



حسابداری وقانون در ایران

مصطفی علی‌م‌داد

مطالعه سیر تطور هر مقوله، رهنمودهای سودمندی از آزمونهای پیشین در کنش و واکنش با آن مقوله به دست می‌دهد که می‌تواند راهگشای تجربیات آینده باشد. قوانین مالی و حسابداری نیز که عمری از آنها در ایران می‌گذرد در مسیر تطور خود رابطه‌ای نزدیک و فعال با یکدیگر داشته‌اند. اما تغییرات قوانین مالی در ایران معمولاً مقطعی و در پاسخ به نیازهای روزمره سیاسی بوده است و روند تکامل حسابداری در ایران گاه با آهنگی مناسب به پیش رفته و گاه با وقفه و درنگ رویاروی گردیده است. بنابراین از خلال بررسی پیشینه این دو مقوله یا پدیده در ایران نمی‌توان به نوعی پیوستگی دست یافت. با این حال بررسی این چگونگی ضروری و آموزنده به نظر می‌رسد. مقاله حاضر کوششی در این راه و با نخستین کوشش در این باره است که با مروری سنجیده و مجمل رابطه حسابداری و قانون را در ایران بررسی می‌کند.

پیش از توضیح روابط متقابل حسابداری و قوانین موضوعه، زمینه کلی استفاده درست از خدمات حسابداری در معنای عام را به شرح زیر به اختصار برمی‌شماریم:

اول: نگاهداری حساب دخل و خرج دستگاههای بخش عمومی، در برگیرنده:

الف. نگاهداری حساب درآمدها و هزینه‌های دولت شامل انواع درآمد مالیاتی و منابع دیگر درآمد دولت و هزینه‌های دستگاههای دولتی که از بودجه عمومی (شامل اعتبارات عمرانی) تغذیه می‌شوند.
ب. نگاهداری حساب درآمد و هزینه نهادها و سازمانهای بخش عمومی که از منابع دیگری غیر از بودجه عمومی تأمین مالی می‌شوند ولی به طور کلی به شکل دستگاههای دولتی و توسط کارگزاران بخش عمومی اداره می‌شوند.
ج. نگاهداری حساب درآمد و هزینه شهرداریها و سازمانهای محلی که منابع تأمین درآمد جداگانه و هزینه‌های خاص و معمولاً محلی دارند.
این زمینه استفاده دولت از خدمات حسابداری، که سابقه‌ای بسیار طولانی دارد و با تغییرات و تحولات شگرفی روبرو بوده در قرن حاضر به ایجاد ریشه‌ای

خاص از حسابداری، یعنی حسابداری دولتی، انجامیده است که بر عملکرد بودجه تأکید دارد.

دوم: نگاهداری حساب و تعیین نتایج عملیات و وضعیت مالی واحدهای انتفاعی بخش عمومی شامل:

الف. مؤسسات دولتی که به وسیله دولت ایجاد و به صورت بازرگانی اداره می‌شوند. شکل حقوقی این گونه واحدهای انتفاعی معمولاً و اسماً شرکت سهامی (با سهام غیرقابل انتقال) است؛ و مراجع تصمیمگیری (مجامع) آنها را مقامات دولتی تشکیل می‌دهند و کارگزاران دولت مدیریت (هیئت مدیره و مدیران اجرایی) این شرکتها را به عهده دارند؛ مانند بانکهای دولتی، شرکتهای آب و برق و تلفن و سایر شرکتهای دولتی.

ب. مؤسسات خصوصی که بنا به مصالح و تحت شرایطی ملی شده و یا تحت اداره دولت قرار گرفته‌اند. شکل حقوقی بیشتر این واحدها نیز شرکت سهامی است. اما شرکت با مسئولیت محدود هم در بین آنها دیده می‌شود. مراجع تصمیمگیری (مجامع) این گونه شرکتها را مقامات دولتی تشکیل می‌دهند و معمولاً کارگزاران دولت مدیریت آنها را به عهده دارند ولی وجود سهامداران خصوصی و امکان فروش سهام آنها به بخش خصوصی و در نتیجه احتمال حضور سرمایه گذاران خصوصی در مراجع تصمیمگیری و مدیریت این دسته از شرکتها آنها را از دسته نخست متمایز می‌سازد.

