

چالش‌های حرفه حسابداری در صورت پیوستن ایران به سازمان تجارت جهانی

ولی ساجدی

(لیسانس حسابداری و فوق لیسانس حقوق بین‌الملل، سازمان حسابرسی)

رویه‌های «گات» تصریح دارد و ماده ۱۶ اساسنامه اعلام می‌دارد که تصمیمات، رویه‌ها و عملکردهای عرفی طرف‌های متعاقد گات (۱۹۴۷) و ارگان‌های تشکیل یافته در چهارچوب آن، راهنمای سازمان تجارت جهانی خواهد بود (قنبری چهارمی، ۱۳۸۱، ۹۶). از این رو، در ادامه ابتدا به ظهور و شکل‌گیری گات می‌پردازیم.

پیدایش گات

محور اصلی فعالیت‌های گات براساس تشکیل جلسات میان اعضاء و حصول توافق‌های دو جانبه و چند جانبه میان کشورها در دوره بعد از جنگ جهانی دوم بود. بر این اساس از ۱۹۴۷ به بعد جلسات گات در مقاطع زمانی مختلف برگزار شد، که تعداد آن به هشت دور می‌رسد: مذاکرات فرانسه (۱۹۴۹)، مذاکرات انگلستان (۱۹۵۰)، مذاکرات ژنو (۱۹۵۵)، مذاکرات دور دیلون در ژنو (۱۹۶۱)، مذاکرات دور کنندی در ژنو (۱۹۶۴)، مذاکرات دور توکیو (۱۹۷۳) و سرانجام مذاکرات دور اروگوئه.

مذاکرات دور اروگوئه از ۱۹۸۶ آغاز شد و با توجه به وسعت بررسی‌ها و دیدگاه‌های مطرح شده در آن تا سال ۱۹۹۳ به طول انجامید و سرانجام در این سال سند نهایی این دور از مذاکرات گات به تصویب رسید (کميجانی، ۱۳۷۴، ص ۱۴۰، ۱۳۹).

یکی از محورهای اساسی مورد توجه در دور اخیر گات، جایگزینی سازمان تجارت جهانی به جای گات است. این سازمان از ابتدای ۱۹۹۵ رسماً کار خود را آغاز کرد و تمام کشورهای عضو گات ملزم شدند که در یک دوره انتقالی دو ساله به سازمان جدید بپیوندند و انتظام‌های لازم برای ادغام در این سازمان را به انجام رسانند.

اهداف موافقتنامه عمومی تجارت خدمات

اهداف موافقتنامه عمومی تجارت خدمات^(۲) مشابه اهداف گات است. در ماده اول (موضوع اصل دولت کامله الوداد) گات آمده که «هدف آن ارتقای سطح زندگی مردم از طریق مناسبات صحیح اقتصادی و تجاری میان کشورهای عضو، افزایش رشد اقتصادی تمام شرکای تجاری و توسعه کشورهای در حال توسعه از طریق گسترش تجارت خدمات است.»

این مقاله ضمن مروری بر اصول و قواعد حقوقی سازمان تجارت جهانی، چگونگی تاثیرگذاری فعالیت‌های خدماتی از جمله حسابداری را در صورت پیوستن ایران به این سازمان، به بحث گذاشته است.

مقدمه

بحث راهبردی عضویت در سازمان تجارت جهانی از مباحث مهم مبادلات جهانی است و کشورهای جهان با اشتیاق آن را بی‌گیری می‌کنند؛ از آنجا که عدم حضور در این عرصه نه مفید و نه میسر است، جا دارد با مطالعه جنبه‌های مختلف تجارت (کالا، خدمات و مالکیت معنوی)، عضویت در این سازمان بررسی شود.

وقتی بحث عضویت در سازمان تجارت جهانی مطرح می‌شود بلافاصله بحث ورود بی‌حد و حصر مصنوعات خارجی، اشغال بازارهای داخلی توسط کالاهای خارجی و ورشکستگی صنایع داخلی و در نتیجه افزایش بیکاری مطرح می‌شود. اگر چه عضویت در این سازمان مستلزم رعایت اصول و قواعد آن است و به نظر می‌رسد که رعایت آن رقابتی نابرابر را می‌طلبد، اما هر کشور می‌تواند به منظور حمایت از صنایع داخلی، حفظ حقوق و منافع اتباع خود محدودیت‌هایی را قائل شود.

در این سازمان، محور مبادلات اتباع کشورهای عضو است و دولت‌ها باید مانند اتحادیه در پی حفظ منافع اعضای خود باشند؛ حضور دولت‌ها برای پشتیبانی از اتباع، همواره در این عرصه ضروری است؛ دولت‌ها باید با بررسی مزیت‌های نسبی، استعدادهای بالقوه کشور و با بهره‌برداری از آن در جهت حفظ منافع اتباع خود تلاش کنند.

اساس این تحقیق، بررسی راهکارهای استفاده بهینه از اصول و قواعد حقوقی سازمان مذکور جهت صادرات و واردات خدمات حرفه حسابداری^(۱) و شناسایی مزیت نسبی اتباع ایرانی در این حرفه است.

سازمان تجارت جهانی

امروز شاهد موجودیت سازمان تجارت جهانی به عنوان نهاد اصلی تجارت بین‌المللی هستیم. اساسنامه این سازمان به اهمیت سوابق و



شعبه دفتر نمایندگی، سرمایه‌گذاری مشترک و غیره در خارج از کشور در طول اجرای پروژه‌ها باشد.

