

چالش‌های امروز حسابرسی در ایران

محمدجواد صفار (حسابدار رسمی)

کتاب‌های حسابرسی به سالهای دهه‌ی ۱۳۴۰ برگردد، یعنی کم‌تر از ۶۰ سال پیش. حسابرسی در طی عمر پر فراز و نشیب خود در جهان، مراحل‌ی از سرگذارنده که شاید بتوان با کمی اغماض آن را به ۴ دوره تقسیم‌بندی کرد:

- حسابرسی مبنی بر رسیدگی بر مانده‌ها^۱
- حسابرسی مبنی بر سیستم^۲
- حسابرسی مبنی بر مدیریت ریسک^۳
- حسابرسی مبنی بر فکر^۴

البته، این واژگان به دلیل این‌که آسان‌تر در ذهن بنشینند انتخاب شده و گرنه این مراحل را گاه با عباراتی دیگر نیز مشخص و تبیین کرده‌اند. هدف، وظیفه و کارکرد حسابرسی، اعتباربخشی یا به‌تعبیری دیگر اعتبارافزایی و اطمینان دوباره بخشیدن^۵ است. آن‌گاه که از اعتباربخشی صحبت می‌شود، یعنی

می‌خواهند که از پیش معلوم بود از وی چه انتظاری داشته‌اند. در غیر این صورت حساب خواستن و به اصطلاح حساب کشیدن بی معنی است.

اما حسابرسی به مفهوم نوین آن که با آن آشنا هستید عمری به‌نسبت کوتاه دارد. اولین شکل‌های حسابرسی یا همان حسابداری عمومی عمری بیش از ۱۴۰ سال ندارد.

اولین کتاب حسابرسی در امریکا - که امروز در این حرفه پیشرو است - عمری کم‌تر از ۱۰۰ سال دارد. کتاب حسابرسی منتشر شده در سال ۱۹۱۲ - که پس از فوت مولف آن به "مونتگمری" معروف شد و هنوز هم پس از ۱۳-۱۴ بار تجدیدنظر، از اعتباری والا برخوردار است.

در ایران، عمر حسابرسی به کم‌تر از ۶۰ سال می‌رسد. شاید انتشار اولین

گفته‌اند عمر حساب، حسابداری و حسابرسی به درازای تاریخ است. برخی حتی حساب را مقدم بر خط می‌دانند. حسابرسی اما مفهومی عام‌تر دارد هرگاه کسی کاری انجام می‌داد، ممکن بود دیگری بگوید چرا و چگونه این کار را انجام داده‌ای؟ به‌علاوه بسیاری از جنگها در طول تاریخ ناشی از این بوده که کسی کار دیگری را ارزیابی کرده و پس از آنکه به زعم خودش نتیجه‌ی ارزیابی مثبت نبوده، خود به‌جای قاضی و اجراکننده‌ی حکم وارد ماجرا شده است.

حساب و کتاب، گاه با یکدیگر می‌آید. عبارت «حساب و کتاب» واژه‌ی بسیار جالبی است. چرا «حساب و کتاب»؟ مفهوم کتاب آن چیزی است که مقرر و مشخص است و کار باید بر پایه‌ی آن انجام شود. پس وقتی از کسی حساب

صورت‌های مالی از اعتبار برخوردار نیست و حسابرسی، اعتباری برای آن فراهم می‌آورد. این مفهوم اندکی بی‌انصافی است، چراکه گفته می‌شود صورت‌های مالی به دلیل آن‌که توسط افرادی باصلاحیت تهیه می‌شود، از اعتباری ذاتی برخوردار است. اما واژه‌ی اعتباربخشی به تعبیری شاید درست هم باشد، چرا اعتبار ذاتی پیش‌گفته بیشتر کاربردی درون‌سازمانی دارد، اما حسابرسی، اعتبار برون‌سازمانی آن را فراهم می‌آورد. واژه‌ی اعتبارافزایی یا ارائه‌ی اطمینان مجدد کمی بی‌دردس‌تر است و به توجیه و تفسیر نیاز ندارد.

همین جا گریزی به این مطلب می‌زنیم که اگر حسابرسی را در راستای اعتباربخشی یا اعتبارافزایی بدانیم، باید کسی باشد که به این اعتبار نیاز داشته باشد، اگر کسی به هر دلیلی خود به صورت‌های مالی اطمینان داشته باشد، نیازی به حسابرسی نخواهد بود.

چندین سال پیش و به مناسبت یکصدمین سال تاسیس انجمن حسابداران رسمی امریکا مقاله‌ای مطالعه می‌کردم که فراز و نشیب حسابداری عمومی طی این سده را به‌زیبایی ارائه کرده بود. نویسنده آن چنان چالش‌های حرفه را طی این دوره به تصویر کشیده بود که احساس کردم این کار، یعنی جا انداختن حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی، شبیه حل و فصل مساله‌ی سرخ‌پوست‌ها در امریکا بوده است. شاید عجیب باشد، اما این یک احساس شخصی و بر این پایه استوار است که

دست‌یابی به مفاهیمی فریه چون حساب‌دهی، حساب‌خواهی و پاسخ‌گویی به‌هیچ‌وجه بسادگی دست‌یافتنی نبوده است.