ج. شرکتهای منتقل شده به سایر نهادهای بخش عمومی که از جمله مهمترین آنها شرکتهای بنیاد مستضعفان و بنیاد شهید و همچنین شرکتهای وابسته و متعلق به شهرداریهاست. مراجع تصمیمگیری این شرکتها را مقامات مؤسسات مزبور تشکیل می‌دهند و توسط مدیران منتخب آنها اداره می‌شوند.

با آنکه این سه دسته واحد انتفاعی از جهات بسیاری با واحدهای انتفاعی خصوصی همسانند، اما از لحاظ هدفها، انگیزه‌ها و روابط مراجع تصمیمگیری تفاوتی چشمگیری بین آنها وجود دارد.

به هر حال و به طور کلی برآوردن انتظارات بخش عمومی در نقش سرمایه گذار در قلمرو حسابداری مالی است. اما اداره کارآمد این گونه واحدها مستلزم بهره گرفتن از حسابداری مدیریت و حسابداری صنعتی است.

سوم: برنامه ریزی و هدایت اقتصاد

نقش یافتن دولت در هدایت و توسعه اقتصاد، چه به صورت اقتصاد متمرکز دولتی (دستوری) و چه به صورت اقتصاد مختلط و چه به صورت اتخاذ تدبیرها و سیاستهای تشویقی و بازداري، اگر چه هم در گذشته بسیار دور و هم در فرهای شانزدهم و هفدهم متداول بوده است، ولی به عنوان راه حلی منسجم و

ورق بزئید

حسابداری وقانون در ایران

دولت، معمولاً این نقشها را از طریق وضع قوانین و مکلف کردن افراد و مؤسسات به اجرای آن، ایفا می‌کند.
در ایران مقررات مربوط به چگونگی حسابداری مؤسسات در سه مجموعه قانونی گرد آمده است.

اول: قوانین محاسبات عمومی و قوانین مالی مربوط به دستگاههای دولتی.

این دسته از قوانین به چگونگی پس دادن حساب دولت به مجلس و چگونگی انجام معاملات دولتی می‌پردازد و سازه آن به دوره دوم قانونگذاری در ایران برمی‌گردد. چون این قوانین به حسابداری در شکل عام آن راجع نمی‌شود به توضیح نقش آن در این مقاله نمی‌پردازیم.

دوم: قوانین تجاری

نخستین قانونی که الزاماتی را در مورد روش حسابداری بازرگانان و شرکتها و سایر اشخاص حقوقی مقرر می‌دارد، قانون تجارت مصوب ۱۳۱۱ است که در مواد ۶ تا ۱۳ آن مقرراتی درباره انواع و چگونگی تحریر دفاتر حسابداری (که آنها را دفاتر تجاری می‌نامند) آمده است و در عین حال با بلند نظری وزارت دادگستری را مجاز شناخته است که به موجب نظامنامه‌ای، دفاترهای دیگر را جایگزین دفاتر مقرر در این قانون بنماید که متأسفانه تا کنون از این آینده‌نگری استفاده‌ای نشده است.

در قانون تجارت ۱۳۱۱ مقرراتی هم درباره حسابهای شرکتها و به طور مشخص شرکتهای سهامی وجود دارد. از جمله آنکه مدیران شرکتهای سهامی را مکلف به دادن «بیان حساب نفع و ضرر»، شرکت و صورتحسابی متضمن دارایی منقول و غیرمنقول، همچنین صورت «مطالبات و قروض» دانسته است (ماده ۵۵) که منظور همان صورت سود و زیان و ترازنامه است. در عین حال صاحبان سهام را مجاز به اخذ صورت سود و زیان و ترازنامه شرکت کرده است. در این قانون مقرراتی هم درباره بازرسان شرکتهای سهامی پیش بینی شده که چون قانون منسوخه است از توضیح بیشتر آن خودداری می‌شود.

