

# استانداردهای حسابداری مالی\*

دکتر حسین عبده تبریزی

به عنوان شاگرد حسابداری در یک کشور جهان سوم برای نقد بسیاری از مسائل کلیدی دارم که آن را "فرمالیسم"<sup>۱</sup> نام نهاده‌ام. غرضم از فرمالیسم رعایت حفظ ظاهر، شکل‌گرایی، ظاهرپرستی، دلبستگی فراوان به رسوم و تشریفات، و توجه کم به محتوا، معنا، اصل، و واقعیت مسئله و اقدام است. پس، منظور من از فرمالیسم معانی ریاضی، هنری، فلسفی یا جامعه‌شناختی آن نیست. بیشتر واژه را در معنی عام و عوامانه آن به معنی پرداختن به حفظ ظاهر و ظواهر امور بکار می‌برم. ما در جهان سوم متأسفانه مبتلا به بیماریهای فرمالیسم در مجموعه زوایای زندگانی خود هستیم: در برخوردهای شخصی، در اقتصاد، در حوزه امور اداری، در زندگی اجتماعی، در حیات آموزشی، و به راستی در همه جا.

---

\* متن سخنرانی ارائه شده در دومین سمینار سراسری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد زنجان، شهریور ۶۹. این متن که از روی نوار سخنرانی و به کمک یادداشتهای سخنران تهیه شده حاوی پاره‌ای مطلبها نیز می‌شود که سخنران به دلیل کمی وقت هنگام ارائه به سمینار حذف کرده بود.

1. formalism

چند دهه است که در ایران بودجه برنامه‌های داریم. هزاران نفر در واحدهای بودجه سازمانهای مختلف قرار بوده براساس برنامه بودجه تهیه کنند، اما وقتی به بطن و واقعیت اقدام آنان می‌پردازیم، می‌یابیم که این خانمها و آقایان در همه این سالها فقط رقمهای سالهای قبل را بالا و پایین کرده‌اند، و صرفاً رعایت ظاهر کرده‌اند که بودجه برنامه‌های دارند، اما نداشته‌اند.

در نظام آموزشی گرایش به نمره نمود همین فرمالیسم است. اصل درس و هدف از آموزش در سایه کم فروغ ظواهر یا نمره قرار می‌گیرد. دانشجویی داشته‌ام که برای "تحقیق" در مورد نمره دادن یا ندادن اینجانب چند کیلومتر مسافت کرده است تا به این تصمیم برسد که آن واحد را بگیرد یا نگیرد. در این "پژوهش" واقعیت یادگیری یکسره فراموش شده است.

در نظام تولید بی‌توجهی به کیفیت بیانگر این گرایش به حفظ ظاهر است. ظاهراً کالا تمام شده و آماده مصرف است، اما به محض استفاده نقصها و کمبودها بارز می‌شود. اتومبیل سواری نوبی که خریداری می‌شود باید سیم کلاچ آن بلافاصله عوض شود، یک بار کسی آن سیم کلاچ خراب را روی دستگاه کار می‌گذارد، و بار دیگر کسی آن را با صرف هزینه و وقت عوض می‌کند.

در نظام اداری نمود فرمالیسم طبعاً شکل‌های بسیار متنوع بوروکراسی است. فرمهای بسیاری پر می‌شود بدون آنکه هدف غایی از آنها روشن باشد، مرحله‌های اداری متنوع طی می‌شود بدون آنکه ضرورت آنها روشن باشد، امضاهای فراوانی صورت می‌گیرد بدون آنکه دلیل آنها روشن باشد، اقدامات بیشتر در جهت آن است که مسئول بالاتر قانع شود کاری در شرف انجام است و کمتر کار خود محور فعالیتهای کارمند است، و بیماریهای مشابه دیگر.

چه بسیار جلسههای هیئت‌مدیره که برای بررسی صورتهای مالی تشکیل می‌شود، اما بسیاری به بهانه اعتماد به مدیر مالی از مطالعه و بررسی صورتهای غافل‌اند، و در جلسه فقط نشان می‌دهند که آنها را خوانده و فهمیده‌اند و از کنار قضیه رد می‌شوند. دهها سال چنین تظاهر می‌کنند.

این رعایت حفظ ظاهر بر مجموعه زندگی جهان سومی ما سایه افکنده و من همواره به این نتیجه رسیده‌ام که اگر قرار است مملکت به تولید و داشته شود و بندهای وابستگی گسسته شود، باید به محتوا و اصل مطالب پرداخت، و از ظاهر و شکل فرار کرد. در این جلسه، با همین کلید وارد نقد و بررسی جنبه‌های عملی از استانداردها

می‌شوم. توضیحا" بگویم که چون عمده سخنرانیها، مخصوصاً صحبت‌های آقای مستأجران و دکتر ثقفی، را شنیده‌ام (یکی مسئول دستگاه حسابرسی مملکت است و دومی مسئول تهیه استانداردهای ملی و هر دو عضو هیأت تدوین استانداردها) بحثم را اندکی از رئوس داده شده به سمینار تغییر می‌دهم تا موضوع زنده‌تری را در سمینار مطرح کنم.

وقتی فرصت داده شد در اینجا صحبتی داشته باشم، با خود فکر کردم بد نیست تاریخچه کار روی استانداردها را طی سالهای بعد از انقلاب واری کنم تا ببینیم آیا "هیأت تدوین استانداردهای حسابداری ملی" می‌تواند از این تجربه چیزی فرا بگیرد. فرصت آن قدر نبود که بشود تجربه قبل از انقلاب اسلامی را جمع و جور کرد. همین قدر باید عرض کنم که ضرورت تهیه استانداردها را نسلهای قدیمی‌تر حسابداران نیز تشخیص داده‌اند. سی سال قبل عزیز نبوی در مقدمه کتاب خود می‌نویسد:

آنچه در حال حاضر مورد قبول یا اجراست، اکثراً" یا از طرز عمل حسابداران خارجی اقتباس شده است و یا اینکه نتیجه تجربه حسابداران در طی سالهای متعددی می‌باشد. تدوین مجموعه‌ای از قواعد و اصول حسابداری در ایران یکی از نخستین وظایف حسابداران خبره، استادان حسابداری، و علاقه‌مندان این فن در کشور ما می‌باشد<sup>۱</sup>.

