

حسابداران رسمی در برابر چالش‌های درونی و بیرونی

محمدعلی بشارتی (حسابدار رسمی)

به صورت دستی و مکانیزه کردن آن مشاهده نمی‌شود. یعنی همان حسابرس که مورد استفاده نبودن سیستم‌های مکانیزه را، به عنوان ضعف سیستم شرکت‌ها گزارش می‌کند، خود در اندیشه‌ی رفع این نقیصه نیست و جالب این‌که، در کنترل کیفی مؤسسات حسابرسی، جایگاهی برای استفاده از سیستم‌های مکانیزه به عنوان امتیاز مثبت منظور شده است. با توجه به این‌که برخلاف سیستم‌های حسابداری، بسته‌های نرم‌افزاری مناسب خدمات حسابرسی در بازار موجود نیست و نیز طراحی سیستم‌های حسابرسی بسیار پیچیده‌تر از سیستم‌های حسابداری و مستلزم سرمایه‌گذاری قابل توجه است، حداقل در شرایط فعلی، انتظار نمی‌رود که بخش خصوصی بتواند در این حوزه کار مؤثری انجام دهد؛ زیرا توان مالی آن را ندارد. این وظیفه‌ی جامعه است که با استفاده از ظرفیت‌های موجود و تخصیص بودجه‌ی مناسب، به این مهم بپردازد و همانند سایر رشته‌ها، دوره‌ی نگهداری پرونده و زونکن و انبار کاغذ را پشت سر گذارد.

در ادامه، همچنین می‌توان به لزوم کار در جهت ارتقاء دستورالعمل‌ها و روش‌های انجام کار موجود اشاره کرد که برخی از آن‌ها با شرایط فعلی همخوانی ندارد و جامعه می‌تواند و لازم است با همکاری مؤسسات، اقدامات مؤثری در این زمینه انجام دهد. اگرچه تدوین دستورالعمل توسط خود مؤسسات نیز پذیرفته و قابل قبول است، ولی واقعیت این است که فقط تعداد انگشت‌شماری از مؤسسات چنین

من برای آغاز بحث چالش‌ها را به دو قسمت چالش درونی و بیرونی تقسیم می‌کنم. بخشی از موضوعات را، که مربوط به روابط متقابل جامعه و اعضای آن است، به عنوان چالش‌های درونی مورد بازبینی قرار می‌دهم و بخش دیگری را که به سازمان‌هایی مثل بورس اوراق بهادار، سازمان امور مالیاتی و مشتریان خدمات حرفه‌ای بازمی‌گردد، در قالب چالش‌های بیرونی مورد بحث و بررسی قرار می‌دهم. ارتباط متقابل میان اعضا با جامعه و ارتباط درونی اعضا با همدیگر، دستخوش چالش‌هایی است که عمدتاً متأثر از عواملی نظیر نوپا بودن حرفه و شرایط اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جامعه است. در زمینه‌ی جامعه‌ی حسابداران، باید گفت که این ارتباط تا حدودی به ارتباطی یک‌طرفه تبدیل شده است. به این معنا که روش‌های انجام کار، ضوابط و دستورالعمل‌ها از جانب جامعه صادر می‌شود که اعضا موظف به رعایت آن هستند و به منظور اطمینان نسبی از رعایت اصول حرفه‌ای، کنترل‌هایی از سوی جامعه صورت می‌گیرد. تا این‌جا قضیه، این اعضای جامعه هستند که باید اقدام کرده و پاسخ‌گو باشند. ولی انتظار این است که، جامعه در زمینه‌های مختلف به حرفه و اعضای آن خدمات بیش‌تری ارائه دهد که موجب تسهیل و بهبود کارها گردد. به عنوان مثال، در شرایطی که قدیمی‌ترین و سنتی‌ترین سازمان‌ها فعالیت خود را مکانیزه کرده‌اند و یا در حال انجام آن هستند، نشانی از حرکت در جهت کنار گذاشتن حسابرسی