بر این نکته تاکید می‌کنم که خوش‌باوری است که بدون دوران گذار جدی، بتوان فرهنگ مورد نیاز در این زمینه‌ها را نهادینه کرد. اما

چالش‌های حسابرسی را می‌توان به دو گروه چالش‌های درون و برون‌سازمانی طبقه‌بندی کرد. من، به‌ویژه درون‌سازمانی را ابتدا عرض کردم که بر اهمیت آن - که همواره فراموش می‌شود - تاکید کنم. همواره بر این عادتیم که مشکلات را به دیگران منتسب کنیم، به قول سیاسیون امروز فراق‌کنی کنیم. اما اگر نگوییم بخشی عمده از مشکلات از درون هر حرفه سرچشمه می‌گیرد، حداقل باید دانست که این بخش از مشکلات از اهمیت خاصی برخوردار است و به‌ویژه از جمله مشکلاتی است که شاید هر حرفه در رویارویی و رفع آن مشکلات، توانایی بیش‌تری داشته باشد. این بدان معنی نیست که مشکلات برون‌سازمانی ربطی به حرفه ندارد، اما تاثیرگذاری حرفه نسبت به مشکلات برون‌سازمانی اولاً کم‌تر است و ثانیاً راه‌حل‌های برطرف کردن آن گاه از جنس دیگری است. اگرچه مشکلات درون‌سازمانی از اهمیتی والا برخوردار است، اما باید توجه کرد اگر نگوییم بخشی از این مشکلات ناشی از مشکلات برون‌سازمانی است، اما بدون تردید این دو گروه مشکلات به‌شدت از یکدیگر تاثیر می‌پذیرد. همین جا به مشکلی اشاره می‌کنم که اگرچه ممکن است جزو مشکلات درون‌سازمانی تلقی شود، اما خواهیم دید که چه‌قدر از مسایل محیطی و حتی فرهنگی تاثیر پذیرفته است. این مشکل، کوچک‌بودن موسسات حسابرسی است.

جدول یک - تعداد کارهای حساب‌رسان معتمد بورس

تعداد کارها	متوسط کارهای هر موسسه	درصد (نسبت به ارزش بازار شرکها)
۷۰	۷۰	۴۶/۵
۱۲۵	۱۱/۴	۴۴/۷
۱۰۳	۳/۴	۶/۸
۲۶	۱	۲/۰
-	-	-
-	-	-
۳۲۴	-	۱۰۰

در حال حاضر، در ایران حدود ۱۹۰ موسسه‌ی حسابرسی وجود دارد. هر موسسه وقتی قابل تشکیل است که حداقل ۳ نفر حسابدار رسمی شریک آن باشد. بنابراین شرکای این موسسات باید حداقل ۵۷۰ نفر باشند، با این توضیح که برخی از موسسات پس از تشکیل به دلایلی شرکای‌شان از سه نفر کم‌تر شده است و البته برخی بیش‌تر از ۳ شریک دارند. تعداد شرکای موسسات حسابرسی در حال حاضر حدود ۶۱۰ نفر است یعنی متوسط ۳/۲ نفر برای هر موسسه و اگر حسابداران رسمی تحت استخدام در این موسسات را اضافه کنیم به تعداد حدود ۷۳۰ نفر می‌رسیم یعنی متوسط ۳/۸ و کم‌تر از ۴ نفر.

مطمئن باشید در شرایط یکسان هرچه تعداد شرکای موسسات حسابرسی بیش‌تر باشد طبعاً از استقلال بیش‌تری برخوردار است.

چند سال پیش یکی از موسساتی که ۶-۷ شریک داشت به دو موسسه منتزع شد، اطلاعی ندارم واقعاً چه دلایلی موجب این جدایی شده، اما یک‌بار سوال کردم اشاره به دلیلی نه‌چندان جالبی داشتند؛ اینکه نهادهای تقسیم‌کننده‌ی کار، حسابرسی شرکت‌ها را به‌اصطلاح به صورت کوپنی توزیع می‌کنند. یعنی که مثلاً این تعداد کار بین تعداد موسسات تقسیم و به هر یک تعدادی تقریباً یکسان می‌رسد. بنابراین به موسسه‌ای با تعداد شرکای ۶ نفر که قبلاً ۲ کار تخصیص می‌یافته، با این انتزاع به ۴ کار افزایش یافته است. حالا این مشکل درون‌سازمانی است یا

برون‌سازمانی؟

مشکل دیگری که شاید بتوان گفت برون‌سازمانی است، بحث تقسیم نامناسب کارهای مثلاً شرکت‌های بورسی است. در مورد عملکرد سال ۱۳۸۷ به جدول یک توجه کنید.