در متن اصلاحی قانون تجارت که به شرکتهای سهامی اختصاص دارد و در سال ۱۳۴۷ به تصویب رسیده است موادی در مورد حسابهای شرکتهای سهامی مقرر گردیده (مواد ۲۳۲-۲۴۲) که به تنظیم حساب سود و زیان، ترازنامه و رسیدگی به حسابها می‌پردازد. در ماده ۲۴۲ مقرر می‌دارد در شرکتهای سهامی عام هیئت‌مدیره مکلف است که به حسابهای سود و زیان ترازنامه شرکت، گزارش «حسابدار رسمی» را نیز ضمیمه کند و منظور آن از حسابدار رسمی، حسابداران موضوع فصل هفتم قانون مالیاتهای مستقیم ۱۳۴۵ است، که با لغو مقررات مربوط به حسابداران رسمی، به موجب مصوبه شورای انقلاب، اجرای این ماده لااقل در حال حاضر بلا تکلیف است.

در دومین اصلاحیه قانون تجارت مقرراتی هم درباره بازرسی شرکتها و تایید حسابها به وسیله بازرسان (مواد ۱۴۴-۱۵۶) آمده است که به طور غیرمستقیم به حسابداری اثر دارد.

در قانون تجارت ۱۳۱۱ مقرراتی نیز درباره حسابهای شرکتها در حال تصفیه آمده

هدفمند، یعنی برنامه‌ریزی، سابقه آن به دهه دوم و سوم قرن بیستم برمی‌گردد. برنامه‌ریزی اقتصادی مستلزم فراهم آوردن اطلاعات مالی نسبتاً دقیق از متغیرهای کلان اقتصادی مانند تولید، مصرف، سرمایه‌گذاری، تراز پرداختهای خارجی و تراز بازرگانی کشور است. چنین اطلاعاتی از طریق حسابداری ملی که حلقه‌ی رابطی بین اقتصاد و حسابداری است تأمین می‌شود. دامنه حسابداری ملی در سالهای اخیر به اندازه‌گیری، حسابداری و گزارش کیفیت زندگی اجتماعی نیز گسترده شده است و در هر حال نگهداری حسابهای ملی یکی از الزامات برنامه‌ریزی توسعه اقتصادی است.

چهارم: حسابداری مالیاتی

اندیشه حاکمیت مردم بر درآمدهای دولتی زاده انقلاب فرانسه است و قانون اساسی ۱۷۹۱ فرانسه مقرر می‌دارد که نباید هیچ مالیاتی بدون رضای مردم، بجز از طریق تصویب مجلس نمایندگان وضع شود. اندیشها کنترل مردم بر هزینه‌های دولت که مجریان دولتی را ملزم به پس دادن حساب خود به نمایندگان مردم می‌کند، از حدود سال ۱۸۴۰ در انگلستان پدید آمد. اندیشه برقراری عدالت اقتصادی در جامعه از طریق وضع مالیات بردارنده به نیمی دوم قرن نوزدهم برمی‌گردد. که پس از جنگ دوم جهانی تقریباً همه گیر شد.

در یافت درست مالیات بردارنده مستلزم تعیین درست درآمد است و تعیین درست درآمد مؤدیان مالیاتی درگروبرپایی نظامهای حسابداری پیشرفته در واحدهای اقتصادی است. به این ترتیب دولت در نقش مالیات گیرنده، لزوماً به پیشرفت حسابداری در مؤسسات، اعم از خصوصی، عمومی، تولیدی، خدماتی و غیره علاقه‌مند است. پس دولت و به طور مشخص مراجع تشخیص و وصول مالیات، از این دیدگاه یکی از استفاده‌کنندگان از نتایج عملکرد سیستمهای حسابداری در مؤسسات اعم از خصوصی یا عمومی شمرده می‌شوند.

در جمع‌بندی ارتباط دولت و حسابداری سه نقش یا کارکرد زیر را می‌توان برای دولت قائل شد:

۱. نقش استفاده‌کننده از خدمات حسابداری
۲. نقش استفاده‌کننده از اطلاعات مالی
۳. نقش نظارت و هدایت

انجمن محاسبین و کارشناسان حساب توجه شده و در قسمت آخر ماده ۳۳ مقرر گشته بود که «آیین نامه طرز کار و انتخاب کارشناسان و محاسبین قسم خورده را وزارت دارایی تهیه و به موقع اجرا خواهد گذاشت»^{۱۱}

