

* مینا طبیبی

ناهمسانی نحوه عمل حسابرسان

مینا طبیبی

- لیسانس حسابداری از دانشگاه تهران
- فوق لیسانس مدیریت صنایع از مجتمع آموزش عالی صنایع ایران
- فوق لیسانس حسابداری از دانشگاه علامه طباطبایی
- رئیس اداره اعتبارات بانک توسعه صادرات

موفقیت و بهبود اقتصاد کشور چه در جریان فعالیتهای روزانه و چه در اجرای برنامه های درازمدت، به ارائه اطلاعات صحیح مالی وابسته است. براین اساس، این سؤال پیش می آید که چگونه باید نسبت به قابلیت قبول و درست بودن اطلاعات مالی اطمینان لازم را به دست آورد؟

بی‌شک سهم عمده‌ای از این مهم به عهده انجمنها و نهادهای حرفه‌ای است که استانداردهایی را وضع کنند تا حسابرسان بتوانند به صورت یکنواخت و با مفاهیم تعریف شده به گزارشگری بپردازند. در نبود استانداردهای حسابداری و حسابرسی، گزارشگری مالی به چه صورت در راستای یکنواختی صورتهای مالی و قابل مقایسه بودن اقلام مندرج در صورتهای مالی اساسی، وظیفه خود را ایفا می‌کند؟ حسابرسان در کدام چارچوب مدون و قانونی مسئولیتهای حرفه‌ای خود را در برابر جامعه انجام می‌دهند؟ ظاهراً همه دست‌اندرکاران، ضرورت تدوین

استانداردهای حسابداری را به منظور تأمین نیازهای افراد ذینفع احساس می‌کنند. برای تسهیل در مقایسه صورتهای مالی موسسات، یکنواختی رویه‌ها و اصول حسابداری و استانداردهای حسابداری از اهمیت بسیار بالایی برخوردار است.

یکی از اثرات نبود استانداردهای حسابداری و حسابرسی ملی، برخوردهای متفاوت حسابرسان و حسابداران است که در این بررسی به صورت فرضیه‌ای با عنوان «برخورد حسابرسان با موارد اشکال یکسان نبوده است» مطرح شده و حاصل آن نتایجی است که روشنگر بسیاری از واقعیتها، غفلتها و بیان تنگناها خواهد بود.

هدف این پژوهش، بررسی نحوه عمل حسابرسان در برخورد با موارد اشکال و نحوه تاثیرگذاری این موارد در اظهارنظر آنهاست. نظر حسابرس در واقع بیان اعتقاد شخصی وی و مبتنی بر قضاوتهایی است که پس از رسیدگی تخصصی به شواهد موجود صورت می‌گیرد. بسیاری از قضاوتهای حسابرس قابل بحث است، هرچند با اتکا به استانداردهای حسابداری و حسابرسی می‌توان این اختلاف نظرهارا کاهش داد، لیکن درعین حال هنوز ممکن است دو حسابرس صورتهای مالی شرکت واحدی را به طور جداگانه رسیدگی کنند، در مورد یافته‌های خود جداگانه قضاوت نمایند و به نتایج و نظرات نسبتاً متفاوتی برسند. بررسی حاضر در تلاش پاسخ دادن به این مسئله است که در جامعه مورد نظر که حسابرسان در برخورد با یک موضوع واحد به طور یکسان عمل نکرده، در صورت تفاوت کدام نحوه عمل بیشتر رعایت شده و مقبولیت بیشتر دارد.

گفتیم که فرضیه اصلی این تحقیق به شرح زیر است:

«نحوه عمل حسابرسان در برخورد با موارد اشکال یکسان نبوده است».

فرضهای متعددی را می‌توان به عنوان دلایل فرضیه فوق بررسی کرد. در واقع می‌توان علل این امر را که در بیشتر گزارشهای حسابرسی، نحوه عمل حسابرسان در برخورد با موارد اشکال یکسان نبوده است، ناشی از تاثیر موارد زیر دانست:

- نبود اصول پذیرفته شده حسابداری که از طرف مراجع قانونی و رسمی ارائه شده باشد و یا شرکتها موظف به رعایت آن باشند.

- نبود استانداردهای حسابداری و حسابرسی یا پشتوانه قانونی

- نبود تشکیلات حرفه‌ای با پشتوانه قانونی جهت نظارت برحسابداری و حسابرسی

- نتیجه هر حسابرسی، اظهارنظر بر مبنای قضاوت شخص حسابرس است. فرضیه‌های اخص در این بررسی به شرح زیر است:

۱- نحوه عمل حسابرسان در برخورد با موارد عدم توافق یکسان نبوده است.

۲- نحوه عمل حسابرسان در برخورد با موارد محدودیت در رسیدگی یکسان نبوده است.

۳- نحوه عمل حسابرسان در برخورد با موارد ابهام یکسان نبوده است.

جامعه آماری در این تحقیق تمامی ۱۱۲ شرکت سهامی عام پذیرفته شده در بورس تهران است. در این تحقیق از گزارشهای مالی یعنی صورتهای مالی و یادداشتهای همراه صورتهای مالی و ورق بزیند



گزارشهای حسابرس و بازرس قانونی برای سالهای ۱۳۶۹ و ۱۳۷۰ استفاده شده است. از خصوصیات جامعه آماری مورد تحقیق وجود انواع شرکتهایی است که در صنایع مختلف مشغول فعالیتند.

بررسی تجربه حاضر در چند سرفصل زیر انجام گرفته است:

○ رعایت ثبات رویه

○ اموال، ماشین آلات، تجهیزات

○ موجودیها

○ تداوم فعالیت

○ سود سهام پیشنهادی / پرداختنی

اما بدلیل کمبود وقت، به بررسی ۳ سرفصل رعایت ثبات رویه؛ اموال، ماشین آلات، تجهیزات و سود سهام می پردازیم.

در هر یک از سرفصلهای فوق ابتدا تعریفی از عنوان مورد بررسی و سپس هدف از رسیدگیهای حسابرسان، نحوه برخورد حسابرسان با موضوع و نحوه گزارشگری آنها به شکل خلاصه در جدولی ارائه شده است. در انتهای هر قسمت آزمون فرضیه و قبول ورد آن مورد تحلیل قرار گرفته است.

عدم رعایت ثبات رویه:

طبق فرض دوره مالی، صورتهای مالی لزوماً به شکل دوره ای تهیه و ارائه می شوند. در نتیجه گزارشهای مالی هر دوره تنها بخشی از تاریخچه فعالیت واحد تجاری را منعکس می سازد. بنابراین ارائه صورتهای مالی مقایسه ای برای چندین دوره سودمندی صورتهای مزبور را افزایش می دهد و روند تغییرات موثر بر واحد تجاری را آشکار می سازد. صورتهای مالی دوره های قبل باید با صورتهای مالی دوره

جاری مقایسه پذیر باشد و هر استثنایی بر قابلیت مقایسه، می بایست افشا شود. افشانکردن اینگونه استنهاها ممکن است به تفسیر نادرست صورتهای مالی منجر شود. با این حال مدیریت واحدهای تجاری ممکن است به دلیل تغییر شرایط ناگزیر برخی از مبانی، اصول و روشهای حسابداری مورد استفاده خود را تغییر دهند. در چنین مواردی مدیریت مجاز است تغییر مورد نظر را انجام دهد و با ارائه دلایل برتری مبانی اصول یا روشهای جایگزین پذیرفته شده، آن را توجیه کند.

طبق بررسی به عمل آمده در جامعه آماری مورد تحقیق، درباره موضوع تغییر روش (عدم رعایت یکنواختی / ثبات رویه) ۴ رویه به شرح زیر مورد عمل حسابرسان بوده است:

رویه (۱): موضوع تغییر روش در شرکت مورد داشته و حسابرس دربند اظهار نظر آن را تصریح کرده است.

رویه (۲): موضوع تغییر روش در شرکت مورد داشته و حسابرس دربند اظهار نظر به آن اشاره نکرده است.

رویه (۳): موضوع تغییر روش در شرکت مورد نداشته و حسابرس دربند اظهار نظر آن را تصریح کرده است.

رویه (۴): موضوع تغییر روش در شرکت مورد نداشته و حسابرس دربند اظهار نظر به آن اشاره نکرده است.

رویه های متداول حسابرسان در برخورد با موضوع «تغییر روش» به تفکیک سازمان حسابرسی و بخش خصوصی به شرح جدول شماره ۱ است: مشاهده می شود که سازمان حسابرسی چه در مواردی که موضوع تغییر روش وجود داشته و چه نداشته باشد، دربند اظهار نظر موضوع را تصریح نمی کند. (رویه های ۲ و ۴ پیشگفته)

بخش خصوصی رویه های (۱) و (۳) را انتخاب کرده است. به طوری که در جدول شماره (۱) ملاحظه می شود از ۱۳ مورد شرکتهای بررسی شده که توسط بخش خصوصی حسابرسی شده اند، ۱۲ مورد موضوع تغییر روش را چه مورد داشته، چه نداشته، دربند اظهار نظر تصریح کرده است.

بنابراین از مجموع بررسی فوق چنین برمی آید که:

«برخورد حسابرسان با موضوع تغییر روش (عدم رعایت ثبات رویه) یکسان نبوده است.»

جدول شماره ۱

تعداد/درصد	سازمان حسابرسی		بخش خصوصی		جمع
	تعداد	درصد	تعداد	درصد	
رویه های مورد عمل					
رویه (۱)	—	—	۲	۶/۲۵	۶/۲۵
رویه (۲)	۴	۱۲/	۱	۳/۱۲۵	۱۵/۶۲۵
رویه (۳)	—	—	۱۰	۳۱/۲۵	۳۱/۲۵
رویه (۴)	۱۵	۴۶/۸۷۵	—	—	۴۶/۸۷۵
جمع	۱۹	۵۹/۳۷۵	۱۳	۴۰/۶۲۵	۳۲
					۱۰۰

اموال، ماشین آلات، تجهیزات

«اموال، ماشین آلات، تجهیزات» به داراییهایی گفته می شود که:

- دارای موجودیت عینی باشند.
- در روال عادی عملیات واحد تجاری به گونه ای موثر مورد استفاده قرار گیرند، یا انتظار رود که طی مدت زمانی معقول در آینده بهره برداری از آنها آغاز شود.
- به قصد سرمایه گذاری یا فروش مجدد تحصیل نشده باشند.
- عمر نسبتاً طولانی داشته باشند.
- دارای منافع آینده قابل اندازه گیری باشند.

هدف از رسیدگیهای حسابرس در مورد این داراییها به طور خلاصه به شرح زیر است:

- تعیین اینکه داراییهای مورد بحث از لحاظ عینی و فیزیکی واقعاً وجود دارند و مورد بهره برداری هستند.
- تعیین اینکه داراییهای مورد بحث در مالکیت مسلم شرکت مورد رسیدگی قرار دارند و چنانچه هرگونه قید و شرطی نسبت به مالکیت آنها وجود داشته باشد (مانند در رهن بودن آنها) این موضوع در یادداشتهای همراه صورتهای مالی روشن شده باشد.
- تعیین اینکه مبنای قیمت گذاری داراییها ثابت و استهلاک آنها (کاهش ارزش آنها) با اصول و موازین پذیرفته شده و متداول حسابداری منطبق باشد.
- ۷۲٪ از گزارشهای حسابرسی شرکتهای نمونه در مورد سرفصل اموال، ماشین آلات و تجهیزات دارای بند مشروط بوده اند. تفکیک موارد اشکال به شرح جدول شماره (۲) است:

جدول شماره ۸

نوع اشکال	تعداد	درصد
عدم توافق	۵	۱۶
محدودیت رسیدگی	۱۲	۳۷/۵
ابهام	۶	۱۸/۵
جمع	۲۳	۷۲٪

مهمترین موارد اشکال در حالت عدم توافق (عدم رعایت اصول حسابداری) عبارتند از:

- منظور نکردن هزینه های استهلاک ماشین آلات و تجهیزات.
- به حساب نیاوردن ذخیره کافی بابت جریمه های ناشی از توسعه مستحقات کارخانه بدون گرفتن مجوزهای لازم.
- عدم قیمت گذاری ماشین آلات به ارزش متعارف در مورد داراییهایی که به صورت «بدون انتقال ارزا» خریده شده اند.

عینی این داراییها با دفترهای شرکت.

- عدم انتقال رسمی مالکیت زمینهای شرکت

مهمترین موارد اشکال در حالت ابهام عبارتند از:

- عدم انتقال مالکیت دفتر مرکز شرکت به دلیل صادر نشدن مجوز لازم از طرف شهرداری.

- روشن نبودن وضعیت تصرف زمین شرکت

- طرح دعوی در موردی که مالکیت زمین مربوط به شرکت نبوده و ساختمان کارخانه بر روی زمین شرکت دیگری بنا شده است.

برخورد حسابرسان با موارد اشکال به شرح جدول شماره (۳) است:

جدول شماره ۳

ماهیت بند شرط	اثر مالی	انعکاس در بند محدودیت رسیدگی	انعکاس در بند اظهار نظر	تعداد
عدم توافق	قطعی	مورد عطف قرار نمی گیرد	با عبارت «به استثناء» یا «بجز» درج می شود	۵
محدودیت رسیدگی	احتمالی	با عبارت «به استثناء» یا «بجز» درج می شود	به استثناء	۳
			بدر نظر گرفتن	۲
			باتوجه	۷
ابهام	احتمالی	مورد عطف قرار نمی گیرد	بدر نظر گرفتن	۱۲
			باتوجه	۲
				۴
				۶

به طوری که ملاحظه می شود در مورد عدم توافق روی سرفصل اموال، ماشین آلات و تجهیزات کلیه حسابرسان (بخش خصوصی و سازمان حسابرسی) از لفظ «به استثناء» یا «بجز» استفاده می کنند که در این مورد اتفاق آراء وجود دارد. در نتیجه در فرضیه مورد تحقیق در این ورق بزنید

مهمترین موارد اشکال در حالت محدودیت رسیدگی به شرح زیر است:

- محدودیتهای متداول در حدود رسیدگی حسابرس
- امکان پذیر نبودن اثبات وجود داراییهای شرکت به دلیل نبود دفتر اموال یا فهرستی حاوی اطلاعات کلی مربوط به هر قلم دارایی و در نتیجه انطباق نداشتن

مورد، اشکال در سرفصل فوق رد می‌شود یعنی «برخورد حسابرسان با موارد اشکال عدم توافق در سرفصل اموال ماشین‌آلات، تجهیزات یکسان بوده است.»

در موارد محدودیت رسیدگی و ابهام، اتفاق نظر وجود ندارد. برخی از حسابرسان از عبارت «بادر نظر گرفتن...» و برخی دیگر از عبارت «باتوجه به.....» و عده‌ای از «به استثناء...» استفاده می‌کنند.

هنگامی که یک حسابرس اظهار نظر خود را به علت محدودیت در رسیدگی و یا ابهام مشروط می‌کند، کلمات بند اظهار نظر باید بیان کند که شرط به اثرات احتمالی موضوع مورد شرط بر صورتهای مالی مربوط می‌شود و نه به خود محدودیت یا موضوع ابهام.

در گزارشهای حسابرسی مورد بررسی تحقیق حاضر، از استانداردهای انگلستان، بین‌المللی و امریکا و گاه مخلوطی از دو استاندارد مختلف برای اظهار نظر استفاده شده است. به‌رحال هدف از این بررسی آزمون این مطلب است که آیا برخورد حسابرسان با موارد اشکال یکسان بوده است یا خیر. بدیهی است در بحث فوق، تأیید فرضیه در موارد ابهام و محدودیت رسیدگی بروشنی استنباط می‌شود.

سود سهام پیشنهادی / پرداختنی

شرکتهای سهامی عام که اوراق بهادار آنها در بورس اوراق بهادار مبادله می‌شود و جامعه آماری تحقیق حاضر نیز به این شرکتهای محدود شده است، باید اطلاعات مربوط به سود هر سهم در صورتهای مالی خود را افشا کنند. دو رویه کلی در مورد افشای سود سهام و طبقه‌بندی در

سرفصل‌های مختلف وجود دارد:

رویه (۱) سودخالص دوره جاری در تاریخ ترازنامه (قبل از تشکیل مجمع عمومی) از حساب تقسیم سود (سرفصل حقوق صاحبان سهام) خارج و تحت عنوان سود سهام پیشنهادی در بخش بدهیهای جاری طبقه‌بندی می‌شود.

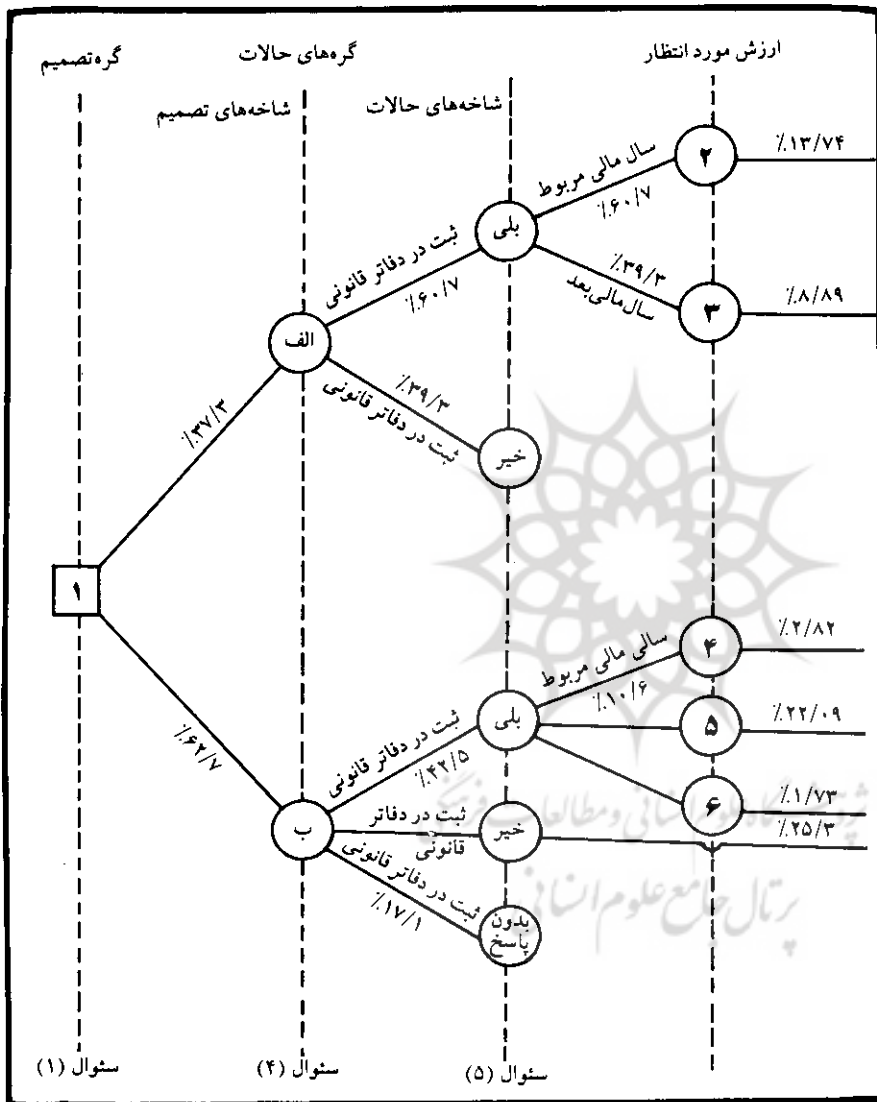
رویه (۲) سودخالص دوره جاری به سال بعد نقل می‌شود و پس از اینکه توزیع سود سهام به مجمع عمومی سهامداران پیشنهاد شد و به تصویب رسید، مبلغ سود سهام تحت عنوان سود سهام پرداختنی در سرفصل بدهیهای جاری طبقه‌بندی می‌شود.

جامعه آماری مورد نظر از بین حسابداران و حسابرسان تحصیل کرده شاغل در صنایع و موسسات حسابرسی بخش دولتی و خصوصی انتخاب شده است. از ۱۶۰ پرسشنامه، تعداد ۷۵ پرسشنامه تکمیل و بازگردانده شد. همان‌گونه که انتظار می‌رفت عقاید ابراز شده در آنها کاملاً متفاوت بود به طوری که حتی در مواردی که نسبت به یک روش کلی اتفاق نظر وجود دارد، در اجرای آن روش، رویه‌های متفاوتی اعمال می‌شود. بررسی تجزیه و تحلیل، سئوالات پاسخهای دریافتی به طور خلاصه به شرح زیر و جدولهای ۴ و ۵ است:

جدول شماره ۴: نتایج پاسخگویی به سئوالات پرسشنامه به تفکیک نوع روش مورد انتخاب

سئوال	پاسخ	با انتخاب روش الف		با انتخاب روش ب	
		تعداد	درصد	تعداد	درصد
۲	پیشنهاد تخصیص کل سود	۲۱	٪۷۵	۱۹	٪۴۰/۴
	٪۱۰ الزام قانونی	۶	٪۲۱/۴	۱۹	٪۴۰/۴
	پاسخ دریافت نشده	۱	٪۳/۶	۹	٪۱۹/۲
۳	بلی	۲۸	٪۱۰۰	۲۷	٪۵۷/۵
	خیر	-	-	۱۹	٪۴۰/۴
	پاسخ دریافت نشده	-	-	۱	٪۲/۱
۴	بلی	۱۷	٪۶۰/۷	۲۰	٪۴۲/۵
	خیر	۱۱	٪۳۹/۳	۱۹	٪۴۰/۴
	پاسخ دریافت نشده	-	-	۸	٪۱۷/۱
۵	صورتهای مالی سال مربوط	۱۷	٪۶۰/۷	۵	٪۱۰/۶
	صورتهای مالی سال بعد	۱۱	٪۳۹/۳	۳۹	٪۸۲/۹
	پاسخ دریافت نشده	-	-	۳	٪۶/۵
۶	بلی	۲۴	٪۸۵/۷	۲۶	٪۵۵/۳
	خیر	۴	٪۱۴/۳	۲۱	٪۴۴/۷
	پاسخ دریافت نشده	-	-	۲۱	٪۴۴/۷
۷	بلی	۸	٪۲۸/۵	۲۱	٪۴۴/۷
	خیر	۲۰	٪۷۱/۵	۲۳	٪۴۸/۹
	پاسخ دریافت نشده	-	-	۳	٪۶/۴

جدول شماره ۵: درخت تصمیم جامعه حرفه‌ای پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه در مورد نحوه برخورد با سود سهام.



سوالات مطرح شده:

- ۱ - از کدام روش استفاده می‌کنید؟
- ۲ - در صورتی که الف را انتخاب می‌کنید، آیا پیشنهاد مدیریت بر مبنای جمع سود قابل توزیع از دیدگاه خویش است یا تنها بر الزام قانونی متکی است؟ (تقسیم ۱۰٪ سود).
- ۳ - آیا سود سهام پیشنهادی را در صورتی که انعکاس مالی می‌دهید؟
- ۴ - در صورتی که سود سهام پیشنهادی را در صورتی که منعکس مالی می‌کنید آیا در دفاتر قانونی نیز ثبت می‌کنید؟
- ۵ - تغییرات بعدی را که از طریق مجمع عمومی داده می‌شود در سود سهام پیشنهادی مدیریت در صورتی که مالی سال مربوط منعکس می‌کنید یا در صورتی که مالی سال بعد؟
- ۶ - آیا دفاتر قانونی را تا تاریخ برگزاری مجمع بازنگه می‌دارید؟

بررسی جامعه آماری تحقیق در مورد سرفصل سود سهام

حرفه در مورد سود سهام مطالعه شد. در این قسمت به بررسی سرفصل فوق در جامعه آماری مورد بررسی پرداخته خواهد شد.

با بررسی صورتی مالی شرکتی نمونه تحقیق مشاهده می‌شود که این شرکتها نیز در روش ثبت و انعکاس سود ورق بزنید

در بحثهای قبلی، ارزیابی جامعه حرفه‌ای و چگونگی نحوه عمل اعضای

جدول شماره ۶

تعداد/درصد		سازمان حسابرسی		بخش خصوصی		جمع	
تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد
۱۳	۴۰/۶۲۵	۶	۱۸/۷۵	۱۹	۵۹/۳۷۵		
۵	۱۵/۶۲۵	۸	۲۵	۱۳	۴۰/۶۲۵		
۱۸	۵۶/۲۵	۱۴	۴۳/۷۵	۳۲	۱۰۰		

سهام در صورتهای مالی خود وحدت رویه ندارند. روشهای مورد استفاده شرکتهای جامعه آماری مورد بررسی به تفکیک سازمان حسابرسی و بخش خصوصی به شرح جدول ۶ است:

در جامعه آماری بررسی حاضر اکثریت روش الف را (تخصیص سود سال با پیشنهاد هیئت مدیره) در صورتهای مالی منعکس می کنند.

با توجه به مندرجات بند «د» ماده ۱۰۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ و مفاد ماده ۱۴۳ قانون مذکور، شرکتهای پذیرفته شده در بورس از پرداخت ۱۰٪ مالیات شرکت معافند. لذا برای سالهای ۱۳۶۸ و ۱۳۶۹ مالیات پرداختنی شرکتهای عبارت است از حاصل مالیاتهای محاسباتی بر اساس نرخهای تصاعدی مذکور در ماده ۱۳۱ قانون نسبت به سهم هر یک از سهامداران از سود. افزون بر این، بر اساس قانون اصلاح مواردی از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اردیبهشت ۱۳۷۱ مجلس شورای اسلامی، مالیات پرداختنی عملکرد سال ۱۳۷۰ به بعد عبارت از حاصل جمع مالیاتهای محاسباتی بر اساس نرخهای تصاعدی ماده ۱۳۱ قانون نسبت به سهم هر یک از سهامداران در اندوخته های تخصیصی و مالیاتهای محاسباتی بر اساس نرخهای تصاعدی ماده ۱۳۱ قانون نسبت به سهم هر یک از سهامداران از بقیه سود (اعم از

سود تسهیم شده یا نشده) خواهد بود. همچنین از ابتدای سال ۱۳۶۸ تا آخر سال ۱۳۷۲ بر اساس ماده ۵۰ قانون برنامه اول توسعه اقتصادی، سیاسی، اجتماعی جمهوری اسلامی ایران معادل ۳٪ درآمد مشمول مالیات قطعی شده شرکتهای نیز باید به عنوان عوارض شهرداری پرداخت شود. علاوه بر اساس اصلاحیه فوق الذکر قانون مالیاتها از اول سال ۱۳۷۰ به بعد معادل ۱۵٪ سود سهام پرداختنی یا تخصیصی به سهامداران جزء شرکتهای پذیرفته شده در بورس (سهامدارانی که بیش از ۵٪ سرمایه را دارا نباشند) در شرایطی که تعداد سهامداران شرکت کمتر از یکصد نفر نباشد از مالیات معاف خواهد بود.

بندهای شرط گزارش حسابرسان با ماهیت (ابهام / عدم توافق) به دلیل این است که مبنای محاسبه مالیات سهم صاحبان سهام را (باتوجه به اینکه روش الف را انتخاب کرده باشند) منوط به تشکیل مجمع عمومی و داشتن اطلاعات دقیق در خصوص سهام هر یک از سهامداران است، و در برخی موارد در صورتی که شرکت روش ب را انتخاب کرده باشد در گزارش بازرس به آن اشاره می شود.

برخورد حسابرسان با سرفصل سود سهام به شرح جدول شماره ۷ است: بنابراین از مجموع بررسیهای فوق می توان چنین نتیجه گرفت که: «نحوه عمل حسابرسان در برخورد با موارد اشکال این سرفصل یکسان نبوده است.»

یافته های تحقیق:

در قسمت قبل، آزمون فرضیه تحقیق

جدول شماره ۷

درصد	تعداد	انعکاس در بندهای اظهار نظر	انحرافی	ماهیت بند شرط
۶/۲۵	۲	بازر نظر گرفتن	احتمالی	- ابهام
۱۵/۶۲۵	۵	با توجه		
۲۱/۸۷۵	۷			
۹/۳۷۵	۳	با عبارت «به استثناء» یا «بخش» درج می شود	قطعی	- عدم توافق
۲۵	۸			- در گزارش بازرس به آن اشاره شد
۴۳/۷۵	۱۴			- حسابرسان و نیز بازرس قانونی اشاره ای نکرده اند
۱۰۰	۳۲			جمع

برخورد حسابرسان با موارد اشکال در کلیه سرفصل‌ها به شرح جدول شماره ۱۰ است:

ماهیت بند شرط	اثر مالی	انعکاس در بند محدود رسیدگی	انعکاس در بند اظهار نظر	تعداد
عدم توافق	قطعی	مورد عطف قرار نمی‌گیرد	با عبارت «به استثناء» به جز «درج می‌شود»	۱۹
محدودیت در رسیدگی	احتمالی برآوردی	با عبارت «به استثناء» «درج می‌شود»	به استثناء با در نظر گرفتن با توجه	۹ ۲ ۱۱
ابهام	احتمالی برآوردی	مورد عطف قرار نمی‌گیرد	با در نظر گرفتن با توجه	۵ ۱۱ ۱۶

جدول شماره ۱۰

حاضر، برخورد حسابرسان در مورد چند سرفصل حسابداری مورد بررسی قرار گرفت. در این قسمت از گزارش به بررسی کلی در مورد دلایل مشروط شدن گزارشهای حسابرسی و آزمون فرض تحقیق پرداخته می‌شود.

بر اساس بررسیهای انجام شده، در جامعه آماری مورد بررسی توزیع نوع اظهار نظر در گزارش حسابرسی به تفکیک بخش خصوصی و سازمان حسابرسی به شرح جدول شماره ۸ است:

جدول شماره ۸

فرضیه اصلی این تحقیق «نحوه عمل حسابرسان در برخورد با موارد اشکال یکسان نبوده است» با سه فرضیه اخص آزمون شد. فرضیه‌های اخص در این بررسی به شرح زیر بودند:

۱- نحوه عمل حسابرسان در برخورد با موارد عدم توافق یکسان نبوده است.

۲- نحوه عمل حسابرسان در برخورد با موارد محدودیت در رسیدگی یکسان نبوده است.

۳- نحوه عمل حسابرسان در برخورد با موارد ابهام یکسان نبوده است.

در مورد رعایت یکنواختی (ثبات رویه)، مشاهده شد که ۴ رویه مورد عمل حسابرسان قرار گرفته و حسابرسان (بخش خصوصی، سازمان حسابرسی) در مورد تصریح موضوع ثبات رویه / عدم رعایت ثبات رویه اتفاق نظر ندارند.