در هر چهار شیوه، تجارت وقتی شکل می‌گیرد که یک موسسه خارجی به طور غیرمستقیم و جوهی را به یک موسسه داخلی پرداخت کند؛ و اینکه خدمات در کجا صورت می‌گیرد فرقی ندارد. ولی با توجه به بند ۲، ماده ۱ «موافقتنامه عمومی تجارت خدمات»، بر ارائه خدمات به یکی از چهار شیوه مذکور تاکید دارد. همچنین در صورتی که تجارت خدمات در قالب یکی از شیوه‌های تعریف شده صورت گیرد، تجارت خدمات محسوب می‌شود، و نقل و انتقال کارگران برای کارایی در خارج از کشور به عنوان تجارت خدمات محسوب نمی‌شود.

اصول حقوقی سازمان تجارت جهانی

۱. اصل عدم تبعیض یا تعمیم اصل دول کامله الوداد

اعطای هر گونه مصونیت، برتری و امتیاز یکی از اعضا به عضو دیگر بدون قید و شرط به سایر طرف‌های متعاقد تعمیم داده شود (کمپجانی، ۱۳۷۴، ۱۵۵) گاهی اوقات در معاهدات بازرگانی، کنسولی، کشتیرانی، گمرکی و معاهدات مربوط به اقامت و رفتار با اتباع بیگانه، تعارض قوانین و مالکیت صنعتی و غیره شرطی گنجانده می‌شود که به موجب آن طرفین متعهد می‌گردند، چنانچه هریک از آن‌ها در آینده برای کشور ثالثی امتیازات بیشتری در همان موضوع قائل شوند و یا قبلاً قائل شده باشند، طرف دیگر معاهده می‌تواند بدون انجام هیچ گونه تشریفات از این امتیاز استفاده کند (ضیائی بیگدلی، ۱۳۷۴، ۱۲۳). این مورد یکی از مهم‌ترین اهداف ایجاد این سازمان می‌باشد. ولی از آنجا که کشورهای مختلف در یک سطح نیستند و کشورهای در حال توسعه و کمتر توسعه یافته توانایی رقابت با کشورهای بزرگتر را ندارند همچنین به منظور حمایت از اتحادیه‌ها سازمان‌های منطقه‌ای و برای رفع هر گونه موانعی که بر سر راه سازمان تجارت جهانی ممکن است به وجود آید و حرکت سازمان مذکور را در جهت رسیدن به اهدافش کندتر کند. استثنائاتی را به شرح زیر قائل شده‌اند که نحوه بهره‌گیری از آن‌ها مورد بررسی قرار می‌گیرد.

۲. اصل رفتار ملی

اصل رفتار ملی، مکمل اصل دولت کامله الوداد است. به موجب این اصل بر محصولات وارداتی که با پرداخت عوارض گمرکی و سایر مخارج

از آنجا که مقررات داخلی و ملی مربوط به فعالیت‌های خدماتی بسیار فراتر از مقررات مربوط به تجارت کالاهاست، این موافقتنامه درصدد است با اجرای اصول و قواعد گات در تجارت خدمات و با تعدیلات ضروری در آن‌ها برای مدنظر قرار دادن ویژگی‌های خاص آن. به این هدف نائل شود.

شیوه‌های معاملات بین‌المللی خدمات

خصوصیات متفاوت کالا و خدمات شیوه‌های انجام معاملات بین‌المللی را تحت تاثیر قرار می‌دهد. تجارت بین‌المللی کالا، متضمن جابه‌جایی فیزیکی کالاها از یک کشور به کشور دیگر است. ولی در مورد خدمات وضع متفاوت است و حالات مختلفی وجود دارد (لطفی، ۱۳۷۹، الی ۱۵؛ راهنمای تجاری دور اروگوئه، ۱۳۷۵، ۳۴۸، الی ۳۵۰). عرضه خدمات به مشتریان خارج از کشور، طبق بند ۲ ماده ۱ موافقتنامه عمومی تجارت خدمات به چهار روش صورت می‌گیرد:

۱. عبور محصولات خدماتی از مرزها: هنگامی که تجارت بین دو کشور انجام می‌شود و تنها خدمات بدون نیاز به رفت و آمد اشخاص از مرزها عبور می‌کنند؛ برای مثال می‌توان به این موارد اشاره کرد: اطلاعات و مشاوره‌ای که از طریق دورنگار (فکس)، پست الکترونیک یا ارسال محموله صورت می‌گیرد، جمع‌آوری اطلاعات در مورد بازار محلی و ارسال جهت مشتریان خارجی، ارسال برنامه‌های نرم‌افزاری، یا ارائه خدمات مشاوره‌ای سال تحصیلی و غیره از طریق اینترنت.

۲. نقل مکان مصرف‌کنندگان به کشور واردکننده: گاهی خدمات، در کشور مبدا ارائه می‌شود، مانند خدمات مسافرتی و جهانگردی، خدمات آموزشی، خدمات دانشجویی، خدمات تعمیر کشتی‌ها، خدمات تعمیر لوازم هواپیماها و قطارها. (۳)

۳. نقل و انتقال موقت اشخاص حقیقی: این شیوه وقتی صورت می‌گیرد که یک شخص حقیقی جهت ارائه خدمات به صورت موقت در کشور دریافت‌کننده خدمات حضور یابد، مانند مراجعه یک کارشناس آموزشی در کشور دریافت‌کننده خدمات جهت آموزش کارکنان یک شرکت، یا مراجعه کارشناسان استاندارد جهانی ایزو ۹۰۰۲ در کشورهای متقاضی دریافت استاندارد مذکور.

