

# جایگاه اقتصادی مؤسسات حسابرسی در ایران

نریمان ایلخانی  
حسابدار رسمی

احساس می‌شد و با مشخص شدن جایگاه اقتصادی آن، قوانین و یا استانداردهای مورد نیاز آن تدوین و تصویب می‌شد، در ایران گاهی بدون آن که نیاز احساس شود، قوانین به تصویب می‌رسید و در برخی موارد با وجود احساس نیاز هیچ قانونی برای اجرای یک امر خاص وجود نداشت. به‌عنوان نمونه، می‌توان به یکی از قوانین جدید اشاره کرد که بر اساس آن حسابرسان درآمد مشمول مالیات شرکت‌ها را تعیین می‌نمایند در حالی که نیاز به این موضوع از طرف تشکیلات مالیاتی احساس نمی‌شود. از طرف دیگر معاملات آتی مانند فروش ارز و یا هرگونه کالای اساسی برای تحویل در آینده در شرایطی در دستور کار مسئولان سازمان بورس قرار دارد و ضرورتی اجتناب ناپذیر است، ضوابط آن به دلایل گوناگون فراهم نشده است.

به سال‌های ۱۳۱۰ هجری شمسی برمی‌گشت. این تشکیلات وابسته به دولت از طرق مختلف باید تحت کنترل قرار می‌گرفت که کنترل و نظارت بر بودجه‌ی آن‌ها راه‌حل منطقی این کار نبود بنابراین دولت نسبت به ایجاد مؤسسات بزرگ حسابرسی تحت عناوین مختلف، قبل و بعد از انقلاب، اقدام کرد تا سرمایه‌گذاری‌های هنگفتی که انجام شده بود تحت کنترل تشکیلاتی مستقل قرار گیرد.

این دوگانگی و یا بهتر بگوییم چندگانگی باعث شد تا حسابرسان نقش‌های عجیب و بعضاً ناهمگونی داشته باشند. الگوبرداری از قوانین رایج در سایر کشورها بدون آن‌که نیاز و جایگاه آن در ایران به‌نحو واقعی احساس شود نیز به مشکلات حسابرسان دامن زد. درحالی که در سایر کشورها ابتدا نیاز در فرایندی درازمدت

مؤسسات حسابرسی هنگامی در ایران مطرح شدند که شرکت‌های تولیدی و خدماتی رشد قابل توجهی یافته بودند، به نحوی که مدیریت این شرکت‌ها از مالکیت آن جدا شده و صاحبان سهام نیاز به این قبیل مؤسسات را به‌خوبی احساس می‌کردند. همچنین زمانی که شرکت‌های خارجی به سرمایه‌گذاری در ایران اقدام کردند، نیاز این قبیل واحدهای اقتصادی به وجود مؤسسات حسابرسی پررنگ‌تر شد و به تبع آن، جایگاه حسابرسی در قوانین تجاری تدوین و نقش حسابرس و بازرس با عناوین مختلف در قوانین تجاری درج شد.

از طرف دیگر، در گذشته به‌علت درآمد قابل توجهی که دولت ایران از محل صادرات نفت داشت، سیاستی مبنی بر رشد اقتصادی و گسترش صنعتی در ایران دنبال می‌شد که سابقه‌ی آن

پرتال جامع علوم انسانی



## جدایی مالکیت و مدیریت

پیش از انقلاب مؤسسات صنعتی و خدماتی بخش خصوصی چنان گستردگی پیدا کرده بودند که در بسیاری از مواقع مدیریت این قبیل شرکت‌ها به متخصصانی که مستقل از مالکیت شرکت‌ها بودند سپرده شده بود و صاحبان سهام این شرکت‌ها شاهد این نیاز روزافزون بودند که برای تأیید عملکرد مدیران لازم است تشکیلاتی مستقل بر کار آنان صحنه گذارد. بنابراین در کنار گروه‌های صنعتی، مؤسسات حسابرسی نیز به فعالیت اشتغال داشتند. در آن زمان، مؤسسات حسابرسی علاوه بر آن که نقش کنترل‌کننده‌ی مدیریت را دارا بودند به عنوان مشاور مدیریت و صاحبان سهام نیز عمل می‌کردند تا منافع آنان از هر جهت تأمین شود.