در سرفصل اموال، ماشین‌آلات، تجهیزات، فرضیه اصلی را با ۳ فرضیه بقیه در صفحه ۱۸۶

نوع اظهار نظر	تعداد/درصد		بخش خصوصی		سازمان حسابرسی	
	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد
مقبول	۱۲/۵	۴	۳۰/۷۶	۴	-	-
مشروط	۸۱/۲۵	۲۶	۶۹/۲۴	۹	۸۹/۴۷	۱۷
مردود	-	-	-	-	-	-
عدم اظهار نظر	۶/۲۵	۲	-	-	۱۰/۵۳	۲
جمع	۱۰۰	۳۲	۱۰۰	۱۳	۱۰۰	۱۹

توزیع علل اساسی مشروط شدن گزارشهای حسابرسی در جامعه آماری مورد بررسی به شرح جدول شماره ۹ است:

نوع اشکال	تعداد/درصد		بخش خصوصی		سازمان حسابرسی	
	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد
محدودیت رسیدگی	۱۰۰	۲۳	۱۷/۴	۴	۸۲/۶	۱۹
عدم توافق	۱۰۰	۲۵	۲۸	۷	۷۲	۱۸
(انحراف از اصول حسابداری)	۱۰۰	۲۷	۲۹/۶۳	۸	۷۰/۳۷	۱۹

جدول شماره ۹

سپاسنامه‌ای به یارگران سومین سمینار حسابداری ایران

□ آقای هادی کیهانی مدیر کل دفتر برنامه‌ریزی آموزشی دانشگاه شهید بهشتی که با حضور خود به مدد تجارب دیرینه بر وزن و اعتبار تصمیمات کمیته اجرایی افزودند.



هادی کیهانی

مدیر برنامه‌ریزی آموزشی دانشگاه شهید بهشتی و عضو کمیته اجرایی

برپایی هر سمینار نیازمند همکاری افراد گوناگونی است از سخنران و اعضای کمیته علمی و اجرایی سمینار گرفته تا کارگران زحمتکشی که نظافت محوطه را برعهده می‌گیرند. این نقشهای متفاوت، گاه آشکار و گاه نهانند و اهمیت اجتماعی آنها یکسان نیست اما در واقع آنچه اهمیت دارد این است که هریک از اعضای گروه، گوشه‌ای از کار را صمیمانه و با احساس مسئولیت بپذیرد و به خوبی از عهده برآید. از سوی دیگر حس حق‌شناسی نیز ایجاب می‌کند که از هر زحمت و یاری بیدریغی، فارغ از اهمیت اجتماعی آن به نحو درخور قدردانی شود.

در طول برپایی سومین سمینار حسابداری ایران کوشش شد با بهره‌گیری از لحظه‌های فراغت‌ها و فرصتهای کوتاه برنامه، یاریهای صمیمانه بسیاری از همراهان سمینار یادآوری و قدردانی شود. اما چنانکه افتد و دانی در تب و تاب اجرای برنامه، گهگاه ممکن است برخی از زحمات هرچند از دیده پنهان نمی‌ماند اما از زبان و قلم بیفتند و یا اینکه حق مطلب درباره آن به درستی ادا نشود. به همین خاطر برآن شدیم تا همراه با انتشار مقالات در ویژه‌نامه سومین سمینار حسابداری ایران در این زمینه تا حد ممکن ادای دین کنیم.

در طی ۱۸ ماه تدارک سمینار مؤسسات فرهنگی و اقتصادی متعددی به

درجات گوناگون، سمینار را پشتیبانی کردند؛ این پشتیبانی به دست و اندیشه کارگزاران صدیق مؤسسات یاد شده جامه عمل پوشید و برشمردن آن در سپاسنامه حاضر شاید کمترین پاداشی باشد بر حمایت‌های بزرگوارانه ایشان که از آن جمله‌اند:

□ پیشقدمی مؤمنانه آقای مسعود یارندی در پذیرش مسئولیتهای متعدد در طراحی و برنامه‌ریزی برگزاری سمینار و ایفای پیگیرانه آنها سهم درخور توجهی از ویژگیهای مثبت سمینار را به ایشان اختصاص می‌دهد.

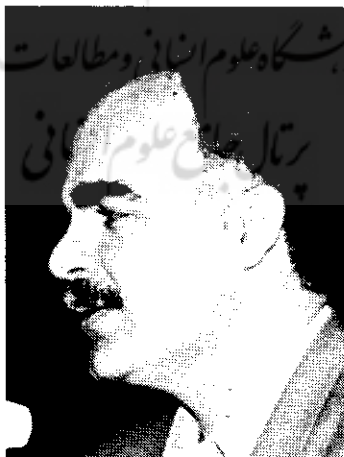


□ دوران‌دیشیهای آقای سیدمهدی اعرابی مدیر کل دفتر ریاست و روابط عمومی دانشگاه شهید بهشتی کمیته اجرایی را به محیطی اطمینان‌بخش برای کار گروهی بدل ساخت و برخوردهای جدی و عمیق ایشان در زمینه گسترش ارتباطات سمینار بنا جامعه علمی کشور و تأمین نیازمندیهای آن سبب می‌شد تا برگزارکنندگان با کمترین احساس نگرانی روبرو شوند.

□ مدیریت بانک صادرات ایران با اعلام پشتیبانی اساسی و تقبل هزینه‌های چشمگیر سمینار سهم شایانی را در اجرای سمینار برعهده گرفت و انجام هماهنگیهای آن با دبیرخانه سمینار برعهده آقای احمد کمالی مقدم مدیر روابط عمومی بانک صادرات ایران بود که با جدیت و پیگیری تمام، پشتیبانی مالی بانک را در جریان کارهای اجرایی محقق گرداندند و همراهی صمیمانه همکاران گرامی ایشان در روابط عمومی بانک نیز کمیته اجرایی را از بی‌شائبه‌ترین یاریها بهره‌مند ساخت.



□ آقای مجید میراسکندری دبیر انجمن حسابداران خبره ایران و عضو کمیته اجرایی سمینار با به میدان آوردن تمامی همکاران و امکانات دفتر انجمن حسابداران خبره ایران، کمیته اجرایی سمینار را از یاریهای مؤثر خود برخوردار کردند.



احمد کمالی مقدم
مدیر روابط عمومی بانک صادرات
عضو کمیته اجرایی



سیدمهدی اعرابی
مدیرکل دفتر ریاست و روابط عمومی
دانشگاه شهید بهشتی عضو کمیته اجرایی

جایگاه حسابرسی در ایران

پژوهشی تجربی درباره ماهیت و هدفهای حسابرسی در ایران

ملاکهای وضع شده جمع‌آوری و ارزیابی می‌کند.
این تعریف چهار عامل بشرح زیر را در برمی‌گیرد:

- منصور شمس احمدی
- محمد شلیله
- مسعود یارندی

واحد اقتصادی:

واحد اقتصادی ممکن است یک شرکت، یک قسمت و یا یک شخص باشد.

جمع‌آوری و ارزیابی شواهد:

شواهد عبارت است از کلیه اطلاعاتی که به وسیله حسابرس به منظور مطابقت اطلاعات قابل اندازه‌گیری مورد حسابرسی یا ملاکهای وضع شده جمع‌آوری می‌شود. شواهد مواردی مانند کسب اطلاعات از صاحبکار، مکاتبه با اشخاص ثالث، مشاهده و غیره را دربر می‌گیرد.

شخص با صلاحیت مستقل:

حسابرس باید دارای صلاحیت کافی در زمینه شناخت اطلاعات قابل اندازه‌گیری و ملاکهای وضع شده باشد تا بتواند شواهد کافی و درخور اطمینان را جمع‌آوری کند و

● یکی از گرایشهای رایج و موجه صاحبان تخصصهای گوناگون، مقایسه و سنجش وظایف و هدفهای حرفه‌ای خود و دیگران و ارزیابی حاصل از این مقایسه است. این موضوع پژوهشگران را برآن داشت تا به بررسی و پژوهشی تجربی در زمینه ارزیابی برداشتهای حسابداران، حسابرسان و استفاده‌کنندگان از گزارشهای حسابرسی، از ماهیت و هدفهای جاری بپردازد. در این نوشتار ضمن تشریح اهمیت و اهداف حسابرسی یافته‌های این پژوهش ارائه خواهد شد. ●

حسابرسی چیست؟

حسابرسی در مفهوم کلی آن عبارت است از:

«فرایندی که به وسیله آن شخص باصلاحیت مستقلی شواهد مربوط به اطلاعات قابل اندازه‌گیری مربوط به واحدی اقتصادی را به منظور تعیین و ارائه گزارش درباره میزان مطابقت بین آن اطلاعات و

حسابرسی صورتهای مالی

هدف از حسابرسی صورتهای مالی به وسیله یک حسابرس مستقل عبارت است از «اظهارنظر در مورد درست و منصفانه بودن صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی برطبق اصول پذیرفته شده حسابداری»

حسابرسی صورتهای مالی در چارچوب مفهوم کلی حسابرسی به شرح نمودار زیر خلاصه می شود:



تحول هدفهای حسابرسی

هدف اصلی از حسابرسی در سالهای قبل از ابتدای قرن بیستم کشف تقلب بود. در نیمه اول این قرن، هدف حسابرسی از کشف

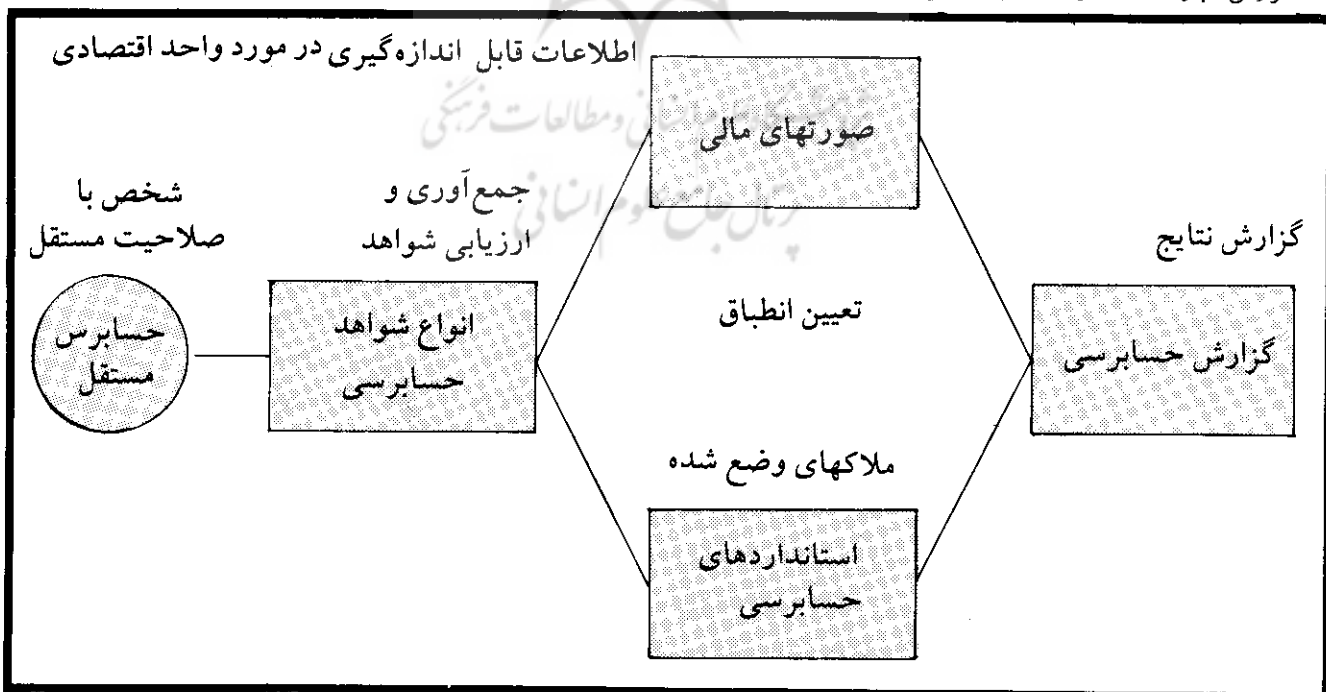
حسابرسی به استفاده کنندگان. گزارش باید میزان انطباق اطلاعات قابل اندازه گیری با ملاکهای وضع شده را به اطلاع خوانندگان برساند.

به نتیجه مناسب دست یابد. افزون بر آن حسابرس باید دارای استقلال فکری باشد.

گزارش:

گزارش عبارت است از انتقال یافته های

ورق بزنید



تقلب فاصله گرفت و به سوی هدف جدید یعنی تعیین این که آیا صورتهای مالی، تصویری درست و منصفانه از وضعیت مالی، نتایج عملیات و تغییرات در وضعیت مالی را ارائه می‌دهد یا خیر تغییر کرد. اما کشف تقلب هنوز به عنوان یکی از هدفهای جزئی حسابرسی مطرح است، چراکه وجود تقلب یا اشتباه به طور مؤثری بر اظهارنظر حسابرسان نسبت به صورتهای مالی تأثیر می‌گذارد. از دیگر هدفهای فرعی حسابرسی می‌توان از تعیین دقت سوابق حسابداری و جلوگیری از تقلب نام برد. از آنجا که بین اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی و دقت سوابق حسابداری وابستگی آشکاری وجود دارد، این موضوع یکی از اجزای مهم فعالیت حسابرسی شناخته شده است. اگرچه جلوگیری از تقلب جزء وظایف مدیریت است و نه حسابرسان، اما نمی‌توان این موضوع را نادیده گرفت که وجود حسابرسان باید تقلب‌کنندگان بالقوه را از رسیدن به منظور خود باز دارد.

هدفهای کنونی حسابرسی صورتهای مالی

هدف حسابرسی چنانچه قبلاً اشاره شد اظهارنظر نسبت به درست و منصفانه بودن صورتهای مالی است. اگرچه هنوز تعبیر و تفسیر واحدی از مفهوم درست و منصفانه در جوامع حرفه‌ای وجود ندارد، لیکن تی.آ. لی T.A. Lee نویسنده کتاب حسابرسی شرکتها هدفهای حسابرسی را به شرح زیر بیان می‌کند.

الف) حسابرسان به منظور اعتبار بخشیدن به اطلاعات مالی مندرج در صورتهای مالی باید نظر تخصصی و مستقل خود را در

موارد زیر اظهار دارد.

۱) مربوط بودن اطلاعات با رویدادهای اقتصادی، فعالیتها و معاملاتی که بیانگر آنهاست و دریافت اطمینان از اینکه این اطلاعات به‌طور یکنواخت و طبق اصول متداول حسابداری مناسب با نوع فعالیت شرکت ارائه شده و به‌نحو کافی افشاء شده است.

۲) عینیت اطلاعات در رابطه با منافع خاص سهامداران، به‌منظور دریافت اطمینان از بیطرفی در تهیه، ارائه صورتهای مالی و افشای آنها به‌گونه‌ای که منافع گروه خاصی در نظر گرفته نشده باشد.

موارد مزبور معمولاً به عنوان اظهارنظر نسبت به درست و منصفانه بودن صورتهای مالی تعبیر می‌شود.

ب) حسابرسان به منظور اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی و اعتبار بخشیدن به آنها باید دقت و قابلیت اتکای اطلاعات پردازش شده توسط سیستم حسابداری را بررسی و اثبات کنند. این هدف معمولاً به عنوان «تعیین دقت سوابق حسابداری» بیان می‌شود.

ج) حسابرسان در مواردی که گمانی پیدا کنند باید مطمئن شوند که مدیریت از احتمال تقلب و اشتباه اطلاع پیدا کرده و اقدام لازم را انجام داده است. حسابرسان باید این نتیجه‌گیری را در هنگام اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی (بندهای الف و ب فوق) مورد توجه قرار دهد. این هدف جزئی که در گذشته

هدف اصلی حسابرسی بوده است «کشف تقلب» نام دارد.

پژوهش تجربی در مورد ماهیت و هدفهای حسابرسی

با این فرض که استفاده‌کنندگان از گزارشهای حسابرسی و یا حتی برخی از حسابرسان برداشتهای متفاوتی از ماهیت و هدفهای حسابرسی دارند، پژوهشی مشابه آنچه لی در سال ۱۹۷۰ در انگلستان انجام داد، به عمل آمد؛ بدین ترتیب که پرسشنامه‌های تهیه و برای حسابداران، مدیران مالی، حسابرسان و مدیران و اعضای هیئت‌مدیره شرکتها فرستاده شد. در این پرسشنامه از نامبردگان خواسته شده بود هدفهای حسابرسی شرکتها را به ترتیب اولویت، طبق آنچه در پرسشنامه ذکر شده بود مشخص کنند. نتایج این پژوهش در پیوست شماره یک منعکس شده است.

تجزیه و تحلیل نتایج پژوهش

۱) نزدیک به تمامی بررسی‌شوندگان هر ۱۴ مورد ذکر شده در پرسشنامه را به عنوان هدفهای حسابرسی و به ترتیب اولویت شماره‌گذاری کرده بودند، بنابراین به‌نظر بیشتر این افراد حسابرسی دارای هدفهای متعددی از جمله فعالیتهای حسابداری و غیرحسابداری است.

الف) ۶۵٪ از حسابرسان، ۹۶٪ از حسابداران و ۷۷٪ از مدیران تضمین دقت حسابهای مالی را به عنوان یکی از هدفهای حسابرسی ذکر کرده بودند.

ب) ۷۷٪ از حسابرسان، ۹۶٪ از



بودند.

فاصله انتظارات

حسابرسی را بررسی و اثبات دقت و قابلیت اتکای دفاتر و سوابق حسابداری تشخیص داده بودند.

ج) ۳۵٪ از حسابرسان شاید به دلیل تداخل وظایف بازرسی قانونی و حسابرس سومین هدف حسابرسی را دریافت اطمینان از رعایت الزامات قانونی مندرج در قانون تجارت توصیف کرده بودند.

د) اگرچه ۹۰٪ از حسابرسان کشف تقلب و اشتباه عمده، سوءاستفاده و سوءجریانهای مالی را از هدفهای حسابرسی ذکر کرده بودند، لیکن تنها عده بسیار معدودی آنرا به عنوان اولویت دوم یا سوم برگزیده بودند، درحالی که چنانچه قبلاً ذکر شد، کشف تقلبها، اشتباهات و سوء جریانهای عمده مالی بعد از بررسی و اثبات دقت و قابلیت اتکای حسابها، در جوامع حرفه‌ای به عنوان یکی از هدفهای حسابرسی شناخته شده است.

۴) حسابداران غالباً اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی، قابلیت اتکای دفاتر و رعایت الزامات قانونی را به عنوان هدفهای اصلی شناخته و سایر موارد ذکر شده در پرسشنامه را نیز به عنوان سایر هدفها برشمرده بودند.

۵) اگرچه دسترس به نظریات استفاده کنندگان از صورتهای مالی نظیر سهامداران بانکها و غیره ممکن نشده بود لیکن اگر مدیران و اعضای هیئت مدیره شرکتها را به عنوان یکی از گروههای استفاده کننده، از گزارش حسابرسی در کشور قلمداد کنیم، اکثریت این گروه نیز اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی، رعایت الزامات قانونی و بررسی و اثبات قابلیت اتکای سوابق حسابداری را به عنوان اولویتهای اصلی در حسابرسی برشمرده و سایر موارد را نیز به عنوان هدفهای حسابرسی ذکر کرده

اگرچه به دلیل کوچک بودن نمونه‌های انتخاب شده و پاسخهای محدود دریافت شده و بویژه نبود نظریات سرمایه‌گذاران معمولی نمی‌توان نتایج پژوهش را به طور گسترده به کل جامعه تعمیم داد، لیکن با بررسی و تجزیه و تحلیل پرسشهای دریافت شده می‌توان به فاصله بین انتظارات جامعه از حسابرسی و هدفها و تواناییهای این حرفه پی برد. اکثریت مدیران، حسابداران و یا حتی بسیاری از حسابرسان در کشور ما اعتقاد دارند که حسابرس می‌تواند دقت حسابهای مالی شرکت را تضمین کند و یا کارایی و کفایت مدیریت را ارزیابی کرده توصیه‌هایی در زمینه‌های حسابداری و حتی غیرحسابداری ارائه کند. بنابراین می‌توان فرض کرد که فاصله انتظار سهامداران معمولی از هدفهای حسابرسی بسیار عمیقتر از حدی باشد که تصور می‌شود.

این فاصله انتظارات محدود به کشور ما نیست و در بسیاری از کشورها نیز به چشم می‌خورد. پژوهش انجام شده در سال ۱۹۷۰ در انگلستان نیز دست‌کم در مورد حسابداران و مدیران نتایج تقریباً مشابهی را نشان می‌دهد. در پژوهشی که Beck در سال ۱۹۷۳ در استرالیا انجام داد به این نتیجه رسید که ۹۳٪ از سرمایه‌گذاران تصور می‌کنند که حسابرسان دقت حسابهای مالی را تضمین می‌کنند و یا ۸۱٪ اعتقاد دارند که حسابرسان مطلوب بودن وضع مالی شرکت را تضمین می‌کنند.

چنین فاصله‌هایی بین انتظارات جامعه و هدفهای حسابرسی سوءتفاهم‌هایی بقیه در صفحه ۱۶۹

حسابداران و ۶۱٪ از مدیران اظهارنظر نسبت به کارایی مدیریت را جزء هدفهای حسابرسی تلقی کرده بودند.

ج) ۶۵٪ از حسابرسان، ۹۶٪ از حسابداران و ۵۴٪ از مدیران رسیدگی به حسابها و تشخیص مالیات را به عنوان یکی از هدفهای حسابرسی ذکر کرده‌اند.

مواردی مانند آنچه ذکر شد بویژه موارد الف و ب را نمی‌توان به عنوان هدف حسابرسی تلقی کرد، چرا که رسیدن به آنها یا غیرممکن است و یا حسابرس صلاحیت لازم برای انجام چنین خدماتی را ندارد.

۲) بیشتر بررسی شوندهگان مزایا و یا محصولات فرعی حسابرسی از قبیل کمک و توصیه به مدیریت و جلوگیری از تقلب را به عنوان هدفهای حسابرسی شناخته بودند.

۳) تجزیه و تحلیل پاسخهای حسابرسان که غالباً از بین شرکا و مدیران مؤسسات حسابرسی دولتی و غیردولتی انتخاب شده بودند بشرح زیر است:

الف) نزدیک به تمامی حسابرسان اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی را به عنوان نخستین هدف حسابرسی ذکر کرده بودند.

ب) ۵۰٪ از حسابرسان دومین هدف



موانع توسعه حسابداری در ایران

— غلامرضا سلامی

- متولد ۱۳۲۴
- فوق لیسانس حسابداری از دانشکده حسابداری و علوم مالی شرکت نفت ۱۳۵۰
- عضو انجمن حسابداران خبره ایران از سال ۱۳۵۳.
- عضو شورای عالی و کمیته‌های مختلف انجمن حسابداران خبره ایران.
- حسابرس

دانش حسابداری به عنوان یکی از ابزار مهم توسعه اقتصادی در این گفتار مورد نظر است.

عصر، عصر اطلاعات است و هیچ جامعه‌ای نمی‌تواند به اهداف توسعه اقتصادی مورد نظر خود نایل شود مگر آنکه زمینه لازم برای قابل اعتماد بودن و بموقع بودن اطلاعات و از جمله اطلاعات مالی را فراهم سازد. ایجاد یک سیستم اطلاعات حسابداری کارا در جامعه مستلزم تحقق شرایطی است که بدون هر کدام از آنها کار آن سیستم سست خواهد شد و چنانکه هر یک از این شرایط به طور ناقص محقق شود سیستم، متأثر از این کاستیها دچار نارسایی می‌گردد.

شرط اصلی رشد حسابداری در یک جامعه در حال توسعه به طور خلاصه عبارت است از «درک اهمیت حسابداری در توسعه اقتصادی توسط حکومتها و انتقال مناسب این استنباط به جامعه». به نظر من از زمان شروع توسعه اقتصادی در ایران یعنی اواخر قرن پیشین اهمیت نقش حسابداری برای هیچیک از دولتها به طور کامل روشن نبوده است. به همین لحاظ جامعه ما تاکنون نتوانسته است از سیستم اطلاعات حسابداری کارا بهره بگیرد.

در این گفتار سعی می‌شود بستر نمو حسابداری در ایران از آغاز اراده توسعه اقتصادی به طور خلاصه بیان شود و در خلال آن به علل عدم اعتلای حرفه حسابداری در طول تاریخ هشتادساله اخیر اشاراتی بشود ●

از تجار ایرانی و خارجی به دلیل محدودیتهای موجود جهت احداث کارخانه ناکام مانده بود.

فعالیت‌های پر درآمد به صورت امتیازات در اختیار شرکتها و اشخاص روسی و انگلیسی قرار داشت و درآمد آنها عمدتاً صرف مخارج دربار و پرداخت قروض دولت می‌شد.

فقط دو بانک شاهی و استقراض روس که به ترتیب توسط انگلیسیها و روسها اداره می‌شد وجود داشت که در حدود ۱۵، ۱۶ سال قبل از انقلاب مشروطیت تأسیس شده بود و اولی امتیاز انتشار اسکناس را در اختیار داشت. البته در کنار این دو بانک عملیات صرافی نسبتاً پر رونق بود. با طلوع مشروطیت و تصویب قانون اساسی و متمم آن شیوه ظالمانه تبولداری ملغی شد و به موجب اصل ۹۴ قانون اساسی که مقرر می‌داشت «هیچ قسم مالیاتی برقرار نمی‌شود مگر بحکم قانون» اولین پایه‌های نظام مالیه نوین کشور پی‌ریزی شد.

برای سنجش عقب‌ماندگی جامعه آن روز ایران کافی است که گفته شود چنین عبارتی ۱۳۰ سال قبل از آن در منشور انقلاب فرانسه گنجانده شده بود.

همچنین با تصویب اصل ۱۰۲ قانون اساسی حسابداری و حسابرسی در ایران متولد شد به موجب این اصل «دیوان محاسبات مامور به معاینه و تفکیک محاسبات اداره مالیه و تفریغ حساب کلیه محاسبات خزانه است و مخصوصاً مواظب است که هیچیک از فقرات مخارج معینه در بودجه از میزان مقرر تجاوز ننموده تغییر و تبدیل نپذیرد و هر وجهی در محل خود به مصرف برسد. همچنین معاینه و تفکیک محاسبه مختلفه کلیه ادارات دولتی را نموده اوراق سند خرج محاسبات را جمع‌آوری خواهد کرد و صورت کلیه محاسبات مملکتی را باید به انضمام

ورق‌بزنید



و اضافه درآمد به عنوان تفاوت عمل به مرکز حواله می‌شد. در این دوران ۸۰ تا ۹۰ درصد تولید ناخالص داخلی از فعالیتهای کشاورزی تأمین می‌شد و کل بودجه دولت چیزی حدود ۲ درصد تولید ناخالص داخلی بود.

۲۵ درصد بودجه دولت از محل عواید گمرکات (که در اواخر قاجار توسط مستشاران بلژیکی اداره می‌شد) و ۸ درصد از محل انحصارات و بقیه از محل مالیاتهای عمومی شامل مالیات اراضی مزروعی و احشام و مالیات پیشه‌وران و بازرگانان تأمین می‌گردید.

کل طول خطوط شوسه مملکت حدود ۱۳۰۰ کیلومتر و تمام کشور دارای تنها یک کارخانه برق بود. هیچ کارخانه‌ای به معنای متعارف امروزی وجود نداشت و تلاشهای عباس میرزا و امیرکبیر و تعدادی

اول - دوره پیدایش حسابداری در ایران از انقلاب مشروطیت تا تأسیس بانک ملی (۱۲۸۵ تا ۱۳۰۹)

بشر از اولین روزی که شمارش را شناخت آن را در خدمت نگاهداری حساب به کار گرفت. بنابراین قدمت نگاهداری حساب در کره خاکی به اندازه قدمت تمدن بشر است. اما مسئله حسابداری به مفهوم امروزی آن از موضوع نگاهداری حساب جداست. سابقه حسابداری نوین در جوامع پیشرفته اندک است و به بعد از عصر انقلاب صنعتی باز می‌گردد و قدمت آن در جوامع درحال توسعه اندکتر و با شروع گسترش نقش دولت در هر یک از این جوامع منطبق است. تا پایان عصر استبداد در ایران دولت به مفهوم واقعی وجود نداشت و حکومتها غیر از تأمین امنیت نیمبند نقش دیگری ایفا نمی‌کردند و مالیاتهای دریافتی صرفاً جهت پرداخت هزینه‌های دربار و قشون و معدود کارکنان حکومت مصرف می‌شد.

هیچ سیستم متمرکزی برای مالیه کشور وجود نداشت و تبولداران هر منطقه براساس دفترچه دستورعمل بودجه جمع و خرج که توسط مستوفیها تهیه می‌شد به جمع‌آوری مالیاتی که مورد مقاطعه آنها بود می‌پرداختند و علاوه بر آن وجوهاتی تحت عناوین خدمتانه، قنق، تسعیر و حق حساب به مودیان که عمدتاً کشاورز بودند تحمیل می‌شد.

از محل این وصولیها هزینه افواج محلی و مستتریهایی عمومی و حقوق مأموران محلی یا بعضاً غیر محلی پرداخت

ملاحظات خود تسلیم مجلس شورای ملی نماید.»

تصویب اصل فوق در طلیعه مشروطیت و تصویب اولین قانون محاسبات عمومی در سال ۱۲۸۸ در مجلس دوم نشانه درک صحیح نمایندگان ملت از اهمیت حسابداری و حسابرسی بوده است. در دوره مورد بحث علاوه بر قانون محاسبات عمومی و قانون دیوان محاسبات قوانین متعدد دیگری در زمینه‌های مالی و مالیاتی و تجاری و انحصارات دولتی به تصویب مجالس قانونگذاری رسید و علاوه بر آن قوانین دیگری جهت گسترش استیلای دولت در شئون اقتصادی و اجتماعی از تصویب نمایندگان دوره‌های مختلف قانونگذاری گذشت. طی این دوره با توجه به محدودیتهای موجود تحولات اقتصادی عمده‌ای در ایران پدید آمد. حدود ۶۰۰۰ کیلومتر جاده ساخته شد و کار احداث راه آهن سراسری در انتهای این دوره آغاز شد. حدود ۱۰ کارخانه بزرگ خصوصی به بهره‌برداری رسید و اولین بانک ایرانی به نام بانک تعاونی قشون که بعداً به بانک سپه تغییر نام داد تاسیس شد و بالاخره مهمترین تحول، تاسیس بانک ملی ایران در پایان این دوره است. این بانک دو سال پس از تاسیس به عنوان بانک ناشر اسکناس جایگزین بانک شاهی شد.

و اما حسابداری، در این دوره که می‌توان آن را دوره پیدایش حسابداری نوین در ایران نامید با توجه به امکانات محدود از تحول چشمگیری برخوردار شد.

در ابتدای این دوره کل مالیه کشور در وزارت مالیه‌ای مستقر بود که تنها ۱۱۰ نفر کارمند در پایتخت داشت. در این وزارتخانه هیچ نظام متمرکز بودجه و خزانه‌داری و محاسبات وجود نداشت و کل کشور از نظر مالیاتی به ۶ ناحیه تقسیم

و برای هریک از این نواحی در مرکز یک مستوفی در نظر گرفته شده بود.