۴. برقراری حضور تجاری در کشور دریافت‌کننده خدمات: عرضه‌کننده خدمات با عبور از مرز کشور دریافت‌کننده، خدمات خود را عرضه می‌کند، این حضور می‌تواند به اشکال مختلف از جمله تشکیل شرکت،

بین‌المللی حرفه حسابداری هماهنگی لازم را دارد.

۳. اصل حفاظت

اگر چه نظام حقوقی گات در راستای دستیابی به هدف فوق پیچیده است، ولی بر مقررات اساسی و ساده‌ای استوار است. گات در ضمن حمایت از تجارت، می‌پذیرد که کشورها از صنایع خود در مقابل رقابت خارجی حمایت کنند، و آن‌ها را تشویق می‌کند تا این حمایت را در سطح پایین معقولی حفظ کنند. از جمله اصل حمایت از طریق تعرفه‌ها به کشورهای در حال توسعه اجازه می‌دهد در مواردی که تراز پرداخت‌های کشور دچار مشکل می‌شود، برای واردات خود محدودیت‌هایی را وضع کنند. در شروع مذاکرات نمی‌توان این

شروط را به عنوان پیش شرط ارائه کرد، ولی در مرحله عمل با توجه به مشکلات موجود می‌توان درخواست وضع محدودیت‌هایی را کرد.

از جمله مواردی که می‌توان محدودیت قائل شد به شرح زیر است:

۱. تاسیس صنایع نو پا در کشورهای در حال توسعه؛
۲. عدم تعادل در تراز پرداخت‌های کشورهای در حال توسعه؛
۳. جلوگیری از واردات بی‌رویه به منظور حمایت از صنعت داخلی؛
۴. وضع سهمیه در حوزه‌های کشاورزی، ماهیگیری، منسوجات و پوشاک؛
۵. اقدامات در رابطه با امنیت ملی، حفظ، ایمنی و اخلاق عمومی؛
۶. اصل اتحادیه‌های گمرکی و مناطق آزاد تجاری و سازمان‌های منطقه‌ای؛
۷. اعطاء یارانه به کالاهای اولیه صادراتی.

بنابراین سازمان تجارت جهانی بر اصول و مقرراتی استوار است که در جهت حذف امتیازات، چند جانبگی و حذف محدودیت‌های کمی است. در عین حال به منظور حمایت از کشورهای در حال توسعه به این کشورها اجازه داده می‌شود تا محدودیت‌هایی نیز در جهت جلوگیری از آسیب رسانی به صنایع داخلی وضع کنند (کمبجانی، ۱۳۷۴، ۱۵۵).

در کشور ما، در مورد درآمد حاصل از ارائه خدمات حرفه حسابداری آمار دقیقی در دست نیست. براساس اظهار شفاهی دو تن از اعضای هیات عامل سازمان حسابرسی، در حال حاضر درآمد حاصل از ارائه خدمات حرفه حسابداری در ایران حدود ۳۶۰ میلیارد ریال است که حدود ۱۸۰ میلیارد ریال آن توسط سازمان حسابرسی وابسته به وزارت دارایی انجام می‌گیرد. حال اگر نصف آن در راستای خصوصی سازی، به بخش خصوصی واگذار شود، سهم بخش خصوصی به ۲۷۰ میلیارد ریال بالغ خواهد شد.

جامعه حسابداران رسمی ایران از سال ۱۳۸۱ عملاً فعالیت خود را آغاز کرده و براساس اطلاعیه مورخ ۱۳۸۱/۱۱/۳۰، بالغ بر ۱۱۰۹ نفر عضو شاغل و غیر شاغل دارد (مجله حسابرسی، شماره ۱۸، صفحه ۱۲ سال ۱۳۸۱). با یک محاسبه ساده می‌بینیم سهم هریک از اعضا حدوداً ۲۴۰ میلیون ریال است، که پس از کسر هزینه‌های مربوطه، سود حاصل از ارائه خدمات رقم بسیار ناچیزی می‌شود. در چنین شرایطی حضور حسابداران و حسابرسان



به کشور وارد می‌شود نباید مالیات بالاتری نسبت به محصول مشابه داخلی وضع شود یا نباید مقررات سخت‌گیرانه‌تری را نسبت به محصول مشابه داخلی اجرا کرد. هدف اصل مذکور تضمین این است که در عمل، محصول تولیدی داخل، حمایتی بالاتر از تعرفه‌های وضع شده برای محصولات خارجی، بدست نخواهد آورد. از آنجا که کشورها بر واردات خدمات تعرفه وضع نمی‌کنند، اعمال اصل رفتار ملی، با الزام کشورها به اعمال مقررات ملی خود به نحوی یکسان نسبت به عرضه کنندگان داخلی و خارجی، منجر به از دست رفتن ناگهانی کل حمایت از صنایع خدماتی داخل خواهد شد. به این دلیل توافق شده که کشورها اصل رفتار ملی را از طریق

مذاکراتی تعمیم دهند که در خلال آن، بخش‌ها یا زیر بخش‌ها آماده خواهند بود تا این قبیل رفتار را گسترش دهند (راهنمای تجاری دور اروگوئه، ۱۳۷۵، ۳۶۳).