همان‌طور که ملاحظه می‌کنید با در نظر گرفتن ۸۴ موسسه‌ی عضو جامعه که هنوز معتمد بورس نشده‌اند بیش از ۳۰٪ موسسات حسابرسی معتمد بورس، اساساً کاری از شرکت‌های بورس نداشته‌اند. نکات جالب دیگر در این جدول بدین قرار است:

- ۴۶/۵٪ کل حجم ارزش بورس را سازمان حسابرسی رسیدگی می‌کند. این سازمان از خدمات ۱۵۰۰ نفر نیروی حرفه‌ای بهره می‌برد که حدود ۲۰٪ آنها حسابدار رسمی‌اند.

- تقسیم کار در تمام گروه‌های بالا به‌درستی انجام نشده است. مثلاً در موسسات گروه اول، موسسه‌ای با ۲۲ کار تنها ۱/۱٪ حجم ارزش بازار را رسیدگی می‌کند، اما موسسه‌ی دیگری با ۵ کار، ۵/۱٪ حجم ارزش بازار را برعهده دارد. ضمن آن‌که معلوم نیست نیروی حرفه‌ای موسسه‌ی اول کم کیفیت‌تر از موسسه‌ی دوم باشد. موارد متعددی از این تفاوت‌ها وجود دارد.

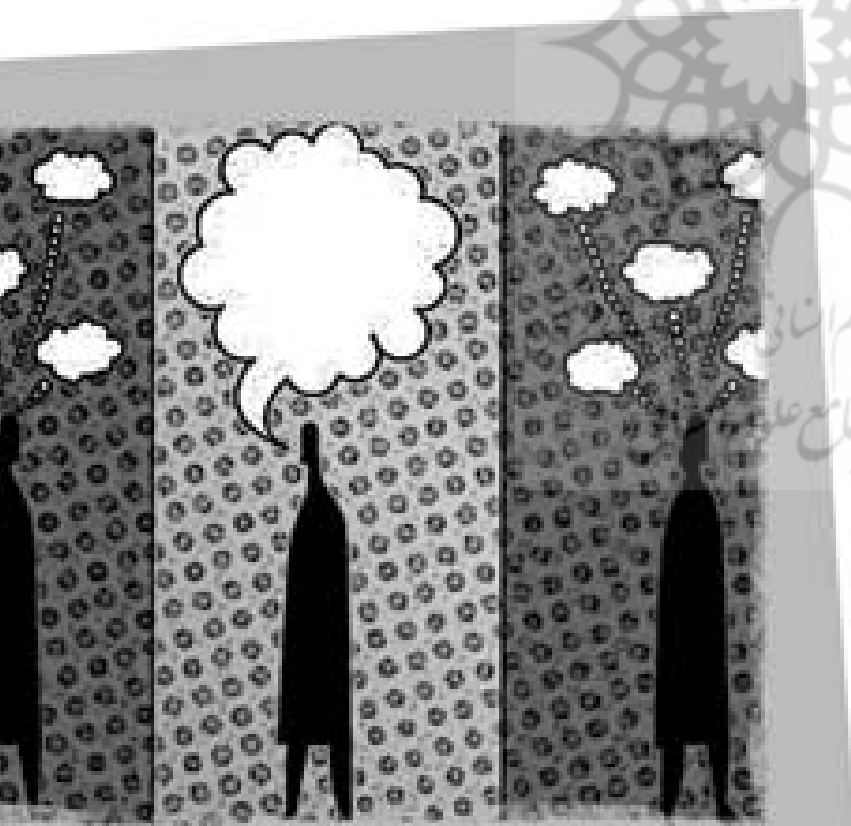
- به استثنای سازمان حسابرسی بیش‌ترین تعداد کارهای حسابرسی شرکت‌های بورس برای یک موسسه ۲۲ و کم‌ترین آن‌ها به استثنای ۳۷ موسسه‌ای که اساساً کاری نداشته‌اند یک کار است (در مورد ۲۶ موسسه).

اطلاعات بالا اگرچه غیر عادلانه به‌نظر می‌رسد، اما مطمئن باشید بین وضعیت عمومی موسسات مثلاً گروه اول و سوم حتماً تفاوت‌های معنی‌داری وجود دارد. فعلاً در نظر ندارم به تفاوت‌های کیفی این موسسات بپردازم، اما شک نیست یک موسسه‌ی با سابقه‌ی ۱۵ - ۱۰ ساله با موسسه‌ای - که به‌رغم در اختیار داشتن شرکای واجد شرایط - کم‌تر از یک سال است تاسیس شده از نظر دریافت کار در موقعیت کاملاً متفاوتی قرار دارند.

بنابراین، موضوعی که به‌ظاهر

برون‌سازمانی است، به‌نظر می‌رسد تا حدود زیادی تابع وضعیت کیفی، کمی و البته روابط عمومی موسسات حسابرسی است. جالب است بدانید در جهان نیز کم‌وبیش همین‌طور است. یعنی، در حال حاضر تقریباً تمامی ۱۰۰ شرکت بزرگ دنیا تنها توسط ۴ موسسه‌ی بزرگ دنیا حسابرسی می‌شود. بنابراین ملاحظه می‌شود که رابطه‌ی معنی‌داری بین شرکت‌های بزرگ و موسسات حسابرسی بزرگ وجود دارد، هرچند که ممکن است موسسات دیگر از این امر گلیایه و شکایت داشته باشند و مباحثی چون مبارزه با انحصار را مطرح کنند. با همین توضیحات و تاکید بر تعامل مشکلات درون و برون‌سازمانی حرفه‌ی حسابرسی، به این نکته‌ی کلیدی اشاره می‌شود که مشکلات عمومی هر حرفه، به‌خصوص حرفه‌هایی که با منافع عمومی سروکار دارند به‌شدت تابع وضعیت عمومی اقتصادی و اجتماعی محیط و جامعه‌ی آن است.