## ارائه‌ی خدمات به شرکت‌های خارجی

مؤسسات حسابرسی مخصوصاً آن دسته که با مؤسسات خارجی در ارتباط بودند معمولاً حسابرسی شعب و یا نمایندگی‌ها و شرکت‌های تابعه و سرمایه‌گذاری‌های مشترک شرکت‌های خارجی در ایران را نیز عهده دار بودند. علاوه بر انجام عملیات یادشده یک سری اقدامات لازم را برای شرکت‌های خارجی در ایران عهده دار می‌شدند. از جمله ارائه‌ی خدمات برای ثبت شرکت خارجی در ایران، ارائه‌ی اطلاعات به منظور نحوه‌ی عملکرد اقتصادی در ایران، کمک در استخدام پرسنل مقیم ایرانی برای شرکت‌های خارجی، به ویژه ارزیابی کارایی مدیران و پرسنل مالی این قبیل شرکت‌ها. همچنین ارائه‌ی چشم‌انداز از موقعیت اقتصادی، فرهنگی و سیاسی ایران در رابطه با صنعتی که شرکت خارجی نسبت به سرمایه‌گذاری در آن راغب بود اقدام دیگری بود که انجام می‌دادند. ضمن این که بسیاری از امور دیگر که لزوماً با کار حسابرسی در

ارتباط نبود را نیز عهده دار بودند. در کنار این امر مؤسسات حسابرسی در زمینه‌ی اطلاع‌رسانی قوانین جاری مانند قانون کار و تأمین اجتماعی، قانون تجارت و قانون مالیات‌های مستقیم و مانند آن به شرکت‌های خارجی کمک می‌کردند و دستورالعمل‌های متعددی در این زمینه برای مشتریان خود آماده می‌کردند. این نوع خدمات، مؤسسات حسابرسی را به منبع مهمی برای اطلاع‌رسانی تبدیل کرد. علاوه بر این، همکاری در تهیه‌ی طرح توجیهی برای دوایر دولتی از قبیل وزارت صنایع و یا بانک‌ها برای اخذ وام شرکت خارجی در کنار حسابرسی منجر به تنوع خدمات مؤسسات حسابرسی شده بود که با صرف زمان کم، درآمد قابل توجهی را نصیب مؤسسات می‌کرد.

## ارائه‌ی خدمات به شرکت‌های دولتی

همراه با گسترش سرمایه‌گذاری دولت در اقتصاد نیاز به اعمال کنترل مالی عملکرد مدیران به صورت روزافزون احساس شد. این کنترل به طرق گوناگونی اعمال می‌شد. اولین گام این کنترل را ذی‌حسابان دستگاه‌های دولتی انجام می‌دادند طوری که انجام پرداخت‌ها بدون کسب مجوز از ذی‌حساب امکان‌پذیر نبود و ذی‌حساب مربوط عموماً یکی از امضاکنندگان چک پرداخت است. ذی‌حساب‌ها معمولاً منتخب وزارت امور اقتصادی و دارایی بوده، مستقل از تشکیلات اجرایی به حساب آمده و یا آن که حداقل توسط آن وزارتخانه مورد تأیید قرار می‌گرفته‌اند. گام دیگر کنترل توسط تشکیلات برنامه و بودجه اعمال می‌شد به گونه‌ای که برای سازمان مذکور از ابتدا بودجه‌ای به تصویب می‌رسید و سپس براساس بودجه‌ی مصوب، منابع مالی در اختیار تشکیلات مذکور قرار می‌گرفت تا صرف الزامات فعالیت آن تشکیلات شود. در انتها نیز صحت هزینه‌های انجام‌شده و انطباق آن با بودجه و دستورالعمل‌های دولت توسط دیوان محاسبات مورد کنترل قرار می‌گرفت. سیستم کنترل یادشده در