امکانی را دارند و بقیه از همان دستورالعمل‌های موجود که نیازمند بازنگری است، استفاده می‌کنند. در کنار مطالب فوق، از جامعه انتظار می‌رود در زمینه‌ی ایجاد امکانات مناسب برای فعالیت اعضا نظیر کمک در اخذ تسهیلات بانکی برای تأمین نیازهای کاری مانند خرید دفتر کار مناسب (و حتی در چارچوب تسهیلات ویژه نظیر طرح‌های اشتغال‌زایی با بهره‌ی پایین) و یا تسهیل کار اعضا در روابط میان مؤسسات حسابرسی و ارگان‌های دولتی نظیر دارایی و سازمان تأمین اجتماعی اقداماتی به عمل آورد. بحث دیگری که می‌خواهم به آن اشاره کنم کنترل کیفی مؤسسات حسابرسی توسط جامعه است. بنده معتقدم که روش موجود در کنترل کیفی مؤسسات، حداقل دو نقص اساسی دارد. اول این‌که، فاکتورهایی که در حال حاضر برای کنترل کیفی در نظر گرفته می‌شود، کفایت و کارایی لازم را ندارد به گونه‌ای که، به شهادت اغلب دوستان و صاحب‌نظران، بیش‌تر پرونده‌های حسابرسی را تقریباً با هر وضعیتی، می‌توان ظرف یک یا دو روز برای اخذ نمره‌ی خوب از کنترل کیفی آماده کرد. این موضوع حاکی از نقص کنترل‌ها در نگرش عمیق و محتوایی به موضوع است که الزاماً به قضاوت عادلانه منجر نمی‌گردد.

مشکل دوم، یکسان نگری جامعه به مؤسسات است. پرونده‌های حسابرسی شرکت‌های کوچک نمی‌تواند با فاکتورهای مشابه پرونده‌ی حسابرسی شرکت‌های بزرگ مورد کنترل و ارزیابی قرار گیرد، زیرا اساساً روش کار در دو شرکت مطابق استانداردها نیز متفاوت است، در حالی که برای کنترل کیفی کلیه‌ی مؤسسات حسابرسی و شرکت‌های مورد رسیدگی آن‌ها، از فرم‌ها و فاکتورهای ارزیابی یکسان استفاده می‌شود و جامعه‌ی با یک معیار و خط‌کش به هر دو گروه مؤسسات می‌نگرد و فی‌المثل، انتظار یکسانی از مؤسسات برای اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک در شرکت‌های بزرگ و کوچک وجود دارد.

از دیگر مشکلات درونی حرفه می‌توان به رابطه‌ی سازمان حسابرسی با جامعه پرداخت. در حالی که برابر قانون، مسایل اجرایی مرتبط با حرفه به جامعه‌ی حسابداران واگذار شده و سازمان حسابرسی فاقد ویژگی‌های سازمانی عضویت در جامعه است و در لیست اعضای جامعه نیز قرار ندارد، این سازمان به صورت مستقل و موازی با جامعه، خدمات حرفه‌ای ارائه می‌دهد. این وضعیت باعث شده که از حدود ۱,۱۵۰ نفر حسابداران شاغل در حرفه، حدود ۲۶۵ نفر، معادل ۲۳ درصد کل شاغلان، در قالب سازمان حسابرسی به فعالیت اشتغال داشته و عملاً از حیطه‌ی برنامه‌ریزی و کنترل‌های جامعه خارج شده‌اند. اگرچه سازمان حسابرسی در زمینه‌ی ارتقای حرفه طی سال‌های قبل از تشکیل جامعه و تا کنون فعالیت در خور تحسین داشته و از این بابت دین بزرگی بر حرفه دارد.