نمی‌توان انتظار داشت بسیاری از ساختارهایی که باید درست کار کنند، به‌درستی کار نکنند، اما حرفه‌ای خاص به‌گونه‌ای مناسب و درست کار کند. اگر این‌چنین هم باشد باز از اثربخشی لازم برخوردار نخواهد بود. به عنوان مشکلی بزرگ، خاص کشور ما و برخی کشورهای مشابه، از حسابداری شروع می‌کنیم. طبق مقدمه‌ی استانداردهای حسابداری، اساس استانداردهای گزارشگری مالی، صورت‌های مالی با مقاصد عمومی است. این صورت‌های مالی عموماً نیازهای استفاده‌کنندگانی را برآورد می‌سازد که دسترسی مستقیمی به اطلاعات مالی واحد اقتصادی ندارند و نقشی نیز در اداره‌ی آن به‌جز از طریق اعمال رای در مجامع عمومی ندارند. حال اگر نگاهی به ترکیب سهامداران قریب به اتفاق شرکت‌ها، حتی شرکت‌های بورسی، بیندازیم خواهیم دید جز چند نفری که هیئت رئیسه‌ی مجمع را تشکیل می‌دهند و درصد بالایی



از سهام شرکت را نمایندگی می‌کنند، سهام‌داران دیگر، نقشی جدی در تصمیمات مجمع عمومی ندارند.

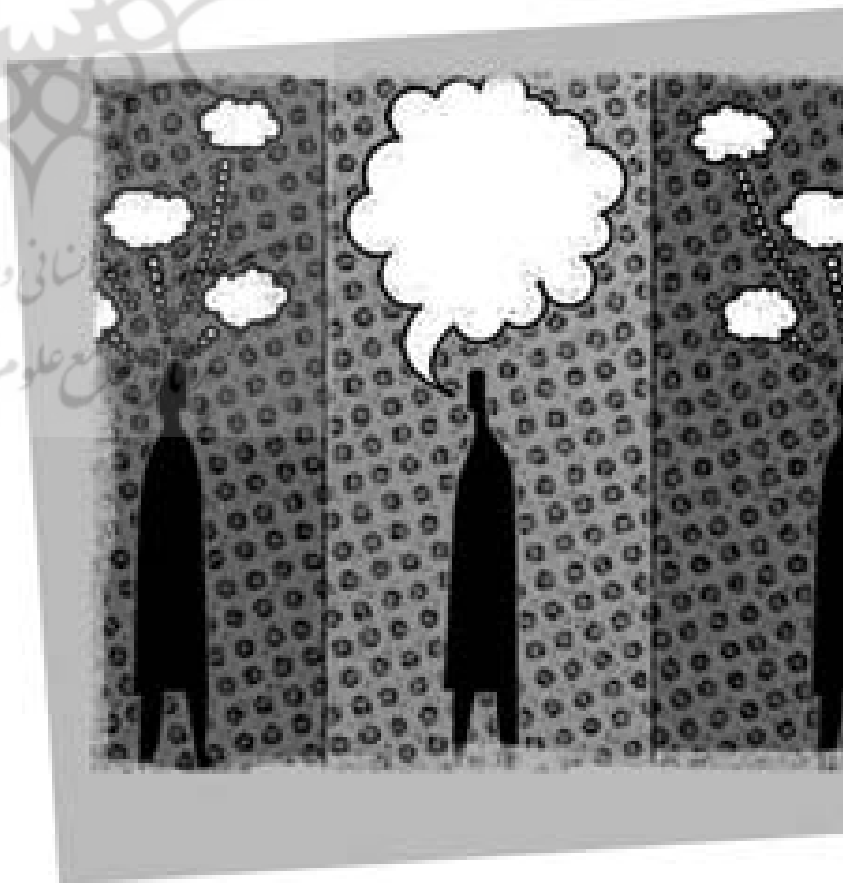
نتیجه آن که صورت‌های مالی بر پایه‌ی نیازهای عمومی افرادی طراحی و تهیه شده است که اساساً نقشی در اداره‌ی شرکت ندارند و بنابراین این اطلاعات برای‌شان از این جهت مفید نیست. بنابراین وضعیت حسابرسی در ادامه‌ی کار تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی، در این زمینه روشن است. البته فراموش نشود که برای این سهامداران در تصمیمات سرمایه‌گذاری خود استفاده‌های دیگری از همین صورت‌های مالی متصور است: این که سهامی را بخرند، نخرند یا نگهدارند. همچنین توجه داشته باشید که سهام‌داران عمده که اشاره شد اغلب در هیئت رئیسه جای می‌گیرند به انواع اطلاعات در حد نیاز خود دسترسی دارند، بنابراین گزارش‌های مالی مطروحه در مجمع عمومی و در نتیجه گزارش حسابرسی که اعتبار آن اطلاعات مالی را می‌افزاید، کمکی به سهامداران عمده نیز نمی‌کند.