پاره‌ای از موارد توسط سازمان‌های دولتی و یا تشکیلات دولت ناکافی تشخیص داده شد و در مواردی در خود سازمان دولتی تشکیلاتی برای اعمال نظارت پیش‌بینی گردید که بعضاً این تشکیلات، نظارتی بر فعالیت مدیریت عالی سازمان داشته و در عمل صورت‌های مالی آن تشکیلات بدون تأیید مقامات نظارتی فاقد اعتبار بود. سیستم مذکور در مواردی به‌ویژه در شرکت‌های تولیدی فاقد کارایی بوده یا کارایی مطلوب را نداشته است. برای مثال، اگر برای یک شرکت تولیدی بودجه‌ای پیش‌بینی می‌شد و آن شرکت به منظور تولید سود بیشتر، بالاتر از بودجه تولید می‌کرد و منافع می‌شد آیا این امر مغایر نظام اقتصادی محسوب می‌شود، یا خیر؟ در عمل، اگر در یک اقتصاد کاملاً دولتی حرکت می‌شد آن شرکت تولیدی می‌بایست دقیقاً به میزان بودجه‌ی مصوب، تولید می‌کرد اما در نظام‌های مبتنی بر بازار آزاد این نوع برداشت نادرست است و شرکت این امکان را دارد که با صرف هزینه‌ی بیشتر (از میزان بودجه شده) سود بیش‌تری (از میزان مندرج در بودجه‌ی مصوب) کسب کند.

برای رفع این معضل چه قبل و چه بعد از انقلاب در مورد شرکت‌های تولیدی و یا خدماتی چنین نتیجه‌گیری شد که کنترل شرکت‌ها توسط حسابرسان منتخب به عنوان نمونه، شرکت سهامی حسابرسی که در ابتدا برای رسیدگی به طرح‌ها و تشکیلات آب و برق تشکیل شده بود حیطه‌ی عمل خود را به تمام شرکت‌های دولتی، اعم از این که برای آن‌ها در اساسنامه هیئت‌های نظارت پیش‌بینی شده بود یا خیر، گسترش داد. پس از انقلاب نیز این نیاز احساس شد که شرکت‌های دولتی توسط حسابرسان منتخب دولت رسیدگی شوند که در پی آن چندین مؤسسه‌ی حسابرسی دولتی تشکیل شد.

شرکت‌های دولتی در حال حاضر از خدمات حسابرسان اعم از دولتی و یا خصوصی بهره می‌برند. علاوه بر آن که از حسابرسان برای تأیید

## جایگاه حسابرسی در گسترش مالکیت واحدهای اقتصادی

یکی از مباحثی که قبل از انقلاب مطرح بوده و در حال حاضر نیز جایگاه خاصی پیدا کرده انتقال مالکیت شرکت‌های دولتی به سهام‌داران خصوصی و یا انتقال مالکیت صاحبان سهام عمده به عموم است. قبل از انقلاب این امر از طریق فروش سهام شرکت‌های بزرگ به مردم و یا کارکنان آن شرکت‌ها مطرح بود و در حال حاضر ابعاد این امر وسیع‌تر شده و بسیاری از کارخانجات و واحدهای تولیدی که توسط دولت تأسیس شدند و یا در سنوات قبل ملی شده و در اختیار دولت قرار گرفته بودند، از طریق فروش یکجا و یا عرضه‌ی تدریجی سهام در بورس، به سهام‌داران خصوصی انتقال پیدا کرده است. این امر باعث شده که تعداد سهام‌داران شرکت‌ها که در گذشته بسیار اندک بوده، بخش گسترده‌ای از توده‌ی مردم را در بر بگیرد. همچنین بسیاری از شرکت‌ها و واحدهای اقتصادی که قبل از انقلاب کاملاً دولتی بوده و یا طبق قانون اساسی تصدی آن با دولت بود در حال حاضر قابلیت فروش و واگذاری به اشخاص خصوصی را یافته است. اعم از این که این انتقال منابع اقتصادی دولت به اشخاص حقیقی و یا حقوقی خصوصی باشد یا آن که به شرکت‌های وابسته به دولت و سایر نهادهای

سطح اشتغال حفظ شود آن‌گاه با شرکت‌هایی با پرسنل مازاد که توان فعالیت اقتصادی ندارند، انگیزه‌ی سرمایه‌گذاری و استفاده از ماشین‌آلات جدید به دلیل عدم کاهش هزینه‌ی نیروی انسانی را نداشته و همچنین قدرت رقابت در بازارهای جهانی را نخواهند داشت، مواجه می‌شویم.