کار هر مستوفی تهیه دفترچه دستورعمل برای ناحیه تحت نظارت خود و ارسال آن به تیولداران بود و به طور نیمبند نظارتی در اجرای بودجه جمع خرج به عمل می‌آورد. دستورعمل‌ها و دفترها به طرز سیاق نویسی ثبت و ضبط می‌شد. مجلس اول در سال ۱۲۸۵ با اصلاح دستورعمل‌های سابق اولین بودجه کشور را به تصویب رساند.

در سال ۱۲۸۹ به منظور سر و صورت دادن به وضع مالیه کشور مجلس دوم با استخدام یک هیئت مستشاری آمریکایی به سرپرستی مورگان شوستر موافقت کرد. هنگامی که شوستر به ایران آمد وزارت مالیه فقط در اسم وجود داشت و هیچ نوع اطلاعاتی راجع به درآمدها و هزینه‌ها و میزان قابل وصول مالیاتها در آن یافت نمی‌شد.

وی با اختیار کاملی که از مجلس گرفت عهده‌دار خزانه‌داری کل کشور شد و در مدت چند ماهی که در ایران بود سروسامانی به اوضاع مالیه داد ولی با اولتیماتوم دولت روس و تحت فشار قرارداد نمایندگان مجلس، وی ایران را ترک کرد و طبق توصیه روسها و انگلیسیها مورنارد بلژیکی رئیس کل گمرکات وقت به سمت خزانه‌دار کل منصوب شد.

بلژیکیها که اداره امور گمرک را در دست داشتند توانسته بودند تا حدودی به گمرک ایران شکل دهند. در گمرک برخلاف وزارت مالیه ضبط و ربط حسابها یا روش حسابداری عددی انجام می‌شد. با آمدن مورنارد به خزانه‌داری کل تعدادی افراد جدید از گمرک و جاهای دیگر در این اداره مشغول به کار شدند و روش حسابداری عددی را متداول ساختند و مستوفیها به ناچار روش سیاق نویسی را کنار گذاشتند و از روش جدید پیروی کردند.

مورنارد جانشین خلف موسیونوز به دلیل سوءاستفاده و تبعیت از روسها مورد علاقه نمایندگان مجلس نبود و به همین دلیل در سال ۱۲۹۳ مجبور به استعفا شد و پس از کناره‌گیری مورنارد قانون اختیارات شوستر که در زمان مورنارد نیز جاری بود، لغو شد.

در سال ۱۲۹۴ قانون تشکیلات وزارت مالیه به تصویب نمایندگان مجلس رسید. در این تشکیلات اداراتی مانند: اداره تشخیص عایدات و خالصجات و مسکوکات، اداره خزانه‌داری کل، اداره محاسبات کل مالیه و دیون عمومی و وظایف و اداره گمرکات و اداره محاکمات مالیه ایجاد شد و بنابراین در غیاب دیوان محاسبات که قانون آن ۶ سال قبل از آن تصویب شده بود، تعدادی از ادارات فوق قسمتی از وظایف آن را برعهده گرفتند. پس از استعفای مورنارد اکثر اقدامات اصلاحی شوستر و مورنارد عملاً متوقف شد و کار تهیه بودجه و تلفیق حسابهای دولتی نیز رها شد.

به منظور پیگیری کارهای اصلاحی نظام مالیه در سال ۱۲۹۹ یک هیئت انگلیسی به سرپرستی آرمیتاژ اسمیت، به ایران آمد لیکن عملاً در این زمینه به موفقیتی دست نیافت.

در سال ۱۳۰۱ دومین هیئت آمریکایی به سرپرستی دکتر میلسپو برای یک دوره پنجساله با اختیارات کامل جهت تجدید سازمان وزارت مالیه و تمرکز مالیه کشور به استخدام دولت ایران درآمد.

در طول مدت ۵ سال ریاست مالیه دکتر میلسپو اقدامات متعددی در جهت بهبود نظام مالیه ایران به عمل آمد. وی در همان اوایل ورود خود به ایران قانون مربوط به وظایف خزانه‌داری کل را به تصویب مجلس رساند که به موجب آن اصل تمرکز درآمدها و هزینه‌های عمومی در ایران به اجرا درآمد.

در دوران تصدی دکتر میلپو اقدام مهم دیگری که انجام گرفت تجدید ممیزی املاک مزروعی و به تصویب رساندن قانون ممیزی بود که به موجب آن در نقاطی که ممیزی جدید صورت می‌گرفت انواع گوناگون مالیاتهای قبلی منسوخ و فقط مالیاتهای موضوع قانون فوق قابل وصول بود. بدین ترتیب برای اولین بار مالیاتها و روش وصول آن در سرتاسر ایران یکنواخت شد و در واقع اولین نظام مالیاتی واحد کشور در سال ۱۳۰۴ به تصویب مجلس شورای ملی رسید.

هرچند دکتر میلپو در بین قاطبه مردم و طبقه روشنفکر به اندازه مورگان شوستر محبوب نبود ولی خدمات وی به مالیه کشور از جمله تربیت کارکنان وزارت مالیه یعنی اولین حسابداران ایرانی، بسیار ارزنده و درخور توجه است. متأسفانه رضاشاه با تمدید مدت مأموریت دکتر میلپو و هیئت همراه موافقت نکرد و وی در سال ۱۳۰۵ ایران را ترک کرد و به جای او یک نفر مستشار آلمانی با اختیارات محدودتر امور مالی کشور را در دست گرفت.

با عنایت به آنچه گفته شد دوره پیدایش حسابداری نوین در ایران با توجه به محدودیتهای موجود در آن زمان، را می‌توان لااقل در بخش دولتی دوره‌ای موفقیت‌آمیز خواند. در مورد بخش خصوصی اطلاعات زیادی در دست نیست ولی حداقل می‌توان گفت که در شرکتهای خصوصی خارجی و بانک شاهی و شرکت نفت انگلیس و ایران تعدادی حسابدار ایرانی مشغول به کار بوده‌اند که با روشهای حسابداری نوین آشنایی داشته‌اند.

از آنجا که در این دوره هیچ نوع الزام قانونی چه از نظر قوانین تجاری و چه از نظر قوانین مالیاتی برای نگاهداری دفاترها و تنظیم صورتهای مالی برای شرکتهای و تجارتخانه‌های ایرانی وجود نداشت، لذا از قرائن مشخص است که حسابها در این

بخش در دفاترهای بیاض و به روش سیاق‌نویسی فقط جهت اطلاع صاحب کارخانه یا تجارتخانه توسط خود آنها یا یکی از محرمان آنها نگاهداری می‌شده است.

نکته جالب توجه این است که در اولین قانون مالیات بر درآمد جامع ایران یعنی مالیات بر شرکتهای و تجارت و غیره مصوب سال ۱۳۰۹ هیچ الزامی برای نگاهداری دفاترهای حسابداری و تهیه صورتهای مالی برای شرکتهای و بازرگانان و سایر مشاغل به وجود نیامد و حتی ممیزان مالیاتی حق تفتیش اسناد و سوابق صاحبان درآمد را پیدا نکردند و مالیات به صورت مقطوع براساس درجه‌بندی شرکتهای و بازرگانان، وکلای، پزشکان و غیره تعیین شده بود و ظاهراً صرف اظهار مؤدی برای تشخیص مالیات کافی بود.

به نظر من در هیچ یک از دوره‌های مورد بررسی بعدی حکومتهای وقت برای گسترش حسابداری چنین کوشش و جدیتی که در سالهای ۱۲۸۵ تا ۱۳۰۵ انجام شد، انجام نداده‌اند.

تصویب اصول مترقی راجع به مالیه در قانون اساسی در سال ۱۲۸۵ و تصویب قانون محاسبات عمومی و دیوان محاسبات منطبق با نیازهای ایران و همسان با قوانین پیشرفته‌ترین کشورهای در سال ۱۲۸۸، تمرکز هزینه‌ها و درآمدها و ایجاد خزانه‌داری کل و نظم دادن به امور مالیه کشور، یکنواخت کردن سیستم مالیاتی کشور از نظر نوع و مآخذ صحیح در سال ۱۳۰۴، دعوت از کارشناسان خارجی متعدد برای ایجاد سیستم در امور مالیه، گمرک و بانکهای ایرانی و غیره، آموزش حسابداری در دارالفنون و مدرسه علوم سیاسی (با آنکه کل دبیرستانهای ایران از انگلستان دست تجاوز نمی‌کرد) همه و همه مؤید درک اهمیت حسابداری در توسعه اقتصادی در این دوره است.

ولی موانع رشد حسابداری در این

دوره نیز بسیار زیاد بود از جمله:

۱- دخالت همسایگان شمالی و جنوبی ایران که همواره درصدد جلوگیری از پیشرفت کشور بودند.

۲- کارشکنی‌های عوامل استبداد در پروسه رشد و ترقی مملکت.

۳- فساد اداری باقیمانده از دوران استبداد.

۴- نبود یا کمبود نیروی انسانی کارآمد برای اداره امور نهادهای نوین، مانند دیوان محاسبات.

در اثر همین کمبود نیروی انسانی کارآمد با آنکه قانون محاسبات عمومی و قانون دیوان محاسبات در سال ۱۲۸۸ به تصویب مجلس رسید این نهاد مترقی تا سال ۱۳۱۲ هرگز تشکیل نشد و پس از آن هم کاری از پیش نبرد و نهایتاً در سال ۱۳۱۸ تبدیل به زائده‌ای بی‌خاصیت از وزارت دارایی شد و هرگز نتوانست آن اهداف مترقی نمایندگان مجالس اول و دوم را در عمل پیاده کند. برای اینکه دانسته شود که حسابداری و حسابرسی در ایران به دلیل وجود این مانع یعنی کمبود نیروی انسانی کارآمد و نتیجتاً عدم تشکیل دیوان محاسبات چه فرصت‌گرانهایی را از دست داده است مواد ۴۹ الی ۵۱ از قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۲۸۸ را با هم مرور می‌کنیم:

ماده ۴۹- «وزیر مالیه در آخر هر سال باید تشکیل یک کمیسیون ۱۲ نفری که مرکب خواهد بود از شش نفر نمایندگان مجلس شورای ملی و سه نفر نمایندگان مجلس سنا و سه نفر از دیوان محاسبات را خواستار شود. تکلیف کمیسیون مزبور به قرار زیر است:

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

ثانیا - مطابقت کردن صورت محاسبات کل مالیه با دفتر کل وزارت مالیه.

ثالثاً - رسیدگی به دفتر کل محاسبات ورق بزیند

به وسائلی که در دست است از قبیل مقابله دفتر مزبور با روزنامه و سایر دفاتر اداره محاسبات و با نتیجه محاسبین جزء.

رابعا - نوشتن صورت مجلسی که حاکی کیفیت امر بوده و باید طبع و به وزیر مالیه و مجلس شورای ملی داده شود».

ماده ۵۰ - «دیوان محاسبات مأموریت دارد که درباره محاسبات مخارج و عایدات عمومی که هر سال صاحبان جمع نقدی به دیوان مزبور می دهد موافق قانون دیوان محاسبات رسیدگی و حکم نماید».

ماده 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 به مجلس شورای ملی تقدیم می نماید مطابقت حسابهای وزراء را با بودجهای که از مجلس گذشته است تصریح نموده و نیز در راپورت مزبور معایبی که در محاسبات مشاهده نموده و اصلاحاتی که به نظر می آورد پیشنهاد می نماید».

مشاهده می شود که مفاد فوق در واقع یک دستورعمل کامل حسابرسی بوده که از زمان خود خیلی جلوتر بوده است و چنانکه امکان عمل به آن وجود داشت مسلماً اکنون در وضعیت دیگری بودیم.

● دوم - دوره ایستایی حسابداری

از تاسیس بانک ملی تا پایان برنامه دوم توسعه اقتصادی (۱۳۰۹ - ۱۳۴۲)

آغاز این دوره با تاسیس موسسات بزرگ اقتصادی مانند بانک ملی ایران و راه آهن همراه بوده است و همچنین در آغاز این دوره اولین قانون مالیات بر شرکتها و تجارت و غیره که تقریباً کلیه اشخاص را شامل می شده به تصویب قوه مقننه رسیده است. در سال ۱۳۱۱ اولین قانون تجارت جامع ایران (قانون تجارت فعلی) از قوانین کشورهای پیشرفته آن زمان نظیر بلژیک و فرانسه اقتباس و با توجه به شرایط ایران تنظیم و به تصویب قوه مقننه رسید.

در سال ۱۳۱۲ دومین قانون محاسبات عمومی ایران نیز به تصویب مجلس شورای ملی رسید. با دقت در قوانین آن دوران از جمله قانون مدنی، قانون تجارت و قوانین محاسبات عمومی مشخص می شود که چه میزان دقت و نازک بینی در تنقیح این قوانین به کار رفته است مثلاً در قانون متمم قانون ممیزی مصوب ۱۳۰۹ پیشبینی شده بود که هرگاه مندرجات اظهارنامه مالیاتی مودی مورد تردید ماموران دارایی قرار می گرفت تشخیص عایدات واقعی به نظر خبره و اگذار می شد و دو نفر خبره ای که طرفین انتخاب کرده بودند به اتفاق یک نفر خبره مرضی الطرفین به این امر رسیدگی و نظر می دادند و نظر آنها به اکثریت قاطع بود.

در سال ۱۳۱۲ اولین قانون جامع مالیات بردرآمد ایران از تصویب قوه مقننه گذشت. این قانون که به نام قانون مالیات بر عایدات و حق تمبر معروف است در واقع زیربنای قوانین مالیاتی بعدی خود از جمله قانون مالیاتهای سالهای ۱۳۲۸ و ۱۳۳۵ و ۱۳۴۵ است. این قانون در سالهای ۱۳۱۳، ۱۳۱۵ و به طور اساسی با کمک مشاوران بلژیکی در سال ۱۳۱۷ و یک بار در سال ۱۳۲۵ مورد اصلاح قرار گرفت. در اصلاحیه پیشگفته نرخهای تصاعدی ترتیبی جانشین نرخهای تصاعدی ساده شد. در این قانون با توجه به قانون تجارت سال ۱۳۱۱ که نگاهداری دفاتر حسابداری را برای تجار و شرکتهای تجاری الزامی ساخته بود، رسیدگی به اظهار نامه مودیان مالیاتی براساس دفاتر حسابداری آنها صورت می گرفت و در صورتی که دفترهای مودیان طبق مقررات قانون تجارت نگاهداری نشده بود اداره دارایی درآمد آنها را از روی قرائن تعیین می کرد.

با توجه به مراتب فوق سالهای ۱۳۱۱ و ۱۳۱۲ را می توان سالهای تولد حسابداری

و حسابرسی در بخش خصوصی در ایران دانست.

در سال ۱۳۱۱ امتیاز داری لغو و قرارداد زیانبار جدیدی با شرکت نفت انگلیس ایران منعقد شد. این شرکت که در سال ۱۲۸۵ تاسیس شده بود بزرگترین صنعت مستقر در ایران شامل پالایشگاه آبادان را اداره می کرد و بیش از ۲۰۰۰۰ نفر کارگر ایرانی در آن مشغول به کار بودند ولی کارکنان ارشد اداری و مالی کلاً از بین افراد غیرایرانی انتخاب شده بودند و حسابداری این شرکت حسابهای صحیحی به مقامات ایرانی ارائه نمی کرد. به همین دلیل این صنعت که می توانست مهمترین تاثیر را در توسعه حسابداری در ایران به وجود آورد تا سال ۱۳۳۰ که مدیران شرکت مذکور به ناچار ایران را ترک کردند، نقشی در این توسعه نداشت.

پس از تاسیس بانک ملی و اعطای امتیاز نشر اسکناس در سال ۱۳۱۱ اولین گروههای ایرانی جهت مطالعه رشته های مختلف بانکی به بانکهای خارجی اعزام شدند و در سال ۱۳۱۵ یک گروه ۱۲ نفری برای تحصیل در رشته تخصصی حسابداری به انگلستان اعزام شدند. از این عده ۵ نفر قبل از اتمام تحصیلات خود به ایران بازگشتند و ۷ نفر بقیه پس از پایان تحصیلات و عضویت در انجمن حسابداران خبره انگلستان بین سالهای ۱۳۲۳ تا ۱۳۲۵ به ایران مراجعت کرده و هسته اولین جامعه حسابداران متجدد را در ایران تشکیل دادند.

در اواخر دهه ۱۳۱۰ سیستم اداری و مالی کشور بتدریج روبه سستی گذاشت و از آن شادابی و طراوت اولیه دیگر خبری نبود دیوانسالاری و نظام بوروکراتیک بر دستگاهها حاکم شد، به طوری که در نتیجه عدم کارایی دستگاههای اداری سیستم مالیه عمومی دچار نابسامانی شد و در صنعت نیز اکثر کارخانه های خصوصی و تمامی ۶۴ کارخانه دولتی با زیاندهی

مواجه بودند. هیچ ترازنامه و حساب سود و زیان از طرف این شرکتها منتشر نشد. با آغاز جنگ جهانی دوم و حمله متفقین به ایران اوضاع اقتصادی و سیاسی مملکت درهم ریخت و امور مالی کشور دچار آشفتگی شدید شد.

به منظور رفع این نابسامانیها در سال ۱۳۲۱ مجدداً از دکتر میلپو دعوت به عمل آمد تا با قبول سمت ریاست کل دارایی کشور و اختیارات تام براین مهم نایل آید، لیکن دیگر ایران، ایران ۲۰ سال پیش نبود و شاید دکتر میلپو هم دیگر آن میلپو سابق نبود. به هر صورت با آنکه قرارداد استخدامی وی برای ۵ سال تنظیم شده بود، لیکن وی پس از دو سال از شروع ماموریتش ناچار به ترک ایران شد.

شاید یکی از دلایل عمده مخالفت با وی دخالتهای بیش از حد وی در امور دستگاهها بخصوص بانکها بود که با وجود دیوانسالاران بعضاً تحصیلکرده و بعضاً از فرنگ برگشته این دخالتها قابل پذیرش از طرف ایشان نبود.

علاوه بر آن دکتر میلپو بدون توجه به وضعیت فرهنگی و ساختار اقتصادی ایران قانون مالیات بردرآمدی را در سال ۱۳۲۲ از تصویب قوه مقننه گذراند که به هیچ وجه با شرایط آن زمان ایران تناسبی نداشت. در این قانون که تا حدود زیادی بر پایه های علمی استوار بود و در آن بجز ایجاد درآمد برای دولت اهداف اقتصادی نیز پیشبینی شده بود، حداکثر نرخ مالیات بردرآمد تا ۸۰ درصد درآمد مشمول مالیات را شامل می شد و این در حالی بود که حداکثر نرخ مالیاتی در قانون اصلاحی سال ۱۳۱۷، ۲۰ درصد بود.

همان طور که انتظار می رفت این قانون عملاً به اجرا در نیامد و دولت بناچار در سال ۱۳۲۵ مقررات این قانون را لغو کرد و با اصلاحاتی همان قانون سال ۱۳۱۲ و اصلاحیه های بعدی را به اجرا گذاشت. در این اصلاحیه حداکثر نرخ مالیاتی به ۳۰

درصد رسید. بعد از جنگ جهانی دوم وزارت دارایی، شرکت نفت و تعدادی از موسسات بزرگ دیگر نیز عده ای را جهت تحصیل در رشته حسابداری به انگلستان و آمریکا اعزام داشتند که این عده پس از بازگشت مشاغل مهمی در سازمانهای مذکور به عهده گرفتند و بعداً که مؤسسات حسابرسی شروع به کار کردند اکثر آنها به این مؤسسات پیوستند.

در سال ۱۳۲۸ اولین برنامه توسعه اقتصادی ایران آغاز شد. این برنامه ۷ ساله به دلایل متعدد و از جمله ملی شدن صنعت نفت و عدم اعطای اعتبارات از طرف بانک توسعه و ترمیم با ناکامی مواجه گردید.

در همین سال یعنی سال ۱۳۲۸ قانون مالیاتهای مستقیم دیگری تحت عنوان مالیات املاک مزروعی و مالیات بردرآمد از تصویب قوه مقننه گذشت. در این قانون با توجه به تورم سالهای دهه ۱۳۲۰ ماخذ و نرخهای مالیاتی نسبت به اصلاحیه سال ۱۳۱۷ تغییر کرد و حداقل ماخذ از مبلغ ۲۴۰۰ ریال به ۲۴۰۰۰ ریال افزایش یافت. ضمن اینکه حداقل نرخ مالیاتی از ۱ درصد به ۵ درصد و حداکثر آن از ۲۰ درصد به ۵۰ درصد افزایش یافت.

طی دوره برنامه اول رشد شهرنشینی در ایران بسیار زیاد و ساختمان سازی علی رغم رکود سالهای اول از رونق بسیار بالایی برخوردار شد. لیکن در مورد صنایع بزرگ اعم از دولتی و خصوصی این رشد وجود نداشت و مشکلات متعددی برای صنایع موجود نیز به وجود آمد و صنایع دولتی کماکان در حال زیاندهی به سر می بردند.

در قانون مالیاتهای سال ۱۳۲۸ تحول چشمگیری در به رسمیت شناختن حرفه حسابداری به وجود آمد و با اصرار حسابداران متجدد ماده ای به شرح زیر در این قانون گنجانده شد:

«در هر موقعی که انجمن محاسبین کارشناسان قسم خورده در کشور تشکیل

شود وزارت دارایی مکلف است نتیجه رسیدگی محاسبین قسم خورده را در مورد حساب سود و زیان یا ترازنامه هر بارزگان یا شرکت را بپذیرد و در این صورت برای تشخیص مالیات مودی، دیگر حاجت به دفاتر و اوراق مؤدی نخواهد بود.»

این تحول نه از طرف شرکتها و بازرگانان و نه از طرف دولت و نه از طرف حسابداران که تعدادشان برای تشکیل یک انجمن تکافو نمی کرد جدی تلقی نشد و عملاً این موضوع تا سالهای بعد از تصویب قانون مالیاتهای سال ۱۳۴۵ و تشکیل کانون حسابداران رسمی به عهده تعویق افتاد. تحول دیگری که در این سالها در امر حسابداری رخ داد و به نظر من بسیار مثبت و سازنده بود تحویل حسابداری شرکت ملی نفت پس از خلع ید از شرکت نفت انگلیس و ایران به حسابداران ایرانی بود. اداره حسابداری این واحد عظیم صنعتی، علاوه بر آنکه تعدادی از حسابداران ایرانی را با سیستمهای حسابداری پیشرفته آن زمان آشنا ساخت، موجب پیدایش اعتماد به نفس زیادی در بین حسابداران ایرانی شد که ثمرات آن را در سالهای بعد شاهد بودیم. همچنین شرکت نفت که تا آن زمان تافته جدا بافته ای در اقتصاد ایران تلقی می شد، بتدریج نقش خود را در توسعه اقتصادی کشور پیدا کرد و در زمینه حسابداری با تأسیس آموزشگاه عالی حسابداری در سال ۱۳۲۶ نخستین گام برای تربیت حسابداران تحصیلکرده در داخل کشور توسط این شرکت برداشته شد. البته قبل از تأسیس آموزشگاه عالی حسابداری شرکت نفت فن دفترداری از اواسط دهه ۱۳۱۰ در بعضی از آموزشگاهها نظیر، آموزشگاه فنی آبادان و کالج آمریکایی و مدرسه تجارت و آموزشگاه بانک ملی ایران تدریس می شد ولی از صدر مشروطیت که این فن در دارالفنون تدریس می شد تحول ورق بزیند

چشمگیری در امر آموزش حسابداری به وقوع نپیوست. با این حال نباید از زحمات تلاشگرانی که از صدر مشروطیت تا پایان دهه ۱۳۳۰ در امر تدوین کتب حسابداری و آموزش آن کوششهای طاقتفرسایی کرده‌اند بی‌اعتنا گذشت. در سال ۱۳۳۵ قانون نسبتاً کاملی جایگزین قانون مالیاتهای سال ۱۳۲۸ گردید. این قانون با اصلاحات متعددی که در آن انجام شد تا سال ۱۳۴۵ که اولین قانون جامع مالیاتهای مستقیم ایران به تصویب رسید مورد اجرا بود. در سال ۱۳۳۴ اولین قانون برنامه به تصویب مجلسین رسید و متعاقب آن برنامه هفتساله توسعه اقتصادی ایران شروع شد. هرچند این برنامه به طور کلی چنانکه باید و شاید موفق نبود ولیکن در چهارساله اول این برنامه رشد اقتصادی بسیار سریع و رونق اقتصادی موجب ایجاد تورم شدید گردید که در سال ۱۳۳۹ با فشار صندوق بین‌المللی پول و نقش بانک مرکزی نوینباد چنان سیاست انقباضی به ایران تحمیل شد که اقتصاد ایران طی سه سال پایان برنامه دوم دچار رکود کامل شد. و اما حسابداری طی این دوره سی و چند ساله حالت ایستایی به خود گرفت. علت این امر از نظر من بلایی است که عموماً کشورهای درحال توسعه دچار آن می‌شوند و آن بلای کم دانشی است. کم دانشی بسیار خطرناکتر و مضرت‌تر از بی‌دانشی است. در این دوره برخلاف دوره اول که به دلیل نبود دانش حسابداری نیاز به آن شدیداً احساس می‌شد، مقداری اطلاعات حسابداری در ادارات دولتی مربوط، بخصوص وزارت دارایی به وجود آمد و این خود باعث شد که متصدیان امر که حداقل اطلاعات و حداقل کنترل را در سیستم مالیه کشور احساس می‌کردند خود را بی‌نیاز از گسترش این دانش یافتند. طی این دوره وظیفه دیوان محاسبات از ممیزی اسناد وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی تجاوز نکرد. همان طور که دیدیم این

وظایف، تنها وظایفی نبود که در صدر مشروطیت برای دیوان محاسبات در نظر گرفته شده بود.

در مورد حسابداری در موسسات انتفاعی وابسته به دولت و همچنین طرحهای عمرانی در این دوره باید گفت که مکانیزمهای کنترل قانونی در مورد این گونه موسسات و طرحها نیز وجود نداشت و در بسیاری از موارد این موسسات و مجریان طرح قادر به تهیه عملکرد خود نیز نبودند.

در مورد شرکتهای بخش خصوصی هیچ نوع ضابطه یا استانداردی برای تهیه صورتهای مالی و نگاهداری حسابها از طرف هیچ مرجعی وجود نداشت و قوانین ذیربط تدوین نشده بود و الزامات قانون نگاهداری دفاتر روزنامه و کل پیشینی شده در قانون تجارت سال ۱۳۱۱ برای شرکتهای و تجارت، کافی برای تعمیم حسابداری در این شرکتهای نبود و نقش مفتش در شرکتهای سهامی که در واقع وکالت صاحبان سهام را به عهده داشت نقشی نبود که بتواند تحرکی در امور مالی شرکتهای ایجاد کند و بالاخره مقررات قانون مالیاتهای مستقیم از سال ۱۳۱۲ به بعد به نحوی نبود که شرکتهای و بازرگانان و صاحبان مشاغل را وادار به رعایت اصول حسابداری و ایجاد یک سیستم اطلاعات مالی بکند.

و اما برنامه‌ریزی جهت تربیت حسابداری در این دوره در حداقل ممکن صورت گرفت و پیدایش اولین دانشکده حسابداری پس از نیم قرن از تولد حسابداری و حسابرسی در ایران خود موید این مطلب است.

در این دوره تلاشهایی برای تشکیل یک مرجع حرفه‌ای از طرف حسابداران معدود آن زمان انجام شد ولی هیچکدام از این تلاشها به نتیجه نرسید.

در سال ۱۳۳۵ جلسه‌ای با حضور بیش از ۳۰۰ نفر از حسابداران تشکیل شد و

طی آن جامعه حسابداران ایران شکل گرفت ولی انگار کار این جامعه در همان جلسه به پایان رسید زیرا دیگر خبری از این جامعه در دست نیست.

همان طور که قبلاً اشاره شد در قانون مالیاتهای مستقیم سال ۱۳۲۸ تشکیل انجمن محاسبین قسم خورده پیشینی شد لیکن تا سال ۱۳۴۰ این‌نامه طرز انتخاب این محاسبین به عهده تعویق افتاد و بالاخره در سال ۱۳۴۲ از طریق امتحاناتی که به عمل آمد از بین ۳۰۰ نفر داوطلب ۴۰ نفر به عنوان حسابداری قسم خورده انتخاب شدند تا انجمن را تشکیل داده و شروع به کار کنند. لیکن این انجمن نیز در عمل هیچگاه فعالیتت را شروع نکرد و خیلی زود به دست فراموشی سپرده شد.

در مقابل «انجمن قانونی محاسبین قسم خورده و کارشناسان حساب» که از نظر بعضی از حسابداران دارای استقلال حرفه‌ای نبود و به عنوان جزئی از وزارت دارایی تلقی می‌شد در اواخر دوره مورد بحث انجمن دیگری به صورت مستقل به نام انجمن حسابداران ایران در سال ۱۳۴۲ به ثبت رسید که اکثر مؤسسان آن همان افرادی بودند که توسط بانک ملی و سایر مؤسسات جهت تحصیل در رشته حسابداری به انگلستان و آمریکا اعزام شده بودند.

این انجمن نیز بعداً به سرنوشت دیگران دچار شد. دلایل ناکامی جوامع حرفه‌ای در این دوره را می‌توان به شرح زیر خلاصه کرد:

۱ - تعداد حسابداران تحصیل کرده و متخصص در آن دوره هیچگاه از مرز ۵۰ نفر تجاوز نمی‌کرد و با این عده ایجاد یک تشکل حرفه‌ای کاری دشوار بود.

۲ - از طرف دیگر به دلیل طیف وسیع شغل حسابداری در ایران که از دفترنویس ساده تا مدیر مالی بزرگترین واحدهای اقتصادی را دربر می‌گیرد، انتخاب حسابداران خیره دچار مشکل می‌شود.

مثلاً در آن دوره، آن ۲۶۰ نفری که در امتحانات انجمن محاسبین قسم خورده و اوجد صلاحیت شناخته نشدند مسلماً مدعی این عنوان بودند و همین خود موجب مسائلی شده است که نهایتاً باعث توقف فعالیت انجمن پیشگفته بوده است.

۳- در این دوره مانند سال ۱۳۴۵ قانون تاسیس کانون حسابداران رسمی تصویب شد و در سالهای اخیر که لایحه تاسیس جامعه حسابداران در مجلس شورای اسلامی در دست بررسی است، ایجاد یک صنف حسابدار مالیاتی به جای جامعه حسابداران فراگیر، اندیشه غالب بوده است و مسلماً به محض اینکه پای حقوق دولت به میان می آمد نهایتاً مقررات جامعه به نحوی تصویب می شد که عملاً آن جامعه تحت تسلط وزارت دارایی درآمد و از استقلال بی بهره باشد. درحالی که اگر دولت به منظور استفاده از صورتهای مالی قابل اعتماد برای منظورهای مالیاتی و برنامه ریزی اقتصادی و تهیه حسابهای ملی، شرکتهای بزرگ و بندریج متوسط را از طریق قانون تجارت ملزم به حسابرسی یا بازرسی توسط افراد واجد شرایط می نمود خود به خود جامعه حرفه ای شکل می گرفت و در صورت عملکرد سالم این جامعه حرفه ای، دولت می توانست بدون آنکه امتیاز عمده ای به این جامعه بدهد، حسابرسان معتمد خود را با شرایطی از بین اعضای جامعه مورد بحث انتخاب کند.