تصمیمات سرمایه‌گذاری خود استفاده‌های دیگری از همین صورت‌های مالی متصور است: این که سهامی را بخرند، نخرند یا نگهدارند. همچنین توجه داشته باشید که سهام‌داران عمده که اشاره شد اغلب در هیئت رئیسه جای می‌گیرند به انواع اطلاعات در حد نیاز خود دسترسی دارند، بنابراین گزارش‌های مالی مطروحه در مجمع عمومی و در نتیجه گزارش حسابرسی که اعتبار آن اطلاعات مالی را می‌افزاید، کمکی به سهامداران عمده نیز نمی‌کند.

نکته‌ی دوم که توجه به آن ضروری است بحث شفافیت است. شفافیت ارتباطی تنگاتنگ با مبارزه با فساد دارد. شفافیت نیازمند ابزارهایی است که فن‌آوری اطلاعات یکی از ارکان با اهمیت آن است. سنگاپور، از کشورهایی که پیشرفت چشمگیری در این زمینه داشته است و به گونه‌ای پیش‌تاز محسوب می‌شود است. در نتیجه‌ی به‌کارگیری این تکنولوژی در سنگاپور، رتبه‌ی این کشور از جهت مبارزه با فساد به رده‌ی سوم

جهانی کاهش یافته است. به‌گونه‌ای که از اوپاما رئیس جمهور امریکا در سفر اخیرش به سنگاپور نقل شده کهما در زمینه‌ی استفاده از تکنولوژی اطلاعات باید از این کشور الگو بگیریم.

در کشور ما شفافیت و نیز ابزارهای دستیابی به آن محل چندانی از اعراب ندارد، به‌خصوص در عمل. برای مثال به یک نکته اشاره می‌کنم. طبق قوانین شهرداری‌ها، صورت‌های مالی شهرداری‌ها باید هر ۶ ماه یک‌بار و به‌فاصله‌ی ۱۵ روز پس از پایان آن دوره منتشر شود. این مقررات را با وضعیت واقعی مقایسه کنید. گفتنی است این موضوع منحصر به شهرداری‌ها نیست و بحث شهرداری‌ها تنها به عنوان یک موضوع دم‌دستی مطرح شد. اساساً به نظر می‌رسد صورت‌های مالی حسابرسی‌شده نقشی کلیدی در تصمیم‌گیری‌ها، از جمله تشویق یا تغییر مدیران ندارد و این تصمیمات براساس اطلاعات دیگری اتخاذ می‌شود. فرایند گزارشگری مالی، دربرگیرنده‌ی گزارش‌های حسابرسی، از ابزارهای شفافیت است؛ و از آن‌جاکه شفافیت، موردی از موارد با اهمیت کشور نیست، حسابرسی نیز اهمیت لازم را ندارد. بدین لحاظ است که می‌بینید مثلاً جایی به بزرگی و اهمیت صدا و سیما حسابرسی نمی‌شود، حسابرسی نشدن این بنگاه اقتصادی بزرگ مشکل بزرگی است، اما مهم‌تر از آن این است که هیچ‌گاه کسی احساس کمبودی جدی در این زمینه نمی‌کند. در مورد اهمیتی که جامعه‌ی ما به حسابرسی می‌دهد، بد نیست به نکات اندوه‌باری اشاره کنم؛ [در فرهنگی که خدا "اسرع الحاسبین" است و "حاسبوا قبل از تحاسبوا" توصیه‌ی موکد رهبران دست اول آن است (به نقل از امیرالمومنین)]. اگرچه در قوانین موضوعه‌ی ما، واژه‌ی حسابرسی برای اولین بار در سال ۱۳۶۲، در قانون تشکیل سازمان حسابرسی ذکر شده است و نیز در قانون اساسنامه‌ی سازمان (در سال ۱۳۶۶) و بالاخره در قانون و مقررات جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران (سال‌های ۱۳۷۲، ۱۳۸۰ و پس از آن)، اما هیچ‌گاه واژه‌ی "حسابدار" به‌عنوان عامل اصلی در تهیه‌ی صورت‌های مالی در قوانین ذکر نشده است یا حداقل



من ندیده‌ام. توجه کنید که مراد از واژه‌ی حسابدار رسمی در قوانین و مقررات جامعه، عموماً حسابرس و کسی است که دارای صلاحیت‌های حسابرسی است. این اما در حالی است که قبل از انقلاب حدود ۵۰ نفر از ایران برای دریافت گواهینامه‌ی چارتر اکانتنت (CA) بورسیه شده بودند که در حال حاضر همگی بازنشسته‌اند و حداقل دیگر در خدمت دولت نیستند. به‌علاوه در زمان تشکیل جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران بیش از ۱۰ نفر از حسابداران رسمی، مدیران عامل و اعضای هیئت مدیره‌ی بانک‌ها و بیمه‌های ایران بودند و تعداد بیش‌تری، مدیران شرکت‌های بزرگ. این‌که این وضعیت نتیجه‌ی کم‌کاری حسابداران رسمی است یا بی‌توجهی مسئولان و به‌اصطلاح حساب‌خواهان، نیازمند بحث مستقلی است که از حدود وقت و بضاعت من خارج است. یکی از نتایج این موضوع آن است که در حال حاضر، مثلاً مرکز پژوهش‌های مجلس، به‌ندرت از حسابداران در مورد قوانین و مقررات مربوط به حرفه نظرخواهی می‌کند.