در بعد از انقلاب، از آنچه من دیده‌ام، یکی ترجمه استانداردهای اتحادیه حسابداران اروپا<sup>۲</sup> است که ترجمه قابل قبولی دارد<sup>۳</sup>. بعد کتاب آقای جواهری در مورد اصول متداول حسابداری<sup>۴</sup> را داریم که در مقدمه آن می‌خوانیم:

این کتاب با استفاده از آخرین مآخذ معتبر بین‌المللی که در دسترس بوده و با توجه به جنبه‌های مرتبط قوانین تجاری و مالیاتی ایران تألیف

---

۱. عزیز نبوی، در متن کتابهای اصول حسابرسی، اصول حسابداری ۲ و اصول حسابداری دولتی خود.

2. Union Europeennedes Experts Comptables, Economiques et Financiers (UEC)

۳. استانداردهای حسابرسی، اتحادیه حسابداران اروپا، ترجمه دکتر مهدی تنوی، نشر انجمن حسابداران خبره ایران، ۱۳۶۳.

۴. نظری بر اصول متداول حسابداری، پرویز آ. جواهری، چاپ شرکت افست، تهران، ۱۳۶۰.

شده است .

وقتی به مأخذ کتاب ایشان رجوع می‌کنیم ، بیانیه‌های انگلستان و امریکا را می‌بینیم و این حدی است که فعلاً" ایشان می‌خواهند جلو بروند ؛ تعدیل آن استانداردها با توجه به قوانین تجاری و مالیاتی ایران .

آقای سلامی هم در بحثی که در حسابدار ۵ و ۷ دارند<sup>۱</sup> ، برای نشان دادن آنکه استانداردهای غربی به کار ما نمی‌خورد ، و استقرار اکثر سیستم‌های حسابداری در عمل مواجه با اشکال و ناکامی شده ، مثالی می‌زند و نشان می‌دهد که استفاده از " استانداردهای حسابرسی متداول خارجی در زمینه گزارش‌نویسی در ایران " ابداع کارایی ندارد . می‌گوید اگر شرایطی را که در استانداردهای خارجی برای عدم ادامه کار حسابرسی تعیین شده ، بخواهیم جدی بگیریم ، ضعف مدیریتها را مورد توجه قرار دهیم ، نباید ۹۰% حسابرسیهایی را که دنبال می‌کنیم ، ادامه دهیم . حداکثر مسئولیتمان " نامه مدیریت " فرستادن است که آن هم نتیجه عملی ندارد . در اینجا ایشان به آن رعایت حفظ ظاهر و فرمالیسمی اشاره می‌کند که چون استانداردهای خارجی با شرایط ما نمی‌خواند ، حسابرس جمله کلیشه‌ای می‌نویسد تا وظیفه خود را " به‌ظاهر " انجام دهد ، و بدین ترتیب دوش از بار مسئولیت خالی کند . آقای سلامی نتیجه می‌گیرد :

تا زمانی که صاحب‌نظران حسابرسی از لاک فراگرفته‌های خود که به

طور وضوح تحت تأثیر مکتب انگلوساکسون است ، در جهت انطباق با بافت و

خواستها و نیازهای جامعه ایران ، بیرون نیایند وضع بر همین منوال است .

کمیته تحقیقات حسابداری و حسابرسی انجمن حسابداران در سال ۶۳ که می‌خواهد

شروع به تعیین استاندارد کند ، کار را برای خود خیلی ساده می‌کند و متأسفانه ساده‌انگارانه می‌گوید :

با توجه به اینکه استانداردهای حسابداری (بین‌المللی)<sup>۲</sup> توسط کمیته‌ای

۱. غلامرضا سلامی ، " کاربرد استانداردهای حسابرسی در ایران " ، حسابدار ۵ ،

فروردین ۶۴ و حسابدار ۷ ، خرداد ۶۴ .

۲. International Accounting Standards IAS

استانداردهای تهیه شده توسط کمیته استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB)

این کمیته در سال ۱۹۷۳ متشکل از انجمنهای حرفه‌ای کشورهای ایالات متحده ، بریتانیا

و ایرلند ، آلمان غربی ، هلند ، فرانسه ، کانادا ، مکزیک ، ژاپن ، و استرالیا تشکیل شد .

مرکز آن در لندن است و حدود ۴۰ کشور دیگر به عضویت وابسته آن درآمده‌اند .

به همین نام از مقبولیت بین‌المللی برخوردار است و همچنین با توجه به اینکه اصول و موازین پایه حسابداری قاعدتا از نظر ماهوی یکسان می‌باشند، مقرر شد به منظور جلوگیری از اتلاف وقت و نیرو از استانداردهای منتشره توسط کمیته مزبور استفاده شود. به همین منظور تصمیم گرفته شد از متن اصلی استانداردهای مذکور و همچنین ترجمه‌هایی که از آنها توسط اساتید و مراکز تحقیقات شده، استفاده شود.<sup>۱</sup>

اینها معیارهایی بسیار غیردقیق و ضعیف است. اینکه بگوییم " اصول و موازین پایه حسابداری قاعدتا از نظر ماهوی یکسان‌اند " فرض بزرگی است. به هر حال، در تقسیم‌بندی‌های " سه پیش " <sup>۲</sup> آقای مستأجران، این از نوع اول است و اشکال هم دارد. به بسیاری از آن نکته‌ها آقای مستأجران در سخنرانی خود اشاره کردند. من هم شرحی برای مسئله دارم.

اسپرور و مونیتر <sup>۳</sup> ( که این دومی ۳۵ سال است درگیر مسئله تعیین استانداردهاست )

۱ " فعالیت‌های کمیته‌های انجمن " ، حسابدار ۶ ، اردیبهشت ۱۳۶۴ .

۲ . آقای مستأجران در سخنرانی خود در سمینار به " سه پیش " در تعیین استانداردها اشاره کردند که خلاصه آنها چنین است :

بیش اول - از اصول و استانداردهای جوامع پیشرفته در نقاط دیگر جهان نیز می‌توان استفاده کرد. کافی است استانداردهای آنها به سرعت ترجمه و اجرای آنها الزام‌آور شود .

بیش دوم - درست در مقابل بیش اول است . می‌گوید چون ساخت کشور ما متفاوت است و حسابداری در هر کشور در پاسخ به نیازهای خاص آن کشور تحول پیدا کرده است ، راه‌حلهای آنها به درد ما نمی‌خورد . معرفی آن استانداردها هم فایده‌ای ندارد . ما باید هر چیزی را خودمان بنویسیم و حسابداران راه‌حلهای خاص و مناسب را خودشان پیدا کنند . یعنی استاندارد خاص نداشته باشیم .

