

# نگاهی به "اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی"

جواد صفار

برادر گرامی جناب آقای غلامرضا سلامی

ریاست محترم شورای عالی انجمن حسابداران خبره ایران  
به استحضار می‌رساند در ماهنامه شماره ۱۴۹ حسابدار  
مقاله‌ای تحت عنوان "بازخوانی اولین گام" به چاپ رسیده و طی  
آن ضمن نقد مقاله "اولین گام" منتشره در فصلنامه حسابرس  
شماره ۱۴، جایگاه سازمان حسابرسی به عنوان مرجع تدوین  
استانداردهای حسابداری و حسابرسی نفی شده است. چنانچه  
مقاله صرفاً به نقد مطالب مقاله مزبور می‌پرداخت، موضوع به  
سکوت برگزار می‌شد، لیکن از آنجا که در مقاله یاد شده مطالب  
ناروایی در رابطه با سازمان حسابرسی و جایگاه قانونی آن در  
امر تدوین استانداردها درج شده است، این‌جانب علیرغم  
احترام فراوانی که برای حضرتعالی و انجمن حسابداران  
خبره ایران و ارکان آن و خصوصاً برای نویسنده محترم مقاله  
مورد نظر (برادر گرامی جناب آقای دکتر عبدالرضا تالانه)  
قائلم، سکوت در این مورد را جایز ندانسته و جوابیه مختصری  
را به شرح پیوست تهیه و برای جنابعالی ارسال می‌نمایم تا  
به عنوان جوابیه مقاله مزبور در نشریه حسابدار به چاپ  
برسد.

۴ جلد از نشریات سازمان حسابرسی به شماره‌های ۱۲۲  
(رهنمودهای حسابداری)، ۱۲۳ (آیین رفتار حرفه‌ای)، ۱۲۴  
(استانداردهای حسابرسی) و ۱۴۵ (استانداردهای حسابداری - جایگزین  
نشریه شماره ۱۲۲) از عنوان عمومی اصول و ضوابط حسابداری و  
حسابرسی برخوردار است. اصول و ضوابط حسابداری و  
حسابرسی از کجا سرچشمه گرفته است و به چه کار می‌آید.  
طبق بند ۲ تبصره ۱ قانون تشکیل سازمان حسابرسی،  
مصوب ۵ دی‌ماه ۱۳۶۲ مجلس شورای اسلامی، یکی از وظایف  
سازمان حسابرسی تدوین اصول و ضوابط فنی قابل قبول  
حسابداری و حسابرسی است.

در ماده ۶ اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی، مصوب ۱۷  
شهریور ۱۳۶۶ مجلس شورای اسلامی، "تدوین و تعمیم اصول  
و ضوابط حسابداری و حسابرسی منطبق با موازین اسلامی و  
تحقیق و تنبیح در روش‌های علمی و عملی به منظور اعتلای دانش  
تخصصی منطبق با نیازهای کشور" به عنوان بخشی از موضوع  
سازمان مطرح شده است. گفتنی است بخش اول ماده مزبور  
پیرامون نیازهای دولت بحث می‌کند و بخش دوم که در بالا اشاره  
شد به نیازهای کشور.

عامل آن قرار گرفته است، اما با توجه به صراحت عبارت و عدم پیش‌بینی در قانون تشکیل، موضوعی داخلی و علاوه بر وظایف پیشگفته است. بی‌شک ضوابط داخلی مزبور می‌تواند و باید بر پایه آیین رفتار حرفه‌ای تدوین شود.

