

فضایای اداری سازمان مناسب برای موسسه بزرگ حسابرسی (*)

نوشته: کامبیز فرقاندوست حقیقی

قضیه‌ای را که ذیلاً مطالعه خواهید کرد در مورد سازماندهی در یک موسسه بزرگ حسابرسی است. منتهی برای آشنائی بیشتر شما با این حرفه ابتدا نکاتی به عنوان مقدمه ذکر می‌گردد.

حسابرسی چیست؟

به تعبیری ساده می‌توان گفت حسابرسی نوعی قضاوت است. قضاوتی مستقل و بی طرفانه و مبتنی بر رسیدگی به مدارک و با در نظر گرفتن سایر جوانب مربوط، به منظور ارائه اظهار نظر بر روی آنچه موضوع رسیدگی است.

در بسیاری از کشورها، حسابرسی یک امر الزامی و قانونی برای بسیاری از اشخاص حقیقی و حقوقی اعم از خصوصی یا دولتی در جامعه می‌باشد.

ماهیت کار در سازمانهای حسابرسی

طبقه‌بندیهای حسابرسان و کارکنان حرفه‌ای و استقلال حرفه‌ای. در موسسات حسابرسی معمولاً سطح تحصیلات و تجربه بسیار بالا است. دلیل این امر نیاز حرفه‌ای و وجود

* لازم به یادآوری است هدف از تهیه مقاله ایجاد محور و محملی برای بحث‌های تئوری و علمی است و به هیچ وجه نباید از آن بعنوان تأیید یا رد عملکردی در یک موقعیت خاص سازمانی، برداشت گردد.

استانداردهای مربوط به آن می‌باشد.

معمولاً شروع کار در موسسات حرفه‌ای حسابرسی از زمان دانشجویی و پس از گذراندن حدود ۹۰ واحد درسی آغاز می‌گردد، سپس تحصیلات همراه با کارآموزی عملی ادامه می‌یابد. بدین ترتیب اغلب می‌توان ساختار شغلی خاصی را به شرح زیر در مؤسسات حسابرسی حرفه‌ای انتظار داشت:

عنوان	سطح تحصیلات و تجربه حرفه‌ای
کارورز حسابرسی	دانشجو با سابقه کار یا فارغ التحصیل دانشگاه بدون سابقه کار.
حسابرس	فارغ التحصیل و سالهای معدودی سابقه کار.
حسابرس ارشد	فارغ التحصیل و حدوداً چهار تا پنج سال سابقه کار.
حسابرس سرپرست	فارغ التحصیل و پنج تا ده سال سابقه کار.
حسابرس مسئول کار	فارغ التحصیل و هفت تا دوازده سال سابقه کار.
مدیر حسابرسی	فارغ التحصیل و معمولاً بیش از ده سال سابقه کار.

به این ترتیب در این گونه مؤسسات تاکید بر تحصیلات و تجربه و تخصص کاملاً مشهود است.

در سایه این تحصیلات، تجربه و آموزش و تربیت حرفه‌ای است که انتظار می‌رود استقلال به مفهوم واقعی آن شکل گیرد و افراد بتوانند در چارچوب استانداردهای حرفه‌ای به کار اشتغال ورزند.

عنوان مدیریت در حرفه حسابرسی یک عنوان حرفه‌ای است و گرنه حسابرسان در واقع از سطح حسابرسی ارشد به بالا در عمل و کمابیش وظایف برنامه ریزی، سازماندهی، هدایت و نظارت و بالاخره نتیجه‌گیری را بر عهده دارند.

به تناسب این وضعیت حرفه‌ای پیش‌بینی می‌شود که انتظارات افراد حرفه‌ای نیز بالا باشد و علاوه بر آن که از نظر مادی قدری بالاتر از سطح عادی اجتماع قرار گیرند، از نظر احترام و سطح شغلی نیز خود را جزء جزء محسوب دارند. این امر تا آنجا مصداق دارد که حسابرسی مستقل با جزء دیگری نظیر وکالت و پزشکی قابل مقایسه دانسته

شده است.

در چنین محیطی با تاکید بر تحصیلات، تجربه و تخصص، در واقع بر افراد حرفه‌ای تاکیدی خاص وجود دارد.