نکته‌ی دیگر نقش جدی دولت به‌عنوان سهام‌دار در شرکت‌هاست. نقشی که قرار است با اجرای مقررات اصل ۴۴ قانون اساسی روز به‌روز کاهش یابد، تصور کنید مقام شامخ نهادی بزرگ به‌عنوان رئیس مجمع یک شرکت بزرگ را که وقتی از وضعیت سوددهی شرکت اظهار تاسف می‌کند، کسی برمی‌خیزد و می‌گوید: این هزینه‌ها و عدم‌النفع‌ها از جیب شما نبوده است، بلکه از جیب دولت بوده است و مقام شامخ تا آخر مجمع کلامی سخن نمی‌گوید. واقعاً چند مدیر را می‌توانید پیدا کنید و روی چشم بنده‌ی حقیر بگذارید که جیب دولت را مثل جیب خودشان بدانند. اصلاً مگر چنین چیزی متصور است. من مدیر به حقوق و پاداش مجمعی دلخوشم که آن‌هم چه محدودیت‌های بجا و نابجایی دارد، اما در جیب دولت میلیون دلار پول خرد است و به‌اصطلاح برخی پول شکلات بچه‌ها و به اصطلاح حسابرسان Immaterial - کم‌اهمیت، الحمدلله مسئولان به خوبی دریافته‌اند این راه شرکت‌داری نیست و در جهت حل و

فصل آنند، اما ظاهراً هنوز هم درست متوجه نشده‌اند، چراکه اغلب این به‌اصطلاح خصوصی‌سازی‌ها، از نظر مدیریت دولتی تغییری نکرده است. حتی در بانک‌های خصوصی، با این فرض که از ابتدا خصوصی بوده‌اند، باز مدیران بعضاً بازنشسته‌ی دولتی‌اند که مدیریت می‌کنند. آیا انتظار تغییری هست؟ اساساً حسابرسی را می‌توان در تمام جهان حرفه‌ای لوکس دانست. لوکس از آن جهت که برای بسیاری از اهمیتی والا برخوردار است. مثل داشتن اسب و اسب‌سواری، کشتی تفریحی و بازی گلف برای لردها و ثروتمندان جهان. انگار که از نان شب و از هر نیازی واجب‌تر است، اساساً در اختیار داشتن این چنین امکانی جزء لاینفک غنی‌بودن است و اگر کسی غیر از این عمل کند، گویا مشکلی دارد. حسابرسی هم بدین ترتیب است. شرکت‌های بزرگ همه حسابرس دارند، چون شرکت‌هایی پول‌دار هستند و باید این تیترا را به دنبال بکشند که اولاً حسابرس دارند و ثانیاً موسسه‌ی حسابرسی آنان یکی از مثلاً ۱۰ موسسه‌ی بزرگ بین‌المللی (Top ۱۰) است. از طرف دیگر گروهی اساساً نیازمند حسابرس و حسابرسی نیستند. واحدهای کوچکی که در تمام کشور به‌نوعی ملزم به حسابرسی نیستند. بند "ز" آیین‌نامه‌ی اجرایی تبصره ۴ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی از جمله شرکت‌ها و واحدهایی را ملزم به حسابرسی کرده که اهمیت و حساسیت خاصی برخوردارند و حجم فعالیت آن‌ها در حدی است که هر ساله توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تعیین می‌شود. نمونه‌ی این مقررات در همه‌ی کشورها کم‌وبیش وجود دارد. چندسال پیش مشابه همین بند "ز" در انگلستان تغییر کرد. به تعبیر یکی از حسابداران خبره و باسابقه‌ی آن دیار، با یک اشاره‌ی انگشت قانون‌گذار، ۲۰٪ حق‌الزحمه حسابرسی کل موسسات حسابرسی کاهش یافت. پس گروهی از شرکت‌های بزرگ به‌عنوان کاری

لوکس به حسابرسی می‌نگرند، گروهی نیز به دلیل پایین‌بودن حجم فعالیت‌ها از این امر مستثنی‌اند

و اگر حسابرسی می‌شوند اختیاری و داوطلبانه است که کم‌تر در عمل به چشم می‌خورد و گروه سوم شرکت‌هایی هستند که حسب الزام قانونی حسابرسی می‌شوند. در ایران، تقریباً تمام حسابرسی‌ها بر حسب الزام قانونی انجام می‌شود و چون از دید به‌کارگیرندگان حسابرسان جز تشریفات قانونی، سود دیگری را متصور نیستند، سعی می‌کنند بی‌خطرترین (به زعم خودشان)، ارزان‌ترین و سربه‌راه‌ترین حسابرسان را به‌کار گیرند. حسابرسی که تنها وظایف و چه بسا تنها تشریفات لازم را انجام دهد و مزاحمتی برای مدیران شرکت فراهم نیاورد.