بیش سوم - تعدیل و ترکیب آن دو بیش قبلی است . از یک طرف بر تفاوتها تأکید می‌کند و از طرف دیگر بر تهیه استانداردهای مناسب با اوضاع و احوال کشور و مناسبات حقوقی آن . کوشش در جهت هماهنگی با استانداردهای دیگر توجیه‌پذیر است .

۳. Robert T. Sprouse, Maurice Moonitz, A. Tentative

Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises  
AICPA, 1962.

سالها قبل در مورد اصول متداول می‌گویند:

" اصول متداول حسابداری " در سالهای اخیر برای رفع مشکلات شرکت‌هایی که مالکیت سهام عام دارند تدوین شده و این تحول قابل فهم ، طبیعی ، و شاید غیر قابل اجتناب است .

آنچه آنها می‌گویند به‌زعم من در کشورهای جهان سوم اصلاً " طبیعی و غیر قابل اجتناب نیست . مؤسسه آرتور اندرسن نیز می‌گوید:

با رشد روز افزون تجارت چند ملیتی ها ، تجارت بین‌المللی ، و انتقالات سرمایه ، نیاز به استانداردهای تیب حسابداری و گزارشدهی مالی می‌رود .<sup>۱</sup>

انجمن حسابداران خبره کانادا نیز می‌گوید:

برای بنگاههای تجاری کانادا که سهامداران بین‌المللی ندارند و در سطح دنیا گزارش نمی‌دهند ، استفاده از استانداردهای حسابداری بین‌المللی آن اهمیت را ندارد .<sup>۲</sup>

با توجه به این سه نقل‌قولی که دیدگاه غربی‌ها را از دیرباز نشان می‌دهد ، روشن می‌شود که استانداردهای بین‌المللی را برای چه کسانی و کدام مصرف‌کنندگان اطلاعات نوشته‌اند . کشور ما که قرار نیست چنین وضعیتی را در سطح جهانی داشته باشد و در حال حاضر نیز ندارد . ما می‌دانیم که حسابداری در کشورهای جهان سوم در حال توسعه از طرف خارجیها وارد شده و استانداردهای آنها نیز عملاً<sup>۳</sup> در این کشورها جاری است . سیستم‌های حسابداری این کشورها زائده<sup>۴</sup> سیستم‌های حسابداری در کشورهای توسعه‌یافته است و همان طور که ساموئلز و اولیگا می‌گویند:

با توجه به اینکه عرفها و اصول حسابداری انگلیسی - آمریکایی در حال حاضر بر کوشش هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری تسلط دارد ، ایس کوشش یک‌جانبه بوده و هماهنگی استانداردهای بین‌المللی عمدتاً<sup>۵</sup> معرف بین‌المللی شدن استانداردهای داخلی اعضای پر قدرت تر نهادهای تعیین استاندارد خواهد بود . . . در این نهادها قدرت کشورهای توسعه‌یافته غربی

---

1.-Accounting Standards for Business Enterprises Throughout the World, Arthur Anderson & Co., 1974.

۲. بند ۱۵۰ (صفحه ۲۰۷ توصیه‌های حسابداری یا Accounting Recommendation

کتابدستی انجمن حسابداران خبره کانادا (AICA) ، ۱۹۷۶ .)

به مراتب بیش از کشورهای توسعه‌یافته است. بدین جهت، فرایند تعیین استانداردهای بین‌المللی وسیله‌ای برای مشروعیت بخشیدن در سطح جهانی به پاره‌ای ارزشها، اصول و عرفهای حسابداری می‌شود که برای جامعه‌ها یا کشورهای دیگر لزوماً مناسب نیستند.<sup>۱</sup>

هرجا هم بین انگلستان و آمریکا تفاوت بوده، در متن استانداردهای بین‌المللی هر دو راه‌حل توصیه شده است. وقتی به عنوان یک حسابدار جهان سوم استانداردهای بین‌المللی را می‌خوانم، خود را مخاطب نمی‌بینم. گویی که ما به عنوان استفاده‌کننده از این استانداردها مطرح نیستیم. مثلاً، در استاندارد ۸ بین‌المللی می‌خوانیم:

اصطلاح "اقلام غیرعادی"<sup>۲</sup> در این مجموعه همان اقلامی است که در پاره‌ای از کشورها به عنوان "اقلام غیرمترقبه"<sup>۳</sup> و یا "اقلام خاص"<sup>۴</sup> تعریف شده است.<sup>۵</sup>

روشن است که دعوی‌واژه‌ها بین آمریکا و انگلستان است و این "پاره‌ای از کشورها" به هیچ‌وجه ما یا هر کشور در حال توسعه دیگری نمی‌توانیم باشیم.

آقایان مستأجران و ثقفی دیروز به ما گفتند که جستجو برای دستیابی به چارچوب ذهنی مورد توافق برای بوجود آوردن استانداردهای حسابداری در هر کشور اهمیت دارد، و گفتند که یافتن این چارچوب ذهنی به شرایط عینی و مسئله ارزشها و اعتقادات در هر جامعه برمی‌گردد. هماهنگ‌سازی استانداردها در سطح نظریه و عرف برپایه این فرض گمراه‌کننده استوار است که در مورد آن چارچوب ذهنی توافق وجود دارد. فرض می‌شود که در مورد ماهیت و موضوع حسابداری مورد بحث بین همه توافق وجود دارد. اما، دیروز

---

(۱. رجوع کنید به مقاله مفید "استانداردهای حسابداری در کشورهای در حال توسعه" نوشته ج. م. ساموئلز (J.M. Samuels) و ج. س. اولیگا (J.C. Oliga) ترجمه دکتر مهدی تقوی که از شماره پاییز ۱۹۸۲ مجله بین‌المللی حسابداری The International Journal of Accounting اخذ و در حسابدار، ۱، آذر ۱۳۶۳، درج شده است.

2.unusual items

3.extra\_ordinary items

4.special items

۵. استاندارد بین‌المللی حسابداری، شماره ۸، "اقلام غیرعادی، اقلام مربوط به دوره‌های قبل و تغییر روش حسابداری"، ترجمه مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی مؤسسه حسابرسی، نشریه شماره ۱۳، بهمن ۱۳۶۵.

در این سالن تشریح شد که چون در تعریف حسابداری، ارزشها و اعتقادهای اثر می‌گذارند، حسابداری نمی‌تواند از نفوذ ارزشها کنار بماند.