در تاریخ ۱۴ دسامبر ۱۹۹۸ نظام نامه شناسائی ملی در بخش حرفه حسابداری به تصویب شورای خدمات این سازمان رسیده است که شامل شرایط عمومی، شرایط اعطای پروانه، روش‌های اعطای پروانه، الزامات تعیین صلاحیت‌ها، روش‌های تعیین صلاحیت‌ها و استانداردهای فنی است. این نظام نامه به منظور یکسان سازی شرایط اعطای پروانه به شرکت‌ها و اشخاص عرضه کننده خدمات تهیه شده است. نظامنامه مذکور با آئین نامه تعیین صلاحیت حسابداران رسمی ایران هماهنگی لازم را دارد، همچنین در آئین نامه تدوینی مسائلی چون شرایط اقامت خارجی‌ان نیز پیش بینی شده است. (ITC, p. 180)

در روش‌های تعیین صلاحیت تاکید شده است که در اعطای پروانه و روش‌های تعیین صلاحیت مدت زمان اعطای پروانه و تعیین صلاحیت نباید طولانی شود، از جمله واجد صلاحیت بودن یک عضو در قلمرو عضو دیگر نباید بیش از شش ماه به طول انجامد، همچنین آزمون‌ها نیز در فاصله حداکثر سالی یک بار باید برگزار و شرایطی فراهم شود که برای متقاضیان خارجی امکان شرکت در امتحانات فراهم شود.

دریافت حق الزحمه امتحان، باید با هزینه‌های دریافتی تناسب داشته باشد. (البته در این مورد نیز برای اتباع کشورهای در حال توسعه تخفیفاتی وجود دارد)؛ دامنه آزمون نباید خیلی پراکنده باشد، باید با رشته حرفه حسابداری تناسب داشته باشد.

رعایت استانداردهای فنی نیز از ضروریات است، این استانداردها باید با استانداردهای بین‌المللی حرفه حسابداری، از جمله کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری^(۴) و فدراسیون بین‌المللی حسابداران^(۵) که به عنوان دو مرجع بین‌المللی حسابداری مورد تایید سازمان تجارت جهانی، هماهنگی داشته باشد (رحیمیان، ۱۳۷۸، ۳۸ و ۳۹).

استانداردهای حسابداری، استانداردهای حسابرسی و آئین رفتار حرفه‌ای ایران با مطالعه استانداردهای جهانی و با همت مدیران مجرب و صاحب‌نظران حرفه حسابداری تهیه شده است و با استانداردهای

خارجی باید با محدودیت صورت گیرد مگر در رشته‌هایی چون حسابرسی نظام‌های رایانه‌ای و حسابرسی عملیاتی سیستم‌های حرفه حسابداری و سایر رشته‌های مورد نیاز. با بررسی مراجع تخصصی و حرفه‌ای چون سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران می‌توان از خدمات حرفه حسابداری کشورهای توسعه یافته استفاده کرد.

قواعد حقوقی سازمان تجارت جهانی

علاوه بر اصول اساسی حقوقی سازمان تجارت جهانی که توضیح داده شد قواعدی نیز وجود دارد که توضیح آن‌ها ضروری می‌باشد.

۱. شفافیت

عرضه کنندگان خارجی اغلب در فرایند معاملات خارجی در می‌یابند که تجارت با شرکت‌های کشورهای خارجی، به خاطر قواعد و مقرراتی که در آنجا اعمال می‌شود، مشکل است. شفاف نبودن این قبیل قواعد، در بخش‌های خدماتی که به مقررات داخلی ابزارهای اصلی مورد استفاده برای حمایت از تولیدکنندگان داخلی در مقابل رقابت خارجی است، مشکلات جدی‌تری به وجود می‌آورند. از این رو، موافقتنامه مقرر می‌دارد که هر کشور عضو یک یا چند واحد پاسخگو تاسیس کند که سایر کشورهای عضو بتوانند از آن‌ها اطلاعاتی در مورد قوانین و مقررات موثر بر تجارت در بخش‌های خدمات را که صنایع کشورهايشان در آن‌ها نفع تجاری دارند، به دست آورند.

علاوه بر این، به منظور کمک به عرضه کنندگان خدمات در کشورهای در حال توسعه، موافقتنامه از کشورهای توسعه یافته می‌خواهد واحدهای تماسی را به وجود آورند. برای کسب اطلاعات از واحدهای پاسخگوی بنگاه‌های خدماتی باید تقاضاهای خود را از طریق دولت‌های ملی خود ارسال کنند تقاضای کسب اطلاعات از واحدهای تماس را می‌توان مستقیماً تسلیم کرد. واحدهای تماس باید اطلاعات در سطح بازرگانی را ارائه دهند. به ویژه موافقتنامه مقرر می‌دارد واحدهای تماس در صورت درخواست، به عرضه کنندگان خدمات در کشورهای در حال توسعه، اطلاعاتی را در موارد زیر ارائه دهند:

۱. فراهم بودن فناوری خدمات؛

۲. جنبه‌های تجاری و فنی عرضه خدمات؛

۳. ثبت، تایید و کسب صلاحیت‌های حرفه‌ای. (راهنمای تجاری دور اروگوئه، ۱۳۷۵، ۳۵۸، ۳۵۹، و یزدان پناه، ۱۳۷۶، ۱۸۶).