لیکن این موضوع توجیه‌گر حرکت مستقل سازمان در شرایط فعلی نیست و باید این دوگانگی حذف شود؛ دیگر مشکلات درونی حرفه می‌توان به رابطه‌ی سازمان حسابرسی با جامعه پرداخت. در حالی که برابر قانون، مسایل اجرایی مرتبط با حرفه به جامعه‌ی حسابداران واگذار شده و سازمان حسابرسی فاقد ویژگی‌های سازمانی عضویت در جامعه است و در لیست اعضای جامعه نیز قرار ندارد، این سازمان به صورت مستقل و موازی با جامعه، خدمات حرفه‌ای ارائه می‌دهد. این وضعیت باعث شده که از حدود ۱,۱۵۰ نفر حسابداران شاغل در حرفه، حدود ۲۶۵ نفر، معادل ۲۳ درصد کل شاغلان، در قالب سازمان حسابرسی به فعالیت اشتغال داشته و عملاً از حیطه‌ی برنامه‌ریزی و کنترل‌های جامعه خارج شده‌اند. اگرچه سازمان حسابرسی در زمینه‌ی ارتقای حرفه طی سال‌های قبل از تشکیل جامعه و تا کنون فعالیت در خور تحسین داشته و از این بابت دین بزرگی بر حرفه دارد، لیکن این موضوع توجیه‌گر حرکت مستقل سازمان در شرایط فعلی نیست و باید این دوگانگی حذف شود.

از دیگر مشکلات درونی حرفه، می‌توان به موضوع تقسیم کار اشاره کرد. تقسیم کار میان مؤسسات حسابرسی عادلانه نیست به طوری که، طبق آمار ارائه‌شده، بخش عمده‌ی کارهای حسابرسی شرکت‌های بزرگ بوسیله‌ی در اختیار ۶ مؤسسه‌ی حسابرسی قرار دارد و مؤسسات دیگر از ورود به برخی عرصه‌های کار کاملاً محرومند. البته این قضیه می‌تواند خارج از حیطه‌ی کنترلی جامعه یا هر ارگان دیگری تلقی گردد. زیرا، این سهام‌داران شرکت‌ها هستند که حسابرس و بازرس قانونی خود را انتخاب می‌کنند و جامعه در این انتخاب نقشی ندارد، لیکن در هر حال به عنوان یک موضوع پیش رو، که بر فعالیت مؤسسات تأثیر می‌گذارد، مطرح است و یا باید با تدبیر و برنامه‌ریزی با آن روبه‌رو شد و یا موضوع را به روند حرکت آتی حرفه و مؤسسات احاله داد که در جریان سیر تکاملی خود، یک نوع هماهنگی در این زمینه پدید آورند.

بحث بعدی مشکلات بیرونی حرفه است. در این بخش به روابط میان جامعه و اعضای آن با سازمان‌هایی نظیر سازمان امور مالیاتی، سازمان بورس، مراکز آموزش عالی و نیز روابط حرفه با متقاضیان خدمات حسابرسی می‌پردازیم.

در حالی که قانون، شرایط و ویژگی‌های مشخص برای فعالیت مؤسسات حسابرسی در نظر گرفته و جامعه‌ی حسابداران رسمی تحقق آن را عهده‌دار شده، شاهد صدور بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های پی‌درپی از جانب سازمان‌های فوق هستیم که به‌سادگی اعمال رهبری جامعه را مخدوش می‌نمایند. واقعیت این است که مشابه هر تشکل دیگر، جامعه‌ی حسابداران و اعضای آن را طیف وسیع افراد با خصوصیات فردی و اجتماعی