سابقه تدوین استانداردها در ایران واگذاری مسئولیت تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی به سازمانی مشخص طبق مراتب بالا، برای اولین بار در قوانین ایران پیش‌بینی شده است. اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی، ملاک کار حسابداران و حسابرسان کشور است و تسریع در تدوین این اصول و ضوابط، از سوی حسابداران، حسابرسان و افراد ذی‌نفع و ذی‌علاقه مورد تأکید قرار داشته است. مقدمات تدوین استانداردها از حدود سال ۱۳۶۹ شروع و منجر به انتشار نشریات زیر شده است:

نشریه شماره ۹۶: رهنمودهای حسابداری (سال ۱۳۷۳)

نشریه شماره ۱۰۶: رهنمودهای حسابداری - جلد ۲ (سال ۱۳۷۵)

نشریه شماره ۱۱۳: مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران (سال ۱۳۷۶)

نشریه شماره ۱۱۴: رهنمودهای حسابرسی (سال ۱۳۷۶)

نشریه شماره ۱۲۲: رهنمودهای حسابداری (لازم‌الاجرا از ۱۳۷۸/۱/۱)

نشریه شماره ۱۲۳: آیین رفتار حرفه‌ای (لازم‌الاجرا از ۱۳۷۸/۱/۱)

نشریه شماره ۱۲۴: استانداردهای حسابرسی (لازم‌الاجرا از ۱۳۷۸/۱/۱)

نشریه شماره ۱۴۵: استانداردهای حسابداری (جایگزین رهنمودهای حسابداری - لازم‌الاجرا از ۱۳۸۰/۱/۱)

نشریه شماره ۱۴۵ دربرگیرنده ۲۲ استاندارد حسابداری است و بعد از آن ۳ استاندارد دیگر پس از انتشار پیش‌نویس آنها در مجله حسابرس نهایی شده است و بزودی چاپ و منتشر خواهد شد.

با توجه به تلاشهای به‌عمل آمده در تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی که با مشارکت مستقیم بیش از پنجاه نفر تدوین شده است - دست‌اندرکاران تهیه، تدوین و تصویب، در عین حال آنکه از کلمه کلمه این اصول و ضوابط دفاع می‌کنند، اما به‌راستی آن را قابل بهبود نیز می‌دانند و این بهبود کیفی، تنها با مشارکت تمامی دست‌اندرکاران حرفه حسابداری میسر است.

برنامه‌های آینده

اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی که دربرگیرنده

در ادامه فصل دوم اساسنامه مذکور (بند ز ماده ۷)، سازمان حسابرسی را "مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور" معرفی کرده و اضافه کرده است: گزارش‌های حسابرسی و صورتهای مالی که در تنظیم آنها اصول و ضوابط تعیین شده از طرف سازمان رعایت نشده باشد در هیچ یک از مراجع دولتی قابل استفاده نخواهد بود. همین‌طور که ملاحظه می‌شود اگرچه اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی قابل استفاده و استناد در مراجع دولتی، تنها موارد تدوین شده توسط سازمان است، اما با توجه به قید سطح کشور بر این اصول و ضوابط، توسط بخشهای غیر دولتی نیز لازم‌الاجراست.

در بند ۱۱ از ماده ۱۱ اساسنامه سازمان، "تعیین نهایی اصول و ضوابط و استانداردهای حسابرسی و حسابداری" به عنوان بخشی از وظایف مجمع عمومی سازمان حسابرسی پیش‌بینی شده است.

بند ۶ ماده ۱۹ اساسنامه سازمان، "بررسی و تأیید ضوابط و استانداردهای حسابداری و حسابرسی بنابه پیشنهاد کمیته فنی جهت ارائه به مجمع عمومی" را در عداد وظایف هیئت عامل سازمان حسابرسی قرار داده است. ضمناً رسمیت کمیته فنی نیز در ماده ۲۹ اساسنامه سازمان مورد تأکید قرار گرفته است. با توجه به مراتب بالا:

۱) منظور از موارد مندرج در قانون تشکیل و نیز مواد ۷ و ۱۱ اساسنامه سازمان حسابرسی همان اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی است که عیناً در ماده ۶ اساسنامه به آن اشاره شده است.

۲) بنا به تصریح مندرج در مواد ۶ و به‌ویژه ۷ اساسنامه سازمان حسابرسی، دامنه کاربرد این اصول و ضوابط، سطح کشور اعم از بخشهای دولتی و غیر دولتی است.