هدف اصلی صورتهای مالی ارائه اطلاعات مفید برای اخذ تصمیمات اقتصادی است. اما هنگامی که حسابداران غربی از تصمیمات اقتصادی صحبت می‌کنند، تعریف بسیار محدودی از آن را در ذهن می‌پروراند. آنها هماهنگ‌سازی استانداردها را برای آن دسته از تصمیمهای اقتصادی می‌خواهند که برپایه تحلیلهای مالی استوار است. دیروز دکتر ثقفی سخت بر این مسئله پا فشرده که در کشورهای در حال توسعه و جمهوری اسلامی بخش دولتی بسیار وسیع است و تصمیم‌گیریهای صرفاً محدود به تحلیلهای مالی، منطقی نیست، حسابداران نباید نیازهای دولت برای اخذ تصمیمهای اقتصادی را فراموش کنند. بنابراین، حرفه حسابداری در کشورهای توسعه‌نیافته باید برای ایجاد سیستم گزارشگری که تصمیم‌گیری اقتصادی در داخل را تسهیل می‌کند کوشش کرده، و از تلاش برای پیروی از سیستم‌هایی که تجارت بین‌الملل نیاز به آن دارد، اجتناب کنند. حسابداران نمی‌توانند بگویند که علاقهای به تأییدگذاری گزارشهای مالی بر دولت ندارند و تنها به سهامداران شرکتها گزارش می‌دهند. یکی از مهمترین فرازهای بحث دکتر ثقفی آن بود که استانداردهای بین‌المللی حسابداری بیشتر به درد کشورهای صنعتی می‌خورد که در آنها بخش خصوصی مسلط است. اما، در کشورهای توسعه‌نیافته، نیازهای اطلاعاتی دولت و جامعه با نیازهای بخش خصوصی فرق دارد. نباید فرض کرد که اطلاعات حسابداری مناسب برای کشورهای توسعه‌یافته به طور خودکار برای کشورهای در حال توسعه نیز مفید است.

به‌رغم نکاتی که در بالا گفته شد، روش‌شناسی "انجمن" همان ترجمه IAS ها عنوان شده، و در ۶/۵ بیانیه‌ای که انجمن از بهمن ۶۴ تا اردیبهشت ۶۷ داده<sup>۱</sup> (منظور از نیم آخرین بیانیه است که متن پیشنهادی آن ذکر شد، اما متن مصوب هنوز انتشار نیافته است) ترجمه همان استانداردهای بین‌المللی در مورد "افشای رویه‌های حسابداری"، "ارزش‌گذاری و نحوه ارائه موجودیها در چارچوب نظام تاریخی"، الح آمده است.

روش کار نیز شبیه خارجیها بوده، و نحوه مشارکت دیگران درست به ترتیب معمول خارجیها مقرر شده: یعنی انتشار یک متن پیشنهادی برای اظهارنظر دیگران و انتشار متن مصوب بعد از آن. همین رویه نیز در پایان مقاله سخنرانی آقای مستأجران برای آینده در نظر گرفته شده است. تاریخ بیانیه‌های انجمن را در زیر می‌یابید:

---

۱. رجوع کنید به این بیانیه‌ها در حسابدار از شماره ۱۵ تا شماره ۴۲.



تاریخ متن مصوب	تاریخ متن پیشنهادی	
تیر ۶۵	بهمن ۶۴	بیانیه ۱ - افشای رویه‌های حسابداری
		بیانیه ۲ - ارزش‌گذاری و نحوه ارائه موجودیها در چارچوب نظام بهای تاریخی
فروردین ۶۶	آبان ۶۵	بیانیه ۳ - حسابداری استهلاک
خرداد ۶۶	دی ۶۵	بیانیه ۴ - اطلاعاتی که در صورتهای مالی باید افشا شود
آبان ۶۶	اسفند ۶۵	بیانیه ۵ - صورت تغییرات در وضعیت مالی
اردیبهشت ۶۷	آذر ۶۶	بیانیه ۶ - اقلام غیرعادی ، اقلام مربوط به دوره‌های قبل
اردیبهشت ۶۷	دی ۶۶	بیانیه ۷ - رویدادهای احتمالی و پس از تاریخ ترازنامه
—	اسفند ۶۶	

همه اینها با استانداردهای بین‌المللی حسابداری یا IAS ها فرق چندانی ندارد .  
مثلاً ، بیانیه ۱ را بگیریم که با IAS به اصطلاح مونی‌زند . حتی آنجا که متن خارجی  
می‌گوید :

در زیر به نمونه‌هایی از روشهای حسابداری متفاوت که در مورد آنها  
می‌توانند اعمال شود و طرز عمل انتخابی در آنها باید افشا شود<sup>۱</sup> .

عیناً همان نمونه‌های متن خارجی می‌آید ، در حالی که برای کشور ما حتماً می‌توان  
نمونه‌های بهتری یافت . من متن پیشنهادی و مصوب این بیانیه را دقیقاً با یکدیگر مقایسه  
کردم . تنها تغییر تبدیل اصطلاح " مؤسسه دایر " به " تداوم فعالیت " در متن نهایی  
است . یعنی ظرف ۶ ماه ، ظاهراً هیچ‌کس پیشنهادی در مورد این بیانیه عرضه نکرده است ،  
و عملاً " انجمن " متنی را دو بار ، یک بار به نام متن پیشنهادی و بار دیگر به نام متن  
مصوب ، چاپ کرده است . یعنی باکلید " فرمالیسم " مورد اشاره در اول این مقاله ، حداکثر  
حفظ ظاهر و شکل‌گرایی در اینجا رعایت شده است .

متن پیشنهادی بیانیه دوم در مورد ارزش‌گذاری موجودیها در آبان ۶۵ یعنی در  
اوج جنگ ، در هنگامی که کارخانه‌های مملکت هر آنچه می‌توانستند می‌یافتند انبار می‌کردند ،

۱ . حسابداری ، ۱۵ و نثریه شماره ۶ مرکز تحقیقات .

یعنی روش قیمت‌گذاری خاصی را می‌شد با صراحت بیشتری پیشنهاد داد، از روی IAS موجودیها ترجمه می‌شود. در اینجا هم تفاوت دو متن پیشنهادی و مصوب محدود به تغییر عبارت " مضاف بر" به " علاوه بر" و جمله‌ای فارسی‌تر در بند ۱۲ بیانیه است. اینجا هم جداگانه رسم و سنت رعایت شده، چرا که نوع مشارکتی که انجمن می‌طلبیده، اصلاً حاصل نشده است. همین رویه در بیانیه‌های ۳ تا ۶ هم تکرار شده است، و مشارکت نزدیک به صفر بوده است.