این امر باعث می‌شود کار بدون کیفیت انجام شود و در دست‌یابی اهداف خود اثربخش نباشد. تحقیقات بین‌المللی نشان می‌دهد که بین کیفیت حسابرسی و حق‌الزحمه‌ی آن رابطه‌ی مستقیمی وجود دارد. اما در ایران به دلیل نحوه‌ی بعضاً نامناسب تقسیم کار، این ارتباط الزاماً برقرار نیست. به‌علاوه اشتها، قدمت و ارتباطات بین‌المللی موسسات نیز نقشی عمده در حق‌الزحمه‌ی موسسات دارند، به‌نحوی که گاه حق‌الزحمه‌ی دو موسسه‌ای - که از کیفیت یکسانی برخوردارند - تا ۳-۲ برابر متفاوت است. در ادامه می‌توان به نکات دیگری نیز اشاره کرد.

در کشور ما، از جمله حرفه‌ی حسابرسی، استفاده از رایانه نهادینه نشده است. این امر کارایی حسابرسی را کاهش می‌دهد و روزبه‌روز حسابرسان ایرانی را در رقابت با رقبای خارجی تضعیف می‌کند. به‌علاوه ارتباطات بین‌المللی در کم‌ترین سطح است و در حدی هم که وجود دارد، حتی از جانب موسسات خارجی جدی تلقی نمی‌شود. درست مثل معلم‌های خوبی که برخورد آن‌ها با دانش‌آموزان روزانه و شبانه تفاوت دارد. در مدارس روزانه به‌شدت دقیق و گاه سخت‌گیر، اما دانش‌آموزان شبانه را در کمال آزادی رها می‌کند که نتیجه‌ی آن عدم رشد مناسب آنان است.

شاید به خاطر داشته باشید موسسه‌ی مرحوم آرتور اندرسون از نظر خدمات غیر حسابرسی رتبه‌ی اول را در بین موسسات بزرگ بین‌المللی دارا بود و شاید یکی از عوامل سقوط یک‌شبه‌اش همان حجم عظیم کارهای غیر حسابرسی بود که عملاً استقلال او را خدشه‌دار کرد و باعث شد نه تنها خودش از عرصه‌ی روزگار محو شود و یک شبه Big5 به Big4 تبدیل شود، بلکه لطمه‌ای جدی به حرفه‌ی حسابرسی وارد کرد که آثارش هنوز هم کم‌وبیش باقی است. در ایران برعکس خدمات حسابرسی از تنوعی برخوردار نیست. این امر به‌عنوان یکی از چالش‌های حرفه موجب مشکلاتی چون دوران بی‌کاری طولانی برای حسابرسان و در نتیجه از دست دادن نیروهای مستعد می‌شود. در ایران، طبق قانون تجارت انتخاب حسابرس (و البته بازرسی قانونی) به‌عهده‌ی مجمع عمومی و در واقع کسی است که عملکرد مدیریت را بررسی می‌کند. این امر در عمل نه تنها توسط مجمع به‌درستی انجام نمی‌شود، بلکه گاه توسط مدیریت و در شرایطی نادر با پیشنهاد رده‌های پایین‌تر انجام می‌پذیرد. این امر استقلال حسابرسان را به‌شدت خدشه‌دار می‌کند. بسیاری از تغییرات در حسابرسان و برخی موارد بروز فساد در حق‌الزحمه‌ها ناشی از بی‌دقتی در این زمینه است. نکته‌ی دیگر عدم استفاده از ضمانت‌اجرائی تعبیه‌شده در قوانین و مقررات است. به‌عنوان مثال، طبق مقررات جامعه پیش‌بینی شده، صورت‌های مالی‌ای که باید حسابرسی می‌شده، اما نشده است در هیچ‌یک از وزارتخانه‌ها، موسسات و شرکت‌های دولتی، بانک‌ها، بیمه‌ها، سازمان بورس و اوراق بهادار و... قابل استفاده نخواهد بود. در این زمینه به‌جز بورس که تقریباً تمامی شرکت‌هایش کم‌وبیش حسابرسی می‌شوند، کسی از این ضمانت‌اجرائی استفاده نمی‌کند. البته اخیراً بر اساس مصوبه‌ی دولت، تأکیدیاتی بر این مطلب شده است که امیدوارم نتایج مثبتی در بر داشته باشد. وجود موسسات حسابرسی کوچک، همچنین امکان سرمایه‌گذاری بلندمدت را کاهش می‌دهد.