۳) عبارت اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی که خود مستخرج از عبارات مشابه مندرج در اساسنامه سازمان حسابرسی است، موارد زیر را دربر می‌گیرد:

- استانداردهای حسابداری
- استانداردهای حسابرسی
- آیین رفتار حرفه‌ای
- رهنمودهای مربوط

البته تدوین "موازين اخلاقی و رفتار حرفه‌ای حسابرسان سازمان - بند ۸ ماده ۸"، تعیین نهایی "موازين خاص اخلاقی و انضباطی حسابرسان سازمان - بند ۱۲ ماده ۱۱" و بررسی و تأیید "موازين اخلاقی و انضباطی حسابرسان سازمان - بند ۷ ماده ۱۹" نیز در عداد وظایف داخلی سازمان و مجمع عمومی و هیئت

عملی خود را برای تکمیل، تعدیل و تجدیدنظر در استانداردها را اعلام کنند و متعاقباً با فراهم شدن شرایط قانونی، این امر صورت پذیرد. به هر حال مشارکت جوامع حرفه‌ای در تدوین استانداردها از اهمیت والایی برخوردار است و موجب غنای بیشتر آنها خواهد شد، لکن همان طور که ارجاع کار حسابرسی واحدهای بزرگ به اعضای جامعه مستلزم توانایی و استحکام موسسات حسابرسی عضو جامعه است، ایفای نقش اساسی در تدوین استانداردها نیز مستلزم توانایی و حضور توانمند آن است. گفتنی است جامعه حسابداران رسمی ایران در اقدامی سنجیده و بنابه پیشنهاد کمیته فنی و استانداردهای جامعه، بخشنامه‌ای را که به منزله اطلاعیه رسمی جامعه تلقی می‌شود خطاب به کلیه اعضا منتشر<sup>۱</sup> و طی آن بر موارد زیر تاکید کرده است:

۱) خدمات حسابداران رسمی باید با رعایت ضوابطی ارائه شود که تداوم انجام این خدمات را با کیفیت مناسب تضمین کند.  
۲) رعایت اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی پیش شرط ارائه خدمات با کیفیت مناسب است.

۳) عدم رعایت اصول و ضوابط مذکور موجب بروز تفسیرهای متفاوت و ناهماهنگی در ارائه نتایج خدمات حسابداران رسمی و در نتیجه خدشه‌دار شدن اعتبار حرفه‌ای آنان در جامعه می‌گردد.

۴) حسابداران رسمی برای ارائه خدمات با کیفیت مطلوب و هم چنین ایجاد هماهنگی در ارائه خدمات تخصصی، لازم است اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی تدوین شده توسط سازمان حسابرسی (که مرجع رسمی و قانونی تدوین اصول و ضوابط مزبور است) را رعایت کنند. این اصول و ضوابط در حال حاضر شامل موارد زیر است:

۱- آیین رفتار حرفه‌ای (نشریه شماره ۱۲۳)

۲- استانداردهای حسابرسی (نشریه شماره ۱۲۴)

۳- استانداردهای حسابداری (نشریه شماره ۱۴۵)

۵) جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران از طریق کارگروه‌های تخصصی خود در فرایند تدوین و اصلاح اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی مشارکت فعال خواهد داشت و این مشارکت در صورتی اثربخش می‌گردد که اعضای محترم جامعه با ارائه نظرات و پیشنهادهای سازنده‌ی خود، کارگروه‌ها را پشتیبانی کنند.

۶) کارگروه‌های تخصصی جامعه که اخیراً تشکیل گردیده‌اند، آماده‌اند تا نظرات و پیشنهادهای اعضا را در ارتباط با اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی و سایر موضوعات فنی و حرفه‌ای دریافت و پس از بررسی، در صورت لزوم به سازمان حسابرسی و سایر مراجع ذیصلاح منعکس کنند.  
و بالاخره همان طور که قبلاً اشاره شد، اصول و ضوابط