در نظام نامه شناسائی ملی در بخش حرفه حسابداری شفافیت به شرح زیر مورد توجه قرار گرفته است:

۱. اعضاء، نام و آدرس مراجع ذیصلاح از جمله واحدهای دولتی مانند سازمان حسابرسی و یا غیر دولتی مانند جامعه حسابداران رسمی ایران، برای اعطای گواهینامه به اعضای حرفه و شرکت‌ها، قواعد و ضوابط حرفه حسابداری را منتشر کنند.

۲. مراجع ذیصلاح اعضاء در خصوص موارد زیر اطلاع رسانی کنند. الف) نوع فعالیت‌ها مانند حسابرسی عملیاتی، حسابرسی نظام‌های رایانه‌ای، حسابرسی نظام‌های اطلاعاتی عنوان حرفه‌ای و استانداردهای حرفه‌ای؛

ب) الزامات، رویه‌های کسب، تمدید و حفظ گواهینامه یا صلاحیت‌های حرفه‌ای و نظام نظارت بر صلاحیت‌ها، به منظور رعایت اصول و ضوابط حرفه‌ای؛

ج) اطلاعات لازم در مورد استانداردهای فنی؛
د) پاسخ‌گویی به تأییدهای دریافتی در خصوص یک عضو حرفه‌ای یا یک شرکت در حوزه صلاحیت مراجع مذکور.
۳. اطلاع‌رسانی به مراجع ذیصلاح سایر اعضاء در جهت توسعه حرفه حسابداری.

۴. اخذ نقطه نظرهای مراجع سایر کشورهای عضو.

۵. رعایت ماده ۶.۲ موافقتنامه عمومی تجارت خدمات در این رابطه الزامی است.

در مورد حرفه حسابداری، دولت می‌تواند زیر نظر سازمان حسابرسی و یا جامعه حسابداران رسمی ایران یک مرکز بین‌المللی ایجاد کند تا در این باره فعالیت کند. در این مرکز، باید قابلیت‌های جمعیت حسابداری ایران و نیازهای حرفه‌ای شناسایی شود، همچنین وضع سایر کشورهای عضو نیز باید بررسی و در اختیار حسابداران ایرانی قرار گیرد.

در حال حاضر، در رشته حرفه حسابداری هیچ مرکزی وجود ندارد که در آن بتوان اطلاعات شفاف در مورد امکانات بازار کار در کشورهای خارجی ارائه کرد؛ در مورد داخل نیز آمار دقیقی در خصوص بازار کار ایران، میزان درآمد حاصل از ارائه خدمات حرفه حسابداری در دست نیست.

۲. تایید متقابل صلاحیت مورد نیاز برای عرضه خدمات

شرکت یا اشخاصی که خدمات را ارائه می‌دهند باید گواهی نامه‌ها، پروانه‌ها یا مجوزهای دیگری بدست آورند که به آن‌ها اجازه می‌دهد تجارت کنند. اخذ این قبیل مجوزها به دلیل الزامات قانونی متفاوت درباره صلاحیت‌های آموزشی و تجربه کاری، مشکل است. برای غلبه بر این مشکلات، موافقتنامه کشورهای عضو خود را ترغیب می‌کند که ترتیبات دو یا چند جانبه را برای تایید متقابل صلاحیت‌های مورد نیاز برای اخذ مجوز منعقد کنند. علاوه بر این، مقرر می‌دارد که باید الحاق سایر کشورهای عضو به موافقتنامه تایید متقابل صلاحیت‌ها، در صورتی که نشان دهند، استانداردها و الزامات داخلی آن‌ها با استانداردها و الزامات این نظام سازگار است، آزاد باشد (راهنمای تجاری دور اروگوئه، ۱۳۷۵، ۳۵۹، ۳۶۰، و یزدان پناه، ۱۳۷۶، ۱۸۶).

شورای تجارت خدمات سازمان تجارت جهانی، در تاریخ ۲۹ می ۱۹۹۷ راهنمای تایید متقابل صلاحیت‌ها (موافقتنامه بخش حرفه حسابداری) را به تصویب رساند، تا کشورها در چارچوب این راهنما، نسبت به انعقاد موافقتنامه تجارت حرفه حسابداری اقدام کنند. شرکت در این موافقتنامه اختیاری و در راستای تجارت خدمات حرفه حسابداری بین کشورهای عضو تهیه شده است (ITC, Revised Edition p. 174.)

در اینجا به صورت اختصار این راهنما توضیح داده می‌شود:

الف) برگزاری مذاکرات: در قسمت الف خاطر نشان شده که قبل از شروع مذاکرات، کشورهای عضو باید قصد خود از مذاکرات واحدهای تجاری که در مذاکرات شرکت خواهند کرد را مشخص کنند. همچنین محل مذاکره باید مشخص باشد. در ارتباط با موضوع مذاکره نیز ایران می‌تواند در این مذاکرات خدمات مورد نیاز خود مانند حسابرسی عملیاتی، حسابرسی نظام‌های رایانه‌ای و طراحی نظام‌های مدیریتی و راهبردی و سایر خدمات مورد نیاز را در مذاکرات مطرح کند، زمان شروع و پایان مذاکرات باید پیش بینی شود.