و بالاخره می‌رسیم به آخرین تجربه و کار مرکز تحقیقات مؤسسه حسابرسی که در سه مسیر بوده:

۱. ترجمه استانداردهای حسابداری بین‌المللی که از ۲۸ استاندارد، ۲۱ استاندارد ترجمه شده است.

۲. ترجمه چند رهنمود از ۱۴ رهنمود بین‌المللی حسابرسی<sup>۱</sup>

۳. و بالاخره انتشار " استانداردهای حسابداری و حسابرسی " که سازمان حسابرسی هنوز هم آنها را مبنای کار حسابرسان خود می‌داند و استنباط من در گذشته این بود که آنها پیشنهاد سازمان برای ایران است، در حالی که همین اواخر دریافتیم و آقای مستأجران نیز دیروز تصریح کردند که آنها ترجمه‌هایی از استانداردهای FASB<sup>۲</sup> و یا AISG<sup>۳</sup> است

## 1. International Auditing Guidelines

این رهنمودها را فدراسیون بین‌المللی حسابداران (International Federation of Accountants) انتشار می‌دهد. این فدراسیون در سال ۱۹۷۷ با همکاری انجمنهای حرفه‌ای ۱۱ کشور مختلف جهان تشکیل شده است.

## 2. Financial Accounting Standards Board

این هیئت در سال ۱۹۷۳ در بخش خصوصی در کشور آمریکا تشکیل شد و از همه سازمانهای حرفه‌ای و تجاری دیگر مستقل است. گرچه کمیسیون اوراق بهادار و بورس SEC آمریکا مقام قانونی برای تعیین استانداردهای حسابداری مالی و گزارشگری است، اما به استانداردهای FASB از طرف SEC و انجمن حسابداران خبره آمریکا رسماً قدرت قانونی داده شده است.

## 3. Accountants International Standard Group

این گروه از نمایندگان انجمن حسابداران خبره انگلستان و ویلز، انجمن حسابداران خبره کانادا، و انجمن حسابداران خبره آمریکا تشکیل شده است.

اینها بود خلاصه‌ای از کوششهای اولیه. حال ما قانونی داریم که سازمان حسابرسی را ملزم به تهیه استانداردهای ملی کرده، و کمیته‌ای برای این کار تشکیل شده است. از آنچه آقای مستأجران فرمودند دریافتیم که در حال حاضر این کمیته در پی تدوین چارچوب نظری<sup>۱</sup> برای شرایط ایران است. البته، فکر نمی‌کنم سه بینشی که ایشان توضیح دادند موضوع بحث جلسات تشکیل شده هیئت بوده، چون در واقع قانون‌گذار بینش ۳ را انتخاب کرده که در دستور کار سازمان حسابرسی، تعیین استانداردهای ملی را قرار داده است. آقای دکتر ثقفی هم سعی کردند با تحلیل خود، این چارچوب نظری را بشکافند. آنچه ایشان نهایتاً به دنبال آن هستند، دستیابی به فرضیه‌ها و Postulate‌هایی است که به اتکال آنها اصول فراگیر حسابداری و مفاهیم را تنظیم می‌کنیم. پس، می‌بینید که در همان بینش ۳ شاهد دو قطب هستیم: یکی آنکه می‌خواهد تعدیل کند، بیشتر هم نکات حقوقی را مدنظر دارد، و به حداقل بسنده کرده است (دیدگاه آقای جواهری)، و دیگری نظرگاه دکتر ثقفی است که می‌خواهد در وادی دشوار تهیه بیانیه‌های مفهوم ۲ وارد شود و در واقع تئوری حسابداری بدهد. موضع من جایی بین این دو موضع است. من تهور و شجاعت دکتر ثقفی را تحسین می‌کنم، اما درگیری هیئت را در این مرحله، و شاید برای سالهای طولانی، در عرصه تئوری‌سازی عملی نمی‌دانم.

کافی است لحظه‌ای سیر تحول و تولد بیانیه‌های مفهوم را از نظر بگذرانیم تا به غیر عملی بودن مسئله ظرف زمانی مناسب برسیم. آن انبوه عظیم متنیهای استاندارد منتشره به اسمهای مختلف از پیش‌نویس<sup>۳</sup> گرفته تا توصیه‌ها<sup>۴</sup>، رهنمودها<sup>۵</sup>، بولتنهای تحقیقاتی<sup>۶</sup>، نظرگاهها<sup>۷</sup>، و تا اعلامیه‌های رسمی<sup>۸</sup> و به هر نام دیگر، آن بلاشک دهها هزار صفحه، مطلب و هزاران ساعت صرف شده در کمیته‌ها و کمیسیونها و جلسهای عمومی تر، و آن همه نقدها و بحثهای قبل و بعد از انتشار بیانیه‌ها در مجله‌ها و تگناریهای تحقیقاتی را باید جدی گرفت.

1. conceptual frame work

۲. concept statements

۳. exposure drafts

۴. recommendations

۵. guidelines

۶. research bulletins

۷. opinions

۸. pronouncements

هیئت اصول حسابداری<sup>۱</sup> انجمن حسابداران خبره آمریکا ۳۱ بیانیه را در طول ۱۴ سال منتشر می‌کند، و با وجود مطالعات و مشارکتهای فراوانی که برای تهیه این حدود ۲ بیانیه در سال انجام می‌شود، موضع‌گیری‌های فراوانی از طرف (SEC) و ۸ شرکت بزرگ<sup>۲</sup> حسابرسی آمریکا برمی‌انگیزد، و کار آن قدر دشوار می‌شود که در سال ۱۹۷۳ به جای این هیئت، FASB می‌نشیند. تلاشهایی که انجمن حسابداری آمریکا<sup>۳</sup>، بویژه در زمینه ارائه بیانیه‌های مفهوم، می‌کند نیز خودکاری بس عظیم است. کار عظیم دیگر از آن انجمنهای

### 1. Accounting Principles Board (APB)

در سال ۱۹۵۹ تأسیس شد و جایگزین کمیته رویه‌های حسابداری (Committee on Accounting Procedure) شد. این هیئت در واقع کمیته فنی ارشد انجمن حسابداران خبره آمریکا بود که اجازه یافت به نام انجمن بیانیه حسابداری صادر کند. در طول عمر خود، هیئت آماج حملات و انتقادات فراوان قرار گرفت و نهایتاً "فعالیت‌های آن در سال ۱۹۷۳ متوقف شد و هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) جای آن را گرفت.