در مورد گسترش انجمنهای حرفه ای مستقل مانند انجمن حسابداران ایران و یا انجمن حسابداران خبره ایران چه در آن دوره و چه در حال حاضر، موانع متعددی وجود داشته و دارد که تعدادی از آنها ذیلاً ذکر می شود:

۱- انجمن حسابداران که قاعدتاً باید یک انجمن علمی تلقی شده و از نظر تشکیل و فعالیت تحت ضوابط وزارت علوم قرار گیرد همواره به عنوان یک انجمن سیاسی مدنظر بوده و نتیجتاً تشکیل

و فعالیت آن تحت ضوابط وزارت کشور قرار داشته است.

۲- از آنجا که مهمترین اهداف انجمنهای حرفه ای مستقل اعتلای حرفه حسابداری و حسابرسی در جامعه است لذا آموزش، از اهم وظایف آنها به شمار می رود ولی در ایران برای تشکیل یک دوره کوتاهمدت یا میانمدت حسابداری تنها ضوابط وزارت کار و امور اجتماعی حاکم است و این ضوابط به قدری انعطاف ناپذیر است که مثلاً دایر کردن دوره های آموزش کوتاهمدت حتماً باید به نام شخص حقیقی باشد و این شخص حقیقی حتماً لازم است که در آزمون وزارت کار و امور اجتماعی شرکت کند و بالاخره امتحانات این دوره ها باید زیر نظر وزارت کار و امور اجتماعی برگزار شود. حال ناگفته پیداست که یک انجمن حرفه ای حسابداری هرگز نمی تواند سطح و تسوان علمی خود را تا سطح آموزشگاههای آزاد حسابداری پایین بیاورد.

در مورد آموزش حسابداری آکادمیک و پذیرش عضو از طریق آموزش و آزمون مساله بسیار دشوارتر و در حکم محال است و این درحالی است که همواره نیاز به حسابدار میانی و حسابدار متخصص در کشور شدیداً وجود داشت و کمبود این گونه از حسابداران یکی از دلایل عدم رشد به شمار می آمده است.

۳- برخورد عملی دولت با این گونه انجمنها همواره در جهت نادیده انگاشتن آنها بوده است درحالی که دولتها می توانستند از تجمع حرفه ای مستقل حداکثر بهره برداری فنی و کنترلی را بنمایند بدون آنکه در واقع لازم باشد امتیاز خاصی به آنها اعطا کنند و یا قانوناً آنها را به رسمیت بشناسند.

● سوم - دوره عقب ماندگی حسابداری - از شروع برنامه سوم توسعه اقتصادی تا انقلاب اسلامی ایران.

طی این دوره سه برنامه پنجساله توسعه اقتصادی در کشور به اجرا درآمد و اقتصاد کشور را حداقل از نظر ارقام دچار تحولی عظیم کرد. طی این مدت حدود ۱۱۰ میلیارد دلار درآمد نفت جذب اقتصاد ایران شد و از قبل این درآمد، صنایع کشور حداقل از نظر کمیت پیشرفت زیادی کرد. در این مدت تقریباً هر دو سال یک بار یکی از قوانین پایه ای برای تحت نظام درآوردن امور مالی و تجاری ایران از تصویب قوه مقننه گذشت.

۱- در سال ۱۳۴۴ قانون تاسیس شرکت سهامی کارخانجات ایران و فروش سهام به منظور سروسامان دادن به وضع شرکتهای صنعتی دولتی به تصویب رسید. این قانون تعداد ۱۳ کارخانه قند، ۵ کارخانه نساجی، ۴ کارخانه صنایع شیمیایی و مواد غذایی، ۳ شرکت صنایع مصالح ساختمانی و ۳۰ کارخانه پنبه و نوغان متعلق به دولت را دربر می گرفت. در واقع با تصویب این قانون دولت به نحوی درنظر داشت از شرکتهای سربار خود رهایی یابد. این سرنوشت دوباره در حال تکرار شدن است.

۲- در سال ۱۳۴۵ قانون جامع مالیاتهای مستقیم که برای تدوین آن زحمات بسیاری کشیده شده بود به تصویب رسید. در این قانون فصلی از قانون مالیاتهای مستقیم از ماده ۲۷۵ تا ماده ۲۸۰ به استفاده از خدمات حسابداران رسمی در امر تشخیص مالیات و تشکیل کانون حسابداران رسمی اختصاص یافت.

۳- در سال ۱۳۴۶ قانون تاسیس سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران به منظور ایجاد صنایع سنگین و نوسازی صنایع قدیمی متعلق به دولت با ضوابطی مترقی از تصویب قوه مقننه گذشت.

۴- در همین زمان دولت به منظور ایجاد بازار سرمایه سازمان بورس و اوراق

ورق بزنید

بهادار تهران را تاسیس می‌کند.

۵- در سال ۱۳۴۷ به منظور گسترش مالکیت در بین آحاد ملت اصلاحیه قانون تجارت مشتمل بر ۳۰۰ ماده در مورد شرکت‌های سهامی خاص و عام به تصویب رسید. در این قانون وظایف مدیران درباره نگاهداری حسابها و تهیه صورتهای مالی و همچنین وظایف بازرسان شرکت در مورد رسیدگی و اظهار نظر به صورتهای مالی و گزارشهای هیئت مدیره در مواقع مقتضی به تشریح بیان شده است.

همچنین تعدادی از تعاریف و استانداردهای حسابداری در این قانون مورد استفاده قرار گرفته است. علاوه بر آن در تبصره ماده ۱۴۴ پیشبینی شده است که شرط احراز برای بازرسان شرکت‌های سهامی عام طی آیین‌نامه‌ای که به تصویب کمیسیونهای اقتصاد مجلسین می‌رسد تعیین خواهد شد. این آیین‌نامه در سال ۱۳۴۹ به تصویب رسید، لیکن هیچگاه به اجراء نرینامد.

همچنین در ماده ۲۴۲ این قانون تکلیف شده است که هیئت‌مدیره شرکت‌های سهامی عام موظفند به صورتهای مالی خود گزارش حسابداران رسمی موضوع فصل هفتم اصلاحیه قانون تجارت مصوب سال ۱۳۴۷ را ضمیمه کنند.

۶- در سال ۱۳۴۹ قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۱۲ مورد تجدیدنظر کلی قرار گرفت و قانون محاسبات عمومی نسبتاً جامعی به تصویب مجلسین رسید.

۷- در سال ۱۳۵۱ قانون برنامه و بودجه از تصویب قوه مقننه گذشت. طبق ماده ۴۱ این قانون شرکتها و مؤسسات دولتی ملزم به حسابرسی شدند. و وظیفه این حسابرسی به وزارت دارایی محول شد که به وسیله مؤسسه حسابرسی خود یا حسابداران رسمی این حسابرسی را انجام دهد. قبل از این در سال ۱۳۵۰ مؤسسه

حسابرسی آب و برق جهت حسابرسی شرکت‌های آب و برق تشکیل شده بود.

۸- در سال ۱۳۵۴ قانون گسترش مالکیت واحدهای تولیدی از تصویب قوه مقننه گذشت.

در ابتدای دهه ۱۳۴۰ سیستم حسابداری واحدی توسط شرکت‌های آمریکایی در شرکت‌های آب و برق مستقر شد و این شرکتها پس از بانک ملی و شرکت نفت جزو معدود شرکت‌های دولتی بودند که از سیستم حسابداری مناسب برخوردار بودند.

در اوایل دهه ۱۳۴۰ اولین دانشجویان آموزشگاه عالی حسابداری شرکت نفت از آموزشگاه فارغ‌التحصیل شدند. در همین زمان مؤسسه عالی حسابداری برای تربیت حسابدار تاسیس شده و متعاقب آن دانشگاه تهران، دانشگاه ملی، دانشگاه الزهراء، مدرسه عالی بازرگانی و مؤسسه علوم بانکی دانشجویان را برای رشته تخصصی حسابداری و ۶ رشته مرتبط حسابداری پذیرا شدند.

در ابتدای دهه ۵۰ انجمن حسابداران ایران و کانون حسابداران رسمی تاسیس شد و اولین تشکلهای حرفه‌ای فعال در ایران شکل گرفت.

باتمام این تمهیدات شواهدی در دست نیست که حکومت در این دوره که قصد تبدیل کشور از یک کشور در حال توسعه به کشوری پیشرفته را داشت به اهمیت نقش حسابداری و اطلاعات حسابداری پی برده باشد.

کانون حسابداران رسمی تشکیل شد ولی پس از چندسال در اوج شکوفایی خود دارای ۱۱۵ حسابدار رسمی شاغل و غیرشاغل بود در حالی که تعداد مودیان مالیاتی بالقوه قابل حسابرسی مالیاتی از مرز چندین هزار شرکت گذشته بود. ضمن اینکه اختیارات مندرج در ماده ۴۱ قانون برنامه و بودجه و همچنین ماده ۲۴۲ قانون

تجارت و ضوابط هیئت پذیرش بورس اوراق بهادار همگی استفاده از خدمات حسابداران رسمی را در امر حسابرسی عملیاتی، لازم شناخته بود. تعداد کل فارغ‌التحصیلان دانشکده‌های حسابداری و رشته‌های مرتبط حداکثر ۳۵۰ نفر در سال بود حال آنکه سالانه بیش از ۵۰۰ اجازه تاسیس کارخانه در کشور صادر می‌شد.

تعداد کادر تشخیص مالیاتها نسبت به مؤدیان مالیاتی فعال که تشخیص درآمد مشمول مالیات آنها مستلزم رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک بود بسیار اندک بود و این فواصل روزبروز بیشتر می‌شد. تمهیدات پیشبینی شده در قانون تجارت، هیچیک از شرکت‌های سهامی خاص را وادار نمی‌ساخت که از اطلاعات حسابداری و خدمات حسابرسی سود ببرند.

سود بیحساب ناشی از دلارهای نفتی شرکتها که بحساب مدیریت و نبوغ صاحبان صنعت و تجارت گذاشته می‌شد آنچنان آنها را بسی نیاز از اطلاعات حسابداری کرده بود که کمترین اهمیت را به سیستمهای حسابداری و بخصوص حسابداری صنعتی و استفاده از خدمات حسابرسان و حسابداران نمی‌دادند.

شرکت‌های دولتی چنان از کمکهای بیحساب دولت بهره می‌بردند که احتیاجی به سیستم حسابداری و اطلاعات مالی احساس نمی‌کردند. چنان وجوه بیحسابی به طرحهای عمرانی سرازیر می‌شد که کسی دیگر به فکر حساب پس دادن و اندازه‌گیری کارایی مدیریت طرحها نبود.

ولی واقعیت این بود که حسابداری و اطلاعات حسابداری که از عوامل اساسی تداوم رشد اقتصادی است همگام با رشد صنایع و بازرگانی و واحدهای اقتصادی دولتی و عمومی پیشرفت نکرده بود. و امروز که دیگر از آن دلارهای بیحساب خبری نیست به عمق فاجعه پی می‌بریم و

می‌بینیم که صنعت و واحدهای اقتصادی ما از نبود مدیریت و اطلاعات مدیریت چگونه رنج می‌برند و امروز هم شاید متوجه آن نباشیم که یکی از مهمترین دلایل بیماری اقتصادی ما نبود سیستم اطلاعات حسابداری است.

● چهارم - دوران از هم گسیختگی اقتصادی ۱۳۵۸ - ۱۳۶۷

پس از پیروزی انقلاب اسلامی ایران ساختار اقتصادی کشور به طور طبیعی فرو ریخت و تقریباً بلافاصله پس از آن شورای انقلاب به منظور جلوگیری از هرج و مرج اقتصادی و حیف و میل داراییهای مملکت شروع به تصویب لوایحی کرد که بالمال باعث تسلط دولت بر اقتصاد کشور شد. در اینجا به اختصار مصوبات شورای انقلاب در زمینه‌های اقتصادی بیان می‌شود:

۱ - در اسفندماه ۱۳۵۷ بنیاد مستضعفان تشکیل شد و طبق اساسنامه این نهاد از شمول قانون محاسبات عمومی معاف شناخته شد. این بنیاد تا سال ۱۳۶۱ تعداد ۶۳۷ شرکت نسبتاً بزرگ را تحت پوشش خود قرار داد.

۲ - در تاریخ ۱۳۵۸/۲/۲۷ شورای انقلاب حق انتخاب هیئت رئیسه اتاق بازرگانی، صنایع و معادن و اتاق اصناف را به دولت تفویض کرد.

۳ - در تاریخ ۱۳۵۸/۳/۱۷ شورای انقلاب کلیه بانکهای کشور را ملی اعلام کرد.

۴ - در تاریخ ۱۳۵۸/۳/۲۸ شورای انقلاب لایحه تعیین مدیر برای سرپرستی واحدهای تولیدی صنعتی، تجاری و کشاورزی و خدماتی را تصویب کرد.

۵ - شورای انقلاب در تاریخ ۱۳۵۸/۴/۲۵ قانون حفاظت و توسعه صنایع ایران را تصویب کرد که به موجب آن مالکیت تعداد زیادی از شرکتهای تولیدی، تجاری و خدماتی به دولت منتقل شد.

۶ - شورای انقلاب در تاریخ ۱۳۵۸/۸/۲۶ کلیه شرکتهای بیمه و شرکتهای پس‌انداز مسکن را ملی اعلام کرد و مالکیت آنها را به دولت انتقال داد.

۷ - شورای انقلاب در تاریخ ۱۳۵۸/۱۰/۱۲ اعطای تسهیلات اعتباری نامحدودی را به واحدهای مشمول قانون حفاظت و توسعه صنایع ایران و لایحه قانونی تعیین مدیر تصویب کرد.

۸ - شورای انقلاب در تاریخ ۱۳۵۸/۱۲/۱۸ مالکیت یا کنترل تعداد زیادی شرکتهای پیمانکاری و مهندسیین مشاور را به دولت انتقال داد.

متعاقب ملی شدن بانکها و شرکتهای بیمه قانون حفاظت و توسعه صنایع ایران و لایحه قانونی تعیین مدیر و برحسب ضرورت علاوه بر تداوم فعالیت شرکت سهامی حسابرسی، موسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی در سال ۱۳۵۹ تشکیل شد و در همین سال کانون حسابداران رسمی توسط شورای انقلاب منحل اعلام گردید. همچنین به منظور حسابرسی واحدهای تحت پوشش بنیاد مستضعفان و بنیاد شهید مؤسسات حسابرسی بنیاد مستضعفان و مؤسسه حسابرسی شاهد تأسیس و مشغول به کار شدند.

در سال ۱۳۶۱ قانون دیوان محاسبات کشور اهداف و اختیارات وسیعی جهت کنترل عملیات و فعالیتهای مالی کلیه دستگاههایی را که طبق اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مالکیت عمومی بر آنها مترتب می‌باشد، شامل شد.

طبق ماده ۲ این قانون وظایف حسابرسی با رسیدگی کلیه حسابهای درآمد و هزینه و سایر دریافتها و پرداختها و نیز صورتهای مالی دستگاهها از نظر مطابقت با قوانین و مقررات مالی و سایر قوانین مربوط و ضوابط لازم‌الاجرا به عهده دیوان محاسبات گذاشته شد.

بدین ترتیب به نظر می‌رسد وظیفه

حسابرسی عملیاتی و کنترل عملیات و فعالیتهای مالی کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکتهای دولتی، ملی شده و مصادره شده و بانکها و شرکتهای بیمه کشور طبق این قانون در عهده دیوان محاسبات که طبق ماده ۹ همین قانون نهادی است که مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی است و از استقلال مالی و اداری کامل برخوردار است، گذاشته شده باشد، لیکن علی‌رغم تصویب این قانون مؤسسات حسابرسی دولتی کماکان به وظایف خود ادامه دادند و علاوه بر آن در سال ۱۳۶۲ قانون تشکیل سازمان حسابرسی کشور از تصویب مجلس شورای اسلامی گذشت.

در سال ۱۳۶۲ همچنین قانون عملیات بانکی بدون ربا به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید.

در سال ۱۳۶۶ اساسنامه سازمان حسابرسی با اختیار تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی لازم‌الاجرا از تصویب مجلس شورای اسلامی گذشت.

در سال ۱۳۶۶ اولین قانون جامع مالیاتهای مستقیم پس از انقلاب اسلامی ایران به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید.

در سال ۱۳۶۶ همچنین اولین قانون محاسبات عمومی پس از انقلاب اسلامی ایران از تصویب مجلس شورای اسلامی گذشت.

بدین ترتیب ملاحظه می‌شود که طی این دوره اکثر قوانین و مقررات جهت تقویت اعمال حاکمیت، اعمال تصدی و اعمال نظارت مالی دولت (و در یک مورد اعمال نظارت قوه مقننه) از تصویب مرجع قانونگذاری گذشته است. ولی درگیری دولت و امکانات دولت در جنگ تحمیلی و گسترش اعمال تصدی آن چنان دولت را گرفتار ساخته بود که فرصتی برای اعمال نظارت باقی نمی‌گذاشت. طی این دوره ورق بریزید

مبلغی حدود ۱۴۰ میلیارد دلار ارز به اقتصاد مملکت تزریق شد و اکثر منابع عمده اقتصادی در اختیار دولت قرار گرفت و نرخهای ماده ۱۳۴ قانون مالیاتهای مستقیم سال به سال افزایش یافت و نهایتاً به ۷۵ درصد درآمد مشمول مالیات بالاتر از ۲۵۰۰۰۰۰۰ ریال رسید. البته بدون آنکه مآخذ مالیاتی علی‌رغم تورم شدید افزایش داده شود. با این حال جای تعجب است که متوسط رشد تولید ناخالص داخلی طی این دوره عددی منفی بود و تولید ناخالص سرانه کشور در سال ۱۳۶۷ به حدود نصف تولید ناخالص سرانه در سال ۱۳۵۶ کاهش یافت.

دیوان محاسبات با آنهمه اختیارات و امکانات قانونی جهت کنترل عملیات دستگاهها خیلی زود به سرنوشت همتهای سلف خود در سالهای ۱۳۱۲ تا ۱۳۶۱ گرفتار شد. و مؤسسات حسابرسی گوناگون نیز در پشت الفاظ به عاریت گرفته شده از اقتصادهای متفاوت با اقتصاد ایران از قبیل محدودیت رسیدگی و در نظر گرفتن تأثیرات احتمالی، وضعیت مالی شرکتها و نتایج عملیات آنها را یا تأیید یا رد و یا مشروط کرده و یا نسبت به آنها اظهار نظر ننمودند. غافل از اینکه سوء استفاده، سوء مدیریت، حیف و میل، ضعف مدیریت و استفاده از بازار سیاه و نظایر آنها اصولاً در صورتهای مالی هیچ شرکتی منعکس نمی‌شود.

وزارت دارایی نیز بدون توجه به اینکه عمده درآمدهای کلان در بازار زیرزمینی حاصل می‌شود و در صورتهای مالی و اظهارنامه هیچ یک از اشخاص بخصوص شرکتهای دولتی و عمومی منعکس نیست با استفاده از نرخهای بالای مالیاتی قسمت اعظم درآمد مالیاتی را از داراییهای شرکتهای دولتی و خصوصی و حقوق‌گیران تأمین می‌کرد. به طوری که در سال ۱۳۶۲ تقریباً ۵۴ درصد مالیات

بردآمد کل کشور از شرکتهای دولتی و خصوصی و نزدیک به ۱۵ درصد از حقوق‌گیران دریافت شده است و این درحالی است که سهم مشاغل از کل مالیات بردآمد در سال مورد بحث فقط کمی بیش از ۶ درصد بوده است.

طی این دوره حسابداری در کشور افت بسیار شدیدی کرد و به طور کلی می‌توان گفت باستثنای تلاشهایی که در مؤسسات حسابرسی دولتی صورت می‌گرفت در واقع در سایر واحدهای اقتصادی و اجرایی تقریباً از حسابداری خبری نبود و به جرات می‌شود اظهار داشت که از حساب و کتاب هم اثری وجود نداشت. در این دوره هیچ تلاشی برای شناخت و تشکل حرفه حسابداری صورت نگرفت و تنها شکل قانونی حرفه‌ای یعنی کانون حسابداران رسمی در سال ۱۳۵۹ منحل شد بدون آنکه مکانیزمی جایگزین آن شود. حتی کوششهای انجمن حسابداران خبره در جهت انسجام حرفه‌ای نه تنها مورد بی‌اعتنایی قرار می‌گرفت بلکه در تعدادی از موارد با واکنش خصمانه بعضی از مسئولان دولتی روبرو شد.

حقوق کارکنان مؤسسات حسابرسی دولتی و حق الزحمه مؤسسات حسابرسی خصوصی از حق الزحمه بی‌خاصیت‌ترین خدمات بازار بسیار نازلتر بود و این درحالی بود که حسابرسان ما شاهد عدم کارایی و اثربخشی میلیاردها دلاری بودند که به صنایع، طرحها و تجارت تزریق می‌شد و به جای بررسی آنها، نگران افزایش هزینه حسابرسی از ساعتی ۱۴۰۰ ریال به ساعتی ۲۰۰۰ ریال بودند. و هیچ نوع قدرشناسی معنوی نیز از خدمات آنها که مانده بودند صورت نمی‌گرفت و به طور خلاصه شرایطی به وجود آمده بود که هیچ مؤسسه حسابرسی دایر نباشد و از هیچیک از مؤسسات حسابرسی داخلی جهت حسابرسی حتی در مواقعی مانند طرح دعاوی ایران و آمریکا در دیوان داور

لااه استفاده نشود. بسیار مناسب است اگر تحقیقی در این زمینه بشود که عدم استفاده از خدمات حسابرسان ایرانی، به دلیل نبود انجمن حرفه‌ای مستقل، در همین دعاوی، چه میزان زیان به کشور زده است.

در اثر بی‌توجهی به حرفه حسابداری در این دوره بسیاری از نیروهای متخصص حرفه‌ای شاغل در اقتصاد پس از انقلاب اسلامی و استادان حسابداری که خدماتشان مورد علاقه کشورهای دیگر بود به ناچار کشور را ترک کردند و بسیاری دیگر به طور کلی حرفه حسابداری را کنار گذاشتند و به دلیل تعطیل چند ساله نظام آموزش عالی امکان جایگزینی آنها بزودی میسر نگردید. بعلاوه به دلیل زوال تدریجی حرفه حسابداری کمتر داوطلب مشتاق واجد صلاحیتی پس از گشایش مجدد دانشگاهها به این رشته رو آورد.

سیستم آموزش حسابداری پایه‌ریزی شده در این دوره متناسب نیازهای جامعه ما نبود زیرا اگر بپذیریم حسابداری رشته‌ای کاربردی است، الزام دانشجویان به کارآموزی باید در طرح مصوب شورای انقلاب فرهنگی در نظر گرفته می‌شد حال آنکه دانشجویان ما پس از فراغت از تحصیل در واقع با حسابداری عملی بیگانه‌اند و نمی‌توانند آن‌طور که لازم است مشرّم باشند.

از طرف دیگر نظام آموزشی حسابداری ما که اقتباسی از نظام آموزشی آمریکاست به دلیل تفاوت اساسی اقتصاد ایران با اقتصاد آمریکا کاربرد چندانی در ایران ندارد. در اکثر کلاسها هنوز کتابهای حسابداری مربوط به پنجاه سال قبل تدریس می‌شود و در بسیاری از زمینه‌ها اصولاً کتابی وجود ندارد.

مثلاً اگر دانشجویی بخواهد در یکی از زمینه‌های حسابداری دامداریها، حسابداری کشاورزی، حسابداری پیمانکاری، حسابداری هتلداری، حسابداری معادن، حسابداری طرحهای

عمرانی و بسیاری از سیستم‌های دیگر مطالعه بکند مرجعی در اختیار او نیست. ضمن اینکه در زمینه حسابداری مالی و صنعتی به استثنای چند کتابی که اخیراً به همت مرکز تحقیقات حسابداری و حسابرسی تدوین شده است کتابهای مناسب برای تدریس حسابداری وجود ندارد.

بسیاری از مراکز آموزش بخصوص در شهرستانها و بویژه در دانشگاه آزاد اسلامی دارای استادان واجد صلاحیت کافی نیستند. ضمن اینکه سطح آگاهیهای دانشجویان این رشته عموماً بسیار کمتر از حد مورد نیاز است.

یکی دیگر از موانع عمده رشد حسابداری در ایران قوانین تجاری و مالیاتی نامناسب است از آنجا که در ایران برخلاف سایر کشورها تاثیر قانون مالیاتهای مستقیم بر حسابداری به مراتب بیشتر از قانون تجارت است، بیدقتی در تنظیم این قانون می‌تواند تاثیرات منفی زیادی بر حسابداری بگذارد. برای مثال تا سال ۱۳۱۲ که مالیات شرکتها از روی دفاتر حسابداری مشخص نمی‌شد اصولاً حسابداری در شرکتها نضج نگرفت و همین‌طور تا سال ۱۳۷۰ که مالیات شرکتها پیمانکاری بصورت علی‌الراس تعیین می‌شد عملاً سیستم حسابداری پیمانکاری در کشور رونقی پیدا نکرد.

علاوه بر آن مشاهده می‌شود که در اکثر شرکتها حسابداری فقط به منظور رفع تکالیف مندرج در قانون مالیاتها ایجاد شده و مدیران غالباً از حسابداری به عنوان ابزار سیستم اطلاعات مدیریت استفاده‌ای نمی‌کنند.

این طرز برخورد قانون موجب شده است که در بسیاری از شرکتها دو نوع سیستم حسابداری مستقر باشد؛ یکی به منظور رفع نیازهای قانون مالیاتها و دیگری جهت رفع نیازهای مدیریت و صاحبان شرکت.

به طور کلی در ایران قانون مالیاتها بر قانون تجارت و اصول مدیریت حاکم است و حتی بیعلاقگی شرکتها به استفاده از سیستمهای حسابداری و تهیه صورتهای مالی منکی بر استانداردهای حسابداری و گزارشهای حسابرسی به دلیل نگرانی آنها از برخورد متفاوت قانون مالیاتها با این صورتهای مالی و گزارشهای حسابرسی است.

نرخهای سنگین و غیرواقعیانه مالیاتی، عدم پذیرش بسیاری از هزینه‌های واقعی، عدم قبول ذخیره‌های لازم، مغایرت با قانون تجارت و اصول پذیرفته شده حسابداری و رد دفاتر به خاطر عدم رعایت آیین‌نامه مربوط و نظایر آن باعث شده است که سیستمهای مناسب حسابداری و تنظیم صورتهای مالی براساس استانداردهای حسابداری و رسیدگی براساس استانداردهای حسابرسی و از همه مهمتر فرایند مدیریت علمی در ایران تحت تاثیر ترس از مالیات گسترش پیدا نکند.

و اما قانون تجارت که قاعدتاً باید اساس و پایه حسابداری و حسابرسی در کشور باشد و تکلیف استانداردهای حسابداری و حسابرسی در آن روشن شده باشد وضع چندان بهتری نسبت به قانون مالیاتها ندارد. در قانون مدنی ایران شرکت چنین تعریف شده است: «شرکت عبارت است از اجتماع حقوق مالکین متعدد در شیء واحد.» قانون تجارت نیز به تبع این تعریف شرکت را قراردادی بین سهامداران یا شرکاء قلمداد کرده و مواد آن صرفاً جهت جلوگیری از تضییع حقوق شرکای شرکت و روابط بین آنها تنظیم شده است.

بنابراین هم مدیران و هم بازرسان به عنوان وکلای سهامداران شناخته شده‌اند و هر اشکالی در کار مدیران یا بازرسان در تهیه صورتهای مالی و گزارش بازرسی وجود داشته باشد تا مورد شکایت سهامداران واقع نشود از نظر جامعه اهمیت

نخواهد داشت. فقط در مورد کاهش اختیاری سرمایه و یا انحلال شرکت، بستانکاران را جزو افراد ذینفع شناخته است وگرنه در بقیه موارد صاحبان سهام تنها صاحبان حق هستند. درحالی که در کشورهای پیشرفته هر شرکت یک واحد اقتصادی به شمار می‌رود که در سرنوشت اقتصادی کشور به قدر خود دارای سهم است. و بنابراین مسئله تهیه صورتهای مالی قابل اعتماد و رسیدگی آن از طرف اشخاص واجد صلاحیت از الزامات قوانین تجارت این کشورها شمرده می‌شود.

و اما امروز جای بسی خوشوقتی است که با شروع دوران سازندگی در کشورمان نشانه‌های بسیار امیدوارکننده‌ای از شناخت اهمیت حسابداری بین دولتمردان و قانونگذاران به چشم می‌خورد. یکی از نشانه‌ها همین سمینار است که با همکاری یک نهاد اقتصادی مهم دولتی و یکی از معتبرترین دانشگاههای کشور و انجمن حسابداران خبره ایران که متعلق به تمام حسابداران است به نحو پرشکوهی که درخور نام حسابدار ایرانی است تشکیل شده است و حضور صدها نفر از استادان و صاحب نظران حسابداری و بویژه جوانان دانشجو که سرمایه‌های اصلی این حرفه مقدس هستند باعث افتخار برگزارکنندگان این سمینار است.

جناب آقای حسن کاشفی پور

ما نیز در مصیبت وارد با جناب عالی همدردیم و برای شما و خانواده گرامیتان صبر و شکیبایی آرزو داریم.

