



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 میلسیو 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 میلسیو 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 میلسپو 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 میلسپو 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 میلسپو 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 کشورها 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 بزنید

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 مودی 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 تجار، 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 حسابدار 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 مویذ 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 حسابدار 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 نرسانید.

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 مشرثر 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 می تواند تاثیرات منفی زیادی بر حسابداری بگذارد. برای مثال تا سال ۱۳۱۲ که مالیات شرکتها از روی دفاتر حسابداری مشخص نمی شد اصولاً حسابداری در شرکتها نضج نگرفت و همین طور تا سال ۱۳۷۰ که مالیات شرکتیهای پیمانکاری بصورت علی الراس تعیین می شد عملاً سیستم حسابداری پیمانکاری در کشور رونقی پیدا نکرد.

علاوه بر آن مشاهده می شود 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 استفاده ای نمی کنند.

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 هزینه های واقعی، عدم قبول ذخیره های لازم، مغایرت با قانون تجارت و اصول پذیرفته شده حسابداری و رد دفاتر به خاطر عدم رعایت آیین نامه 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 شده اند 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 می رود 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 می شود.

و اما امروز جای بسی خوشوقتی است که با شروع دوران سازندگی در کشورمان نشانه های بسیار امیدوارکننده ای از شناخت اهمیت حسابداری بین دولتمردان و قانونگذاران به چشم می خورد. یکی از نشانه ها 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 سرمایه های 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