برخی ویژگیهای حسابرسی قبل از انقلاب در ایران

شرکتهایی را که در گذشته توسط موسسات حسابرسی بخش خصوصی مورد حسابرسی قرار می‌گرفتند، می‌توان به شرح زیر طبقه‌بندی نمود:

- ۱) شرکتهای سهامی خاص که شریک خارجی داشتند یا کلاً خارجی بودند که به واسطه نیاز مدیریت آن شرکتهای و سرمایه‌گذاران خارجی حسابرسی می‌شده‌اند.
- ۲) شرکتهای سهام عام، چه آنهایی که در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده و چه آنهایی که نشده بودند، به موجب قانون مکلف به امر حسابرسی بودند.

در سایر موارد، شرکتهای گرچه به موجب قانون می‌بایست دارای بازرس قانونی باشند ولی عملاً بازرسان، وظایف - سابرسی را انجام نمی‌دادند و فقط جهت برآورد تشریفات قانونی، گزارشات بی محتوا به مجمع عمومی تسلیم می‌نمودند.

همانطور که گفته شد، تنها شرکتهای سهامی عام (چه داخل در بورس اوراق بهادار - چه خارج از آن) قانوناً موظف به حسابرسی بودند. گرچه ظاهراً این شرکتهای سهامی عام بودند ولی در حقیقت سهامداران عمده آنها را اعضاء خانواده سهامدار اصلی تشکیل می‌دادند و فقط قسمت ناچیزی از سرمایه بین تعداد زیادی افراد خارج از شرکت تقسیم شده بود که آن هم به لحاظ استفاده از معافتهای مالیاتی یا سایر مزایای قانونی، شرکاء شرکتهای را تشویق به تغییر شکل حقوقی می‌نمودند. از آنجا که باز هم سهام اصلی و مدیریت این شرکتهای در دست یک یا چند نفر سهامدار عمده بود، لاجرم نقش حسابرسی نیز سرپوش نهادن بر خلاف کاریهای صاحبان شرکتهای بود. در پاره‌ای از موارد، حسابرسی فقط وسیله اجرای تشریفات رسمی به خاک سپردن عملکرد مدیریت در دوره مورد رسیدگی شرکتهای بود. موسسات حسابرسی و حسابرسان فعال آن زمان نیز که نقش اصلی این مراسم را داشتند، برای حفظ موجودیت و منافع... حاضر به هر گونه

همکاری... با سهامداران و صاحبان شرکتها بودند و در واقع خطوط اصلی گزارش حسابرسان، نه توسط حسابرس مستقل بلکه توسط مدیران و صاحبان سهام شرکتها نگاشته می‌شد.

حرفه حسابرسی بعد از انقلاب ایران

عوامل بالا و عواملی نظیر نارضایی کارکنان و بافت روابط انسانی درون حرفه موجب از هم پاشیدگی بسیاری از موسسات حسابرسی در ایام اولیه پس از انقلاب گردید. پس از انقلاب، بسیاری از شرکتها ملی شد، مصادره گردید و... این امر موجب تغییرات عمده در ساختار روابط اداره کنندگان سرمایه، مدیران شرکتها و حسابرسان گردید.

چگونگی بوجود آمدن موسسه بزرگ حسابرسی

با مصادره و ملی شدن شرکتها، لزوم حسابرسی آنها بیش از پیش احساس گردید. در ابتدا کوشش شد که برای حسابرسی از خدمات موسسات حسابرسی مستقل ایجاد گردیده پس از انقلاب که مورد اعتماد بودند، استفاده شود. ولی به دلیل پراکندگی آن موسسات و فقدان هماهنگی بین آنها و سازمانهای پوشش دهنده شرکتها، ملی شده و فقدان ضوابط کافی برای کنترل آنها، عملاً از ارجاع کار به موسسات کوچک نتیجه کافی حاصل نگردید.

بدین ترتیب فکر ایجاد موسسه حسابرسی بزرگ و فراگیر قوت گرفت. موسسه مورد نظر، موسسه‌ای بود غیر انتفاعی که در آن انتظار می‌رفت کسی در فکر کسب سود شخصی بیشتر و در نتیجه زد و بند و رقابتهای نامشروع نباشد.