مؤسسات دولتی با وجود نقش حساسی که در سیستم نظارتی قابل اعمال از طرف مقامات دولتی دارند از یک ضعف بزرگ رنج می‌برند که آن عدم استقلال مؤسسات دولتی بوده است. یعنی مؤسسات حسابرسی که مدیران‌شان با احکام صادره از طرف دولت منصوب می‌شدند و پرسنل تحت امرشان نیز به همین ترتیب به استخدام در می‌آیند و حق مذاکره‌ی مستقل با مشتریان خود را نداشته، چه‌گونه می‌توانند گزارش‌های حسابرسی صادر کنند و عواقب آن را بپذیرند. مسئول جبران خسارت وارده بابت گزارش‌های مؤسسات حسابرسی دولتی چه کسی است؟ تا چه میزان مدیر مربوطه مسئولیت می‌پذیرد و چه‌قدر مؤسسات حسابرسی مسئول جبران خسارت‌های احتمالی هستند که بابت گزارشات حسابرسی متوجه اشخاص ثالث و یا ذی‌نفع می‌شود؟

عملکرد و صورت‌های مالی استفاده می‌شود، برای سایر خدمات حرفه‌ای مانند طراحی سیستم حسابداری، اصلاح حساب، تهیه‌ی صورت‌های مالی، انجام امور حسابرسی داخلی و حتی انجام خدمات حسابداری مورد استفاده قرار می‌گیرند. مشکلی که حسابرسان در این زمینه با آن مواجه هستند عدم انطباق فعالیت شرکت‌های دولتی با استانداردهای حسابداری است. به عبارت دیگر، استانداردهای حسابداری با این هدف تنظیم شده که شرکت‌ها تمایل دارند سود خود را به حداکثر رسانده و یا سود حداکثری برای مجامع خود گزارش کنند در صورتی که برای شرکت‌های دولتی و مدیران آن کسب سود و یا ارتقای این سود به حداکثر ممکن نیست بلکه اهداف دیگری مد نظر است، از جمله حفظ سطح اشتغال مورد نظر. در کشورهای دیگر این امر مسبوق به سابقه است و برای مؤسسات دولتی اهداف دیگری به جز کسب سود در نظر گرفته می‌شود و مسئولیت اجتماعی این سازمان‌ها نیز مد نظر قرار می‌گیرد. به طور مثال، می‌توان حفظ سطح اشتغال، استفاده از خدمات معلولین، و عدم تعرض به محیط زیست را نام برد. اما اگر این اهداف از حدود خود خارج شود به ناکارایی اقتصادی منجر خواهد شد. به‌عنوان مثال، اگر بنا باشد به هر قیمت این

عمومی انتقال یابد و با آن که اموالی که بنا به دلایلی تحت اختیار بانکها قرار گرفته در بازار عرضه شود و سهام آن به فروش رسد، نقش حسابرس غیر قابل انکار است.

اولاً حسابرسان در تعیین ارزش این شرکتها نقش به‌سزایی داشته و قبل از نقل و انتقال باید صحت صورت‌های مالی شرکتها توسط اشخاص مستقل مورد تأیید قرار گیرد ثانیاً پس از انتقال سهام این شرکتها چنانچه سهام‌داران جدید گروه متعددی را تشکیل دهند باز لازم است که شرکت همه‌ساله مورد حسابرسی قرار گرفته تا صورت‌های مالی آن مورد تأیید قرار گیرد تا بتوانند در کرده، مالیات دولت کاهش یابد. همین خطر از جهت ممیزان مالیاتی نیز می‌تواند مطرح باشد. لذا نمی‌توان این مسئله را موجب عدم استفاده از خدمات حسابرسان در هر حال تلقی کرد. در حال حاضر، بانکها نیز از گزارش‌های حسابرسی برای تعیین اعتبار مشتری بهره می‌گیرند. در آینده، بانکها می‌توانند برای تعیین محدوده‌ای که اعتبارات مصوب در آن صرف شده نیز به گزارش‌های حسابرسان اتکا نمایند. این امر باعث می‌شود برای تعیین اعتبار مشتریان بانکها از ضوابطی آشنا شده و در مقاطع مختلف و تحت شرایط گوناگون به‌کار بردازند. از این‌رو، این کارآموزان پس از طی چند سال و کسب تجربه می‌توانند مهره‌های مفیدی برای سایر ادارات و شرکت‌هایی باشند که از خدمات آنان می‌توانند استفاده کنند. صولی استفاده شود و ارگانی مستقل از