نتایج مذاکرات: در خاتمه، باید نتایج مذاکرات تنظیم و به اطلاع کشورهای عضو برسد.

۱. مذاکرات باید در چارچوب بند ۷ موافقتنامه عمومی تجارت خدمات صورت گیرد.

۲. اقداماتی که کشورهای عضو در راستای این موافقتنامه برای اتباع کشورهای عضو انجام خواهند داد باید مشخص شود.

۳. نحوه پاسخگویی به ارائه دهندگان خدمات حسابرسی و حسابداری خارجی باید مشخص شود.

ب. شکل و محتوای موافقتنامه: این موافقتنامه باید با رعایت قواعدی تنظیم شود که در حقوق بین الملل در مورد نحوه تنظیم موافقتنامه مطرح است. در این متن باید کشورهای عضو خواسته‌ها و امتیازات درخواستی خود را مطرح و در صورت لزوم در متن بگنجانند. همچنین در تهیه موافقتنامه، شرایط کشورهای در حال توسعه نیز باید مدنظر قرار گیرد.

۱. مشارکت کنندگان: در اینجا باید مشخص شود که شرکت کنندگان وابسته به یک مقام دولتی مانند وزارت بازرگانی یا وزارت دارایی (سازمان حسابرسی) است یا یک نهاد غیر دولتی مانند جامعه حسابران رسمی ایران؛ در ضمن حوزه صلاحیت آن با رعایت حقوق بین الملل باید مشخص شود.

۲. اهداف مذاکرات باید از قبل مشخص شود.

۳. قلمرو موافقتنامه: خدماتی که می‌خواهیم دریافت کنیم، و خدماتی که می‌خواهیم ارائه نماییم به علاوه تسهیلاتی که می‌توانیم از کشورهای پیشرفته دریافت کنیم باید مشخص شود.

۴. تمهیدات لازم برای تایید متقابل: برای تایید صلاحیت ارائه دهندگان خدمات باید از قبل شرایط مشخص شود.
الف. شرایط عضویت:

. حداقل سطح تحصیلات (مثلاً لیسانس حسابداری و رشته‌های مشابه)؛

. حداقل سطح تجربه (مثلاً پنج سال که یک سال آن در ایران بوده باشد)؛

. قبولی در امتحانات (امتحان حسابداری، حسابرسی و قانون تجارت، قانون مالیات مستقیم و قانون محاسبات عمومی) در حدی که برای حسابرسی شرکت‌های مورد رسیدگی در ایران ضروری است.

گاهی پیش بینی می‌شود که مدارک صادره از مجامع حرفه‌ای معتبر به جای حداقل تحصیل و حداقل تجربه کافی است، همچنین در مذاکرات روابط کشورهای در نظر گرفته می‌شود.

ب. نحوه ثبت نام و عضویت: باید امتحان مناسبی برگزار شود، سوالات امتحان در محدوده مورد نیاز باشد، به طوری که علاوه بر رعایت استانداردهای فنی، با شرایط حرفه و کشور مناسب باشد. در جذب اتباع کشورهای عضو شرایط نباید پیچیده و غیر کاربردی باشد.

۵. نحوه اجرا: در مرحله اجرا نیز باید موارد زیر رعایت شود.

. نحوه نظارت در ارائه خدمات حرفه حسابداری؛

. روش‌های حل اختلافات؛

. محلی که حسابداران خارجی به آنجا مراجعه کنند؛ در صورت لزوم یک آدرس اینترنتی نیز ارائه شود؛

. نحوه و شرایط امتحانات و پذیرش و تایید گواهی نامه‌ها مشخص شود؛

. امتحانات در زمان‌های مناسب، مثلاً سالی یک بار برگزار شود؛

. میزان هزینه‌ها و حق عضویت‌ها با توجه به شرایط هر کشور مشخص شود؛

. مواردی چون دوره آزمایشی و دوره کارآموزی مشخص شود.
۶. دریافت گواهینامه:

. باید مشخص شود به چه کسانی گواهی نامه کار داده می‌شود.

. این اشخاص (حقیقی یا حقوقی) پس از امتحانات و برگزاری برای اخذ گواهینامه‌های دارای موارد زیر نیز باید باشند:

آدرس اداری یا محل اقامت، زبان مورد نظر (مثلاً مسلط به زبان فارسی جهت ارائه خدمات در ایران)، ثبات مدیریتی و ثبات مالی و تضمینی بیمه حرفه‌ای مناسب، داشتن نام شرکت مناسب، کشور میزبان (اسامی غیر متعارف استفاده نشود)، رعایت شئون و اخلاقیات در کشور میزبان، رعایت قوانین و مقررات انضباطی، نحوه ارزیابی صلاحیت‌ها، در صورت لزوم نحوه ابطال گواهینامه‌ها، مقررات اقامتی اشخاص واجد شرایط مورد توجه قرار گیرد.