از طرف دیگر، از دیدگاه موسسات حرفه‌ای کوچک و همکاران آنها نیز ایجاد موسسه بزرگ ضروری می‌نمود. این ضرورت از آنجا ناشی می‌گردید که در موسسات کوچکی که می‌خواستند صادقانه به کار حرفه‌ای بپردازند، به لحاظ سابقه حرفه حسابرسی مشکلاتی پدید می‌آمد. مثلاً به تقریب هیچ کدام از شرکتهایی که مورد رسیدگی بودند هرگز و با وجود کلیه نارسائیها، اظهار نظری جز اظهار نظر مقبول ندیده بودند و اغلب می‌پنداشتند که حسابرس باید با آنها در پنهان کردن نارسائیها و موارد

خلاف مقررات همکاری نماید، در حالیکه این انتظار کاملاً مغایر ماهیت حرفه بود. به این ترتیب این شرکتها اغلب موسسات کوچک حسابرسی را تحت فشار می گذاشتند. این موضوع نیز ضرورت ایجاد موسسه بزرگ را توجیه می نمود. آنچنان موسسه بزرگی که از قدرت حرفه‌ای و مالی و اقتصادی کافی برخوردار باشد تا بتواند در مقابل فشارهای غیر منطقی کلیه صاحبکاران با هر ابعادی، مقاومت نماید و از طرف دیگر ضمن داشتن وجهت حرفه‌ای از پشتیبانی مسئولان دولتی نیز برخوردار گردد.

پشتیبانی برخی از مسئولان دولتی از آنجا ناشی می شد که هدف حسابرسی در واقع، گذشته شرکتها و بنگاههایی بود که در حال تحویل به مسئولان بود و به آنها کمک می کرد که این گونه شرکتها را بهتر شناسایی نمایند و از آنچه که در حال تحویل شدن به آنها بود، برداشت روشنتر و بهتری داشته باشند.

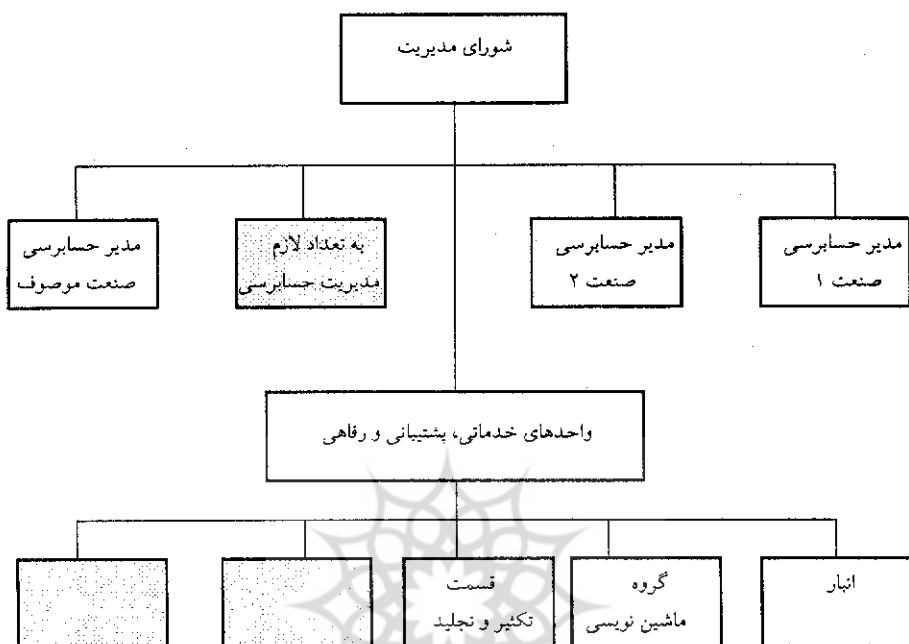
وضعیت سازماندهی در موسسه بزرگ حسابرسی

عموماً در هر موسسه حسابرسی تعدادی مدیر حسابرسی مسئولیت همه امور را به عهده داشته و همکاران مستقر در قسمتهای خدماتی و کمکی دخالتی در کار آنها نداشته و مانع و رادع انجام مسئولیتهای مدیران حسابرسی نمی باشند. در موسسه بزرگ مورد نظر، به تعداد کافی مدیریت حسابرسی به تفکیک و بر حسب صنایع مختلف وجود دارد و نیروهای کمکی در یک واحد جداگانه، سازمان داده شده‌اند.

در زمان مورد نظر این مقاله نمودار سازمانی شماره ۱، نشان دهنده بخش بندی اصلی واحدها در موسسه بزرگ حسابرسی می باشد.