تشکیلات داخلی بانکها امر تعیین اعتبار مشتریان را به عهده گیرد. سازمان‌های بیمه‌گر مانند سازمان تأمین اجتماعی و سایر صندوق‌های بازنشستگی نیز می‌توانند به گزارش‌های حسابرسی و نقش حسابرسان در تعیین محدوده‌ی کار این قبیل سازمانها اتکا کنند. محدوده‌ی خدمات یادشده می‌تواند فراتر رفته و در جایگاه تعیین نرخ فروش کالا و خدمات که گاهی بازار قادر به تعیین آن نیست می‌توان از خدمات مؤسسات حسابرسی استفاده کرد مجامع این شرکتها سود منطقی بین صاحبان سهام تقسیم کنند. در این راستا، حسابرسان نه تنها نسبت به صاحبان سهام شرکتها مسئولیت دارند بلکه نسبت به تشکیلاتی مانند بورس اوراق بهادار که مسئول صحت و سلامت معاملات سهام شرکت‌های عضو بورس است نیز باید پاسخگو باشند.

### جایگاه حسابرسان در برابر دولت

حسابرسان در بسیاری از مواقع می‌توانند همراه با عملیاتی که به‌صورت متداول برای صاحبان سهام شرکتها انجام می‌دهند برای بخش‌هایی از دولت نیز این خدمات را ارائه کنند. یکی از این خدمات تعیین درآمد مشمول مالیات برای دوایر دولتی است. در این زمینه، حسابرسان ضمن رسیدگی معمول خود می‌توانند با صرف وقت بیش‌تر رسیدگی‌های مالیاتی را نیز به انجام رسانده و درآمد مشمول مالیات و یا احياناً مالیات‌های تکلیفی که

شرکت موظف به کسر و پرداخت آن بوده اقدام نمایند این امر باعث می‌شود که مقامات مالیاتی فرصت بیش‌تری داشته تا شرکت‌هایی که کم‌تر مورد رسیدگی قرار گرفته اند را زیر چتر مالیاتی قرار دهند و آن بخش‌های اقتصادی که مورد رسیدگی قرار نمی‌گرفت را نیز تحت رسیدگی مالیاتی قرار دهند. در حالی که این خطر وجود دارد که مؤسسات حسابرسی با صاحبان شرکتها تبنانی

### سایر خدماتی که از مؤسسات حسابرسی می‌توان انتظار داشت

از عمده‌ترین تولیدات جانبی مؤسسات حسابرسی تربیت کادر مالی است. اصولاً مؤسسات حسابرسی جایگاه مناسبی برای تربیت کادر مالی هستند. زیرا اولاً در برنامه‌ی کاری بسیاری از مؤسسات حسابرسی این نکته نهفته است که این مؤسسات از خدمات دانشجویان و یافارغ‌التحصیلان بدون سابقه‌ی کار استفاده به‌عمل آورده و برای این اشخاص برنامه‌های آموزشی درون سازمانی اتخاذ کنند و یا این امکان را در اختیار این افراد قرار می‌دهند که در صنایع مختلف وارد شده با سیستم‌های حسابداری مختلف آشنا شده و در مقاطع مختلف و تحت شرایط گوناگون به‌کار بردازند. از این‌رو، این کارآموزان پس از طی چند سال و کسب تجربه می‌توانند مهره‌های مفیدی برای سایر ادارات و شرکت‌هایی باشند که از خدمات آنان می‌توانند استفاده کنند.