متفاوت تشکیل داده که به هیچ وجه نمی توان احتمال اقدامات غیر حرفه‌ای تعداد اندک آنان را نادیده گرفت. احتمالی که ضرورت اعمال کنترل‌های مؤثر را چند برابر می‌کند. ولی این احتمال اندک، مجوز اعمال محدودیت و کنترل‌های غیر ضروری و گاه مزاحم بر روی کل جامعه نیست. نمی توان برای پیش‌گیری از وقوع تخلف در یک جامعه‌ی فرضی، تمام افراد جامعه را محدود کرد. بلکه، روال عادی این است که قوانین و مقرراتی وضع شود و کلیه‌ی آحاد جامعه ملزم به رعایت آن گردند. سپس با اصل قرارداد براءت و اعمال کنترل‌های لازم، با افراد متخلف و قانون‌شکن برخورد قانونی شود و چه بسا اندک متخلفانی که هیچ‌گاه شناسایی و مجازات قانونی نشوند. در این خصوص، می‌توان به موضوع حسابرسی مالیاتی و نحوه‌ی برخورد سازمان امور مالیاتی با آن اشاره کرد. برابر مقررات قانونی، مالیات تشخیصی توسط حسابدار رسمی، مبنای صدور برگ تشخیص مالیات است لیکن، سازمان امور مالیاتی با صدور بخشنامه‌های پی‌درپی که هر بار بیش از پیش دایره‌ی حرکت حسابرس را محدود نموده، در نهایت جایگاه حسابدار رسمی را دقیقاً در حد مسئولیت جمع‌آوری اطلاعات خام برای اداره‌ی امور مالیاتی و پاسخ‌گویی به سوالات واحد مالیاتی تنزل داده است. بدتر از آن، زمانی است که مسئول مالیاتی، در کنار طرح سوالات متعدد، از حسابدار رسمی می‌خواهد که برای اثبات ادعای خود، مستندات ارائه نماید (به عنوان مثال، درخواست ارائه‌ی قبض واریز مالیاتی که حسابرس واریز آن را تأیید کرده است)، فقط یک قضاوت مشخص بر این نحوه‌ی برخورد مترتب است که بدون نیاز به بیان، قطعاً برای تمامی دوستان مفهوم است. سوال اینست که دلیل این کار چیست، آیا افراد حرفه در حد وسیع غیر قابل اعتمادند؟ آیا معیارهای انتخاب اعضا نادرست و ناقص است؟ آیا جامعه‌ی حسابداران رسمی از اعمال کنترل‌های کافی عاجز است یا خودداری می‌نماید که ورود اشخاص ثالث به موضوع تا این حد ضرورت دارد؟ در این میان، گناه طیف وسیع اعضایی که موازین حرفه‌ای را رعایت کرده‌اند چیست که باید این‌گونه نسبت به آن‌ها بی‌اعتماد شد، و چرا خواست قلبی اغلب این اعضا مبنی بر اصلاح ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم و واگذاری مجدد کلیه‌ی مراحل تشخیص و وصول مالیات به ادارات امور مالیاتی مورد توجه جدی قرار نمی‌گیرد؟

این وضعیت و پرسش‌های فوق، به شکلی دیگر در مورد سازمان بورس و اوراق بهادار هم مصداق دارد. چه عاملی باعث می‌شود که سازمان بورس، قضاوت جامعه‌ی حسابداران در مورد صلاحیت اعضا را نادیده گرفته و رأساً شرایط و ویژگی‌های مستقلی برای مؤسسات حسابرسی

معتمد خود در نظر گیرد؟ بدتر از آن، ظاهراً سازمان بورس به رده‌بندی قبلی که مورد اعتراض جامعه نیز بوده قناعت نکرده و اخیراً، طی مکاتبه با مؤسسات حسابرسی، قصد دارد همین مؤسسات معتمد را به طبقات جزئی‌تر (همچون مؤسسات خوب، بد، زشت یا هر عنوان مشابه دیگر) تفکیک کند که مشخص نیست این طبقه‌بندی‌ها قرار است تا کجا پیش رود. آیا زمانی که انحصار ۶ مؤسسه بر بخش اغلب بازار خدمات حرفه‌ای وجهه‌ی قانونی بیابد، این طبقه‌بندی تکمیل شده تلقی می‌گردد یا باز هم ادامه خواهد یافت؟ بدون بررسی همه‌جانبه و هماهنگ، نمی‌توان ایجاد برخی طبقه‌بندی‌ها را ضروری یا زاید تشخیص داد، لیکن منافع حال و آتی حرفه ایجاب می‌کند که این اقدامات به صورت هماهنگ و تحت نظارت و راهبری جامعه‌ی حسابداران انجام شود وگرنه چه تضمینی وجود دارد که در آینده، هر صنفی بسته به تعلق خود به چند مؤسسه‌ی حسابرسی، اقدام به انتخاب حسابرس معتمد ننماید. به‌راستی، آیا تضمینی هست؟ البته این موضوع در نامه‌ای که اخیراً به سازمان بورس نوشته شده و رونوشت آن به جامعه نیز ارسال شده، به تفصیل بیش‌تر مورد نقد و بررسی قرار گرفته است.