نظر مدیران حسابرسی این است که تمرکز نیروهای کمکی در یک واحد جداگانه نباید به صورت ابزاری برای ترمز کردن چرخهای اصلی تولید درآید و یا به عبارت دیگر تراکم و تمرکز نباید موجب تغییر در دیدگاه حرفه‌ای نسبت به فعالیتهای خدماتی موجود در موسسه بزرگ گردد.

نمودار سازمانی شماره ۱ - تشکیلات موسسه بزرگ حسابرسی



حتی عده‌ای از مدیران حسابرسی معتقدند که انحراف از عرفهای پذیرفته شده سازماندهی در موسسات حسابرسی موجبات ایجاد فرصتهای نامطلوب برای واحدهای خدماتی و کمکی را فراهم می‌آورد. مثلاً این واحدها ممکن است از نقاط ضعف و نارسائیهای خودشان اهرم‌های فشار بر واحدهای تولیدی ایجاد نمایند. مثلاً به جای تهیه کاغذ یا تامین تعداد کافی عوامل خدماتی، ممکن است برای استفاده از کاغذ و سایر موارد، لزوم نوعی اخذ اجاره و یا اعمال محدودیتهای دیگر را خواستار گردند.

برخی از مزایای مدیران حسابرسی در موسسه بزرگ حسابرسی

با توجه به آنچه گذشت، معمولاً تعداد بسیار کمی از همکارانی که کار خود را در موسسات حسابرسی آغاز می‌نمایند، در دراز مدت به مرحله مدیریت حسابرسی می‌رسند. اصولاً در حرفه این امر پذیرفته شده است که حسابرسی پللی است بین

تحصیلات دانشگاهی در رشته‌های مرتبط با حسابداری و حسابرسی و مدیریت و رشته‌های نظیر آنها و شغل اصلی افرادی که به این حرفه می‌پیوندند. به عبارت دیگر بسیاری از افراد پس از اتمام تحصیلات دانشگاهی برای مدتی در حرفه حسابرسی باقی می‌مانند و پس از کسب آشنایی کافی با امور، به شغل دیگری روی می‌آورند. با توجه به این امر، مزایای نسبتاً خوبی برای مدیران حسابرسی و به منظور جذب آنها در موسسات حسابرسی پیش بینی می‌شود. در موسسه مورد نظر نیز این مزیت برای مدیران موجود بود.

ماجرای یکی از جلسات مجمع مدیران

در موسسه بزرگ حسابرسی در فواصل زمانی خاص گردهمائی‌هایی از مدیران حسابرسی تشکیل می‌گردد. در این گردهمائی‌ها مطالب مختلف در ارتباط با حرفه و وضعیت موسسه حسابرسی بین مدیران مطرح می‌شود. بعد از جلسات، تصمیمات به صورت صورتجلسه بین مدیران توزیع می‌شود. مدیران تا حد زیادی خود را به مفاد و مندرجات این صورتجلسات پایبند می‌دانند و به آنها عمل می‌کنند. در یکی از این جلسات مطالبی مطرح می‌گردد که مورد اعتراض برخی مدیران قرار می‌گیرد. لیکن بعداً در صورتجلسات توزیعی که جنبه اجرایی دارند انعکاس داده نمی‌شود.

برخی از قسمتهای صورتجلسه موصوف که در ارتباط با این قضیه می‌باشد، به شرح زیر است:

.....
 سپس به دلیل اینکه آقای رابط واحدهای اداری در هیأت عامل در ارتباط با مسائل مختلف اداری مطالبی داشت که جلسه بیشتر به این منظور تشکیل شده بود، مطالب زیر را به صورت فهرست ارائه نمود که در مورد هر کدام بحث و تصمیمات زیر اتخاذ گردید:

- ۱- در مورد نظافت ساختمان مقرر شد کلیه مدیران و سرپرستان به کلیه همکاران ابلاغ نمایند که به خاطر دوام هزینه‌ای که جهت نقاشی و بهسازی محیط کار شده است، بیشتر از گذشته دقت نمایند تا محیط

موسسه همواره در حد مطلوبی پاک و نظیف باقی بماند و در این خصوص در صورتی که کمبودی وجود دارد یا پیشنهادی به نظر هر یک از همکاران میرسد، کتباً به امور اداری منعکس نمایند. (*)

۲- به طور کلی به منظور ثبت و ضبط سابقه، هر یک از همکاران که نیازی دارند یا مطلبی مورد نظر ایشان است آن را به صورت کتبی از امور اداری درخواست نمایند. (*)

۳- فرمهای پیشنهادی توسط آقای رابط قسمت اداری در مورد تحویل برگهای اوقات کار و لوازم التحریر و درخواستهای زیرا کس تصویب شد و مقرر گردید (*) از تاریخ اول ماه بعدی اجرا گردد.