انجمن حسابداران خبره ایران

مجمع عمومی سالانه

انجمن حسابداران خبره ایران

و بررسی عملکرد و دستاوردهای آن در سالی که گذشت



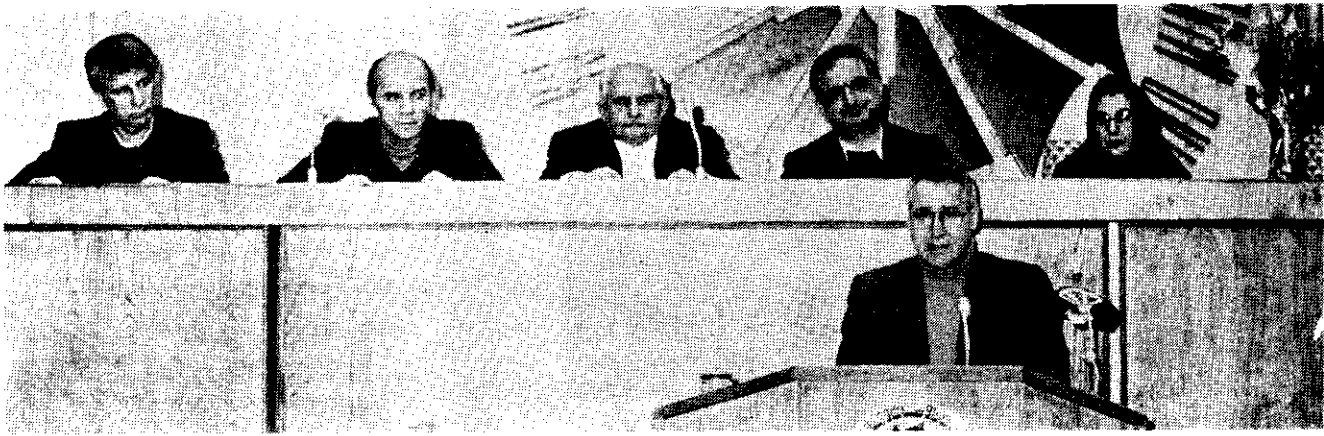
ارائه شد. ایشان سال گذشته را سال تحولات چشمگیر در انجمن و حرفه قلمداد کردند. ایشان در این بخش از گزارش به تصویب لایحه تشکیل جامعه حسابداران رسمی اشاره کردند و کوششهای کارگزاران حرفه و انجمن حسابداران خبره ایران را در این راستا مؤثر دانستند. و اظهار امیدواری کردند که جامعه یاد شده با مشارکت اعضای واجد صلاحیت حرفه و از جمله انجمن حسابداران خبره ایران در راستای هدفهای تصویب قانون پدید آید و از هرگونه انحصارطلبی برکنار بماند. آقای خستویی افزودند انجمن در سالی که گذشت به هدفهای استراتژیک خود که در سال ۶۹-۷۰ برای این سال پی‌ریزی کرده بود دست یافت. کمیته پذیرش و آزمون اعضای عادی موفق شد ۱۳۷ نفر از حسابداران دارای صلاحیت عضویت در انجمن را بپذیرد و کمیته تشخیص صلاحیت حسابداران

★ مجمع عمومی عادی سالانه انجمن حسابداران خبره ایران روز چهارشنبه ۲۹ دی ماه سال جاری در سالن اجتماعات اتاق بازرگانی و صنایع معادن ایران تشکیل شد. پس از رسمیت یافتن این جلسه نخست اعضای هیئت‌رئیس مجمع برگزیده شدند، سپس گزارش شورای عالی انجمن در برگزیده شرح عملکرد سال گذشته، دستاوردهای آن و پیشنهادهای شورای عالی انجمن به مجمع ارائه شد. پس از قرائت گزارش شورای عالی انجمن به مجمع، گزارش بازرس قانونی انجمن قرائت شد و در مورد پیشنهادهای شورای عالی تصمیمگیری به عمل آمد و سرانجام ۳ نفر از اعضای شورای عالی برای تکمیل تعداد اعضای آن برگزیده شدند. ★

گزارش شورای عالی

گزارش این جلسه را می‌خوانید:

بنابر روش کار انجمن در برگزاری مجامع آن گزارش شورای عالی انجمن به‌وسیله آقای هوشنگ خستویی رئیس شورای یاد شده به جلسه



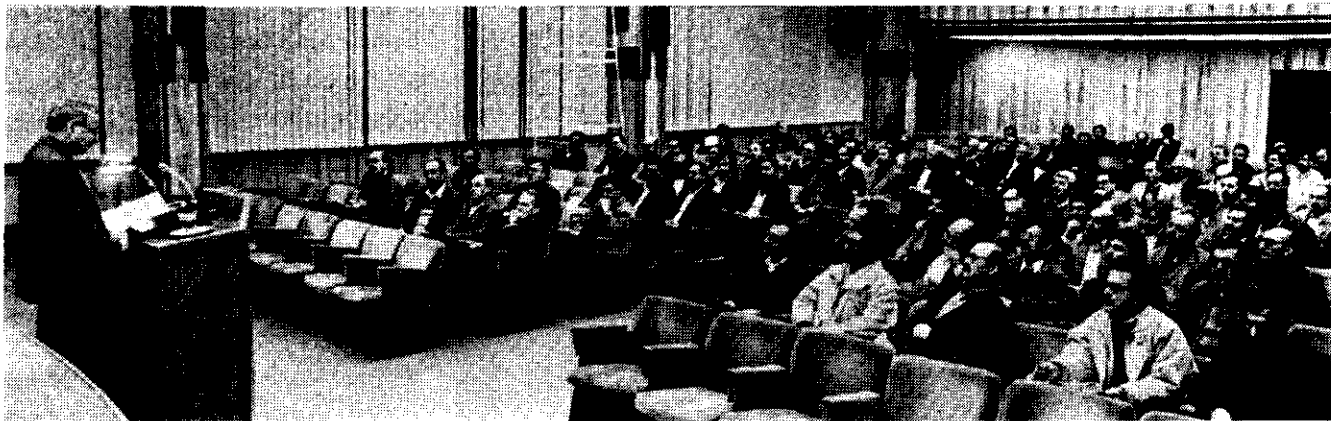
گزارش انتشار شماره‌های ۸۹-۹۰ تا ۹۷-۹۸ مجله حسابدار بخش دیگری از گزارش شورای عالی را دربر می‌گرفت. رئیس شورای عالی ارزیابی مخاطبان مجله حسابدار را مبنی بر سودمند بودن آن، مایه گسترش و شناسایی فراگیر انجمن در جامعه و ارتقای آگاهی‌های علمی - حرفه‌ای اعضای جامعه دانستند و افزودند انتشار حسابدار با توجه به امکانات اندک انجمن محصول یاریهای بیدریغ آن گروه از دانشپژوهان و کارگزاران حرفه است که بدون کمترین چشمداشتی روزها و هفته‌ها و حتی ماهها وقت ارزشمند خود را صرف همکاری با حسابدار می‌کنند. ایشان افزون بر این انتشار ماهنامه حسابدار را بدون فداکاری و از خودگذشتگی سردبیر ماهنامه امکان‌ناپذیر شمردند و از زحمات و مساعدت‌های دبیرکل انجمن در نقش مدیر اجرایی مجله در زمینه امور چاپ و انتشار و تأمین

ورق بزنید

را در ادامه دومین دوره عالی و آغاز و تداوم سومین دوره عالی و برگزاری دومین و سومین دوره تکمیلی و آغاز چهارمین دوره آن و برگزاری ۸ دوره کلاسهای کوتاهمدت و برخی دوره‌های اختصاصی برای سازمانهای داوطلب استفاده از کلاسهای آموزشی انجمن را ستودند و از آقایان گلستانی و منیری و همکاران اداری ایشان و استادانی که با حداقل حق‌الزحمه و در مواردی با اهدای حق‌الزحمه تدریس خود در این دوره‌ها به انجمن، انجمن را یاری دادند سپاسگزاری کردند. آقای خستویی سپس به اقدامات مقدماتی انجمن در راستای بررسی تشکیل دوره‌های کارشناسی و کارشناسی ارشد رشته حسابداری، ایجاد هنرستان حرفه‌ای در سطح کاردانی و برگزاری دوره‌های آموزش کاربردی معادل کارشناسی اشاره کردند و اظهار امیدواری کردند که در سال آینده دست‌کم برپایی یکی از این دوره‌ها امکان‌پذیر شود.

مستقل نیز موفق شد ۳۳ نفر از داوطلبان کسب عنوان حسابدار مستقل را برگزیند و به این ترتیب شمار حسابداران مستقل عضو انجمن به ۱۲۰ نفر رسید. ایشان همچنین پیوستن گروهی از همکاران حرفه‌ای شاغل در سازمان حسابرسی به عنوان عضو عادی و حسابدار مستقل به انجمن را گامی در راستای وحدت روزافزون اعضای حرفه دانستند.

رئیس شورای عالی انجمن تداوم برگزاری دوره‌های کوتاهمدت و میان‌مدت آموزش حسابداری با همکاری اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران را که فارغ‌التحصیلان این دوره‌ها آن را سودمند و مؤثر ارزیابی کرده‌اند، از شمار فعالیتهای برجسته انجمن در سال گذشته گزارش کردند و افزودند که برگزاری این دوره‌ها در انجمن به شناساندن انجمن به جامعه حرفه‌ای، ارتقای دانش اعضای حرفه و تأمین مالی انجمن می‌انجامد. ایشان موفقیت کمیته آموزش انجمن





آقای خستویی

مالی آن قدردانی کردند و افزودند مجله حسابدار از نظر مالی روز به روز با دشواریهای بیشتری روبه‌رو می‌شود و اظهار امیدواری کردند وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی با حمایت‌های خود از توقف فعالیت این‌گونه نشریات جلوگیری کند.

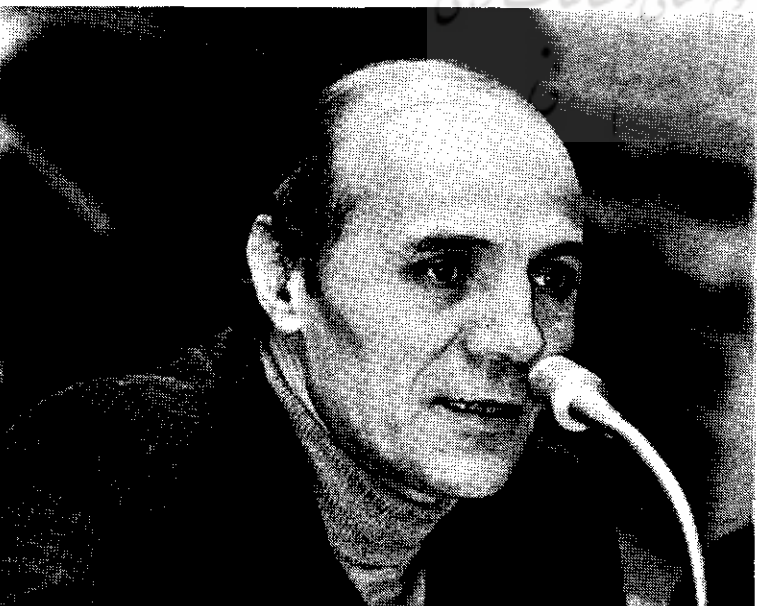


حسن خدایی

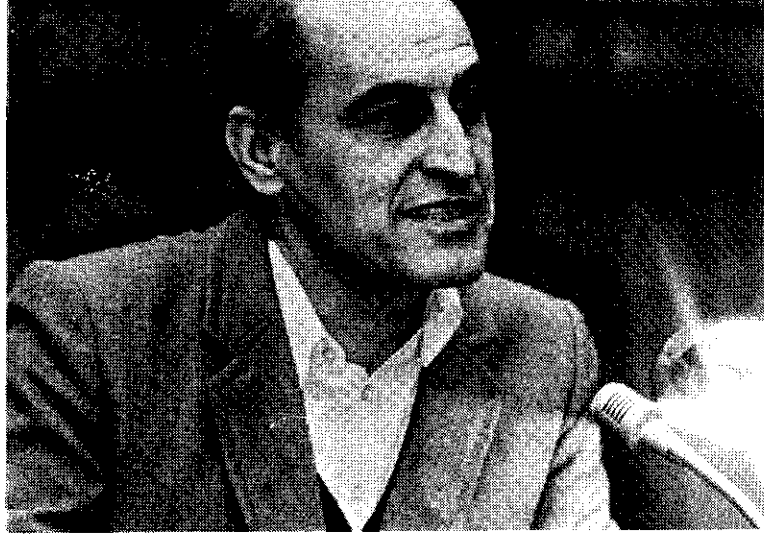
آقای خستویی در ادامه گزارش به توصیف فعالیت‌های مؤثر دیگر کمیته انتشارات و روابط عمومی پرداختند و کوشش‌های این کمیته را در زمینه برگزاری سمینارهای فصلی اثربخش ارزیابی کردند و استقبال بیش از ظرفیت پذیرش داوطلبان این دوره‌ها را نشانه این چگونگی دانستند.

رئیس شورای عالی انجمن از سومین سمینار حسابداری ایران که با همکاری دانشگاه شهید بهشتی و با پشتیبانی بانک صادرات ایران و یاری تعدادی از سازمان‌های دولتی و خصوصی برگزار شد، به‌عنوان برجسته‌ترین رویداد سال گذشته انجمن یاد کردند و برگزاری این سمینار را نقطه عطفی در تاریخ حرفه حسابداری و انجمن حسابداران خبره ایران دانستند و از زحمات آقای محمد شلیله دبیر سمینار یاد شده، همکاری‌های هیئت علمی و اجرایی و ارائه‌کنندگان مقاله به این سمینار قدردانی کردند.

مرتضی حجازی



آقای خستویی در بخش دیگری از گزارش شورای عالی انجمن سمت‌گیریهای مثبت مقامات وزارت امور اقتصادی و دارایی و کارگزاران آن را در راستای تبادل نظر با انجمن بسیار مطلوب شمردند و نظرخواهی وزارتخانه یاد شده در زمینه لایحه مالیات ارزش افزوده را برای گسترش این‌گونه همکاریها امیدوار کننده دانستند و پیشبینی کردند با توجه به این که تعدادی از پایوران و کارگزاران برجسته وزارت امور اقتصادی و دارایی و بسیاری از حسابداران متخصص شاغل در سازمان حسابرسی عضو انجمن حسابداران می‌باشند گسترش این همکاریها روزافزون خواهد بود و این وضع را در عین حال محصول اقبال و

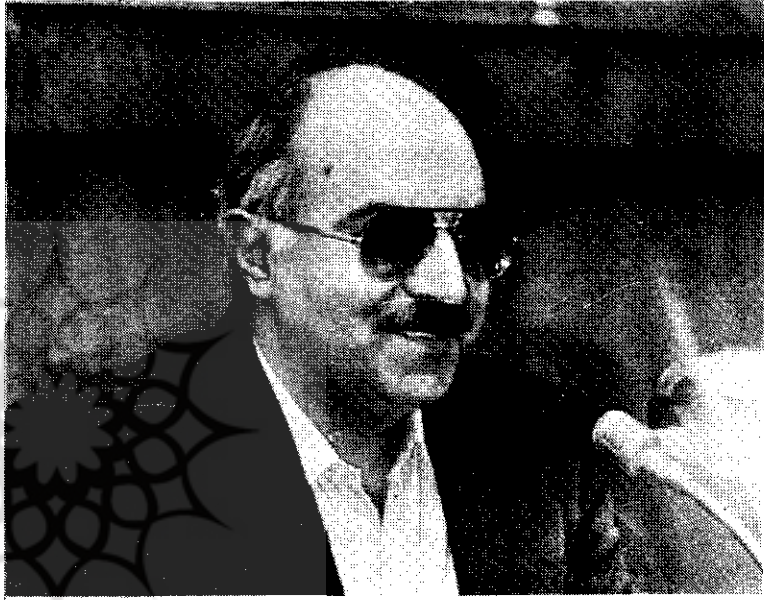


عباس اسرار حقیقی

کوشش پیگیرانه اعضای کمیته قوانین مالیاتی انجمن در بررسی و اظهار نظر حرفه‌ای و کارشناسانه در مورد لایحه ذکر شده دانستند.

رئیس شورای عالی انجمن اقدامات انجمن را در زمینه بررسی عضویت در فدراسیون بین‌المللی حسابداران (International Federation of Accountants - IFAC) در سال گذشته آغازی مناسب برگسترش و مشارکت در فعالیتهای جهانی حرفه ارزیابی کردند.

آقای خستویی در پایان اعضای جدید و جوان انجمن را به همکاری بیشتر با کمیته‌های متعدد انجمن و همکاری با ماهنامه حسابدار در راستای گسترش فعالیتهای و ارتقای ماهنامه و سمینارهای انجمن فرا خواندند و تصویب افزایش حق عضویت اعضای عادی انجمن را از ۳۰۰۰۰ ریال به ۵۰۰۰۰ ریال در سال از مجمع عمومی سالانه خواستار شدند.

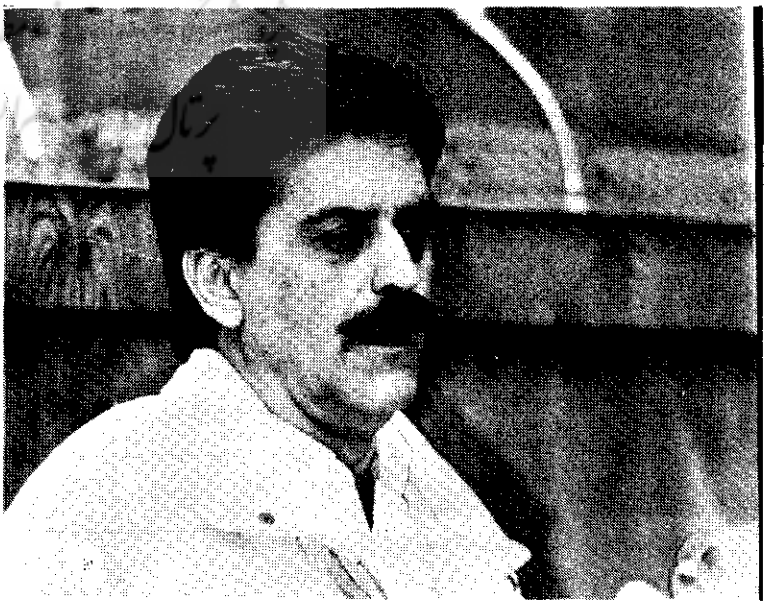


خسرو پور معمار

فریبرز امین

مصوبات

پس از ارائه گزارش شورای عالی انجمن، آقای حسن خدایی بازرس انجمن گزارش خود را قرائت کردند. سپس ترازنامه انجمن و حساب درآمد - هزینه آن برای سال مالی ۱۳۷۱-۷۲ به تصویب رسید. روزنامه کیهان به عنوان روزنامه کثیرالانتشار برگزیده شد و آقای حسن خدایی به عنوان بازرس اصلی و آقای مرتضی حجازی به عنوان بازرس علی‌البدل انتخاب شدند. در این جلسه همچنین افزایش حق عضویت اعضای عادی از مبلغ ۳۰۰۰۰ ریال به ۵۰۰۰۰ ریال به تصویب رسید.



انتخاب اعضای جدید شورای عالی

از آنجا که دوره عضویت یکی از اعضای ورق بزئید



● هنگام رأی گیری

شورای عالی به پایان رسیده بود و افزون بر این، هر سال باید دونفر عضو جدید به شورای عالی بپیوندند و جایگزین دو نفر از اعضای سابق شوند، انتخاب ۳ نفر عضو اصلی و سه نفر عضو علی البدل در شمار موضوعهای دستور جلسه مجمع قرار داشت. در نتیجه بخش پایانی جلسه مجمع به رأی گیری برای تکمیل و انتخاب اعضای شورا از میان کاندیداهایی که قبلاً معرفی شده بودند اختصاص یافت که نتیجه به شرح زیر بود:

ردیف	نام	نام خانوادگی	تعداد رأی
۱	عباس	اسرار حقیقی	۱۱۶
۲	خسرو	پورمعمار	۱۰۱
۳	فریبرز	امین	۹۸
۴	فریدون	کشانی	۹۰
۵	جمشید	فراروی	۸۱
۶	ناصر	غلامی	۶۶

- فوق لیسانس مدیریت بازرگانی
- پیشینه همکاری با مؤسسات حسابرسی وینی ماری، ساریخانی و هماهنگ
- شریک و مدیر مؤسسه حسابرسی نمودگر از سال ۱۳۶۱.
- پیشینه عضویت در کمیته تحقیقات حسابرسی انجمن.

فریبرز امین

- متولد سال ۱۳۲۲ تهران

- لیسانس اقتصاد و فوق لیسانس حسابداری
- کارشناس ارشد مالی سازمان مدیریت صنعتی
- معاون مالی و اداری شرکت ایران جاندریز
- عضو هیئت مدیره گروه شرکتهای ساختمانی سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران
- مدیر مسئول مؤسسه حسابرسی مختار و همکاران

- شریک مؤسسه حسابرسی رایمند
- پیشینه عضویت در کمیته انتشارات
- عضو کمیته تحقیقات قوانین تجاری
- حسابدار مستقل عضو انجمن

سالهای ۱۳۳۸ تا ۱۳۵۵

- شریک و مدیر مؤسسه حسابرسی امعان
- شریک و مدیر مؤسسه حسابرسی بیداران (دارالمیزان سابق).
- پیشینه تدریس رشته حسابداری در دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی
- حسابدار مستقل عضو انجمن
- عضو کمیته پذیرش و آزمون اعضای عادی انجمن

- آقای اسرار حقیقی در نخستین جلسه شورای عالی انجمن پس از انتخابات دوره جدید به عنوان نایب رئیس شورای عالی برگزیده شدند.

خسرو پور معمار

- متولد سال ۱۳۲۷ تهران

به این ترتیب برگزیده شدگان ردیف ۱ تا ۳ به عنوان اعضای اصلی و برگزیده شدگان ردیف ۴ تا ۶ به عنوان اعضای علی البدل شورای عالی انجمن انتخاب شدند.

معرفینامه اعضای
جدید شورای عالی

عباس اسرار حقیقی

- متولد سال ۱۳۱۶ شیراز

- فوق لیسانس حسابداری از آموزشگاه عالی حسابداری شرکت نفت
- مدیر مالی سازمان تأمین اجتماعی در

ورق بزنید



فرهاد شهبازی در حال دریافت گواهینامه پایان دوره عالی حسابداری و مدیریت



محمود نوری در حال دریافت گواهینامه پایان دوره عالی حسابداری و مدیریت



محمدنقی مهربانک در حال دریافت گواهینامه پایان دوره عالی حسابداری و مدیریت



منصور پور زرین در حال دریافت گواهینامه پایان دوره عالی حسابداری و مدیریت



مسعود فرهانی در حال دریافت گواهینامه پایان دوره
تکمیلی حسابداری



داود عظیمزادگان در حال دریافت گواهینامه پایان
دوره عالی حسابداری و مدیریت



جعفر رفیعی در حال دریافت گواهینامه پایان دوره
تکمیلی حسابداری و مدیریت



بهمن عسگری در حال دریافت گواهینامه پایان دوره
تکمیلی حسابداری

دنیاله
(کتابهای اصول
حسابداری)



در حاشیه
مجمع عمومی

آقای یحیی حساس یگانه مؤلف کتاب اصول حسابداری از سری انتشارات دانشگاه پیام نور، دارای درجه لیسانس حسابداری صنعتی از مؤسسه عالی حسابداری و فوق لیسانس حسابداری از دانشگاه آزاد اسلامی می باشند از سال ۱۳۵۴ در حرفه حسابداری به کار اشتغال داشته اند و در سمتهای گوناگون و بویژه در نقش مدیریت مالی مؤسسات، یاریگر برخی مؤسسات اقتصادی کشور بوده اند. ایشان بویژه در سالهای گذشته سهم درخور توجهی از فعالیتهای خود را به بررسی، تألیف و ترجمه در رشته حسابداری اختصاص داده و به حرفه حسابرسی در مؤسسات حسابرسی مستقل پیوسته اند و در دانشگاههای پیام نور و علامه طباطبایی به تدریس اشتغال دارند. آقای حساس یگانه عضو انجمن حسابداران خیره ایرانند.



در سالهای نزدیک رسمی در انجمن پا گرفته است که به منظور توجه به کوششهای شرکت کنندگان در دوره تکمیلی و عالی حسابداری و مدیریت مالی برای موفقیت در گذراندن این دوره، گواهینامه های آنان در حاشیه مجمع عمومی سالانه انجمن به فارغ التحصیلان این دوره اعطا می شود. امسال نیز این رسم پابرجا بود و پیش آغاز مراسم مجمع گواهینامه ۷ نفر از فارغ التحصیلان این دوره به نامهای آقایان: محمود نیری، رضا شریفی، فرهاد شهبازی، منصور پور زرین، محمد نقی مهربابک، علی اکبر وصله چی و داود عظیم زادگان به وسیله آقای هوشنگ خستویی، رئیس شورای عالی انجمن به آنان اعطا شد.

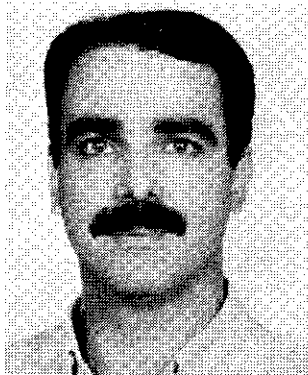
حسابدار ضمن سپاس فراوان از هیئت داوران یازدهمین دوره کتاب سال، احساس خرسندی عمیق همکاران ماهنامه حسابدار را به این مناسبت به پدیدآورندگان کتابهای برگزیده تقدیم می کند. ●

اخبار انجمن

طبق اطلاع دبیرخانه
انجمن، اسامی و
مشخصات اعضای
جدید به شرح زیر است:



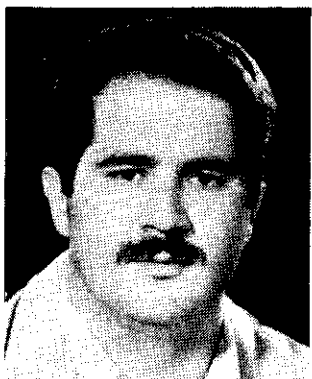
۱۸۶۸ - ایرج ضیائی مهر
شرکت ملی صنایع پتروشیمی



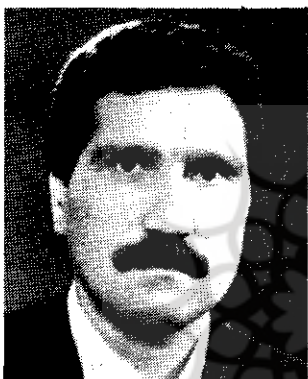
۱۸۶۵ - غلامرضا خلیلی
مؤسسه حسابرسی آزمایشان



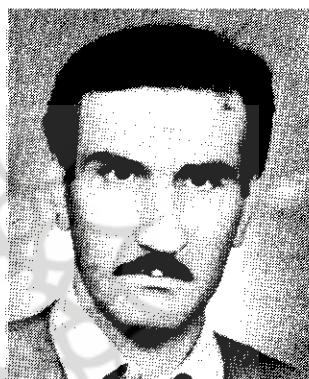
۱۸۶۲ - راضیه مهربان
مرجعی
سازمان حسابرسی



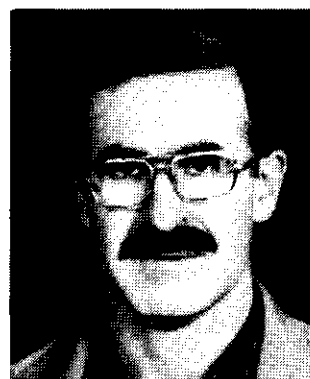
۱۸۶۹ - تورج مشتری
دوست
دانشگاه علامه طباطبائی



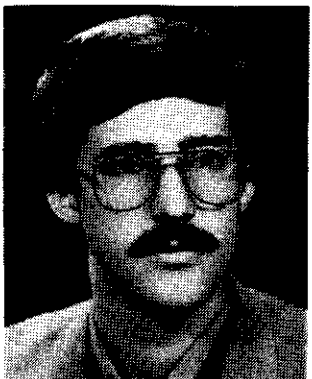
۱۸۶۶ - غلامرضا صرام
سازمان حسابرسی - تبریز



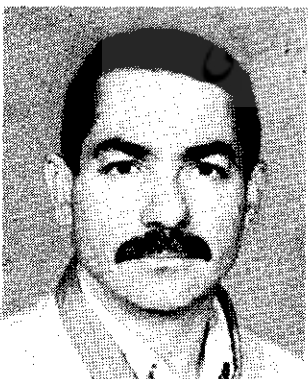
۱۸۶۳ - حسین
شهرستانی
مؤسسه حسابرسی نوکا



۱۸۶۰ - حمیدرضا بهفر
مؤسسه حسابرسی مقایسه



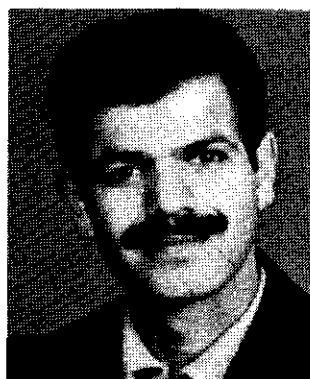
۱۸۷۰ - علی مصدر
مؤسسه مدیریت اطلاعات
راهبردی



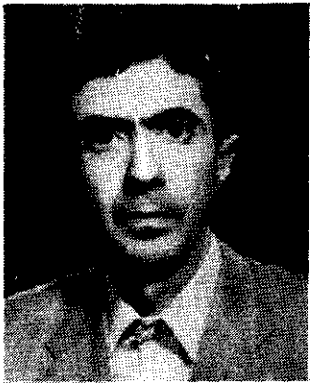
۱۸۶۷ - بهروز قاضی
اصفهانی
شرکت پتروشیمی بندر امام



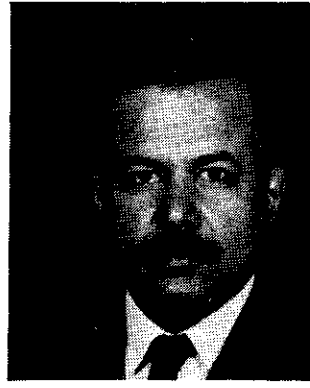
۱۸۶۴ - نادر محمدپور
شرکت خدمات مالی و مشاوره‌ای
سازمان گسترش



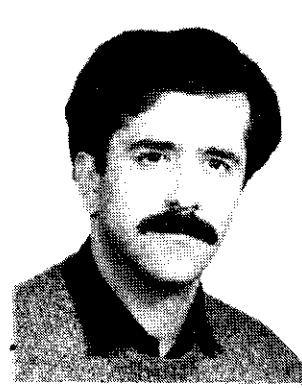
۱۸۶۱ - قاسم بنی‌مهید
سازمان حسابرسی



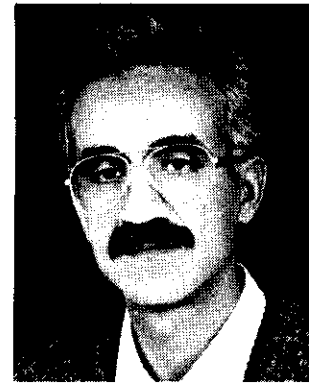
۱۸۸۱ - سید فضل‌الله
رضوی نعمت‌الهی
وزارت نفت



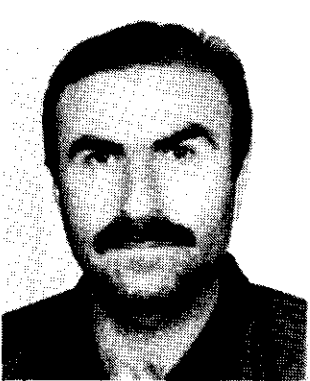
۱۸۷۸ - محمد رضا نبوی
تفرشی
سازمان حسابرسی