بعید می‌دانم تعداد موسساتی که دستورالعمل حسابرسی خاص خود را تهیه و تدوین کرده‌اند، از ۱۰٪ کل موسسات تجاوز کند. در مورد آموزش نیروها و دیگر نیازها نیز وضع به همین منوال است. همچنین ارتباطات بین‌المللی که بر مطالب پیش‌گفته تأکید دارد. اما آخرین نکته‌ای که به آن اشاره می‌کنم اگرچه ظاهراً مشکل و چالشی برای حسابرسان نیست، اما بی‌مساله هم نیست. و آن این‌که تا کنون پیش‌نیامده است که برعکس حسابرسی دعوی‌ای جدی مطرح شود. یک مفهوم این عدم طرح دعوا بی‌اثر بودن گزارش‌های حسابرسی است. یعنی این‌که در عمل هیچ‌کسی بر پایه‌ی گزارش‌های حسابرسی تصمیمی نگرفته که بعد متضرر شود و متعاقب این متضرر شدن از حسابرسی شکایتی کند با اینکه اساساً نمی‌دانسته است می‌توان این چنین شکایتی را مطرح کند. این نکته نشانه‌ی خوبی نیست. نکته‌ی بعدی آن است، چون نمونه‌ی این دعوی مطرح نشده حدود و ثغور مسئولیت حسابرسان در این گونه مسائل تعیین نشده است و آماری در این خصوص وجود ندارد، از این رو امکان بیمه کردن مسئولیت حرفه‌ای حسابرسان نیز وجود ندارد. چراکه اساس کار بیمه‌گران جمع‌بندی مجموعه شکایات مطروحه و خسارات متوجه حسابرس است که همان‌طور که اشاره شد، سابقه‌ای از این موارد در دست نیست. در پایان به جمع‌بندی موارد اشاره شده می‌پردازیم که رئوس عبارتند از:

اساس حساب‌دهی و پاسخ‌گویی، داشتن معیاری مناسب برای ارزیابی است. در ایران به دلیل در اختیار دولت قرار داشتن بخش عمده‌ای از شرکت‌ها، این معیارها به‌درستی توصیف و تعیین نشده است. وضعیت اقتصادی و اجتماعی کشور، اساساً دغدغه‌ی حساب و کتاب را ندارد.

در مجموع این‌که هنوز در جهان محل تردید است که حسابرسی ارزش افزوده ایجاد می‌کند و اغلب واحدهای اقتصادی، تنها بر پایه‌ی الزامات حسابرسی می‌شوند.

○ در ایران از ضمانت‌های اجرایی موجود در قوانین و مقررات استفاده مناسب نمی‌شود. ○ فن‌آوری‌های نوین و نیز رایانه در حسابرسی به‌گونه‌ای مناسب به کار گرفته نمی‌شوند. ○ قریب به اتفاق موسسات حسابرسی کوچک است و از این رو امکان سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در آن‌ها وجود

ندارد. در نتیجه تعداد موسسات زیاد به‌نظر می‌رسد (به دلیل کوچکی آنها)، این امر از جمله ناشی از نبود فرهنگ تجربه‌اندوزی در موسسات بزرگ است.

○ اگرچه طیف موسسات حسابرسی از جهت توانایی‌های افراد و موسسات کاملاً گسترده و متفاوت است، اما تقسیم کار نیز به‌درستی انجام نمی‌شود. این موضوع در نرخ حق‌الزحمه‌ها نیز تأثیری معنادار دارد. ○ نحوه‌ی انتخاب حسابرسان نامناسب است و به‌جای مجمع عمومی، گاه از نظرات مدیریت، یا حتی سطوح پایین‌تر تأثیر می‌پذیرد. این امر از جمله ارتباط بین کیفیت و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، در بسیاری از موارد را خدشه‌دار کرده است. ○ حسابرسان از خدمات متنوع استفاده نمی‌کنند و اغلب تعداد محدودی از خدمات را در برنامه‌ی کار خود قرار داده‌اند.

به‌هرحال، سعی کردم تصویری از وضعیت فعلی حسابرس و مشکلات رویاروی آن خدمت شما ارائه کنم. خوشحال نیستم؛ چراکه این تصویر اولاً روشن و ثانیاً امیدبخش نیست، اما آدمی به امید زنده است، و هنر ما این است که در این شرایط هم بتوانیم بر بحرانی که حرفه ما را احاطه کرده است مدیریت کنیم باید. بکوشیم سطح علمی و اجتماعی خود را ارتقا بخشیم، آموزش حرفه‌ای مستمر را در راس برنامه‌های خود و موسسات خود قرار دهیم چراکه جامعه هر قدر هم مشکلات اجتماعی و اقتصادی داشته باشد می‌توان به حل آنها امیدوار بود، اما اگر قاضی‌ها - که حسابرس نیز از مصادیق بارز قاضی است - نادرست یا کم‌صلاحیت باشند ضربه‌ای اساسی به جامعه وارد خواهد شد.

امیدوار باشیم به نیروی جوانان، امیدوار به میان‌سالان، و تجربه‌ی آنانکه عمری را در حسابرسی گذرانده و موی در حسابرسی سپید کرده‌اند.

پی‌نوشت‌ها

- ۱- Balance Base audit approach
- ۲- System Base audit approach
- ۳- Risk Base audit approach
- ۴- Thought Base audit approach
- ۵- Re-assurance