قانون مالیاتهای مستقیم سال ۱۳۴۵ که براساس الگوی قانون سال ۱۳۳۵ اقا با تغییراتی وسیع وضع شد به مسئله حسابداری و حسابداران حرفه‌ای بیشتر توجه دارد. از جمله مقرراتی درباره تسلیم اظهارنامه به همراه ترازنامه و حساب سود و زیان متکی به دفاتر قانونی برای صاحبان مشاغل و شرکتها و شخصیتهای حقوقی مقرر می‌دارد (مواد ۶۰ و ۸۳) و برای نخستین بار علاوه بر دفاتر قانونی موضوع قانون تجارت، استفاده از دفاتر دیگر و فرمها و وسایل حساب نیز مجاز شناخته می‌شود. در ماده ۵۸ این قانون، بدون هیچ گونه توجه به محتوای قانون تجارت مقرر می‌شود «مقررات مربوط به نحوه تنظیم و تحریر و نگاهداری دفاتر و حساب و اسناد و مدارک به موجب آیین نامه‌هایی که به تصویب وزیر دارایی خواهد رسید تعیین خواهد شد». آیین نامه موضوع این ماده نیز بعداً تصویب و بدون هیچ گونه هماهنگی با وزارت دادگستری به اجرای گذاشته شد.

قانون مالیاتهای مستقیم سال ۱۳۴۵ مسئله حسابداری حرفه‌ای را که در هر حال مسئله‌ای عام است به دامنه یک قانون خاص می‌کشد و به موجب ماده ۲۷۵ مقرر می‌دارد: «به منظور تعیین و معرفی حسابداران رسمی و فراهم آوردن وسایل لازم برای بالا بردن سطح معلومات حسابداری در کشور و تهیه زمینه مساعد برای تدوین موازین فنی و اخلاقی حرفه حسابداری و نظارت در اجرای موازین مزبور کانون حسابداران رسمی طبق مقررات این فصل تشکیل می‌شود». در مواد بعدی (۲۷۶-۲۸۱) نیز مقرراتی در مورد گزارش حسابدار رسمی، اختلاف نظر ممیز و حسابدار و بیطرفی حسابداران رسمی آمده است. چنانکه می‌دانیم کانون حسابداران رسمی به موجب این مقررات قانونی تشکیل شد و سرانجام در سال ۱۳۵۸ به موجب مصوبه شورای انقلاب منحل گردید.

در قانون مالیاتهای مستقیم سال ۱۳۴۵ مقرراتی نیز درباره جنبه‌هایی از حسابداری فعالیت‌های مختلف وجود دارد. از جمله مهمترین آنها هزینه‌های بقیه در صفحه ۱۰۰

نخستین قانون مالیات بردارآمد به نام «قانون مالیات بر عایدات» در سال ۱۳۱۲ وضع شد و در آن از «بیان و حسابهای نفع و ضرر»، شرکت‌های انتفاعی صحبت می‌شود و به این ترتیب بین حسابداری و مالیات رابطه قانونی مشخصی برقرار می‌شود. با این حال قانون مزبور تصریح می‌کند (نصراً ماده ۱۴) که تفتیش در دفاتر، اوراق و محاسبات تجاری و شخصی برای تعیین مالیات اکیداً ممنوع است. این قانون در طول سالهای ۱۳۱۲-۱۷ چندین بار اصلاح شد. در اوج اشغال ایران و در دوره‌ای که دکتر میلیسوی، مستشار امریکایی، رئیس کل دارایی بود، قانون مالیات بردارآمدی به اقتباس از قانون مالیاتی آمریکا وضع شد که مجموع درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی را در کلیه منابع و پس از کسر انواع بخشودگیها و معافیتها، مشمول مالیات می‌ساخت. مهمترین جنبه غیرعملی این قانون، تنظیم و تسلیم اظهارنامه مجموع درآمد براساس مدارک و اسناد حسابداری به وسیله مؤدیان و نرخهای تصاعدی تا ۷۰٪ بود. این قانون عدل‌ال هیچ گاه به اجرا درنیامد و در سال ۱۳۲۴ لغو شد و نظام مالیاتی به قانون ۱۳۱۷ بازگشت. در سال ۱۳۲۶ اصلاحیه‌ای در مورد قانون مالیاتهای ۱۳۱۷ وضع شد که به موجب ماده ۳۳ آن «هر موقع که انجمن محاسبین قسم خورده در کشور تشکیل شود، وزارت دارایی مکلف است نتیجه رسیدگی محاسبین قسم خورده را در مورد حساب یا ترازنامه هر بازرگان یا شرکت بپذیرد...»^{۱۲} و به این ترتیب مسئله حسابداری حرفه‌ای در قوانین جایی باز کرد.