۲. ۸ شرکت بزرگ حسابرسی آمریکا عبارت بوده‌اند از:

price water house, & co.	پرایس واترهاوس و شرکاء
Arthur Anderson & Co.	آرتور اندرسن و شرکاء
Arthur Young & Co.	آرتور یانگ و شرکاء
Coopers & Lybrand	کوپرز و لیبراند
Deloitte & Haskins & Sells	دیلوت، هاسکینز، و سیلز
Ernst & Whinney	ارنست و وینی
Peat, Maruick, Mitchell & Co.	پیت، مارویک، میچل و شرکاء
Touche Ross & Co.	توچی راس و شرکاء

### 3. American Accounting Association (AAA)

استادان و معلمان حسابداری آمریکا این سازمان را در سال ۱۹۱۶ پایه‌گذاری کردند. این انجمن متنهای دقیقی در زمینه استانداردهای حسابداری ارائه کرده است و مجله معروف Accounting Review را منتشر می‌کند.

حسابداران بریتانیا است که استانداردهای عملیات حسابداری (SSAP) <sup>۱</sup> متعددی از سال ۱۹۷۰ منتشر کرده است.

تلاش همه این انجمنها و هیئتها در تهیه بیانیههای مفهوم با دشواریهای فراوان همراه بوده است. مثلاً، APB از سال ۱۹۶۲ تحقیق روی "هدفهای صورتهای مالی" را شروع کرد و به پایان نرساند تا FASB در سال ۱۹۷۶ طرح پیش‌نویس آن را ارائه داد و در سال ۱۹۷۷ روی آن بحث گسترده شد، و نهایتاً در نوامبر ۱۹۷۸، بعد از گذشت ۱۶ سال بیانیه مفهوم شماره ۱ منتشر شد، و آن هم با هیاهو و جنجال فراوان همراه شد. پس، من آن دیدگاه را که می‌خواهد در این مملکت تئوری حسابداری مناسب با شرایط بومی بسازد، ضمن اینکه می‌ستایم، اما به دلیل غیرعملی بودن رد می‌کنم. ناچارم موضع خود را دقیقتر بگویم که این هیئت در پایان ۲ یا ۳ سال به کجا باید برسد.

استادان عزیزم! سروران گرامی! من را ببخشید در سمیناری که جنبه‌های نظری و تئوریک بحث باید قوی‌تر باشد، موضع کاسبکارانه و زمینی دارم. علاقه دارم که این کار بشود، استانداردها تهیه شود، فرصت از دست نرود، و از این سمینار اندکی نظرخواهی شود، تا شاهد گامی به جلو باشیم. کاملاً کسل می‌شوم وقتی باز هم نوید آینده دور و فرداها را می‌شنوم. من که حالا نزدیک ۱۵ سال است درس می‌دهم، و معلم من دکتر وثوق که امروز در خدمتشان هستیم، و به من "اصول ۱" درس داده است، و لابد حالا ۳۰ یا ۳۵ سال از آغاز معلمی او می‌گذرد، مجبوریم از خودمان بپرسیم آن "انحرافات هزینه" که درس دادیم، در کنترل کدام سازمانی بکار بسته شد؟ آن "روش تسهیم مقابل هزینه‌های سربار"ی که رویش نفس زدیم، در کدام کارخانه‌های محاسبه شد، و آنچه در مورد "کنترل مواد" گفتیم، خودمان در کدام واحد تجاری پیاده کردیم. فکر می‌کنم آقای دکتر ثقفی تأیید کنند که از هر ۱۰ نفری که در مرکز بررسی قیمت‌ها به ایشان مراجعه می‌کنند، قیمت پیشنهادی نه نفرشان هیچ ربطی به اطلاعات برگرفته از نظام حسابداری صنعتی‌شان ندارد.

## 1. Statement of Standard Accounting Practice

پیش‌انجمن حسابداری بریتانیا مشترکاً "از طریق کمیته‌ای به نام کمیته استانداردهای حسابداری (Accounting Standards Committee)" این استانداردها را تهیه و منتشر می‌کنند. هرچند که این استانداردها قدرت قانونی ندارند، اما نفوذ فراوانی داشته، و مطبوعات مالی غالباً "نظام مالی شرکتها را با این استانداردها مقایسه می‌کنند. رعایت استانداردها برای اعضای شش انجمن الزامی است.

پس، تا کی فرار است آنچه درس می‌دهیم به پای باز شدن افقهای ذهنی دانشجو بگذاریم و دل خوش کنیم. از این روست که من سخت در پی " عملی بودن " و " عملی شدن " هستم. پس، نمی‌توانیم در کشوری که هنوز ترجمه‌های درست و حسابی از یک کتاب " تئوری حسابداری " معتبر نداریم، فرض کنیم می‌شود در فرایند خلق فرضیه‌های حسابداری فعالانه و ظرف فرصت زمانی قابل قبول مشارکت کرد. این هم ما را به نوع دیگری از فرمالیسم می‌کشاند.

من نقطه‌نظرهای ارائه شده در جلسههای دیروز سمینار در مورد نیازهای اطلاعاتی را درک می‌کنم. می‌فهمم که حتی در مسائل اساسی، مثل " تعیین سرمایه " ( زیاد شده؟ کم شده؟ یا ثابت مانده؟ ) که مورد نیاز همه گروههای دریافت‌کننده اطلاعات است، ما با خارجیها اختلاف داریم. یعنی، اگر از مجموعه اهداف حسابداری، قرار است نیازی جهانی باشد، همین است. خوب، حسابداران غربی یاد گرفته‌اند که " سرمایه " را با " منافع سهامداران " در عرصه هم قرار دهند. بعدها بحث این شد که " وام دهندگان اصلی " شرکت نیز به سرمایه و تغییرات آن علاقه دارند. پارلمان اروپا این اواخر نظر داده که ارائه اطلاعات، از جمله در مورد سرمایه، برای کارکنان که عمری در شرکت سپری می‌کنند، و نیازهای اطلاعاتی دارند، باید الزامی باشد. اما، در همین مفهوم اساسی، کدام مجمع از شرکتهای تحت پوشش در سالهای اخیر تشکیل شده که آدمی احساس کند " نمایندگان صاحبان سهم " که خود در جاهای دیگر مدیر اجرایی‌اند، می‌خواهند ما را از ماست بیرون بکشند، و در تعیین سرمایه واقعی شرکت، عملکرد مدیران را فعالانه نقد کنند. حتی در مورد نیاز به " تعیین سود " که مثال خاص آقای دکتر ثقفی بود، و تمام استانداردهای عملیاتی و تفصیلی با توجه به این نیاز نوشته شده‌اند، من درک می‌کنم که شرکت تحت پوشش ایرانی به گونه‌ای دیگر به رقم سود توجه دارد، و حتی جامعه سرمایه‌گذاران نیز برداشتی متفاوت از سود در شرکت ایرانی دارند، و از همین روست که سهام شرکتهای که زیان انباشته عظیم دارد، با آن قیمت سرسام‌آور در بورس تهران معامله می‌شود. و نیز توجه دارم که اصول متداول فراگیر در سطح جهانی هم هنوز برچنین مشکلات پایه‌ای فائق نیامده‌اند، یعنی هنوز مشکلات پیش پا افتاده‌ای حتی در چارچوب پیش‌فرض‌های جهان توسعه یافته باقی است. در مفهوم سود، هنوز حسابداران غربی درگیر محدودیتهای تاریخی سودند. سود به کلیت فرایند تجاری تعلق دارد و نه به لحظه فروش.

