابهای مستقل - همان طور که در جدول مشاهده می‌شود، در قانون اول هیچگونه تأکیدی بر استفاده از سیستم حسابداری حسابهای مستقل نشده است و به نظر می‌رسد در

سالهای اجرای قانون اول دولت فقط از یک حساب مستقل تحت عنوان حساب مستقل وجوه عمومی^۶ استفاده می‌کرده است. در قانون دوم لزوم استفاده از حساب مستقل وجوه عمرانی جهت خرید داراییهای ثابت عمومی و احداث ساختمانهای کشور احساس شده است و در ماده ۲۱ همان قانون مجوز ایجاد حساب مستقل فوق صادر شده است. در سالهای ۱۳۱۳ تا ۱۳۴۹ اعتبارات دولت که منابع مالی آن از درآمدهای عمومی و سایر منابع تأمین اعتبار نظیر وام تأمین می‌شد به دو قسمت، تحت عنوان اعتبارات مستمر (حساب مستقل وجوه جاری) و اعتبارات غیرمستمر (حساب مستقل وجوه عمرانی) تقسیم می‌شود. بنابراین از تاریخ اجرای قانون دوم سیستم حسابداری حسابهای مستقل مورد استفاده قرار می‌گیرد.

در قانون سوم و چهارم، با ارائه تعریفهای روشنی از درآمدهای عمومی، درآمدهای اختصاصی، درآمد شرکتهای دولتی، وجوه سیرده، براصل لزوم استفاده از حسابهای مستقل تأکید شده و در واقع قانون سوم و چهارم سیستم حسابداری حسابهای مستقل^۷ را به نحو چشمگیری تکامل بخشیده است. جایگاه قانونی سیستم حسابداری حسابهای مستقل با تصویب قانون اساسی جمهوری اسلامی استوارتر شده و از اهمیت درخور ملاحظه‌ای برخوردار می‌شود. در اصل ۵۵ قانون مذکور که خط مشی عمومی نظام حسابداری و حسابرسی دولتی ایران را تعیین می‌کند، با تأکید بر اینکه «هر وجهی باید در محل صحیح خود به مصرف برسد»، اصل لزوم استفاده از حسابهای مستقل برای وجوه، مورد توجه خاص قرار گرفته است و به بیانی دیگر سیستم حسابداری حسابهای مستقل در این مقطع به حد مطلوب خود رسیده است.

بنا به مطالب فوق، از قانون دوم به بعد سیستم حسابداری حسابهای مستقل سیر تکامل خود را متناسب با نیازهای قانونی و اطلاعاتی دولت به نحو مطلوبی پیموده است و این روند تکاملی از نکات مثبت قوانین سوم و چهارم شمرده می‌شود. توضیح این نکته نیز ضروری است که هیئت وزیران در تیر ماه سال ۱۳۲۲ طبق تصویبنامه شماره ۹۳۲۶ مورخ ۱۳۲۲/۴/۳۰ مجوز قانونی ایجاد بنگاهی به نام

«بنگاه کارپردازی کل کشور»، را صادر می‌کند. بنگاه مذکور وظیفه تدارکات داخلی کلیه سازمانهای دولتی را به عهده می‌گیرد و در عوض سازمانهای دولتی وجه لازم را که برای خرید کالا و خدمات در بودجه خود منظور کرده اند به حساب بنگاه مذکور واریز و کالا و خدمات مورد نیاز را به موقع دریافت می‌کنند.^۸

ایجاد بنگاه کارپردازی کل کشور از نقطه نظر تئوری حسابداری حسابهای مستقل، به منزله ایجاد حساب مستقل خدمات و تدارکات داخلی، که از حسابهای مستقل مورد پذیرش کمیته ملی حسابداری دولتی^۹ بوده است، محسوب می‌شود.

بنگاه کارپردازی کل کشور در واقع همان حساب مستقل سرمایه گردان^{۱۰} یا حساب مستقل خدمات و تدارکات داخلی^{۱۱} است که در کشورهای پیشرفته مورد استفاده قرار می‌گیرد. بنگاه کارپردازی کل کشور در سال ۱۳۳۷ منحل شد و با این ترتیب یکی از حسابهای مستقل پذیرفته شده از نظام حسابداری دولتی ایران حذف گردید.