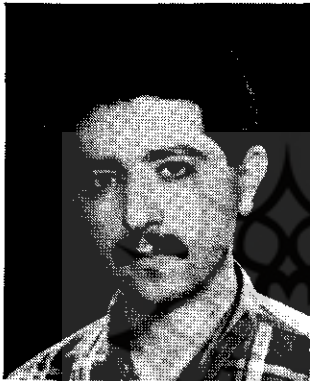
۱۸۷۵ - فهید کیازند
شرکت حسابرسی جستار



۱۸۷۱ - داراب ناظمی
شرکت خدمات مالی و
مشاوره‌های سازمان گسترش



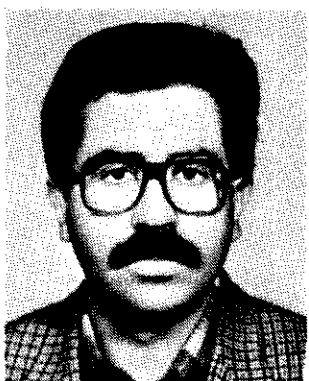
۱۸۸۲ - احسان رضائی
شرکت زربال



۱۸۷۹ - محمود واحدی
مؤسسه حسابرسی دش

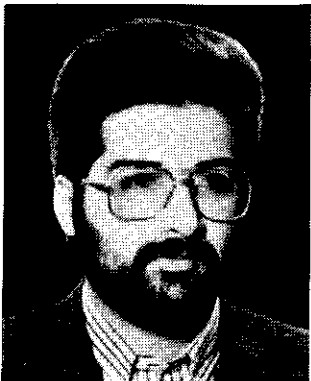


۱۸۷۶ - محمد حسن
سبیحانی محصل
شرکت کارخانجات تولیدی زر



۱۸۷۳ - مهدی عاصمی
سازمان حسابرسی

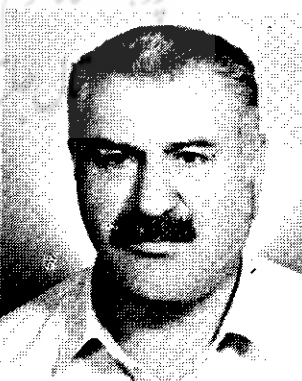
گروه مشاوره علوم انسانی و مطالعات فرهنگی



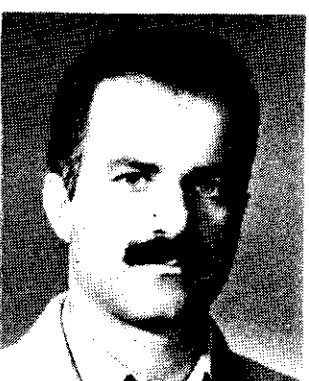
۱۸۸۳ - حسن یزدی‌فر
مؤسسه حسابرسی کوشاوراز



۱۸۸۰ - ابوالفضل
امیراحمدی
مؤسسه حسابرسی مستقل

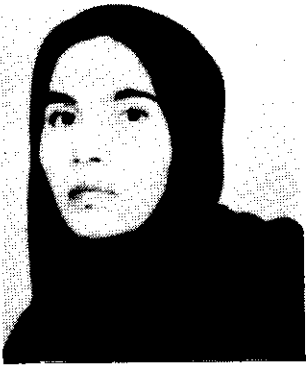


۱۸۷۷ - مسعود قرچه‌داغی

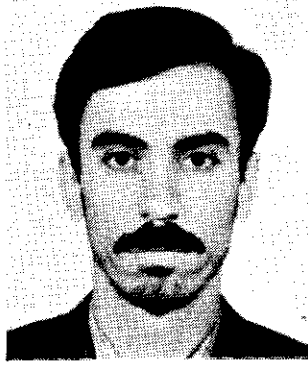


۱۸۷۴ - نظام‌الدین
خطیبی رودبارسرا
شرکت معدنی املاح ایران

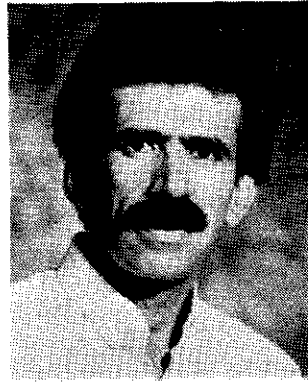
اخبار انجمن



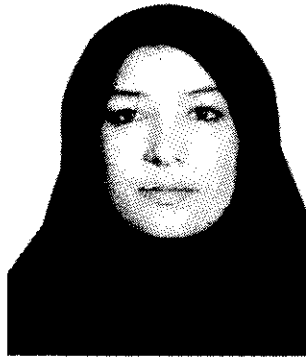
۱۸۹۲ - مریم پروانه‌رو
سازمان حسابرسی



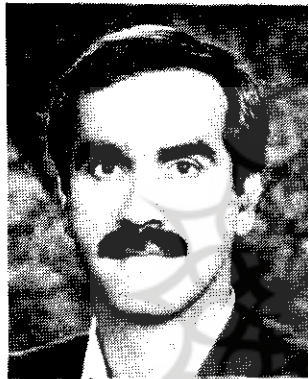
۱۸۸۹ - سید
محمد حسین مدنی
دانشگاه کرمان



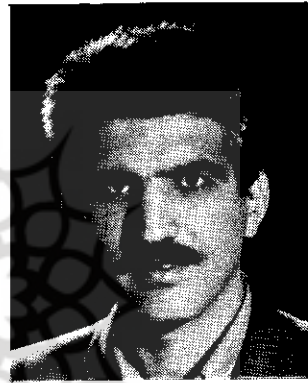
۱۸۸۶ - سهراب رسته
شرکت پاک‌وش



۱۸۹۳ - زهرا بیگدلی
سلطانی
وزارت امور اقتصادی و دارائی



۱۸۹۰ - علیرضا مسعود
خورسندی
شرکت ایران رول



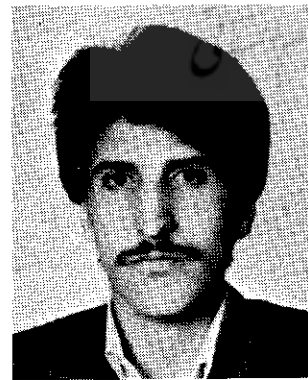
۱۸۸۷ - جمشید اقبالپور
شرکت پشم شیشه ایران



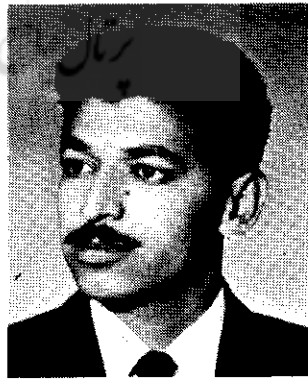
۱۸۸۴ - مسعود آقا
قلی‌زاده
مؤسسه حسابرسی فراگیر تهران



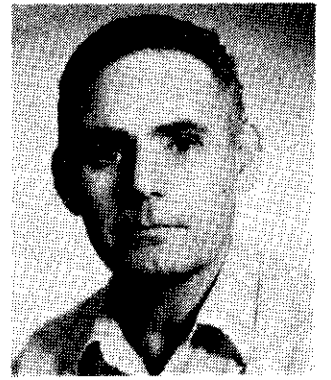
۱۸۹۴ - فرزاد شهردادفرد
مؤسسه حسابرسی بهمند



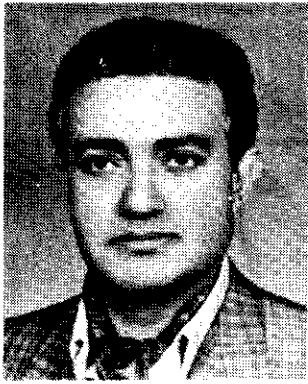
۱۸۹۱ - ناصر پسران
رزاق
مؤسسه حسابرسی توانمند
کاردان



۱۸۸۸ - شاپور ملک‌پور
سازمان حسابرسی - اصفهان



۱۸۸۵ - هدایت‌اله آراسته
شرکت توسعه صنایع
تأسیساتی ایران



● فرامرز شایگان
شرکت اروین طب

تغییرات حسابداران مستقل

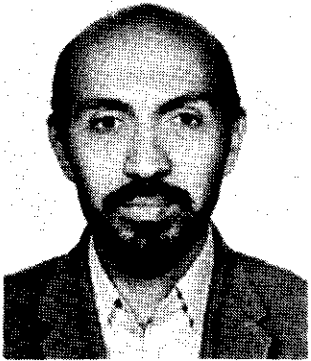
ایشان با توجه به
تغییرات اساسنامه،
مجدداً به لیست
حسابداران مستقل
➡ اضافه شدند.



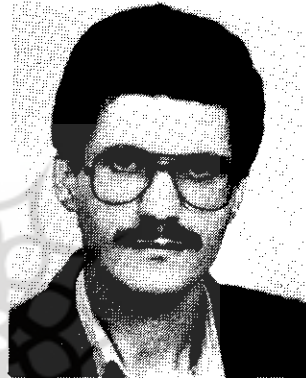
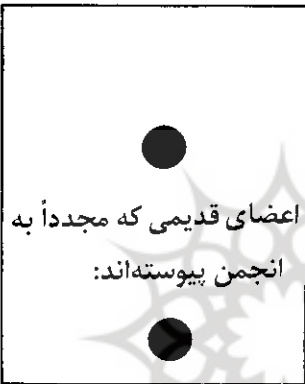
۱۸۹۸ - قاسم
خوشخوئانی
شرکت شهرک صنعتی اصفهان



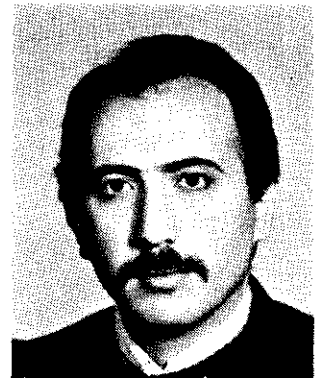
۱۸۹۵ - حسین کاموسی
مؤسسه حسابرسی
ترازپژوهان



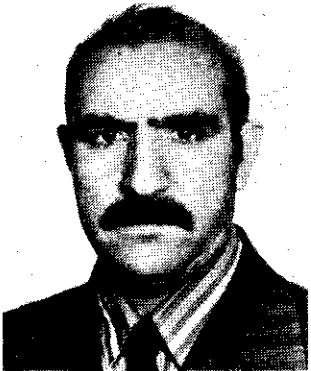
● ناصربیک
شرکت مخابرات ایران



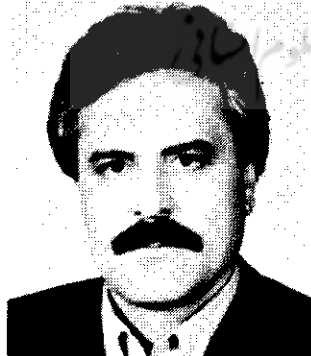
۱۸۹۹ - غلامرضا بیات
دانشگاه آزاد اراک



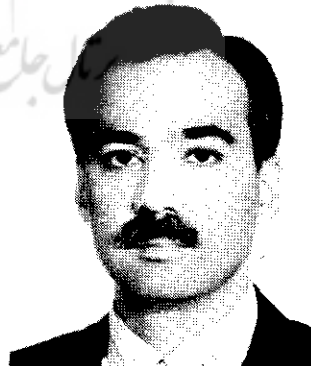
۱۸۹۶ - محمد حسین
ولی
سازمان صنایع ملی ایران



● محمود عربی
مؤسسه حسابرسی مقبول



● فیروز بالازاده
کارخانجات نساجی بروجرد



۱۹۰۱ - میرسعید
شیخ الاسلامی
گروه صنعتی خاور



۱۸۹۷ - علی فروزش
شرکت معدنی کانی فر

ورق بزئید

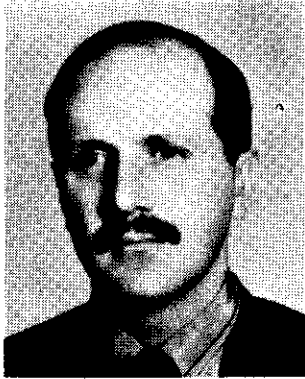
اعضای انجمن که عنوان
«حسابدار مستقل» را
احراز نموده‌اند



۱۹۰۶ - رسول زمان زاده

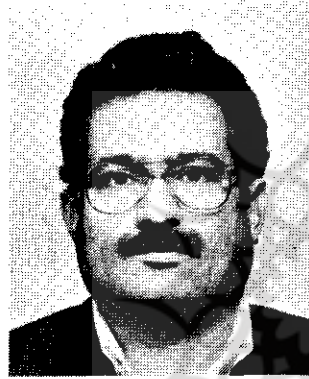
شرکت شهید ایران - مشهد

اخبار انجمن



● امیرعلی خان خلیلی

مؤسسه حسابرسی پردازش

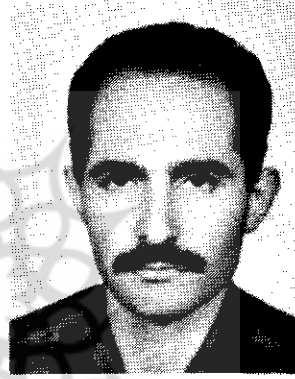


۱۹۰۷ - محمدعلی

نور محمدی

مؤسسه حسابرسی رازدار -

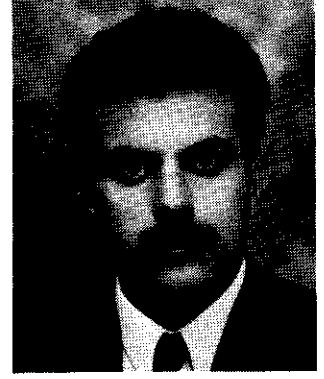
اصفهان



۱۹۰۴ - منوچهر ابوطالبی

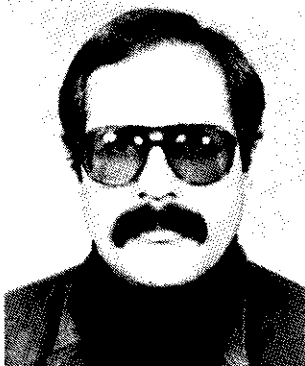
کهنه شهری

دانشگاه آزاد واحد جنوب



۱۹۰۲ - رضا خادم تامنی

شرکت چین چین مشهد



● مهربان پروز

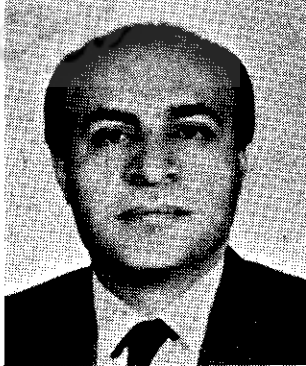
مؤسسه حسابرسی پروز و

همکاران



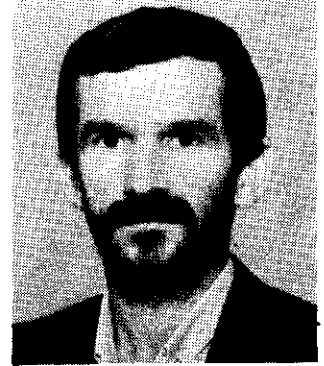
۱۹۰۸ - یوسف ریاضی

لوله و پروفیل آریاوا



۱۹۰۵ - امجد استیفانی

مؤسسه حسابرسی کوشش



۱۹۰۳ - کلیمه مقیمی

حاجی

بافندگی تید - قزوین

پیوست شماره ۱

تجزیه و تحلیل پاسخ‌های دریافت شده
در مورد پرسشنامه اهداف حسابرسی

اهداف حسابرسی پیشنهادی

طبق پرسشنامه	حسابرسان	مدیران مالی و حسابداری	اعضای هیئت مدیره و مدیران
۱- کشف تقلب و اشتباه عمده، سوءاستفاده	۳۱	۲۳	۱۳
۲- وسو و جریانه‌های مالی در شرکت مورد رسیدگی	۹۰	۹۶	۶۱
۳- دریافت اطمینان از اینکه تمامی الزامات قانونی مندرج در قانون تجارت توسط شرکت مورد رسیدگی رعایت شده است	۶۷	۹۱	۶۹
۴- بررسی وثایق دقت و قابلیت اتکای دفاتر و سوابق حسابداری شرکت	۸۷	۱۰۰	۹۲
۵- اظهار نظر در مورد درست و منصفانه بودن حسابهای مالی شرکت مورد رسیدگی بر طبق اصول پذیرفته شده حسابداری	۱۰۰	۱۰۰	۸۵
۶- تضمین دقت حسابهای مالی شرکت مورد رسیدگی	۶۵	۹۶	۷۷
۷- مقاعد کردن مقامات مالیاتی در مورد اینکه دفاتر، سوابق و حسابهای شرکت منای درستی برای محاسبه بدهی مالیاتی شرکت است.	۶۵	۸۷	۶۹
۸- کمک به مدیریت شرکت و توصیه در مورد موضوعات حسابداری	۹۴	۹۱	۶۱
۹- کمک به مدیریت شرکت و توصیه در مورد موضوعات غیر حسابداری	۷۱	۹۶	۴۶
۱۰- بررسی و اظهار نظر در مورد کارایی، کفایت و صحت عملکرد شرکت و کنترل‌های حسابداری آن	۸۴	۹۶	۶۹
۱۱- بررسی و اظهار نظر در مورد کارایی کفایت و صحت عملکرد شرکت و کنترل‌های غیر حسابداری	۷۴	۹۱	۴۶
۱۲- بررسی و اظهار نظر در مورد کارایی و کفایت مدیریت شرکت برنامه‌ها سیاست‌ها و نحوه اداره آن	۷۷	۹۶	۶۱
۱۳- رسیدگی به حسابها و تشخیص مالیات شرکت	۶۵	۹۶	۵۴
۱۴- فراهم آوردن مدارک لازم جهت تسویه حساب مدیریت در ارتباط با سال مالی مورد رسیدگی	۶۸	۹۶	۷۷
(مفاصحا حسابهای دوره عملکرد)			

درباره سطح اطمینانی که گزارش حسابرسی ارائه می‌کند به وجود می‌آورد و موجب برداشتهای متفاوتی از نقش و وظیفه حسابرسان می‌شود. به همین دلیل جوامع حرفه‌ای در دنیا فعالیتهای گسترده‌ای را در جهت آموزش استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی انجام داده‌اند که تبلور آنرا می‌توان در فرم جدید گزارش حسابرسی مشاهده کرد. در فرم جدید، بندی به عنوان مقدمه که حدود وظایف و مسؤولیتهای حسابرسان و مدیریت را تشریح می‌کند به گزارش حسابرسی اضافه شده و هدف از حسابرسی را اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی و دریافت اطمینان معقول از نبود تحریفی با اهمیت در آنها بیان می‌کند.

حسابرسی در کشور ما به دلایل متعدد از جمله نبود الزام قانونی به حسابرسی، نبود استانداردهای مدون حسابداری و حسابرسی، و برداشتهای غیرمنطقی از هدفها و ماهیت حسابرسی از جایگاه معتبری برخوردار نیست. حتی در لایحه تقدیمی دولت به مجلس شورای اسلامی، به حسابرسان بیشتر به عنوان تشخیص‌دهنده درآمد مشمول مالیات نگریسته شده است تا اعتباردهنده به صورتهای مالی. بر دست‌اندرکاران حرفه است تا جامعه را از ماهیت و هدفهای حسابرسی آگاه کنند.

فهرست منابع:

1. Lee T.A. Company Auditing (1978).
2. Areans Alvin A. and Loebbecke Jamesk. Auditing (An Inegrated Approach) Prentice - Hall 1988.
3. Dunn Jhon. Auditing, Theory and Practice Prentice Hall - 1991.

برگزاری برایگان تحت پوشش بیمه حوادث قرار داد آقای عباس لولویی مدیر مبتکر و راهبر این حمایت بدیع بودند.

□ لباس متحدالشکل گروه راهنمایان و گردانندگان سمینار هدیه شرکت ایران برک بود که با پیشنهاد و مساعدتهای مدیریت برجسته این شرکت صورت پذیرفت و سیمای بیرونی سمینار را از انتظامی شایسته برخوردار ساخت.

□ خانم کیانوش امیری بی‌کمترین چشمداشتی و در عین اشتغالات متعدد یاریگر کمیته اجرایی در صحنه‌آرایی سمینار بودند.

□ آقای جمشید ارجمند با دقت و بردباری تمام نگاهشته‌های سمینار را ویراستند که بی‌کمترین تعارفی زبان پنهان و گویای سمینار بودند و واژگان سمینار از قلم ایشان انتظام یافت.

□ و سرانجام آقای پرویز خوانساری که در عین بیماری، طراحی تبلیغات و فرمهای سمینار را با نهایت ذوق به پایان بردند و با این ایثار برای خود، رنج جانفرسا و برای سمینار، افتخارآفریدند و در یک کلام آبروی سمینار بودند ●



□ هدایتها و حمایتهای مؤثر آقای شهرام شهیمی، که با نهایت فروتنی کمیته اجرایی را در حل دشواریها رهنمون شدند، از زمره دیگر یاریهای ارزنده‌ای بود که پاس آن جز با قلم و زبان و هم با اینان نمی‌توان داشت.

□ شرکت بیمه آسیا تهیه کیف و نوشت‌افزار سمینار را برعهده گرفت و آقای محمد ساعتی این یاری ارزنده را به‌نحو شایسته سرانجام دادند.

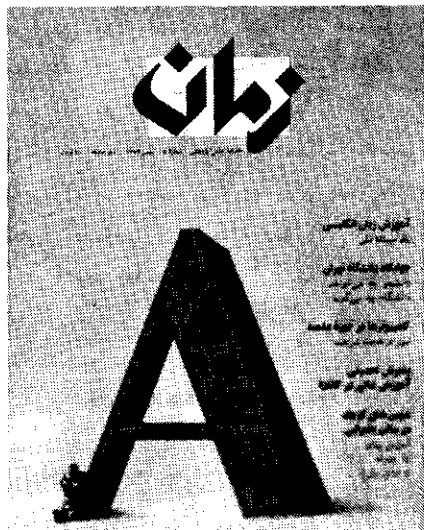
□ شرکت بیمه البرز تمامی میهمانان و شرکت‌کنندگان سمینار را در طول مدت



از جمله دیگر همراهان سمینار باید از آقای حضرتی مسئول نور و صدای تالار ابوریحان که با برنامه‌ریزی و مهارتی کم بدیل عرصه سمینار را دلپذیر و کارآمد ساختند و از همکاران روابط عمومی و مدیریت آموزش دانشگاه شهید بهشتی و همچنین کارکنان خدمات دانشگاه و تمامی کادر اجرایی انجمن حسابداران خیره ایران یاد کرد که تلاش خستگی‌ناپذیر آنان را تعبیری نمی‌توان کرد مگر به عشق.



«زمان» و مسئولیتی خطیر در برابر دانش و دانشپژوهان



به تنهایی اقدامی مؤمنانه در رفع این نارساییها را اجتناب‌ناپذیر و حیاتی می‌نماید.

«زمان» در چنین هنگامه‌ای مسئولیت مطبوعاتی بررسی علمی و پژوهشی در زمینه آموزش در ایران را برعهده گرفته است. رویکرد این نشریه در شماره‌های نخستین آن (شماره ۱، آذرماه و شماره ۲، بهمن ماه ۱۳۷۲) به امر آموزش، از نگرشی درست، دقیق و موشکافانه، واقعینانه و نوین به امر آموزش خبر می‌دهد، و چنانچه بر همین دو شماره نیز انتقادهایی وارد باشد، در برابر همتی سترگ که مصمم است تا نارساییهای نظام آموزش فراگیر کشور را بررسی کند، کارآییها و نکات مثبت آن را بازتاب دهد، و ناکارآییها را تحلیل و برای رفع آنها پیشنهادهایی مؤثر ارائه کند، جلوه نمی‌کند.

برای «زمان» و گردانندگان آن موفقیت روزافزون آرزو می‌کنیم.



اختلالات، نارساییها و ناتوانیهای نظام آموزش کشور، از دبستان و دوره راهنمایی گرفته تا دانشگاه، بر کودکان دبستانی، بر جوانان دبیرستانی و دانشگاهی و بر پدران و مادران پوشیده نیست. نه تنها نظام آموزش درسی، بلکه سایر نظامهای آموزشی خارج از حوزه رسمی دبستان، دبیرستان و دانشگاه، یا به بیان گویاتر به‌طور کلی پویش آموزش در ایران به عنوان یکی از علتهای عقب‌ماندگی و در عین حال معلول آن، با اختلالات ژرفساختی روبه‌روست. این نظام در ایران نه تنها تفاوت‌های حیرت‌انگیز با نظامهای آموزشی کشورهای پیشرفته دارد، بلکه نسبت به نظامهای آموزشی بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته نیز عقب‌مانده است. از مفاد و برنامه‌ریزی آموزشی و نارساییهای آن جز در برخی موارد و بعضی مؤسسات آموزشی که بگذریم، هنوز تنبیه بدنی و تهدید شیوه رایجی در آموزش و پرورش کودکان است؛ شیوه‌ای، که تنها در دبستانها به کار بسته نمی‌شود، بلکه پدر و مادرها نیز به آسانی از این شیوه استفاده می‌کنند. توجه به گستردگی کاربرد این روش منسوخ در نظام آموزش و پرورش در مفهوم عام آن دربرگیرنده نظام آموزش رسمی، اجتماعی و خانوادگی در آستانه قرن بیست و یکم

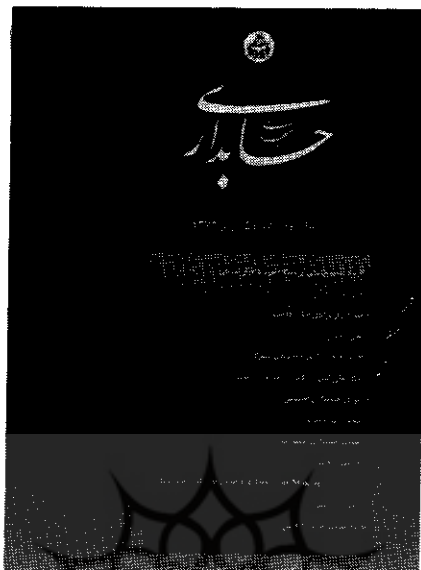


فصلنامه علمی - پژوهشی

«بررسیهای حسابداری»

با انتشار پنجمین شماره خود دومین

سال فعالیت خویش را آغاز کرد.



سومین شماره

فصلنامه مالیاتی،

اقتصادی، اجتماعی

«مالیات» منتشر شد

در این شماره، سردبیر فصلنامه آقای دکتر علی ثقفی با نگارش یادداشتی بر هدفهای انتشار فصلنامه، از جمله توسعه اندیشه علمی در حوزه‌های حسابداری، گسترش پژوهشهای علمی و ضرورت بررسی مبانی نظری این رشته، باری دیگر بر این هدفها تأکید کرده‌اند و با یادآوری این نکته که برخی از مقالات این فصلنامه با نظرگاههای هیأت تحریریه همخوانی نداشته است برخی انتقادهای وارد بر محتوای فصلنامه در ۴ شماره نخستین را موجه دانسته‌اند.

آشنایی با مالیات بر فروش (محمدتقی نژاد عمران - علی اصغر شایانی)، مبحثی از: حقوق بین‌الملل مالیاتی (دکتر محمد توکل)، مالیات دلالی کمیونیتری معاملات خارجی (بخش تحقیقات مالیاتی دانشکده امور اقتصادی)، (شورای عالی مالیاتی، قوانین استفساریه و دیوان عدالت اداری)، (اصطلاحات مالیاتی بین‌المللی)، (اقتصاددانان و مالیات)، (گزیده‌های تاریخی - یک سند حسابداری از مصر باستان متعلق به ۳۸۰۰ سال پیش)، (آرای مراجع عالی قضایی - مالیاتی).

فصلنامه همچنین بخشی از صفحات خود را به درج مقررات، آراء و بخشنامه‌های مالیاتی و بخشی را نیز به معرفی کتاب اختصاص داده است. صفحات پایانی این فصلنامه نیز به درج خلاصه‌هایی از مقالات به انگلیسی اختصاص یافته است.

مطالب این شماره از فصلنامه مالیات از این قرار است: از قرارداد مالیات مضاعف ایران و فرانسه چه خبر؟ (دکتر علی اکبر عرب مازار)، رای هیأت عمومی و شورای عالی مالیاتی و مسئله تفسیر قانون (دکتر محمد توکل)، ضرورت ایجاد تحول اساسی در نظام مالیاتی ایران (علی اصغر عابدی)، دشواریهای فهم و اجرای قوانین مالیاتی (عباس هشی)، مالیات بر درآمد و نقش آن در اقتصاد کشور (عین‌الله علاء)، اندوخته و ذخیره (محمدحسین سید زمانی)، هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی (حسن ابهریان)، مالیات به زبان ساده - مالیات بر ارزش افزوده،

مقالات پنجمین شماره فصلنامه بررسیهای حسابداری عبارتند از: کاربرد نسبتهای مالی از دیدگاه سرمایه‌گذار خارجی (قدرت‌الله طالبی)، حسابداری مزایای پایان خدمت (علی رحمانی)، اقتصاد و حسابداری دوقلوهای ناسازگار (ترجمه دکتر علی ثقفی - کامبیز فرقاندوست حقیقی)، تئوری حسابداری اجتماعی (محمدرضا جعفری)، اهمیت حسابداری استهلاک (مرتضی کلانتری) و مقاله انگلیسی

Income Information for Decision making

کوششهای همکاران بررسیهای حسابداری را ارج می‌نهمیم و موفقیتهای روزافزون آن را خواهانیم.

فصلنامه علمی و پژوهشی

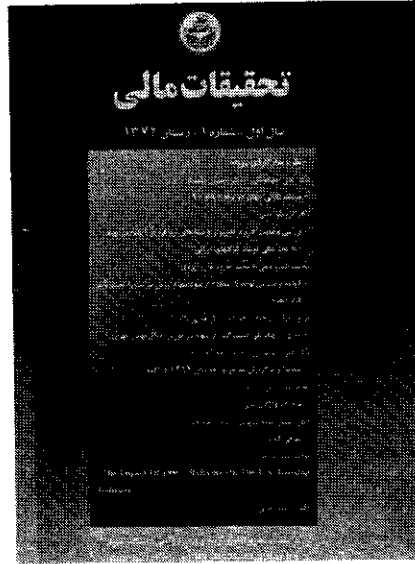
«تحقیقات مالی»

آغازی بر

رویکردی پیگیر و مؤثر

به «مدیریت مالی»

انتشار هر نشریه در زمینه مقوله‌ای علمی، خبر از تحولی امیدبخش در راستای گسترش کاربرد و افزودن بر کارآیی اجتماعی آن مقوله و عزم راسخ و نیکخواهانه دانشوران و دانشپژوهان آن رشته می‌دهد. «فصلنامه علمی و پژوهشی تحقیقات مالی» نیز بیگمان دستاورد چنین پویایی در رشته «مدیریت مالی» است.



این نشریه به معرفی کتابها و نشریه‌های علمی و بخشی دیگر، بنابر رسمی نو در نشریات علمی ایران به درج خلاصه مقاله‌ها و مقاله‌ای ویژه به زبان انگلیسی اختصاص یافته است.