۴- در مورد نیاز به برخی پرونده‌ها که به قسمت بایگانی را کد نقل مکان شده‌اند، اظهار شد به علت درهم ریختگی پرونده‌ها امکان دسترسی به آنها تقریباً غیر ممکن است، لذا همکاران حسابرس به هر شکل که خود مصلحت می‌دانند تا پایان فصل فعلی تراکم کار، مسائل راحل و فصل نمایند.

۵- در مورد صرفه جویی در مصرف کاغذ کلیه همکاران موافقت نمودند که مسائل زیر قویاً رعایت گردد.

الف- از نسخه دست نویس گزارشات به هیچ وجه کپی تهیه نگردد (*)

ب-
..... ضمناً جهت جلوگیری از بار اصلاحات پس از تایپ

حتماً نسخه دست نویس سرپرست قبلاً توسط مدیر واحد حسابرسی مطالعه و اصلاح گردد و گزارش اصلاح شده جهت واحد تایپ ارسال گردد. (*)

پس از دریافت صورتجلسه بالا نامه‌ای توسط یکی از مدیران حسابرسی به دبیر مجمع مدیران نوشته می‌شود که بخشهایی از آن به شرح ذیل است:

جناب آقای ریاست مجمع مدیران

موضوع، طرح ابهامهای موجود در صورتجلسه مجمع اخیر مدیران:

۱- در آغاز لازم است به خاطر جلوگیری از تفسیر به رأیهای احتمالی بعدی خاطر نشان سازد مطالب بند ۳ متضمن قصد اهانت یا اسائه ادب به هیچ کس و در هیچ مرتبه شغلی نیست و قصد فقط بهبود و ارتقاء کیفیتهای شغلی در موسسه می‌باشد. مضافاً اینجانب به هیچ وجه من الوجوه منکر زحمات و همکاری دیگران نبوده و به خوبی به اهمیت کار کلیه سطوح کارکنان و لزوم حفظ روح هماهنگی در جهت حصول اهداف سازمان بزرگ حسابرسی واقف هستم. ضمناً خاطر نشان می‌سازد آنچه از نظر خواهد گذشت، مربوط به سازمان بوده و فاقد جنبه‌های شخصی می‌باشد. مجدداً مراتب ارادت و احترام خود را نسبت به کلیه کارکنان موسسه در کلیه سطوح شغلی اعلام می‌نماید و بالضروره خاطر نشان می‌سازد که مقاله مندرج در مجله حرفه‌ای سازمان به طور نسبی گویای نظریات اینجانب در مورد همکاران موسسه در سطوح گوناگون شغلی می‌باشد.

۲- لازم است به صورت مقدمه وضعیت سازمانی را در موسسات حسابرسی مرور نمائیم. در هر موسسه حسابرسی تعدادی مدیر حسابرسی مسئولیت همه امور را به عهده داشته و افراد خدماتی و کمکی دخالتی در کار آنها نداشته و مانع و رادع انجام مسئولیتهای مدیران حسابرسی نمی‌باشند. در این موسسه آنچه پیش آمده صرفاً تمرکز نیروهای کمکی در یک دایره جداگانه بوده است و این تمرکز نباید به صورت ابزاری برای ترمز کردن چرخهای اصلی تولید درآمد، در واقع تراکم و تمرکز موجب تغییر ماهیت نباید گردد.

۳- پس از مقدمات بالا در مورد مفاد بندهای صورتجلسه مجمع اخیر مدیران به استحضار می‌رساند، ابهامهای شدیدی برای اینجانب وجود دارد. در این مورد با همکاران دیگری نیز تبادل افکار شد و در نتیجه مشخص گردید برای برخی

دیگر نیز همین ابهامات موجود است. در حال حاضر آنچه از این بند استنباط می‌شود به شرح زیر است که در جهت خلاصه کردن موضوع، رئوس مطالب فهرست وار از نظر می‌گذرد:

۱-۳. نادیده انگاشته شدن یکی از بدیهی‌ترین اصول مدیریت یعنی تناسب اختیار و مسئولیت، مسئول کیفیت مدیر حسابرسی است و اختیار برخی از بدیهی‌ترین حقوق او (حق استفاده از فتوکپی) عملاً به قسمتهای دیگر تفویض گردیده است.