به قول جورج مه<sup>۱</sup>:

1. George O. May

روشن است که فرایند پردرد سر و وقت‌بر تولید و فروش در نقطه<sup>۱</sup> تحویل محصول به خریدار با مقداری سود به اوج می‌رسد، اما یادمان نرود که آن سود، مگر اینکه خلاف آن را با هم قرارداد کنیم، به لحظه<sup>۲</sup> فروش یا تحویل تعلق ندارد.

به بیان دیگر، مه می‌گوید که درآمد نتیجه<sup>۳</sup> کل فرایند و تمامی مراحل تولید است. پس تکیه بر تشخیص سود، در لحظه<sup>۴</sup> انجام معامله، دلالت بر این ندارد که سود در لحظه<sup>۵</sup> فروش ایجاد شده است. اگر استانداردهای جاری عملیاتی دنیا این تشخیص را جایز می‌شمارند، نه این است که این بحث را قبول ندارند، بلکه احتمالاً<sup>۶</sup> می‌گویند "نتایج مناسب و مطلوب فعلاً" در صورتی به شکل مداوم حاصل می‌شود که در نقطه<sup>۷</sup> فروش سود را تشخیص دهیم". می‌بینیم که اصل یا روش تعهدی تنها قسمتی از راه را می‌آید، چشم‌اندازی می‌دهد، نقطه‌نظری و رویه‌ای که سود را به دوره‌های مناسب تقسیم کنیم. می‌کوشد تا تأثیر مالی معاملات تجاری را در هنگام وقوع آنها منعکس کند، و نه در هنگام وقوع چند حادثه<sup>۸</sup> محدود از قبیل دریافت وجه یا پرداخت هزینه‌های فروش. اما این فقط مقداری از راه است. ولی، مثلاً<sup>۹</sup>، با تشخیص سود در مرحله‌های مختلف تولید سر و کاری ندارد. در حالی که وظیفه<sup>۱۰</sup> اصلی حسابداری باید اندازه‌گیری رأس‌معد منابع در اختیار واحد اقتصادی، اندازه‌گیری همه<sup>۱۱</sup> آن منابع و همه<sup>۱۲</sup> تغییرات مربوط به آن باشد.

پس جایی که بعد از همه<sup>۱۳</sup> آن تلاشها هنوز دو مفهوم کلیدی به سرانجام نظری مناسبی در جهان نرسیده است، بحث از تولید تقویری در کشور ما، و هر کشور جهان سوم دیگری، بحثی زودرس و پیش از موقع است.

توجه دارید که ما در وضعیت تناقضی دشواری هستیم، و با این تناقضها<sup>۱۴</sup> باید زندگی کنیم. از یک طرف به دلیل آن مجموعه<sup>۱۵</sup> عظیم از تفاوتها که سخنرانان قبلی به آنها اشاره کردند، و من خود نیز به آنها اقرار دارم، در ریشه‌های ترین مفاهیم با خارجیها اختلاف داریم، و واقعیت تفاوت حتمی است، و در عالم نظر و خیال اینکه باید با مفاهیم شروع کرد بحثی منطقی است. اما، در عرصه<sup>۱۶</sup> عمل ما عاجز به ارائه<sup>۱۷</sup> مناسب مفاهیم در طول زمانی معنی‌دار هستیم. در اینجا، من با اعتراف به این ضعف عظیم صریحاً<sup>۱۸</sup> می‌گویم که اگر<sup>۱۹</sup> "هیئت تدوین استانداردهای حسابداری ملی جمهوری اسلامی" بخواهد با بیانیهای مفاهیم شروع کند و به اصطلاح اصول فراگیر را نقطه<sup>۲۰</sup> آغاز کار قرار دهد، ما به هیچ جا نمی‌رسیم.

---

1. Paradox

این تناقض ویژه مسئله تعیین استانداردها نیست، و در عرصه زندگی سیاسی، اجتماعی، اقتصادی ما، در همه جا، هست. مثلاً، در مورد استفاده از بودجه نیز ما با چنین تناقضی روبرویم. از یک طرف، تجربه پیاده کردن ساده‌ترین بودجه‌ها نیز در شرکت‌های تجاری ما وجود ندارد، و از طرف دیگر شرایط نامطمئن، در حال تغییر، و بی ثبات اقتصادی فعلی استفاده از پیچیده‌ترین نوع بودجه‌ها را می‌طلبد. این اوضاع متناقض سهم ذهنی<sup>۱</sup> یا نحوه مشارکت و راه‌یابی خاصی را ایجاب می‌کند. حصه فکری و سهم ذهنی ما به عنوان متخصص ایرانی در تعیین استانداردهای حسابداری همان است که در هر حوزه دیگر از علوم اجتماعی داریم. به دلیل مجموعه شرایط طی ۲۰ سال اخیر در بسیاری از زمینه‌ها قافله‌سالار نیستیم و با تأخیر به دنبال قافله روانیم. اقرار به این نکته خود راهگشاست. ما همان کاری را که در همه زمینه‌های اقتصاد و مدیریت باید بکنیم، اینجا نیز لازم است انجام دهیم: دوختن مجموعه روشها، فرضیه‌ها، تئوریها، و دانستنیهای عام شکل‌یافته در کشورهای توسعه‌یافته غربی به قامت جامعه ایران و ساختار اقتصادی - اجتماعی جمهوری اسلامی. این است سهم و مشارکت روشنفکر ایرانی در شرایط امروز و بس. باید به هنر این گونه قالب‌گیری، تطابق سطح فعلی دانش با نیازهای خاص جامعه خود، و پروکردن آن جامعه به این اندام خاص تبحر یافت. مگر می‌شود روشهای بازاریابی اکسون<sup>۲</sup> را که سالانه حدود ۱۰۰ میلیارد دلار (یعنی بیش از درآمد ملی ما به دلار ۷۰ ریال) فروش می‌کند، در شرکت ایرانی بکار گرفت؟ مگر می‌شود روشهای تولید آن پیتزافروشی را که روزانه چند میلیون پیتزا می‌فروشد، برای شرکت تولید مواد غذایی ایرانی پیشنهاد کرد؟ مگر می‌شود روشهای تأمین مالی آن شرکت چندملیتی را که چند ده میلیارد دلار اوراق قرضه در یک حرکت انتشار داده و می‌فروشد، به شرکت ایرانی تعمیم داد؟ در مورد استانداردها نیز باید از همین نظرگاه مسئله را دید تا از خطر ابتلاء به فرمالیسم نجات یافت.