استانداردهای حسابداری، استانداردهای حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای است، در اختیار همگان قرار گرفته است. بی‌شک تمامی این موارد احتیاج به بررسی مستمر، تجدیدنظر و تکمیل دارد. بنابراین ضمن تکمیل موارد در دست تدوین، برنامه بعدی تدوین‌کنندگان بررسی مستمر این مجموعه به منظور تجدیدنظر در آن براساس نظرات دریافتی است. استانداردهای حسابداری عقود اسلامی در بانک‌ها از زمینه‌هایی است که اقدامات اولیه‌ای در مورد آنها به عمل آمده است و انتظار می‌رود بخشی از آنها بزودی جهت اظهارنظر جامعه حرفه‌ای انتشار یابد. از دیگر مواردی که جای آنها در حرفه حسابداری خالی است، استانداردهای حسابداری دولتی و استانداردهای حسابرسی داخلی است. بی‌شک درگیر شدن با این استانداردها نیازمند پیش زمینه‌هایی است که از جمله آنها عزم جدی استفاده‌کنندگان از حسابداری دولتی و حسابرسی داخلی است. اما در عین حالی که این زمینه‌ها بسیار بکر به نظر می‌رسد، نمی‌توان دست روی دست گذاشت. به زعم نگارنده، به محض آماده شدن شرایط و در اختیار بودن امکانات مورد نیاز، انجام اقدامات لازم در مورد تدوین این استانداردها ضرورت خواهد یافت؛ با این امید که انتشار پیش‌نویس‌های اولیه، دست‌اندرکاران مربوط را به تحرک وادارد و شرایط مناسب جهت انتشار نهایی آنها را فراهم آورد.

#### کلام آخر

تدوین استاندارد از فرایندی بلندمدت و مستمر برخوردار است. پرهیز از آزمون و خطا ایجاب می‌کند که از تجربیات دیگر کشورها استفاده شود، اما تضمینی نیست که برغم تمام تلاش‌های به کار رفته، نتیجه کار به طور کامل عاری از هرگونه نارسایی و کمبود باشد. باید نوشت، گفت و شنید و نتیجه را روز به روز بهبود بخشید. در اغلب کشورهای جهان، وظیفه تدوین استانداردها را به جوامع حرفه‌ای محول می‌کنند. در مقطع تصویب قانون تشکیل و اساسنامه سازمان، کشور ما از جامعه حرفه‌ای فراگیر برخوردار نبود و از این رو وظیفه مزبور بر دوش سازمان حسابرسی قرار گرفت. انتشار اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی از سوی سازمان حسابرسی، رویداد فرخنده‌ای است که با تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران - که خود نیز رویداد بسیار فرخنده دیگری است - تحولی عمیق را در جامعه حرفه‌ای، ایجاد خواهد کرد. گاه مطرح می‌شود که این وظیفه باید به جامعه حسابداران رسمی ایران انتقال یابد که غیرمنطقی به نظر نمی‌رسد، اما به عقیده نگارنده این انتقال زمانی مناسبیت دارد که دست‌اندرکاران جامعه حسابداران رسمی ایران، با در نظر گرفتن کلیه جوانب امر از جمله وجود امکانات مالی مناسب، آمادگی

استانداردهای حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای، که به‌راستی تداوم بخش اعتلای حرفه است فرا می‌خواند.

پی‌نوشت

۱- به نقل از خبرنامه شماره ۲ جامعه حسابداران رسمی ایران

حسابداری و حسابرسی منتشره، حاصل تلاشی گروهی است و یکی از راه‌های قدردانی از زحمات و خدمات دست‌اندرکاران تدوین آن، نقد سازنده این اصول و ضوابط، به منظور تکمیل در آینده است. نگارنده در کمال کوچکی جامعه حرفه‌ای حسابداری را به نقد سازنده استانداردهای حسابداری،

## در متن نه در حاشیه

ابراهیم نعمت‌پژوه

مقدمه

این مقاله در ادامه دستیابی به اهداف مقاله "اولین گام" که در فصلنامه شماره ۱۴ حسابرسی چاپ شد ارائه می‌شود و لزوماً منعکس‌کننده نظرات سازمان حسابرسی یا سایر اعضای کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری نیست و تنها نقطه نظرات نگارنده را در محدوده‌ی برخی ابهامات مطروحه، بیان می‌کند.