خوشبختانه، آیین نامه تعیین صلاحیت حسابداران رسمی جامعه حسابداران رسمی ایران را مدیران و صاحبانظران مجرب رشته‌های حسابداری، حسابرسی و امور مالیاتی تهیه و تنظیم کرده‌اند و به تصویب مراجع ذیصلاح رسیده است. در صورت عضویت ایران در سازمان تجارت جهانی، از آنجا که این آیین نامه با آیین نامه تعیین صلاحیت کشورهای صنعتی هماهنگ است، با اندکی بررسی می‌توان پیش نویس موافقتنامه بخش حسابداری را به تصویب مراجع ذیصلاح ایرانی برسانیم.

۳. مقررات حاکم بر انحصارها و عرضه کنندگان انحصاری خدمات و سایر رویه‌های بازرگانی محدوده کننده

غالباً صنایع خدماتی در بازار داخلی دارای قدرت انحصاری است. گاهی اوقات دولت‌ها به تعداد اندکی از عرضه کنندگان، حقوق انحصاری برای عرضه خدمات اعطاء می‌کنند. در تمام این قبیل موارد اعضاء متعهدند تضمین کنند که چنین عرضه کنندگانی از انحصار یا حقوق انحصاری خود سوء استفاده نمی‌کنند و یا به شیوه‌ای ناسازگار با تعهدات کلی و ویژه از این کشورها طبق موافقتنامه عمل نمی‌کنند.

همچنین عرضه کنندگان خدمات می‌توانند رویه‌هایی را اتخاذ کنند که ممکن است رقابت را مختل و در نتیجه تجارت را محدود کند. هر زمان که مشکلی از این قبیل رخ دهد، کشور عضوی که تحت تاثیر قرار می‌گیرد، حق دارد به منظور حذف این رویه‌ها از عضوی که عرضه کننده خدمات در آنجا مستقر است، درخواست مشورت کند (راهنمای تجاری دور آروگونه، ۱۳۷۵، ۳۶۰ و ۳۶۱).

در ایران بعد از انقلاب، با لغو موادی از قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۴۵ که در خصوص حسابداران رسمی بود، عملاً قانون حسابداران رسمی ایران منحل شد و از سال ۱۳۶۲ با تشکیل سازمان حسابرسی، انجام حسابرسی شرکت‌های دولتی، به صورت انحصاری به سازمان حسابرسی واگذار شد؛ این امر منجر به ضعیف شدن بخش خصوصی و کم اهمیت شدن حسابرسی در شرکت‌های خصوصی شد، با اجرای سیاست خصوصی سازی در کشور، در سال ۱۳۷۲ آیین نامه تعیین صلاحیت حسابداران رسمی به تصویب رسید و پس از تصویب اساسنامه و انتخاب اولین حسابداران رسمی عملاً از سال ۱۳۸۱ جامعه حسابداران رسمی ایران رونق گرفت؛ در راستای ماده واحده قانون، استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابداران رسمی بخش عمده‌ای از خدمات حسابرسی به اعضای جامعه حسابداران رسمی واگذار شده است و انتظار می‌رود انحصار کمتر باشد.

۴. افزایش مشارکت کشورهای در حال توسعه در تجارت خدمات

توسعه صنایع خدماتی در کشورهای در حال توسعه و توسعه یافته با هم همگن نیست؛ در این موقعیت این موضوع باید در مذاکرات آزادسازی در بخش خدمات مدنظر قرار گیرد. جهت کمک به کشورهای در حال توسعه برای گسترش صنایع خدماتی خود، رویکردی سه وجهی در موافقتنامه پیش بینی شده است:

۱. موافقتنامه از کشورها می‌خواهد در شیوه‌های عرضه بخش‌های خدماتی که کشورهای در حال توسعه در آن نفع تجاری دارند، به آزادسازی دسترسی به بازار اولویت دهند.

۲. به منظور ارتقای رشد صنایع خدماتی آن‌ها، ممکن است لازم باشد کشورهای در حال توسعه سطوح بالاتر حمایت را چه در کل و چه در هر یک از بخش‌ها حفظ کنند. از این رو، مقرر می‌دارد که این کشورها باید آزاد باشند تا بخش‌های کمتری را در معرض رقابت وارداتی قرار دهند و در انواع کمتری از معاملات به آزادسازی دست بزنند.

۳. در حین پذیرش تعهد آزادسازی، کشورهای در حال توسعه می‌توانند شرایطی وضع کنند و عرضه کنندگان خارجی مایل به سرمایه‌گذاری در صنعت خدمات و شرکت فرعی (یا سایر انواع حضور تجاری) را در قلمرو آن‌ها شکل دهند، و آن را ملزم کنند که:

• سرمایه‌گذاری مشترک انجام دهند؛
• به شرکت‌های محل اجازه دسترسی به فناوری آن‌ها و یا دسترسی به اطلاعات مجاری توزیع آن‌ها را بدهند (راهنمای تجاری دواروگوئه، ۳۶۳، ۱۳۷۵ الی ۳۶۵).

تعدادی از کشورهای در حال توسعه، از نظام عمومی ترجیحات، کنوانسیون لومه، موافقتنامه مدیرانه، ابتکار حوزه کارائیب، ترجیحات بازار آمریکا، اتحادیه اروپا و ژاپن برخوردارند (مجموعه مقالات همایش بررسی جنبه‌های حقوقی سازمان تجارت جهانی، ۱۳۷۶، ۴۵ الی ۶۹).