آنچه من آرزو دارم صرف مدت کوتاهی ببینم، آن است که هیئت بیانیه‌ای بدهد از مجموعه مسائلی که در تعیین استانداردها باید مدنظر قرار گیرند، و کار روی چارچوب نظریش در همین حد با موفقیت پیش رود. در چنین بیانیه‌ای، مثلاً باید به مرحله توسعه اقتصادی، به الزامهای حقوقی و قانونی، به نظام چند نرخ ارز، به رعایت ارزشهای

1. contribution

2. Exxon



فرهنگی و موازین شرعی، . . . توجه داده شود. و بلافاصله کار روی استانداردهای عملیاتی و تفصیلی شروع شود. طبعاً کار روی همان بیانیه نیز می‌تواند چند ماهی طول بکشد و پس از آن، تلاشها باید روی این مسئله تمرکز یابد که همه موارد یاد شده به دقت در تحریر استانداردهای عملیاتی و تفصیلی رعایت شود.

بدیهی است که مقام تعیین‌کننده استاندارد ناچار است به عرف گزارشگری معمول در مملکت و توانهای موجود حسابداران و حسابرسان توجه کند. در بیان عام‌تر به "بازاریابی استانداردها" نمی‌توان کم توجه بود. روشن است که تهیه استانداردها به تشخیص مقام تعیین‌کننده استاندارد پایان خط نیست. حسابداران و حسابرسان مملکت باید آنها را اجرا کنند. و اگر آمادگی لازم و فضای مناسب پدید نیاید، الزام به رعایت استانداردهای حسابداری صرفاً به بار دیوان سالارانه می‌افزاید، و حسابداران مجبورند آن خواسته‌ها را نیز به عنوان درخواستهای دستگاه دولتی برآورده کنند، و بر سطح موجود فرمالیسم بیفزایند. نکته دیگر اینکه جداسازی نظرها "حسابداری دولتی" از "حسابداری خصوصی" و قائل شدن دو مفهوم جداگانه برای "کارایی" آنها، کاری بس خطرناک است. امروز حسابداری دولتی و خصوصی در سطح جهانی با یک معیار مطرح است، برپایه مفهوم مشترکی از کارایی استوار است، و به یکدیگر سخت نزدیک شده است. سخنرانان دیروز بر وجود بخش دولتی بزرگ در ساخت اقتصاد و تأثیر آن بر تعیین استانداردها تأکید فراوان کردند. تأکید بیش از حد بر این جدایی، به دیدگاهی بوروکراتیک می‌انجامد، و خطر فرمالیسم را در پی دارد.

به علاوه، ثابت گرفتن ساخت اقتصادی فعلی و دادن آن همه اهمیت به بخش دولتی (که در حال حاضر هم دارد) فرضی سخت ضعیف است. آنچه من از برنامه پنجساله و از روند کلی حرکت دولت و سیاستهای دولت آقای هاشمی می‌فهمم آن است که دولت قرار است بار خود را سبک کند تا بتوان فیل خفته بوروکراسی دولتی را تکان داد، و در صورت ممکن روی چهار پای خود قرار داد. از این رو، اگر دیدگاه هیئت تدوین استانداردها این باشد که در آینده نیز دولت ۸۰٪ اطلاعات مالی را تولید و مصرف خواهد کرد، بافت نامناسب فعلی به آینده تسری داده شده است. به نظر من، در بیانیه اعلام مواضعی که از آن یاد کردم، این دیدگاه باید تعدیل شود، و به بافت آتی اقتصادی مملکت توجه شود. و بالاخره، آخرین نکته‌ای که توجه حاضران را به آن جلب می‌کنم. توجه کنیم این استانداردها، حتی به فرض اینکه مستقل از ضعفهای فعلی حرفه و دانش در مملکت ما بتواند تولید شود، به خودی خود به جایی نمی‌برد. جایی که مدیرینهای ضعیف فراوان است،

بازار و بخش خدمات شناسایی مالیاتی دقیق نشده، شاید هنوز ۹۰٪ پرونده‌های مالیاتی علی‌الرأس می‌شود، جایی که جایگاه سیستم مکانیزه هنوز روشن نشده و جا نیفتاده، جایی که در پاره‌ای از شرکت‌های خیلی بزرگ مملکت هم هنوز حسابها چند سال عقب است، جایی که کادر حسابرسی شاید هنوز حتی ۱۰٪ وظایفش را نمی‌رسد به انجام رساند، تعیین استانداردهای حتی خیلی خوب هم چیزی را به سرانجام نمی‌رساند. اگر نرسد آن کمک‌های دیگر، آن هماهنگی‌های دیگر، آن انسجام‌ها و یکدست شدن‌های بیشتر، و برگشت وسیع‌تر به مکانیسم‌های بازار، با این بار سنگین چه می‌توان کرد؟ آیا واقعا امکان دارد این کارها را بشود بدون رها کردن همه نیروهای مولد مملکت، مشارکت وسیع و سعه صدر، پایه گرفتن "رقابت" و استفاده از بخش خصوصی در قالب و چارچوب‌های بازار کارا، ارتقای دانش و توان‌های حرفه حسابداری، تعیین موضع و مقام قانونی حرفه، و رهایی از آن تنگ‌نظری‌ها که در دهه ۴۰ متأسفانه در مملکت پدید آمد، و ده یا دوازده نفری خواستند عنوان "حسابدار رسمی" را ملک طلق خود کنند و عنوان را برای خود و خانواده‌هایشان حفظ کنند، و مشارکت اصولی و منصفانه، دیگران مجوز نیابد، بر کار دشوار ما دیگر گروهی کور خواهد افتاد. متشکرم.