۲-۳. نوعی بی‌اعتنائی و اهانته به موقعیت و اهمیت شغلی مدیر حسابرسی و به دست فراموشی سپردن مسئولیتهای او آنهم در محیط یک موسسه حسابرسی بزرگ که بار اصلی کار مسئولیتهای حرفه‌ای در جامعه ما را به دوش می‌کشد و موقوف کردن تصمیمات مدیریت حسابرسی به تنفیذ یا اراده و مشی واحدهایی که اصلاً از نظر شغلی با آن قابل مقایسه نمی‌توانند باشند (کوشش در جهت کاستن از کار قسمت ماشین نویسی و بار کردن آن بر دوش مدیریت حسابرسی در هر موقعیت قابل پیش بینی این عمل از نظر اداری و صرفه جویی و کمک به پیشبرد کارها درست به نظر نمی‌آید).

۳-۳. ایجاد فرصتهای نامطلوب برای آن که واحدهای خدماتی و کمکی از نقاط ضعف و نارسائیهای واحد سازمانی خودشان اهرمهای فشار بر واحدهای تولیدی اصلی ایجاد نمایند (در اینجا به جای تهیه کاغذ یا دادن آموزش لازم به واحد ماشین نویسی و یا تامین نیرو و رفع تنگناها، اهرمهای فشار از نارسائیها ساخته شده است).

.....

۳-۴. فقدان آینده نگری کافی و به وجود آوردن فرصت برای تشدید موارد دیگری از بند ۳-۳ (در آینده مدیر حسابرسی برای هر کار جزئی لازم است از واحدهای خدماتی کسب اجازه نماید).

۳-۵. نوعی نقض غرض و ایجاد هزینه به جای صرفه‌جوییها عنوان شده (مصرف وقت مدیر حسابرسی به جای وقت قسمت ماشین نویسی).

۴. تقاضا دارد موضوع مورد مذاقه و بررسی بیشتر قرار گیرد. اینجانب برای ادای توضیحات بیشتر در صورت نیاز آماده هستم و برای روشن شدن بیشتر مطلب پیشنهاد می‌نمایم موضوعات در یک جلسه مجمع مدیران و در حضور جمع مورد شور قرار گیرد.
با آرزوی موفقیت برای شما در ارتقاء سطح حرفه انتظار دارم ابهامات فوق را روشن فرمایید.

با احترامات

مدیر حسابرسی صنایع دارویی

در جلسه بعدی مجمع مدیران، عضو رابط امور اداری بر آنچه در صورتجلسه قبل منعکس شده بوده است، پافشاری می‌نماید و می‌گوید در این موسسه حسابرس زیاد است و باید آنها را اداره کرد.

در مقابل، مدیر حسابرسی معترض به برخی مفاد صورتجلسه اظهار می‌دارد که معمولاً در دانشگاهها تعداد اساتید و دانشجویان زیادتر از گروههای اداری و پشتیبانی و در مراکز درمانی تعداد کارکنان کادر پزشکی و درمانی بیشتر است ولیکن این امر نباید این توهم را پیش آورد که کارکنان خدماتی و رفاهی و پشتیبانی، کارکنان حرفه‌ای را اداره می‌کنند. در موسسه بزرگ حسابرسی نیز تعداد حسابرسان زیاد است ولیکن باز هم گروههای خدماتی، رفاهی و پشتیبانی فقط وظائف خدمات و رفاه و پشتیبانی را تامین می‌کنند و نباید به آنها نقش اداره کارکنان حرفه‌ای را واگذار نمود، در غیر اینصورت آینده‌ای برای حرفه مستقل حسابرسی باقی نخواهد ماند.

در مجمع مدیران حسابرسی، بحث در این مورد و نحوه سازماندهی در موسسه حسابرسی بین مدیران حسابرسی ادامه دارد.
 نظر شما در مورد نحوه سازماندهی در این گونه موسسات حرفه‌ای چیست؟

منابع مورد استفاده:

- ۱) اطلاعات حرفه‌ای نویسنده.
- ۲) چرتکه - نشریه داخلی - شماره ۱ - مقاله آقای سیامک شهریاری.
- ۳) نامه نویسنده به یکی از مجامع حرفه‌ای.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
 پرتال جامع علوم انسانی