از دیگر معضلات بیرونی که به مؤسسات حسابرسی ارتباط دارد، نحوه‌ی تعامل با شرکت‌های بخش خصوصی است. واقعیت امر این است که، اغلب این شرکت‌ها انگیزه‌ی خاصی از ارتباط با مؤسسات حسابرسی داشته و در پس‌زمینه‌ی این ارتباط، منفعی را تعقیب می‌کنند که الزاماً وجهه‌ی قانونی ندارد. آن‌ها در اندیشه‌ی حسابرسی صورت‌های مالی به منظور شفافیت اطلاعات نیستند، بلکه خواهان ارائه‌ی صورت‌های مالی و اطلاعاتی هستند که مطابق خواست استفاده‌کنندگان تنظیم شده است. حال اگر استفاده‌کننده بانک است، یک نوع گزارش، و چنانچه استفاده‌کننده اداره‌ی مالیاتی باشد، نوعی دیگر. و متأسفانه زمانی که با پاسخ منفی اغلب مؤسسات حسابرسی در ارائه‌ی چنین گزارش‌هایی مواجه می‌شوند، همان اندک همکاری که قبلاً از آن‌ها صحبت شد، وارد میدان شده و عمدتاً بدون هیچ مشکلی به خواست آن‌ها عمل می‌کنند. اگرچه در وهله‌ی اول، می‌توان این موضوع را ناشی از ضعف حسابداران رسمی دانست، ولی در واقعیت امر، بخشی از آن نیز به ضعف همکاری سازمان‌ها و ادارات ذی‌ربط با جامعه، و یا ضعف در ارائه‌ی خدمات تعریف شده برای آنان ناشی می‌شود. به عنوان مثال، شنیده شده که اداره‌ی امور مالیاتی و بانک اعطا کننده تسهیلات، دو گزارش متناقض از یک شرکت دریافت کرده و در حالی که قانون ابزار مقایسه‌ی این دو گزارش را فراهم، و اساساً مقایسه‌ی آنها را الزام کرده، لیکن در عمل آب

از آب هیچ‌یک از ذی‌نفعان در موضوع تکان نمی‌خورد و هر دو گزارشخواست و نیت مورد نظر خود را تأمین می‌کنند. یکی از مشکلات بزرگ مؤسسات حسابرسی در حسابرسی شرکت‌های خصوصی که خود در ایجاد یا رفع آن هیچ نقشی ندارند و اساساً به عنوان مشکل سازمان‌های ذی‌نفع در انعکاس صحیح معاملات میان اشخاص تلقی می‌گردد، فقدان اطلاعات لازم در خصوص این معاملات است. به بیان ساده، چنانچه یک واحد اقتصادی، کالایی را به بهای هر واحد یک‌هزار ریال فروخته و آن را هشتصد ریال یا یک‌هزار و دویست ریال گزارش کند، هیچ‌گونه ابزار کنترلی برای کشف این تقلب در اختیار نیست. واقعیت این است که در روابط میان واحدهای اقتصادی جامعه، یک معادله‌ی ساده حاکم است که یک‌طرف آن، درآمد واحد اقتصادی مفروض و طرف دیگر آن، هزینه‌های واحد اقتصادی طرف معامله‌ی آن واحد مفروض است. هر مبلغ درآمد یک واحد اقتصادی، به همان مبلغ هزینه‌ی واحد اقتصادی دیگری را تشکیل می‌دهد و بالعکس. در نتیجه، کتمان درآمد در یک واحد اقتصادی نمی‌تواند اتفاق بیفتد، مگر این‌که به همان اندازه، کاهش هزینه در واحدی دیگر را به دنبال داشته باشد و از آن‌جا که کاهش هزینه در واحد اقتصادی دوم، مستلزم پرداخت مالیات بیشتر است، لذا در قبال آن مقاومت می‌کند و کتمان درآمد به صورت عمده متصور نخواهد بود. مرجع قانونی گردآوری، طبقه‌بندی و ارائه‌ی معاملات اشخاص مشخص گردیده لیکن این مرجع، به دلیل در اختیار نداشتن ابزارهای کنترلی مناسب، قادر به جمع‌آوری و پردازش کلیه معاملات نبوده و همواره بخش وسیعی از معاملات از دید وی پنهان است. در حال حاضر، بخش قابل توجه از فعالیت‌های اقتصادی جامعه، توسط اشخاص حقیقی به عنوان صاحبان مشاغل انجام می‌شود که عمدتاً، بدون تحمل هیچ‌گونه هزینه‌ای، از نگهداری اسناد و مدارک و دفاتر قانونی خودداری می‌کنند و در نتیجه‌ی آن، با قرار گرفتن در یک طرف معادله‌ی فوق، طرف دیگر آن را، چنان مطابق میل خود و خواست طرف‌های تجاری‌شان می‌سازند که به هر مقدار و مبلغی که گزارش شود، عمدتاً راهی جز پذیرش آن نیست، و این همان معضل مورد بحث است که ما حسابرسان، بدون آن‌که خود در ایجاد یا حل آن دخیل باشیم، با عواقب آن دست به گریبانیم. خوشبختانه در حال حاضر، کلیه‌ی اشخاص حقیقی و حقوقی، دارای کد ملی و شناسه‌ی ملی هستند که، همانند اثر انگشت، هر کد منحصرأ به یک شخص تعلق دارد. به نظر می‌رسد با وجود این ابزار کنترلی، چنانچه مقاومتی در کار نباشد، استقرار سیستم‌های کنترلی مناسب و