در پایان ذکر نکته‌ای را در مورد نشریه معرفی شده بیفایده نمی‌دانیم، نکته‌ای که در عین حال هشدار می‌دهد است در راستای ضرورت پایبندی به دقت علمی در این‌گونه نشریات. نکته یا مسئله مورد نظر ما، کاربرد صفت پژوهشی برای شناساندن طبقه‌بندی نشریه و استفاده از اسم جمع تحقیقات در ترکیب نام نشریه «تحقیقات مالی» است. در حالی که پژوهش که هم معنای تحقیق است، واژه‌ای پارسی است و در زبان پارسی از مصدر آن پژوهیدن، پژوهشگر، پژوهشگری و... فراهم آمده است و کاربرد آن را توصیه پذیر می‌سازد. یادآور می‌شود که این نشریه را دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی دانشگاه تهران با همکاری دانشکده علوم اداری دانشگاه شهید بهشتی منتشر می‌کند. انتشار فصلنامه «تحقیقات مالی» را به همکاران آن تبریک می‌گوئیم و موفقیت روزافزون آن را آرزومندیم.

می‌تواند دستاوردهایی اثربخش در مدیریت مؤسسات اقتصادی در پی داشته باشد.

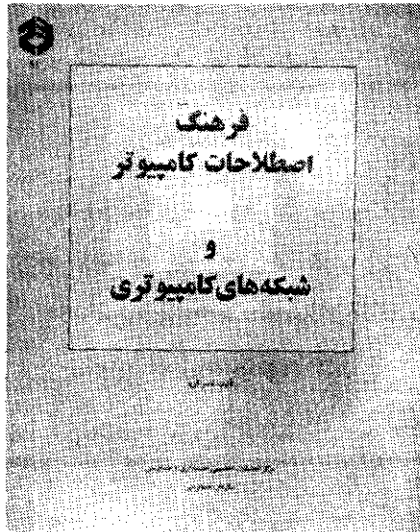
مقاله‌های نخستین شماره تحقیقات مالی که با سرمقاله مدیر مسئول و یادداشت سردبیر آغاز می‌شود، عبارتند از: نظریه بازارکارآی سرمایه (دکتر علی جهانخانی - دکتر حسین عبده تبریزی)، سیستم بانکی جهان در دهه ۸۰ و ۹۰ (دکتر ارسطو امامی)، بررسی وضعیت کاربرد کامپیوتر و بسته‌های نرم‌افزاری آماده در تهیه اطلاعات مالی توسط شرکتهای ایرانی (محمدرضا پژوهی - محمد عرب مازار یزدی)، آیا مدیریت می‌تواند با استفاده از سود سهام ارزش شرکت را تحت تأثیر قرار دهد؟ (مرتون میلر، ترجمه: محمد اسماعیل فدایی‌نژاد)، نقدی بر چگونگی قیمت‌گذاری سهام در بورس اوراق بهادار تهران (دکتر علی جهانخانی و فرهاد عبدالله‌زاده)، مقدمه‌ای بر گزارش تفریح بودجه سال ۱۳۶۹ کل کشور (غلامرضا اسلامی بیدگلی) و فرهنگ واژگان مالی (دکتر حسین عبده تبریزی - پرویز صداقت).

افزون بر مطالب برشمرده، بخشی از

با این که سالها از آموزش علم «مدیریت مالی» در ایران می‌گذرد، اما هنوز این رشته و کاربرد آن در کشور ما بدرستی شناخته نشده است و به کار گرفته نمی‌شود. صاحب‌نظران آگاهند که این غفلت سرچشمه خسارت‌های درخور توجهی بر پیکر اقتصاد کشور بوده است. این واقعیت نشان می‌دهد که کوششهای همه‌جانبه و روزافزونی برای فراخواندن جامعه و مدیران به بهره‌گیری از فنون و روشهای مدیریت مالی در تصمیمگیریهای سرمایه‌گذاری و استفاده بهینه از منابع سرمایه‌ای ضروری است.

انتشار «فصلنامه علمی و پژوهشی تحقیقات مالی» به عنوان کوششی از این دست امیدوارکننده است.

خط مشی این نشریه را می‌توان از فراخوان سردبیر نشریه آقای دکتر علی جهانخانی در یادداشت سردبیر در نخستین شماره برداشت کرد و دریافت که نشریه به جنبه‌های کاربردی رشته مدیریت مالی با توجه به شرایط ویژه کشور ما نظر دارد. نگرشی که چنانچه پیگیرانه دنبال شود

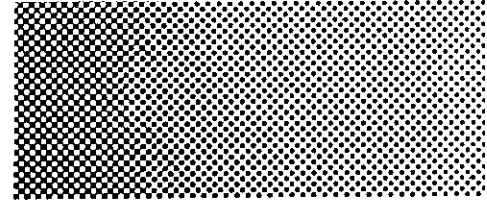


کتاب در دو جلد تدوین شده است و جلد اول آن، که در اینجا به معرفی آن پرداخته‌ایم، خود دارای سه بخش است؛ در بخش اول، مباحث اساسی نظیر هدفهای واحدهای انتفاعی، کلیات سیستم مالی کشور، ارزش زمانی پول، روشهای ارزشیابی اوراق بهادار و تجزیه و تحلیل مخاطره مطرح شده است. در بخش دوم، مطالب مربوط به هزینه تأمین مالی، مبانئ بودجه‌بندی سرمایه‌ای و تحلیل مخاطرات مربوط، منابع اصلی تأمین مالی و سیاستهای توزیع سود سهام مورد بحث قرار گرفته است و در بخش سوم، تجزیه و تحلیل صورتهای مالی و گردش وجوه نقد، طرح ریزی سود، اهرم عملیاتی، اهرم مالی و اهرم ترکیبی و تکنیکهای پیشبینی تشریح شده است.

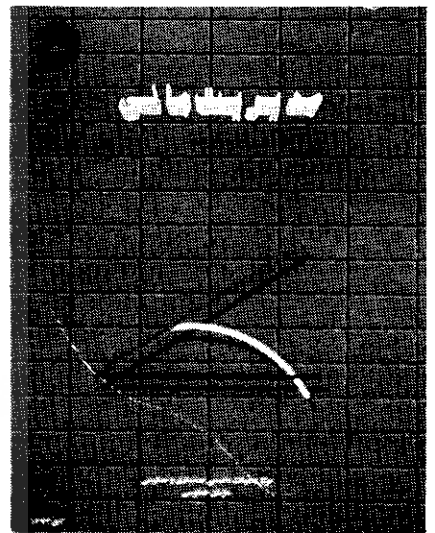
نگارش کتاب «مدیریت مالی» از سبکی روان و گویا برخوردار است و شیوه‌ای را در توضیح مطالب کتاب برگزیده است که درک و برداشت از آن برای کسانی که پیشینه مطالعات و بررسیهای دامنه‌داری در این قلمرو ندارند نیز، آسان باشد.

«فرهنگ اصطلاحات کامپیوتر و شبکه‌های کامپیوتری»: تألیف ناصر آریا، سازمان حسابرسی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، چاپ اول، تهران، ۱۳۷۲، ۲۶۸ صفحه، قیمت ۲۵۰۰ ریال.

یکی از دشواریهای توسعه دانشها در جامعه ما رشد نایافتگی زبان علمی در بسیاری از رشته‌های علمی است. این



«مدیریت مالی» (جلد اول): ترجمه و تألیف دکتر رضا شباهنگ، سازمان حسابرسی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، چاپ اول، تهران، ۱۳۷۲، ۴۱۵ صفحه، قیمت ۴۰۰۰ ریال.



به رغم کوششهای پراکنده‌ای که سالهاست در زمینه انتشار کتابهایی در زمینه مدیریت مالی صورت پذیرفته، تاکنون کتابی جامع در این زمینه فراهم نیامده است یا دستکم اقداماتی که در این راستا به عمل آمده نافرجام مانده است. کتاب «مدیریت مالی» ترجمه و تألیف آقای دکتر رضا شباهنگ کوششی است در راستای پدید آوردن منبعی جامع و برخوردار از دستاوردهای نوین علم مدیریت مالی.

دشواری بر کارایی و کاربرد کامپیوتر نیز تأثیر چشمگیری داشته است، بویژه با توجه به توسعه روزافزون استفاده از کامپیوتر این کمبود به نحو بارزتری احساس می‌شود.

تهیه و انتشار واژگانهای علمی در چیره شدن بر این دشواری می‌تواند سهم درخور توجهی داشته باشد و انتشار کتاب «فرهنگ و اصطلاحات کامپیوتر و شبکه‌های کامپیوتری» نیز در همین راستا پاسخی مؤثر به نیاز اعضای حرف حسابداری و حسابرسی در راستای بهره‌گیری از کامپیوتر است.

چنانکه در مقدمه کتاب آمده است: «در این فرهنگ، اصطلاحات کامپیوتری به ترتیب الفبای انگلیسی آمده و هر اصطلاح در عامترین مفهوم کامپیوتری تعریف شده است. بنابراین، از توضیح کاربرد اختصاصی یک اصطلاح در زمینه‌های خاص و کاربردهای اختصاصی خودداری شده است. برای آنکه استفاده‌کنندگان از کتاب بتوانند بر مبنای برابرای فارسی نیز

به تعریف اصطلاحات دست یابند یک واژه‌نامه فارسی - انگلیسی نیز عرضه گردیده است».

اصول حسابداری (۲)

بر اساس نظام دانشگاهی:

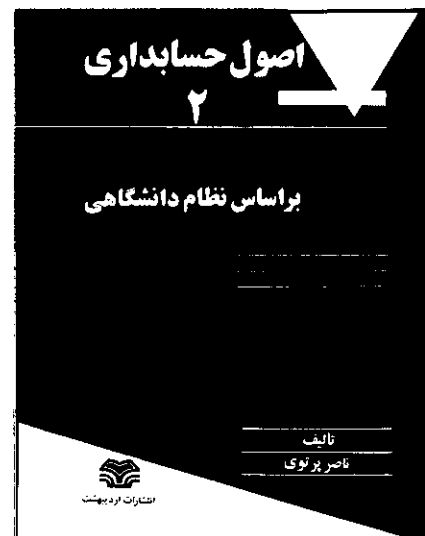
تألیف ناصر پرتوی،

ویراستار گیتی محمدزاده،

انتشارات اردیبهشت، چاپ اول،

۱۳۷۲، ۲۶۳ صفحه،

قیمت ۳۰۰۰ ریال.



در زمینه اصول حسابداری کتابهای متعددی در سالهای دور و نزدیک منتشر شده است که برخی دارای اعتبار علمی و کاربردی بسنده است و برخی از وجهه علمی چندان بر خوردار نیست. و به هر حال به نظر می‌رسد جامعه علمی و حرفه‌ای حسابداری در ایران از منابع

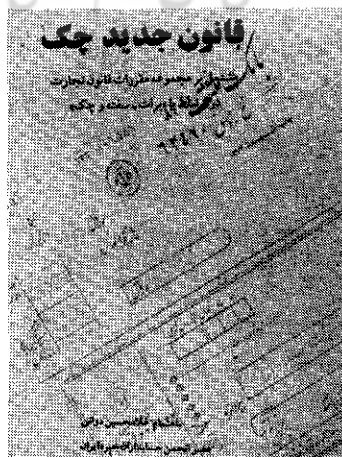
زیادی در این زمینه برخوردار است. بویژه کوششهایی که در تعداد محدودی از مؤسسات آموزشی و دانشگاهی در راستای هدایت دانشجویان این رشته به استفاده از متون انگلیسی صورت گرفته، تألیف و ترجمه کتابهای دیگر را که ناگزیر از تکرار همان مباحث می‌باشند، توجیه‌ناپذیر ساخته است. بویژه در صورتی که این‌گونه کتابها از درجه و اعتبار علمی لازم برخوردار نباشند. کتاب حاضر نیز کوششی در همین راستاست و انتقادهایی بر آن وارد است. با توجه به آنچه گفته شد چنین نتیجه گرفته می‌شود که اگر ظرفیت و انرژی موجود در راه تألیف و ترجمه مقوله‌هایی در رشته حسابداری و دانشهای مرتبط به کار رود که کمتر مورد توجه و بررسی قرار گرفته است، یا به تکمیل و تکامل منابع پیشین پرداخته شود، توجیه پذیر تر می‌نماید.

«قانون جدید چک»:

به اهتمام غلامحسین دوانی،

انتشارات کوهسار، چاپ اول، ۱۳۷۲،

۷۲ صفحه، قیمت ۹۵۰ ریال.



این کتاب، دربرگیرنده قانون جدید چک، مصوب تیرماه ۱۳۵۵ و اصلاحیه مورخ ۱۳۷۲/۸/۱۱، مفادی از مواد قانون تجارت راجع به برات و چک و نکات مهم مربوط به قانون جدید چک است.

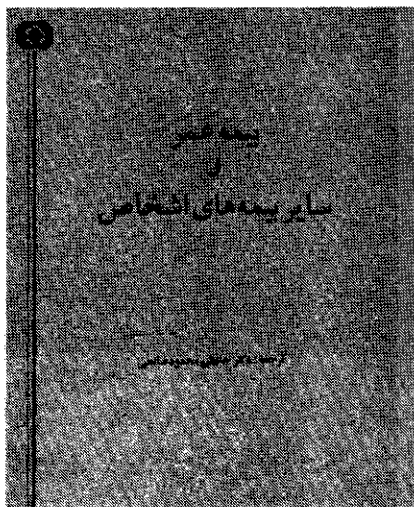
«بیمه عمر و سایر بیمه‌های

اشخاص»:

ترجمه دکتر جانعلی محمود صالحی،

انتشارات بیمه مرکزی ایران،

۱۳۷۲، ۱۱۱ صفحه، قیمت ۱۲۰۰ ریال.



بیمه عمر و سایر بیمه‌های اشخاص در توسعه ایمنی انسانها نقش درخور توجهی داشته است و می‌تواند یاریگر جامعه در توسعه انسانی باشد. افزون بر این، این‌گونه بیمه در کاستن از ریسکهای مرتبط با نیروی انسانی و جبران خسارتهای وارد در این زمینه به سازمانها و مؤسسات اقتصادی یاری می‌دهد. مطالعه این کتاب می‌تواند آگاهیهایی سودمندی را در زمینه قراردادهای بیمه عمر، حقوق و امتیازات بیمه‌گذاران و بیمه‌شدگان و حقوق استفاده‌کنندگان از بیمه عمر به دست می‌دهد.

مقدم میمانان محترم سوئیس، سمینار حمایت از ایران را گرامی می‌تقدیم

انجمن حمایت از ایران، دانشگاه شهید بهشتی، دانشکده علوم انسانی، انجمن حمایت از ایران



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
تالار جامع علوم انسانی

دکتر فرید فدائی - روانپزشک

«واکنش ما به محرکها، یا رفتارهای ما به طور معمول از جنبه کیفی ضروری، اجتناب ناپذیر و طبیعی است، منتها همین واکنشها یا رفتارهای طبیعی، چنانچه شدت آنها تحت تأثیر عوامل محیطی یا ویژگیهای شخصی، و یا تلفیقی از این دو کمتر یا بیشتر از اندازه طبیعی باشد ارگانسیم را با ناخرسندی و بیماری روبه‌رو خواهد کرد. چنانکه کار نیز به عنوان گسترده‌ترین فعالیت‌های انسان از این قاعده مستثنی نیست.

در این مقاله کار از دیدگاه یاد شده بررسی شده است»

اعتیاد

واجبار

به‌کار

ای برتر از خیال و قیاس و گمان و وهم
وز هر چه خوانده‌ایم و شنیدیم و دیده‌ایم

با کسب اجازه از ریاست محترم جلسه،
خانم‌ها و آقایان:

سخن گفتن درباره روانشناسی و روانپزشکی در مجمع فرهیختگان هم موجب شادی و هم مایه مباهات من است. تا آنجا که وقت اجازه دهد در این نوشتار برآنیم که به برخی از نقاط تلافی حسابداری و حسابرسی با روانشناسی و روانپزشکی بپردازیم. بدین منظور نخست از کار آغاز می‌کنیم.

کار بخش عمده زندگی را تشکیل

می‌دهد. برای بیشتر ما کار چیزی است فراتر از وسیلهٔ امرار معاش. کار سبب بالا رفتن موقعیت اجتماعی می‌شود، فعالیت ذهنی و جسمی پدید می‌آورد، به ساعات روز نظم می‌بخشد؛ موجب برقراری تماسهای انسانی و انگیزهٔ دوستی با مردم در خارج از دایرهٔ روابط خانوادگی می‌شود. کار هدف و مقصود مشترک می‌آفریند. انسان افزارمند به یاری کار، خویشتن را تا حد انسان اندیشمند بالا می‌برد و چون جادوگر جهان را با کار دگرگون می‌کند.

کار برای برآوردن نیازها انجام می‌شود. نیازهای انسانها گسترده و گوناگون اما درخور طبقه‌بندی است. نیازها و انگیزه‌های مرتبط با آنها را می‌توان برحسب سلسله مراتب طبقه‌بندی کرد. در قاعده این طبقه‌بندی، نیازهای جسمانی روزانه که برای زنده ماندن ضرورت دارد قرار می‌گیرد: نیاز به هوا، آب، غذا و استراحت.

یک پله بالاتر نیاز به اکتشاف، کنجکاوی و اجتناب از ملال قرار دارد. نیاز به اعمال جنسی هم در این پله جای می‌گیرد زیرا گرچه طبیعت زیست‌شناختی دارد اما برای بقای خود فرد ضروری نیست.

در سومین پله نیازهای مربوط به امنیت و دوری از خطر جای دارد. با صعود در این سلسله مراتب و در چهارمین پله نیاز به عشق و احساس تعلق پدید می‌آید که در آن دوستی اهمیت ویژه دارد. در حرکت به سطح بالاتر در پله پنجم نیاز به احترام از طرف دیگران وجود دارد و در واقع عزت‌نفس فرد چهره می‌کند.

آخرین و ششمین پله برای شمار بسیار کمی دستیافتنی است و آن تحقق بخشیدن

به کل ظرفیت فرد است. چیزی که می‌توان آن را خود شکوفایی نامید.

کار ممکن است برای برآوردن هریک از نیازهای انسان انجام شود اما تنها زمانی مکان شایسته خود را می‌یابد که فرد در پله پنجم قرار گرفته باشد، یعنی افزون بر سه نیاز نخست که جنبه‌های بنیادی اما خودمحورانه و تنگ‌نظرانه دارند نیاز به عشق و تعلق و پیوستگی هم رفع شده باشد. فرد اکنون به چیزی بیش از پذیرش و پیوستگی نیازمند است: یعنی احترام و اعتبار. انسان باید در گروه خود موقعیت و اعتبار بالا داشته باشد. اما چگونه می‌توان دیگران را متقاعد کرد که انسان ارزش احترام گذاشتن آنان را دارد؟ عموماً یک دستاورد چشمگیر سبب کسب اعتبار و موجب تشویق خواهد شد. در این صورت احترام دیگران جلب خواهد شد و بر حس عزت‌نفس فرد نیز افزوده می‌شود. زمانی که دیگران به محترم شمردن فرد متقاعد شوند خود فرد نیز به شایستگی خود متقاعد می‌شود. این دستاوردها با کار به دست می‌آید.

نیاز به احترام دیدن از سوی دیگران و نیاز به احساس عزت‌نفس به یکدیگر مربوطند و دستاوردها راه اصلی برای ارضای هر دو نیاز است. برخی دستاوردها نیاز به کوشش و رقابت دارد، برخی منحصرأ بر پایهٔ خوش‌شانسی به دست می‌آید. گاه مردم از برنده شدن در مسابقه‌هایی که بیشتر بر پایهٔ شانس است تا کوشش واقعی، احساس موفقیت می‌کنند و به قول حافظ:

دولت آنست که بی‌خون دل آید به کنار

ورنه با سعی و عمل باغ‌جان این‌همه نیست

اما بر رسیها نشان داده است که این‌گونه

افراد به ندرت منشاء اثر مثبتی می‌شوند. برعکس این‌گونه افراد کسانی هستند که مایلند خود را شخصاً موجب موفقیت خود احساس کنند. این عده با نیازی شدید به دستاورد، دوست دارند که از مهارت‌های خویش بهره‌گیرند. می‌خواهند خود را به پیش ببرند و بهتر سازند. آنان وظایفی را ترجیح می‌دهند که نیاز به کوشش دارد اما ناممکن نیست. اگر آنان بر کار خویش کنترل داشته باشند. و بتوانند هدفهای خود را رأساً تعیین کنند احساس رضایت بیشتری نسبت به کار خود خواهند کرد. آنان می‌خواهند بخوبی کارکنند و از اینکه تشویق شوند لذت می‌برند. رئیس‌ان و مدیران باید چنین افرادی را در برنامه‌ریزی برای کار خود آزاد بگذارند و در مورد آنان انعطاف‌پذیرتر باشند.

مردان و زنان دارای نیاز قوی به دستاورد، دوست دارند از آنان قدردانی شود. تشویق از سوی دیگران برای آنان مهمتر از پول است. آنان حتی وقت فراغت خود را صرف کارهایی می‌کنند که منعکس‌کنندهٔ دستاورد است و سرانجام.....

بتدریج به کار معتاد می‌شوند!

اعتیاد به کار زمانی روی می‌دهد که نیاز به دستاورد و موفقیت از حد عادی فراتر می‌رود. شانزده ساعت کار روزانه از جمله در روزهای تعطیل برای معتادان به کار، عادی است. برخلاف دیگر معتادان اینان مورد احترام هستند. آنان به کار خود عشق می‌ورزند و از آن لذت می‌برند. موفق و خشنودند. گرچه معتادان به کار عموماً مورد احترام دوستان و همکاران هستند اما خانوادهٔ آنان در این مورد کمتر اشتیاق دارند زیرا برای معتادان به کار، فراوان پیش می‌آید که غذا را فراموش کنند،

ورق بزنید

ارتباط اجتماعی خویش را محدود کنند و در تعطیلات هم به کار پردازند. شاید شما هم از جمله کسانی بوده‌اید که گاه در ساعت ناهار هم کار کرده‌اید. امکان دارد که به ناگزیر تمام شب را هم به منظور تکمیل یک کار بیدار مانده باشید. اما برای معتادان به کار اینها رویدادهای عادی و هر روزی است. تقریباً هر شب طرح یا تکلیفی وجود دارد که نیازمند کار آنهاست. برای آنان نفس کار و مشغول بودن مهم است.

آیا شما هم معتاد به کار هستید یا با چنین کسی کار یا زندگی می‌کنید؟ پاسخ به پرسشنامه زیر، حکم شرکت در یک آزمون را دارد که به شناسایی معتاد به کار کمک می‌کند.

- ۱) آیا صبحها بی توجه به اینکه شها دیر می‌خوابید، زود از خواب برمی‌خیزید؟
- ۲) اگر غذا را به تنهایی صرف می‌کنید آیا در هنگام خوردن به مطالعه یا کار می‌پردازید؟
- ۳) آیا از کارهایی که باید انجام دهید فهرست روزانه تهیه می‌کنید؟
- ۴) آیا گذراندن مدتی را بدون انجام کار دشوار می‌یابید؟
- ۵) آیا پرنرزی و رقابتجو هستید؟
- ۶) آیا در روزهای جمعه و تعطیلات دیگر کار می‌کنید؟
- ۷) آیا می‌توانید هر زمان و در هر کجا کار کنید؟
- ۸) آیا رفتن به سفر تفریحی را دشوار می‌یابید؟

- ۹) آیا از کنار گذاشتن کار در اثر بازنشستگی هراس دارید؟
 - ۱۰) آیا واقعاً از کار خود لذت می‌برید؟
- اگر به ۸ پرسش یا بیشتر از آن، پاسخ مثبت داده باشید احتمال زیاد دارد که از

معتادان به کار باشید. کسی که بیشتر ساعات شبانه‌روز را به کار پردازد لزوماً معتاد به کار تلقی نمی‌شود. معتاد به کار از کار خویش لذت می‌برد. اما اگر کار صرفاً از روی اجبار و فقط برای تأمین معاش در بیشتر اوقات شبانه‌روز انجام شود و جنبه مداوم، ملال‌آور، و بی‌پاداش بیابد از جسم می‌کاهد و روان را می‌فرساید. چنین کاری فرد را به تدریج به بیچ و مهره‌ای در یک ماشین عظیم تبدیل و او را از شخصیت انسانی تهی می‌کند. نمونه‌ای زیبا از این وضعیت را هنرمند نابغه، چارلز چاپلین در فیلم «عصر جدید» تصویر کرده است.

نظر به اینکه با پیشرفتهای صنعتی و فرهنگی الگوهای نقش مردان و زنان به گونه‌ای فزاینده یکسان می‌شود دیدگاهها و مسائل آنان هم درباره کار مشابهت می‌یابد. جالب این است که در زنان شاغل، رضایت از شغل بیش از مردان دیده می‌شود. البته ممکن است مردان به این دلیل که از اعتراف به احساسات خود آکراه دارند نشانه‌های کمتری از افسردگی و اضطراب را نشان داده باشند و به هر حال این نکته که زنان رضایت بیشتری نسبت به مردان درباره پیشه خود عنوان کرده‌اند در نگاه نخست موجب شگفتی است زیرا احتمال اینکه زنان مشاغلی با دستمزد کمتر و اعتبار پایینتر داشته باشند زیادتر است. اما، ممکن است که انتظارات و جاه‌طلبی‌های زنان در باب شغل خویش کمتر باشد، و از این رو رضایت بیشتری نسبت به مردان داشته باشند. حتی برای زنان شاغل هم معمولاً زندگی خانوادگی بالاترین نقش را در بین امور گوناگون زندگی دارد. مردان، خویشان را در پیشه خود می‌پوشانند و حفظ می‌کنند و بتدریج

جز شغل خود از همه چیز دست می‌شویند و امور گوناگون زندگی خانوادگی و اجتماعی را به همسران خویش می‌سپارند. این موضوعی است که زنان چنین مردانی همیشه از آن شکایت دارند.

نارضایتی از کار و شرایط نامطلوب کاری چه از نظر جسمانی و چه از نظر روانی ممکن است در فرد منجر به بیماری شود. برای تشریح این امر باید خاطر نشان کرد که هر فرد یک واحد زیستی - روانی - اجتماعی است. اختلال زمینه‌ای در هر یک از اجزای این واحد می‌تواند سبب بیماری آشکار یا نهفته شود. برای نمونه از نظر زیستی، یک بیماری ژنتیک مانند مونگولیسم (که سبب عقب‌ماندگی ذهنی می‌شود) یا دیابت (بیماری قند) یا آلزایمر (جنون دوران پیری) را می‌توان نام برد. از نظر روانی، نبودن صمیمیت و اعتماد در دوران شیرخوارگی می‌تواند زمینه ساز بسیاری از بیماریها باشد. از نظر اجتماعی، فقر و محرومیت زمینه اختلالات و بیماریهای فراوان خواهد شد. معمولاً زمینه به تنهایی برای بروز بیماری کافی نیست. عوامل کمک‌کننده و آشکارساز و یا استرسورها (فشارهای جسمی و روانی و اجتماعی) نیز برای بارز شدن بیماری لازم است: استرس فیزیکی، مانند بیماری و جراحی جسمی و تغییرات محیط چون دما، استرس روانی همچون زندگی یا کار در محیطی پر تنش و آشفته و منتسج، و استرس اجتماعی چون مهاجرت، تبعیض و جنگ. کنش متقابل استرسور با واحد زیستی - روانی - اجتماعی که به انسان موسوم است سبب ظهور بیماری آشکار می‌شود که آن نیز می‌تواند در هریک از زمینه‌های سه گانه جلوه کند. برای مثال یک استرسور واحد، نظیر محیط کاری



شود. در نوعی از آن به نام اسکیزوفرنیای ساده، از دست دادن میل به کار و پیشرفت، از نشانه‌های اولیه محسوب می‌شود. در پارانوئیا که جزء اختلالات هذیانی است، هذیانهای گزند و بزرگمنشی و سوءظن‌های عجیب بیمار اثرات ویرانگری در محیط کار دارد.

در حالات خفیفتر روانی که به حالات نوروتیک یا عصبی موسوم است، از جمله اضطراب، و وسواس و افسردگی خفیف، خود فرد از بیماری خویش آگاه است و به جستجوی درمان می‌رود و هرچند رنج می‌برد اما می‌کوشد که بیماری به کار و روابط اجتماعی او صدمه وارد نکند.

در بیماریهای شدید روانی، بیماری فرد آنچنان نشانه‌های مشخصی دارد که هرچند خود او بر آن آگاه نیست و خویشتر را بیمار نمی‌داند اما اطرافیان و همکاران بزودی به بیماری وی پی می‌برند و درصدد چاره و درمان برمی‌آیند. در حالات عصبی و نوروتیک هم خود فرد به مشکل خویش آگاه است و شخصاً به جستجوی درمان می‌رود. از این رو در دو حالت مذکور مشکل عمده‌ای در محیط کار پدید نمی‌آید. اما در نوعی از اختلالات روانی، نه خود شخص به بیماری خویشتن آگاه است و نه همکاران او به علت نشانه‌های نه‌چندان واضح اختلال، تا مدتها متوجه وجود بیماری او می‌شوند. بنابراین بیمار رنج می‌دهد و رنج می‌برد و همکاران هم می‌سوزند و می‌سازند. بی‌آنکه بدانند در این میان یک مشکل روانپزشکی وجود دارد. اینها مواردی است که به چندتای آن تحت عنوان اختلالات شخصیت اشاره می‌کنیم و ویژگیهای آنها را به اختصار شرح می‌دهیم.

امکانات خویش گسترش می‌دهد که ناشی از سهل انگاشتن همه امور از طرف اوست. هرچند بیمار مانیک در حال فعالیت دائم است اما فعالیت او سازنده نیست زیرا پیش از اتمام کاری که آغاز کرده است به فعالیت تازه‌ای می‌پردازد و هدف او پیوسته دگرگون می‌شود.

در خلاق دوره‌ای (سیکلوتیمی)، دوره‌های متناوب افسردگی خفیف (که سبب نقصان کارکرد می‌شود) و شیدایی خفیف (هیپومانیا) وجود دارد که در حالت اخیر فرد فعال و سرزنده و بشاش و آفریننده می‌شود و از عهده کارهای فراوان برمی‌آید.

اسکیزوفرنیا (روان - گسیختگی) به علت نشانه‌های شدید همچون توهم و هذیان و رفتارهای شگفت، در صورتی که درمان نشود با کار سازگار نیست و تا زمان تشخیص بیماری نیز ممکن است موجب اختلالات و صدمات فراوان در محیط کار

پرتنش برحسب زمینه اولیه هر انسان ممکن است در او به صورت بیماری جسمی (زخم معده و اثنی عشر، افزایش فشارخون شریانی، التهاب رماتیسمی مفاصل)، یا به صورت بیماری روانی (اختلالات اضطرابی، افسردگی، اختلالات هذیانی) و یا به شکل بیماری و ناهنجاری اجتماعی (پرخاشگری، اعتیاد، بزهکاری) تظاهر کند.