در سال ۱۳۲۸ قانون مالیات بردارآمد جامعی تصویب شد که به موجب آن از درآمد مشمولان این قانون «مالیات بردارآمد» دریافت می‌شد و در مورد شرکتها، ماده ۷ همین قانون مقرر می‌داشت که شرکت‌های مشمول مالیات موظفند تا پایان تیرماه هر سال ترازنامه و حساب سود و زیان سال پیش خود را... به دارایی محل تسلیم دارند^{۱۳} و به موجب ماده ۲۱ ادارات دارایی مجازند برای رسیدگی به صحت میزان مالیات به کلیه دفاتر و اسناد مؤدیان مراجعه و رسیدگی نمایند و کلیه اطلاعات مورد حاجت را بخواهند^{۱۴}. به موجب ماده ۲۹، مأمورین ادارات دارایی موظفند اطلاعات مربوط به موضوع کسب و تجارت و دارایی مشمولین این مالیاتها را که در نتیجه رسیدگی به دست می‌آورند محرمانه تلقی نموده و از افشای آن خودداری نمایند^{۱۵}. قانون مزبور به مسأله استفاده از خدمات حسابداران حرفه‌ای تأکیدی بجا و منطقی دارد و به موجب ماده ۳۰ مقرر می‌دارد «در هر موقعی که انجمن محاسبین و کارشناسان قسم خورده در کشور تشکیل شود وزارت دارایی مکلف است نتیجه رسیدگی محاسبین قسم خورده را در مورد حساب یا ترازنامه هر بازرگان یا شرکت بپذیرد و در این صورت برای تشخیص مالیات مؤدی دیگر حاجت رسیدگی به دفاتر نخواهد بود»^{۱۶}. این قانون تا سال ۱۳۳۵ چند بار اصلاح شد. قانون جامع مالیات بردارآمد سال ۱۳۳۵ بازرگانان و شرکتها و شخصیتهای حقوقی را مکلف می‌کرد به همراه ترازنامه و حساب سود و زیان اظهارنامه مالیاتی تسلیم کنند و دفاتر قانونی نگهداری و برای رسیدگی به مأمورین تشخیص ارائه کنند (مواد ۸۰۶ و ۱۶). علاوه بر این در این قانون برای نخستین بار مقررات متفرق و مختلفی هم درباره حسابها وضع شد. در این قانون، مانند قانون قبلی باز هم به تشکیل

۱- نگاه کنید به: نظم‌الدین ملک‌آرایی و مصطفی علی مدد، اصول حسابداری- جلد (۱)، چاپ دوم، تهران: مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی، صفحات ۳-۵ و ۱۱-۱۲.

۲- همان مأخذ، صفحات ۱۲-۱۴.

۳- همان مأخذ، صفحه ۱۲.

۴- همان مأخذ، صفحات ۱۴-۱۵.

۵- همان مأخذ، صفحه ۱۳۱.

۶- برای اطلاع بیشتر نگاه کنید به مصطفی علی مدد و نظام‌الدین ملک‌آرایی، گزیده‌ای از قوانین برای مدیران و حسابداران، صفحات ۴۲-۴۶.

۷- همان مأخذ، ۴۹-۵۰.

۸- نگاه کنید به: جولییان باری، اقتصاد ایران، صفحات ۱۰۶-۷ و درباره میلیسوی به حاشیه مترجمان در صفحه ۹۳ کتاب مزبور.

۹- نگاه کنید به مجموعه قوانین مالیات بردارآمد؛ گردآورنده روح‌الله وهمن، صفحه ۳۱۷.

۱۰- همان مأخذ، ص ۱۶۳.

۱۱- همان مأخذ، ص ۱۷۴.

۱۲- همان مأخذ، ص ۱۷۸.

۱۳- همان مأخذ، ص ۱۷۸.

۱۴- همان مأخذ ص ۳۱۷.