جلوگیری از دست‌کاری معادله‌ی بالا، و در نهایت، شفاف‌سازی اطلاعات واحدهای اقتصادی، به‌سادگی مقدور بوده و باید جزو اولویت‌های کاری برنامه‌ریزان مربوطه قرار گیرد. مشکل بیرونی دیگر که می‌تواند مورد اشاره قرار گیرد، کمبود نیروی متخصص در زمینه‌ی حسابداری و حسابرسی، به‌خصوص فارغ‌التحصیلان چند سال اخیر است به نحوی که با یک آگهی استخدام، خیل وسیعی از فارغ‌التحصیلان رشته‌ی حسابداری و رشته‌های مشابه، با سابقه یا بدون سابقه‌ی کاری مراجعه می‌کنند که اغلب، در پاسخ‌گویی به سوالات و مسایل ابتدایی حسابداری و حسابرسی، اطلاعاتشان بیش‌تر از دانسته‌های یک لیسانس شیمی یا ادبیات فارسی ندارند. در شرایطی که دامنه‌ی خدمات حسابداری و حسابرسی هر روز وسیع‌تر می‌شود، بدیهی است کمبود نیروی متخصص در کنار تقاضای بالا، از یک طرف منجر به افزایش هزینه‌ی مؤسسات در مقایسه با درآمد آن‌ها و از طرف دیگر، کاهش سطح کیفی خدمات حرفه‌ای می‌گردد. شاید لازم باشد جامعه از طریق رایزنی با مراکز آموزش عالی و حضور فعال در عرصه‌ی آموزش نیروهای متخصص، تا حدودی در کاستن از این وضعیت مؤثر واقع شود.

واقعیت امر اینست که، به‌رغم سادگی ظاهری موضوع، جامعه‌ی حسابداران رسمی در عرصه‌ی فعالیت‌های اقتصادی وظیفه‌ی خطیری را برعهده گرفته، و به مقصد رساندن باری که بر دوش کشیدن آن را پذیرفته، میسر نخواهد بود جز با تلاش مضاعف و تحمل هزینه‌های آن. ارتقای حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی، مستلزم همکاری و معاضدت طیف وسیعی از اشخاص و سازمان‌هایی است که به نوعی در این زمینه ایفای نقش می‌نمایند. مسایل برشمرده، می‌تواند به صورت طبیعی در آغاز هر حرکتی موجود باشد. آن‌چه مهم است، حرکت به سوی کاستن از مشکلات و ایجاد چشم‌انداز روشن از آینده آن است.