کوششهایی در جهت دستیابی به اسناد و مدارک حسابداری بنگاه کارپردازی کل کشور به منظور تحقیق در عملکرد این بنگاه و کشف علل انحلال آن به کار رفت ولی به علت عدم دسترسی به مدارک مذکور نتیجه‌ای حاصل نگردید. حساب مستقل وجوه تدارکات داخلی بصورت بازگانی اداره می‌گردید لیکن به منظور تحصیل سود ایجاد نگردیده بود. سیستم حسابداری مورد عمل بنگاه مذکور تابع اصول و موازین حسابداری بازگانی بوده است.

نتیجه

به اختصار می‌توان نتیجه گرفت که نظام حسابداری دولتی از دیدگاه قوانین محاسبات عمومی سالهای ۱۲۸۹ تاکنون نه تنها ارتقاء نداشته بلکه سیر قهقروایی پیموده است. چون قانون محاسبات عمومی اول برگرفته از قوانین محاسبات عمومی کشورهای پیشرفته اروپایی بوده است،

۸- برای اطلاع بیشتر از وظایف و تشکیلات بنگاه کارپردازی کل کشور نگاه کنید به مصوبه شماره ۹۳۲۶ مورخ ۱۳۲۲/۴/۳۰.

9. National Committee on Governmental Accounting (NCGA)

10. Revolving Fund

11. Internal Service Fund

6. General Fund

7. Fund Accounting

احکام مربوط به حسابداری دولتی آن منطبق با استانداردهای حسابداری دولتی در کشورهای یاد شده بوده و سیستم حسابداری مورد نظر قانونگذار در زمان خود از جمله سیستمهای پیشرفته حسابداری محسوب می شده است. به علت عدم دسترسی به حسابهای سالهای ۱۳۱۲ تا ۱۳۱۹ اظهار نظر قطعی در مورد چگونگی اجرای احکام قانونی حسابداری دولتی در این سالها دشوار است. بررسی مقدمه لایحه تفریح بودجه سال ۱۳۳۶ که اولین لایحه تفریح بودجه از سال ۱۳۸۹ تا آن تاریخ بوده است نشاندهنده این واقعیت است که دولت‌های وقت به علت ناکامی در تهیه و تنظیم حسابهای سالهای مورد بحث نتوانسته‌اند در طول نیم قرن حتی یک لایحه تفریح بودجه به مجلسین وقت تسلیم کنند. به بیان دیگر در طول حدود ۵۰ سال دولت‌های وقت نظارت پارلمانی بر اجرای بودجه‌های مصوب را از مراحل نظارت حذف کرده‌اند.

عدم تناسب احکام پیشرفته حسابداری در زمان تصویب قانون اول و دوم با امکانات و مقدرات و

دانش حسابداری مسئولان و کارگزاران وقت، موجب شد که در قوانین سوم و چهارم، با وجود پیشرفت دانش حسابداری، احکام نسبتاً کامل مربوط به حسابداری دولتی مورد نظر در قوانین اول و دوم حذف شود و به جای آن احکامی ساده و با دیدگاهی محدود به تصویب برسد.

افراط و تفسیر دیدگاههای چهار قانون محاسبات عمومی در مورد نظام مالی و محاسباتی و سیر نزولی احکام قانونی حسابداری دولتی مورد نظر آنها از یک سو و عدم توجه به استانداردهای پذیرفته شده حسابداری و تکنیکهای پیشرفته حسابداری و اکتفا کردن به یک نظام اطلاع رسانی مالی ساده و محدود از سوی دیگر، موجبات شکل گیری نظام حسابداری دولتی حاضر را فراهم کرده است.