تأثیر برخی بیماریهای روانی بر کار

افسردگی عموماً با ناتوانی در کار همراه است، هرچند گاهی اوقات فرد افسرده، به عنوان روش دفاعی برای غلبه بر افسردگی از کار زیاد سود می‌جوید اما این دفاع دیر نمی‌پاید و سرانجام افسردگی چهره می‌نماید.

در مانیا (شیدایی یا حالت سرخوشی بیمارگونه)، فرد دامنه کار و مسئولیت خویش را در حسدی بیش از توان و

شخصیت بدبین: سوءظن بیدلیل، حساسیت بیش از حد به نحوی که هر چیز جزئی برای شخص مفهوم خاص و ناراحت کننده‌ای دارد. حسادت، انعطاف ناپذیری، خود بزرگ بینی، تمایل به متهم کردن و نسبت دادن انگیزه‌های شریرانه به دیگران، اعتراض همیشگی، و تردید از ویژگیهای این اختلال شخصیتی است. پیداست که چنین فردی چه در مقام رئیس و چه مرئوس در محیط کار چه جوی را پدید می‌آورد!

شخصیت خود شیفته: احساس بزرگمنشی، احساس حق به جانبی در هر موقعیت، فقدان هم‌حسی با دیگران و ناتوانی در درک احساسات آنان، حسادت، وسیله قرار دادن دیگران، و نیاز به توجه و تحسین از ویژگیهای این شخصیت بیمارگونه است که بویژه به عنوان رئیس مشکلات فراوانی را در محیط کار پدید می‌آورد.

شخصیت وسواسی - اجباری: معیارهای اغراق آمیز و انعطاف ناپذیر وجدانی، انعطاف ناپذیری در دیدگاهها و عادات، وظیفه شناسی اغراق آمیز و بی‌ثمر، بازداری بیش از حد در مسائل بین فردی و اجتماعی به این مفهوم که ترس بیمار از عکس‌العمل دیگران در برابر عمل و رفتارشان، او را به خودداری از انجام کارهای دلخواهش راهبر می‌شود، آرمانگرایی اغراقی، شیفتگی به نظم، نظافت و وقت شناسی از جمله ویژگیهای این فرد است. گرچه هر یک از صفات او ممکن است به جای خود مفید باشد اما جمع همه آنها ترکیب تحمل ناپذیری را ایجاد می‌کند که زندگی و محیط کار را تلخ می‌کند. چنین فردی ممکن است کارمند را به علت اینکه یک دقیقه پس از آغاز

ساعت کار وارد شده است مورد توهین و توبیخ قرار دهد و یا به این علت که وسیله خاصی درست در جای ویژه‌ای که او می‌گذارد قرار نگرفته باشد، برای مثال خط کش را به عوض سمت چپ بالای میز، در گوشه دیگر میز ببیند، دچار اضطراب و رنجش شدید می‌شود.

شخصیت سرخوش: برونگرایی، سرخوشی، لذت بردن از زندگی، فراغت از مهارهای درونی، اطمینان بیش از حد به خود، پرخاشگری، خوشبینی، انرژی زیاد، بی‌ثباتی، علائق کوتاهمدت، تاثیر پذیری سریع، غوغاگری، لافزنی، سلطه جویی، مجادله‌گری، قضاوت سطحی، ناتوانی در فرمانبرداری، رنجش و خشم در صورت ناکامی از خصوصیات این اختلال شخصیتی است. فرد مبتلا، به عنوان رئیس مسائل فراوانی از جهت سیاستگذاری کلی، و امور مالی پدید خواهد آورد و روابط او با کارکنان نه بر مبنای ضوابط بلکه ناشی از تأثیرات کوتاهمدت و علائق شخصی خواهد بود.

شخصیت اجتنابی: فردی است با نیروی روانی و جسمی کم که زود خسته می‌شود و فاقد شور و علاقه است. در لذت بردن از زندگی ناتوان است و نسبت به هرگونه دگرگونی در محیط کار حساسیت زیاد دارد. البته چنین کسی به سطوح بالای کاری و مدیریت نمی‌رسد اما به عنوان کارمند ساده هم سبب کندی در امور می‌شود.

شخصیت وابسته: رفتار تسلیم جویانه و انفعالی دارد. به خود بی‌اطمینان است و وابستگی کامل به دیگران دارد و هر کار ساده را از همکار خویش پرس‌وجو می‌کند، از مسئولیت می‌پرهیزد و کمروبی و تردید در هر رفتار او هویداست. این

شخصیت بیمارگونه هم در سطوح پایین سبب اختلال در گردش کار می‌شود.

شخصیت پرخاشگر انفعالی: هم رفتار انفعالی و تسلیم جویانه و هم پرخاشگری اما به صورت غیرمستقیم نشان می‌دهد. از جمله ایجاد مانع، قیافه عبوس گرفتن، مسامحه و تعلل، کارها را به فردا موکول کردن، فقدان بازدهی، و لجاجت.

شخصیت دیگر آزار (سادیست): خشونت و بیرحمی روانی یا جسمی نسبت به دیگران، و تحقیر دیگران در حضور جمع از ویژگیهای این شخصیت بیمار است. هدف از این کارها سلطه جویی یا احساس لذت از رنج جسمی و روانی دیگران است. ارتباط کار با روانشناسی و روانپزشکی در مجموع بسیار گسترده است اما در این مختصر امکان پرداختن به همه موارد آن وجود ندارد. امیدوارم که توانسته باشم در چهارچوب وقت برخی نکات مهم را به شنوندگان عزیز و فهیم انتقال داده باشم.

در خاتمه، با آرزوی شادکامی برای همه عزیزان باز می‌گردم به کلام سعدی که بیتی از او را در آغاز آوردم و با افزودن بیت دوم آن را کامل می‌کنم:

ای برتر از خیال و قیاس و گمان و وهم
وز هر چه خوانده‌ایم و شنیدیم و دیده‌ایم
مجلس تمام گشت و به آخر رسید عمر
ما همچنان در اول وصف تو مانده‌ایم



چرا ترتیب موضوعی انتشار حسابدار نسبت به برنامه اعلام شده قبلی تغییر کرده است؟

از برنامه موضوعی انتشار حسابدار که در شماره ۹۳-۹۴ (اسفندماه ۱۳۷۱) اعلام کرده بودیم، تاکنون ویژه‌نامه‌های «گزارشگری حسابرسی»، «زندگی حسابداران» و «حسابداری و حسابرسی و قانون تجارت در صدمین شماره حسابدار» انتشار یافته است. اما ترتیب موضوعی انتشار ماهنامه به دلایل زیر با تغییراتی همراه خواهد بود:

۱. بازتاب گسترده برگزاری سومین سمینار حسابداری ایران و دیدگاهها و نظرهایی که درباره آن در جامعه اقتصادی و حرفه‌ای کشور ارائه شد و افزون براین تاکید برگزارکنندگان بر انتشار گسترده دیدگاههای ارائه شده در مقاله‌ها و بحثهای سمینار، سرعت بخشیدن به انتشار مقاله‌ها و رویدادهای سمینار را ایجاب می‌کرد.

۲. در جریان انتشار ویژه‌نامه‌ها با موضوعهای قانونی مربوط، استادان، صاحب‌نظران و کارشناسان و اعضای حرفه مقاله‌هایی را برای ماهنامه ارسال می‌کنند که گهگاه همخوانی بسنده با موضوعهای ویژه‌نامه‌ها ندارد، درحالی که مقاله‌هایی سودمند، و از اعتبار بسنده و ضرورت انتشار فراگیر برخوردارند. این ضرورت ما را برآن داشت که هر سال

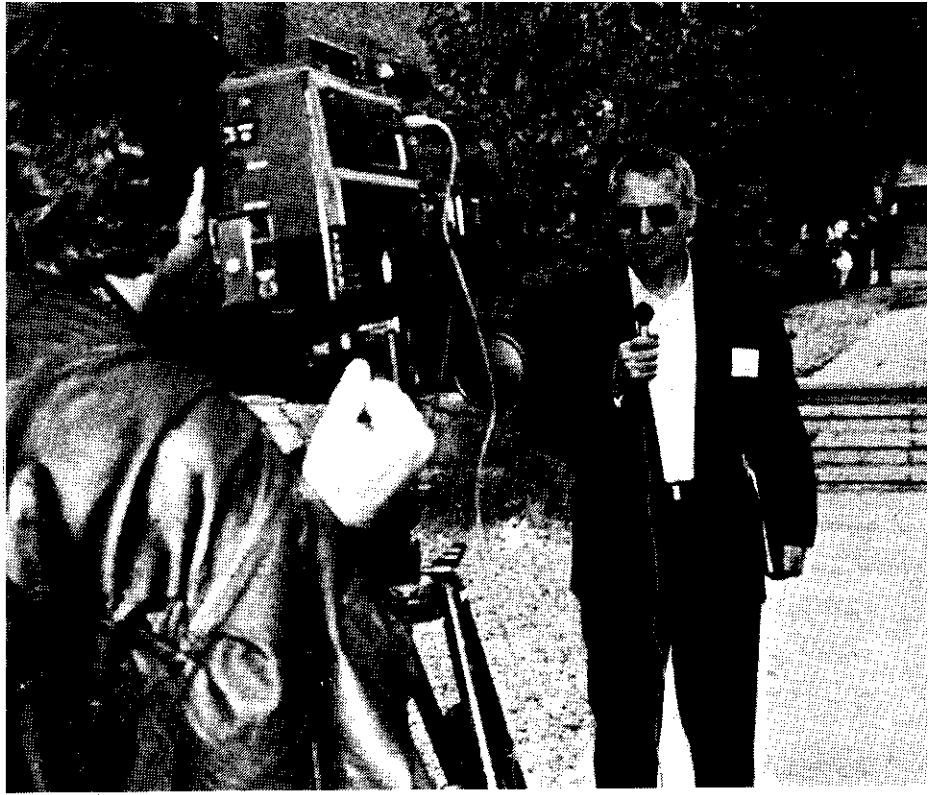
شماره‌ای از ماهنامه را با نام گوناگون، به انتشار این‌گونه مقاله‌ها و مطالب اختصاص دهیم. ۳. موقعیت اقتصادی کشور و بویژه نقدینگی مؤسسات اقتصادی و شرکتها در سال آینده و ضرورت آگاهی و تحلیل این شرایط برای اعضای حرفه و بررسی روشهای مدیریت مالی، برنامه‌ریزی و کنترل وجوه نقد در این شرایط ایجاب می‌کرد که شماره‌ای از ماهنامه به انعکاس مقاله‌ها و بحثهای سمینار «مدیریت، برنامه‌ریزی و کنترل وجوه نقد» که در دی‌ماه سال ۱۳۷۲ به وسیله انجمن حسابداران خبره ایران برگزار شد

اختصاص یابد. تا به همراه مقاله‌هایی دیگر در پیرامون این موضوع، تصویر و تحلیلی گسترده و فراگیر را در جامعه حرفه‌ای به دست دهد.

۴. پس از انتشار ویژه‌نامه‌ای که به بررسی مدیریت، برنامه‌ریزی و کنترل وجوه نقد اختصاص خواهد داشت، ترتیب موضوعی پیشینی شده قبلی را با انتشار ویژه‌نامه‌هایی در زمینه «کنترلهای داخلی؛ شناخت، ارزیابی و اتکا به آن در حسابرسی» دنبال خواهیم کرد و با طرح موضوع «حسابداری کشاورزی» و «کتابها و نشریات حسابداری» ادامه خواهیم داد. ●

بقیه مقاله‌های ارائه شده به «سومین سمینار حسابداری ایران» در شماره آینده ماهنامه «حسابدار» به چاپ می‌رسد.

● به رغم اینکه ارائه‌کنندگان مقاله‌های سومین سمینار حسابداری و همکاران ماهنامه کوشیدند تا تمامی مقاله‌های ارائه شده به این سمینار در همین شماره ماهنامه به چاپ برسد، انجام این امر در زمان پیشبینی شده امکانپذیر نشد. از این رو چاپ مقاله‌هایی از سمینار به شماره بعد ماهنامه (۱۰۳ / ۱۰۴) موکول می‌شود.



اخلاق حرفه‌ای؛

عاملی برای رشد، مانعی برای رشد

● هوشنگ خستویی

— متولد ۱۳۲۸

— لیسانس حسابداری

— مدیر ارشد حسابرسی سیستم بانکی کشور در سازمان

حسابرسی

— رئیس شورای عالی انجمن حسابداران خبره ایران

موهبتی که جامعه تحت عنوان «اعتماد» به حسابداران اعطا می‌کند و در نتیجه پذیرای اظهارنظر آنان در امر خطیر قضاوت مالی نسبت به صورتهای مالی برای تصمیمگیریهای اقتصادی می‌شود، لاجرم حسابداران را متعهد می‌سازد که؛

- در کسب، حفظ و ارتقای صلاحیتهای حرفه‌ای خود و ارائه شایستگی‌های لازم آن کوشا باشند.

- توان فنی حرفه‌ای خود را در جهت برنامه‌ریزی، نظارت و مراقبت حرفه‌ای همواره افزایش دهند.

- صداقت بی‌شائبه را در جهت ارائه حقایق و نمایش راستگویی همواره مدنظر قرار دهند.

- بیطرفی کامل را در جریان رسیدگی و بویژه قضاوت نهایی همیشه مراعات کنند.

اعتبار و درستی هر رویکرد و عملکردی چه در حوزه دانش و پژوهش و چه در قلمرو عمل به نحو درخور توجهی به اخلاق کارگزاران آن وابسته است؛ ویژگی سرنوشت‌سازی که اگرچه به طور معمول در بررسیها مورد توجه قرار نمی‌گیرد، اما در عمل می‌تواند بازتابی گسترده دامن و سودمند یا زیانبخش داشته باشد، و پرداختن به آن بویژه در حرفه حسابداری و حسابرسی ضرورتی صدچندان دارد.

این گفتار یا خطابه دردمندان نیز هشدار به کارگزاران حسابداری کشور را هدف گرفته است.

- استقلال واقعی را چه از لحاظ فکری و چه از نظر عملی همیشه حفظ کنند.
- خود را به رعایت اصول و موازین عملیاتی و اخلاق حرفه‌ای در کار و عمل متعهد بدانند.

التزام به رعایت چنین تعهدات سنگینی در واقع همان پایبندی و پیروی از اصول و موازین حسابرسی بویژه اخلاق حرفه‌ای است که همانند سایر مفاهیم فنی و علمی هر دانش به عنوان وسیله پیام‌رسانی و یا در حقیقت نوعی پیام، فارغ از تقسیم‌بندیهای جغرافیایی سیاسی از فراسوی مرزها گذشته و به کشور ما رسیده است و پس از آمیزش با فرهنگ بومی، عرفاً، به شکل تایید اجتماعی مورد پذیرش قرار گرفته و اینک به مفهوم فرهنگ دانش حسابداری شناخته می‌شود.

اخلاق حرفه‌ای حسابداران منحصر به علایق عامه و در اجرای تعهدات حرفه‌ای خویش موظف به رعایت این موارد هستند. اما در عین حال، به‌عنوان بهای کسب اعتماد عمومی در جامعه باید علاوه بر آنها به اجرای موازین حرفه‌ای و اخلاقی علاقه و توجه کافی نشان دهند.

اخلاق از جنبه‌های فلسفی، آرمانی، انسانی، مذهبی، اجتماعی فرهنگی و... حرفه‌ای می‌تواند معانی، محدوده و محتوای ویژه داشته باشد. برای ایجاد هماهنگی بیشتر با مفاهیم این نوشتار نگرشی گذرا به تعریف معتبر واژه اخلاق مفید خواهد بود.
در فرهنگ دهخدا اخلاق چنین تعریف شده است:

«دانش بد و نیک خوینها. یکی از سه بخش فلسفه عملیه، و آن تدبیر انسان است نفس خود را یا یک تن خاص را. علم اخلاق عبارت است از علم معاشرت با خلق و آن از اقسام حکمت عملیه است و آن را تهذیب



اخلاق و حکمت خلقیه نیز نامند».

من خود اخلاق را؛

«هنر انجام اعمال صحیح» می‌دانم. صحیح به مفهوم آنکه عمل موردنظر با ویژگیهای فرهنگی و اجتماعی انسانی، آرمانی، مذهبی در تضاد نبوده، موجب هتک حرمت انسان نشود و منافع عام را به خطر نیندازد.

اریک کوهلر در فرهنگ حسابداری

اخلاق را چنین توصیف کرده است؛

«قواعد و اصول معنوی و کاربرد آنها برای مسائل رفتاری مشخص، بویژه مقررات حرفه‌ای که توسط نهادی حرفه‌ای در مورد رفتار اعضا تدوین یافته است.»

جرج برناردشاو نمایشنامه‌نویس توانا با

طنزی انتقادآمیز چنین تعبیری دارد؛

«اگر شما مانع از عملی که من می‌خواهم انجام دهم بشوید مرا عذاب داده‌اید اما اگر من مانع از انجام عمل شما شوم کارم منطقی و اخلاقی است»

در واقع این نویسنده در مسائل اخلاقی به تمایل انسانی نظر دارد بدین‌گونه که اقدام هرکس از نظر خودش اخلاقی است ولی رفتار و اقدام دیگران غیراخلاقی.

سرانجام منظور از اصطلاح آیین رفتار حرفه‌ای که در مقابل اصطلاح انگلیسی Professional Ethics به کار گرفته شده مجموعه اصول اخلاقی و ضوابط مربوط به کار است که در بسیاری حرفه‌ها مانند پزشکی و وکالت وجود دارد و اجرای آنها برای اعضای هر حرفه الزامی است.

پس از این مقدمات، هنگام آن رسیده است که به بحث اصلی بپردازیم و ببینیم که اخلاق حرفه‌ای چگونه می‌تواند عاملی برای رشد باشد و موجبات آن را فراهم آورد.

وقتی در تنهایی می‌اندیشم و از پس سالیان درازی که بر حرفه سپری شده چشم‌انداز زمانه را خوب نظاره می‌کنم می‌بینم اگر بخت یار بود و روزگار چنان می‌گذشت که اینک می‌گذرد،

- نظام حسابداری در کشور به نحوی مطلوب فراگیر شده بود.

- نقش و جایگاه حسابداری و حسابداران ایرانی در کشور و خارج از آن تبیین شده بود.

- خود کم‌بینی حسابداران ایرانی که در داخل کشور تحصیل و کسب تجربه کرده‌اند در مقابل اعضای حرفه و انجمنهای اروپایی و آمریکایی از میان رفته بود.

- استانداردهای ملی حسابداری و حسابرسی کشور تدوین شده بود.

- نظارت و کنترل عملیاتی و اخلاقی بر فعالیت و نحوه عمل حسابداران برقرار شده بود.

- استقلال حرفه حسابداری قانونمند شده بود.

- تسلط آمرانه دولتی بر حرفه تا میزان ورق‌بزنید

رعایت نفع کشور متعادل و موزون شده بود. در قبال تمام اینها، قدر مسلم آنکه دیگر کوشش و تقلائی توانفرسا برای دستیابی به بدیهیات اولیه نظام حرفه‌ای ضرورت نمی‌یافت و تمام هم و غم صرف ارتقای فنی و اخلاقی می‌شد. اقتدار و سیطره حسابداری موجبات بالندگی حرفه‌ای در گستره کشور و عرصه حسابداری بین‌المللی را فراهم می‌کرد، ارتقا و تعالی اخلاق حرفه‌ای، مرا، من حسابدار را بر مسندی از قضاوت حرفه‌ای می‌نشانند که متکی به اصولی مستحکم و اخلاقی و بدون نگرانی و توهم از خودکامگی و بیم کسادی و نداشتن ممر معاش، حقیقت را بیان می‌کردم و این حقیقت‌گویی و پویایی حرفه‌ای فضایی می‌آفرید که منابع و منافع کشورم را از تطاول و تاراج حفظ می‌کرد و چنان می‌شد که ناصالحان حرفه‌ای را راهی نباشد بجز راستی، و نمی‌گذاشتم کسی مرتکب گناه نابخشودنی صدمه به استقلال حرفه شود.

اگر انصاف و اخلاق را بر روابط با استفاده‌کنندگانی که به خدمات حرفه‌ای ما نیازمندند ولی آگاهی آنان در سطحی نیست که بتوانند تمام خواست و حقوق حقه خود را در قبال ما به ازای پرداختی طلب کنند حاکم کنم و به عبارت بهتر اگر آنان از تعدی منی که بدسگالی حرفه‌ای را جانشین اخلاق حرفه‌ای حسنه نموده‌ام مصون باشند، اعتماد و باور و اعتقاد و تعلق خاطر به حسابداران را فزونی داده و موجبات رشد و بالندگی حرفه حسابداری را فراهم آورده‌ام. من این را از استادم شادروان حسن سجادی‌نژاد رحمت‌اله علیه آموختم که کار خوب، رفتار مناسب، منش حرفه‌ای درخور آبرو و اعتماد می‌آورد و ما به ازای حلال و مناسبی را به همراه خواهد داشت.

اما اگر با زیر پا گذاشتن؟



استقلال

صداقت

بیطرفی

صلاحیت حرفه‌ای

اصول و موازین

که در حقیقت نمودهای بارز و مشخص اخلاق و رفتار حرفه‌ای است عمل کنم آیا مانعی برای رشد حرفه نخواهم بود؟ آیا دور شدن از این خصایص فروپاشی حرفه را در پی نخواهد داشت؟

ولی چه بگویم؟

گفت هیچ آدابی و ترتیبی مجو

هرچه می‌خواهد دل تنگت بگو متأسفانه به طوری که می‌دانیم در حال حاضر در ایران قانونی که شرکتها و مؤسسات اقتصادی را ملزم به حسابرسی کند و همچنین حسابرسان را به رسمیت بشناسد و نیز سازمان یا انجمنی که طبق قانون بر کار آنها نظارت نماید به طور کامل وجود ندارد و از آن گذشته تاکنون قانون فراگیری برای ارائه

خدمات کلیه حسابداران به جامعه و حفظ استقلال آنان تصویب نشده است. چنین وضعیتی یکی از موانع اساسی توسعه حسابداری در ایران است، بویژه آنکه نبود استانداردهای پذیرفته شده ملی، تسلط آمرانه و کلی بخش دولتی و مهمتر از همه نامتعادل بودن وضعیت اقتصادی مزید بر علت شده و عرصه را بر حسابداران شریفی که می‌خواهند با حفظ استقلال کامل و در عین صداقت و بیطرفی و با رعایت کامل اخلاق و رفتار حرفه‌ای به کار اشتغال ورزند تنگ کرده و در عوض میدان را برای فعالیت آن گروه از کسانی که پایبندیشان به استقلال و رعایت اصول شناخته شده مورد تردید است آماده کرده است. در چنین شرایطی مسئولیت حسابدار در قبال جامعه، رعایت حقوق استفاده‌کنندگان از خدمات حرفه‌ای و مسئولیت حسابداران نسبت به یکدیگر نمی‌تواند مطمح نظر قرار گیرد. بدین طریق چگونه می‌توان از تعدی به حقوق

خواننده گرامی

چنانچه مایلید برای یک سال آینده نیز به طور مرتب، ماهنامه حسابداران را مشترک باشید، برای شش شماره (دو ماه یکبار) مبلغ ۶۰۰ ریال به حساب شماره ۱۵۱۳ بانک ملی ایران شعبه طالقانی (کد ۰۹۴) به نام انجمن حسابداران خیره ایران واریز و یا از هر نقطه ایران حواله فرمایید و اصل برگه واریز وجه یا حواله را همراه این فرم (یا فتوکپی آن)، به نشانی دفتر مجله: خیابان نجات‌اللهمی، شماره ۱۵۲، طبقه سوم، یا صندوق پستی ۱۵۸۱۵/۳۶۹۱ ارسال دارید، و یا از طریق فاکس ۸۸۹۹۷۲۲ منتقل کنید. دانشجویان حسابداری و رشته‌های مرتبط با ارائه کارت دانشجویی معتبر که در آن تاریخ اعتبار کارت مشخص باشد از ۲۰٪ تخفیف استفاده خواهند کرد.

اگر ظرف دو هفته از ارسال مدارک یا اطلاع از طریق فاکس، قبض دریافت وجه مربوط (شامل شماره اشتراک) را دریافت نکردید، لطفاً با دفتر مجله تماس حاصل فرمایید.
تلفن ۸۹۲۹۲۶ فاکس ۸۸۹۹۷۲۲

درخواست اشتراک

نام و نام خانوادگی

شماره اشتراک تلفن

نشانی

صندوق پستی

مجله درخواستی: از شماره تا شماره

مبلغ ارسالی ریال طی حواله بانکی شماره

مورخ از بانک ملی ایران، شعبه:

تاریخ: امضاء

استفاده‌کنندگان و اقدامات ویرانگری که به شکل خدمات، اعم از سیستم یا اصلاح حسابها، ارائه می‌شود جلوگیری کرد و در حفظ حقوق رهروان راستین حرفه کوشا بود و صاحبکاران و مدیران واحدهای اقتصادی را از چنین مخاطراتی هرچند محدود، مصون نگاه داشت؟

متاسفم که پس از سپری شدن سالیان دراز اینک در این مکان مقدس می‌بایست از نبود ادب و کمال و رفتار حرفه‌ای بگویم و از سقوط ارزشهای اخلاقی در حرفه که عواملی چون شرایط بد اقتصادی، محدودیتهای ایجاد شده در کار و رفتار نابخردان آن را دم به دم گسترده‌تر می‌سازد.

حرفه نابسامان موجب رشد و ازدیاد ناحبداران غیرحرفه‌ای و هتک حرمت اجتماعی حسابداران شده و این خود به سلب اعتماد اجتماعی و ادبار و فلاکت حرفه‌ای میدان می‌دهد آیا به نظر شما نبود اصول اخلاقی، دست‌نشاندهی از طریق حق‌الزحمه، بی‌دانشی و ریاکاری مانع اساسی رشد نیست؟ بیاییم هم اینک که قوانین حاکم بر حرفه در حال شکل‌گیری است در این مجمع فرهنگی حرفه‌ای خالصانه از خداوند متعال بخواهیم چنان خیر و صلاحی را برقرار کند که به دور از منیها کشتی حرفه به ساحل عافیت برسد، وحدت و تشکل حسابداران متکاملتر شود و اخلاق غیر حرفه‌ای و سودطلبی بیجا از جامعه ما دور گردد. الهی چنین باد.



چنانچه به بیشتر از یک سری نیاز دارید برای هر دوره ۶ جلدی یکساله، مبلغ شش هزار ریال پرداخت کنید و رقم پرداختی را در مستطیل مربوط ذکر فرمایید.

نتایج بررسی فوق در جدول شماره ۱۱ خلاصه شده است:

رد فرضیه	اثبات فرضیه			آزمون فرض	
	محدودیت رسیدگی	عدم توافق	ابهام	عدم توافق	محدودیت رسیدگی
ابهام	-	x	x	-	x
مواد ماشین آلات تجهیزات	-	x	x	-	x
موجودیها سود سهام	-	-	x	x	-

جدول شماره ۱۱

م تفاوت حسابرسان با موارد اشکال است. شرکتها به استثنای چند ماده از قانون تجارت و موادی از قانون مالیاتهای مستقیم، ملزم به رعایت اصولی که منجر به ارائه منصفانه صورتهای مالی شود نیستند. از طرف دیگر حسابرسان نیز طبق هیچ ضابطه یا قانونی الزام به رعایت استانداردی ندارند و طبق قانون تجارت تنها «بازرسی قانونی» نقشی خاص در شرکتهای سهامی دارد. ذکر این نکته مهم است که بازرس نه استقلالی به آن معنا که حسابرس باید دارا باشد، دارد و نه صلاحیت فنی برای وی در نظر گرفته شده است. بدین ترتیب حسابرسی به معنایی که در جهان متداول است در ایران نقشی ندارد، زیرا هیچ استاندارد حسابرسی لازم الاجرا وجود ندارد.

هرچند تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی به عهده سازمان حسابرسی گذاشته شده است، لیکن تاکنون اقدامی به شکل اساسی در این مورد صورت نگرفته است. لازم است نسبت به تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی اقدام شود و در این رابطه بافت اقتصادی کشور، شرایط فرهنگی، نیازهای استفاده کنندگان از صورتهای مالی،

موضوع	اثبات فرضیه اصلی	رد فرضیه اصلی
ثبات رویه	x	-
تداوم فعالیت	x	-

مختلف ایشان از استانداردهای کشورهای مختلف بستگی پیدا می کند و نتیجه آنکه نحوه عمل حسابرسان در برخورد با موارد اشکال یکسان نبوده است. بنابراین نتیجه می گیریم در جامعه آماری مورد بررسی: «به استثنای موارد عدم توافق، نحوه عمل حسابرسان در برخورد با موارد اشکال یکسان نبوده است.»

پیشنهادها:

پس از انجام این تحقیق و به دست آوردن نتایج آن پیشنهادهای زیر در رابطه با دلایل اختلاف در نحوه عمل حسابرسان به شرح زیر ارائه می شود:
نسب استانداردهای حسابداری و حسابرسی که شرکتها موظف به رعایت آنها باشند، دلیل اصلی و بنیادی برخورد

آزمون کردیم. موارد اشکال در این سرفصل را طبقه بندی کردیم و برخورد حسابرسان را با موارد اشکال مورد بررسی قرار دادیم. در این سرفصل نتایج زیر مشاهده شد:
۱- نحوه عمل حسابرسان با موارد عدم توافق (عدم رعایت اصول حسابداری) یکسان بوده است.
۲- نحوه عمل حسابرسان با موارد محدودیت رسیدگی یکسان نبوده است.
۳- نحوه عمل حسابرسان با موارد ابهام یکسان نبوده است.

به طوری که مشاهده می شود فرضیه اخص تحقیق در سرفصل اموال، ماشین آلات، تجهیزات در موارد اشکال عدم توافق رد می شود و در موارد اشکال محدودیت و رسیدگی و ابهام تأیید می شود.

در سرفصل سود سهام پیشنهادی / پرداختنی، با توجه به اینکه در جامعه حرفه ای دو روش کلی در مورد ثبت و انعکاس آن در صورتهای مالی وجود دارد، ابتدا این موضوع به صورت پرسشنامه نظرخواهی شد. نتایج پاسخگویی به پرسشنامه، گویای این حقیقت است که جامعه حرفه ای حسابداری درباره این موضوع اتفاق نظر ندارند. سپس به بررسی چگونگی نحوه عمل شرکتها قلمرو تحقیق پرداختیم. نتایج به دست آمده با ارزیابی از طریق پرسشنامه تفاوت داشت. برخورد حسابرسان در موارد اشکال این سرفصل یکسان نبود و فرضیه اصلی تحقیق تأیید شد.

از نظر نحوه گزارشگری و استفاده از عبارات مختلف با توجه به معانی گوناگونی که از هر یک از عبارات ایفاد می گردد، نیز اتفاق نظر وجود ندارد و برخورد کلی حسابرسان با موارد اشکال به دیدگاههای