در شماره ۱۴۹ ماهنامه حسابداری، مقاله‌ای تحت عنوان "بازخوانی اولین گام" به چاپ رسید و طی آن مطالبی در نقد موضوعات مندرج در مقاله اولین گام (منتشره در فصلنامه شماره ۱۴ حسابرسی) و نیز نفی جایگاه سازمان حسابرسی در تدوین و انتشار استانداردهای حسابداری و حسابرسی درج شده است. هر چند اعتقاد برخی براین است که مطالب مندرج در مقاله بازخوانی اولین گام به قدری از واقعیت به دور است که بطلان مطالب آن در متن خود مقاله نهفته است و لذا احتیاج به جوابگویی ندارد، لیکن از آنجا که ممکن است سکوت در این مورد، تعبیر به قبول مطالب مطروحه در آن مقاله شود، ضرورت درج نکاتی در این خصوص در حد اختصار احساس شد.

یک توصیه

مقاله مزبور با شعری از سعدی که "خانه از پای بست ویران است و خواجه در بند نقش ایوان"، شروع و با چاپ طرحی که تداعی‌کننده "خشت اول چون نهد معمار کج، تا ثریا می‌رود دیوار کج" می‌باشد، همراه است. برخوردهایی از این دست که بیشتر جنبه ژورنالیستی و عوامانه دارد، برای مقاله‌ای که مدعی نقد علمی یک موضوع حرفه‌ای است و در مجله‌ای که ارگان رسمی یک انجمن حرفه‌ای محسوب می‌گردد و مخاطبین آن را عموماً

افراد حرفه‌ای با تحصیلات دانشگاهی تشکیل می‌دهد، زینده نیست. عبارات و کلمات برای بیان و انتقال نظرات و مفاهیم به‌کار گرفته می‌شوند و لذا عبارات و کلمات یک مقاله چنانچه با هم و یکپارچه در نظر گرفته شود، می‌تواند نمایانگر مفهومی باشد که قصد بیان آن وجود دارد، و چنانچه عبارات یک مقاله قطعه‌قطعه شده و بدون توجه به عبارات قبلی یا بعدی آن، مورد اشاره و سپس به اصطلاح مورد نقد قرار گیرد، این راه به خطا رفته و نتیجتاً به ناکجاآباد ختم می‌شود (این همان کاری است که در مقاله "بازخوانی اولین گام" صورت گرفته است). لذا بدون این که وارد بحث در مورد شیوه‌ی نقد به‌کار رفته در مقاله‌ی مزبور شوم، به خوانندگان حقیقت‌جو و آگاه توصیه می‌کنم که متن اصلی مقاله "اولین گام" را مطالعه نمایند و با در نظر گرفتن یکپارچگی تمامی متن آن و مفهوم نهفته در آن، خود به قضاوت نقد مزبور بنشینند. سخن اصلی در مقاله "اولین گام" این بود که صاحب‌نظران محترم چنانچه در مورد استانداردهای منتشره نقد یا نظری دارند یا به ایراد یا اشتباهی در آن پی برده‌اند یا اجرای بخش‌هایی از آن استانداردها را در عمل، مشکل‌ساز می‌بینند یا در مواردی مضار کاربرد آن‌ها را بر منافع حاصله افزون می‌دانند، موارد را چه به صورت اعلام به کمیته تدوین استانداردها و چه به صورت درج در مقالات مطرح نمایند تا همگی با همکاری هم در جهت بهبود شرایط موجود مشارکت نماییم. نظر این بود که صرفاً پرداختن به حواشی قضیه و کنار گذاشتن اصل موضوع، مفید به فایده نیست و جز اتلاف وقت و انرژی و منابع، حاصل دیگری در بر ندارد. حال جهت جلوگیری از اطاله‌ی کلام و پرهیز از جدل‌های بی‌حاصل، تا همین اندازه درخصوص آن بخش از مقاله "بازخوانی اولین گام" که به اصطلاح به نقد مقاله اولین گام پرداخته بسنده کرده و در ادامه به بحث مختصر در مورد سه موضوع اساسی که در