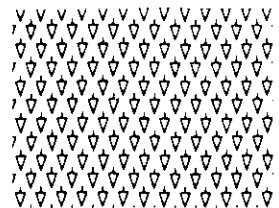
به نظر نگارنده نظام حسابداری دولتی کنونی از کفایت لازم برخوردار نیست و به اصلاحات اساسی نیاز دارد. ایجاد تحول اساسی در سیستم حسابداری موجود، جز در موارد محدودی که به اصلاح مواد از قانون محاسبات عمومی کشور نیاز است، محتاج

مطالعه تطبیقی نظامهای حسابداری موجود در کشورهای دیگر و در نظر گرفتن اصول، موازین و استانداردهای اجرایی حسابداری دولتی و استفاده صحیح و مناسب از تجارب کشورهای پیشرفته به منظور طراحی یک سیستم حسابداری مطلوب است.

انجام این مهم مستلزم حمایت بیدریغ سازمانهای قانونی ذیربط و کوشش همگانی صاحب نظران امور مالی دولتی و محققان دلسوز کشور است. ●

منابع و مأخذ

- قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران
- قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۸۸
- قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۱۲
- قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۴۹
- قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶
- تصویبنامه سازمان بنگاه کار پردازی کل کشور مصوب ۲۷ تیرماه ۱۳۲۲



دنباله انتخاب خط مشی حسابداری

قاعدۀ حسابداری، عده‌ای سود می‌برند و عده‌ای زیان می‌کنند، اما تمامیت نظام حسابداری در بلندمدت منافع همه را تأمین می‌کند. بدون این نتیجه حسابداری نمی‌تواند وظیفه‌های اجتماعی خود را عهده‌دار شود.

قبل از اینکه استانداردهای حسابداری بتوانند در خدمت امکان‌پذیری مقایسه در گزارشدهی مالی باشد، و به هدف تسهیل درک روشهای حسابداری به کار گرفته شده در جمع آوری حسابها از طرف استفاده کنندگان صورتهای مالی کمک کند، و اعتبار صورتهای مالی را با حذف یا محدود کردن حوزه «حسابداری خلاق» تضمین نماید، می‌باید نظر مساعد جامعه مالی را به خود جلب کند - یعنی مورد قبول باشد. صحبت از ضرورت استانداردهای

حسابداری «بازار» آن قدر بالا گرفته است که گویی «نظریه حسابداری خوب» در تعیین قابل پذیرش بودن استاندارد، نقش ثانوی پیدا کرده است. در واقع، پاره‌ای بین نیاز به حسابداری در خدمت هدفهای اقتصادی جامعه و وظیفه اطلاع رسانی حسابداری تناقض می‌بینند.

در این دیدگاه که حسابداری مسئولیتی فراتر از ارائه اطلاعات برای تصمیمگیری افراد دارد و به آنان امکان انتخاب وسیله دستیابی به هدفهایشان را می‌دهد، ویژگی بارزی به چشم نمی‌خورد. با ارائه اطلاعات است که حسابداری به جامعه خدمت می‌کند. هر هدف دیگری باعث می‌شود که حسابداری اعتبار خود را از دست بدهد. متأسفانه، روشهای حسابداری سنتی ما ضعف دارند، و این ضعفها باعث می‌شود که بین منافع اقتصادی رقیب برخورد ایجاد شود؛ تضاد منافی که در صورت وجود بنیانهای نظری صحیحتر در حسابداری ممکن بود از بین برود. اگر رویدادها و اوضاع اقتصادی به وجه بهتری در صورتهای مالی انعکاس می‌یافت، آن صورتهای مالی توانستند و می‌بایست پایه‌ای برای بحثهای سیاست اقتصادی باشند، نه اینکه خود مورد تردید قرار گیرند.

- همکاران عزیز آقایان ناصر و مسعود محمودزاده احمدی نژاد مصیبت وارده را تسلیت می‌گوئیم.
- همکار محترم آقای جعفر لاریمی در غم شما شریکیم.
- همکار عزیز آقای ایرج هادوی مصیبت وارده را بشما و خانواده محترم تسلیت می‌گوئیم.
- همکار محترم آقای حسین خطیبیان مصیبت وارده را تسلیت می‌گوئیم.
- همکار عزیز آقای حسین نجاری فریزه‌ندی در غم شما شریکیم.
- انجمن حسابداران خیره ایران