در حال حاضر ایران با اتحادیه اروپا و ژاپن روابط نسبتاً خوبی دارد، که می‌توان با وارد شدن در مذاکرات، از این کشورها امتیازاتی را دریافت کرد. همچنین با اخذ نمایندگی یا سرمایه‌گذاری مشترک با شرکت‌های حسابرسی معتبر می‌توان به امتیازهایی دست یافت؛ البته انجام خدمات حرفه حسابداری به عنوان پیمانکار دست دوم راهکار مناسب‌تری است

چرا که ایجاد نمایندگی یا دفتر برای شرکت‌های حسابرسی کشورهای در حال توسعه در یک کشور صنعتی و مذاکره برای بدست آوردن قرارداد حسابرسی مستلزم مخارج سنگینی است؛ ولی انجام خدمات به عنوان پیمانکار دست دوم هزینه‌های اولیه را در بر ندارد.

تعهدات آزادسازی

این بخش از موافقتنامه تعهدات آزادسازی مندرج در جداول ملی کشورها را توصیف می‌کند. به طور کلی، یک کشور با وارد کردن بخش یا زیربخش

خدماتی در جدول ملی نشان می‌دهد که تجارت در آن بخش، تعهدات دسترسی به بازار و رفتار ملی را اعمال خواهد کرد. البته، کشور آزاد است محدودیت‌هایی را که تحت آن دسترسی به بازار یا رفتار ملی را برای هر یک از چهار شیوه انجام تجارت بین‌المللی خدمات اعطاء می‌کند نشان دهد (راهنمای تجاری دواروگوئه، ۱۳۷۵، ۳۶۹؛ یزدان پناه، ۱۳۷۶، ۱۸۸).

این محدودیت‌ها می‌تواند به اشکال زیر باشد:
• افقی، شامل کل خدمات؛ یا

• مختص بخش یا فعالیت مورد بحث.

مربع زیر نمونه‌ای از جدول تعهدات افقی و ویژه را ارائه می‌دهد. در موردی که هیچ محدودیتی در مقابل هیچ یک از شیوه‌های عرضه (یعنی اصطلاح «هیچ کدام» در جدول) اشاره نشده باشد، کشور تعهد الزام آوری را می‌پذیرد تا هیچ اقدام جدیدی برای محدود کردن ورود به بازار یا عملیات خدماتی اتخاذ نکند. در موردی که محدودیت‌هایی در مقابل شیوه خاص عرضه (برای مثال زمانی که انجام یک فعالیت خدماتی مشروط به ثبت یک شرکت است) وجود دارد کشور مکلف است هیچ محدودیت دیگری که در آینده بتواند ورود عرضه کنندگان خارجی را محدود نماید، وضع نکند. در موردی که اصطلاح «مشمول تعهد نیست» در تعهدات افقی یا ویژه پدیدار می‌شود، کشور نشان می‌دهد که حداقل در آن مرحله، آزادی لازم برای اصلاح مقررات و احتمالاً تغییر در شرایط ورود عرضه کنندگان خارجی را حفظ کرده است.

تعهدات افقی

تقریباً تمام محدودیت‌های مشخص شده تحت تعهدات افقی بر خدماتی اعمال می‌شود که برای آن‌ها حضور تجاری در کشور وارد کننده ضروری است، همینطور بر جابه‌جایی اشخاص حقیقی. کشورهای توسعه یافته برای حضور تجاری عرضه کنندگان خارجی محدودیت‌های افقی زیادی مشخص نموده‌اند؛ این کشورها، مجوز را تحت شرایط آزادتری اعطاء می‌کنند. کشورهای در حال توسعه مایل‌اند صاحبان حرف بدون الزام به تاسیس شرکت یا سایر اشکال حضور تجاری در خارج فعالیت کنند. تعدادی از کشورهای در حال توسعه، از مزیت این مقررات در جهت افزایش مشارکت کشورهای در حال توسعه استفاده و مشخص کرده‌اند که اجازه برای حضور تجاری براساس ملاک نیاز اقتصادی، برای تقویت ظرفیت‌های داخلی خدمات اعطاء خواهد شد. شرایطی که برای دستیابی به این هدف وضع می‌شود، شامل موارد زیر است:

• حضور تجاری براساس سرمایه‌گذاری مشترک و تعداد معین اعضای هیات مدیره برای اتباع کشور و سهم عرضه کننده خارجی کمتر از آنچه برای وی اکثریت را به ارمغان می‌آورد در این قبیل سرمایه‌گذاری مشترک داشته باشد؛

• عرضه کننده خارجی خدمت باید از فناوری مناسب و پیشرفته و تجربه مدیریتی استفاده کند؛
• باید فناوری را به کارمندان محلی



شکل و نمونه جدول تعهدات افقی و ویژه

تعهدات	شیوه عرضه	شرایط و محدودیت‌های دسترسی به بازار	شرایط و صلاحیت‌ها در مورد رفتار ملی
تعهدات افقی (یعنی رای تمامی بخش‌ها)	عبور از مرزها	هیچکدام	هیچکدام غیر از اقدامات مالیاتی که به تفاوت در رفتار با خدمات تحقیق و توسعه منجر می‌شود
	مصرف در خارج	هیچکدام	برای یارانه‌ها، انگیزه‌های مالیاتی و اعتبارات مالیاتی مشمول تعهد نیست.
	حضور تجاری (سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی)	حداکثر سهام خارجی ۴۹ درصد است	برای یارانه‌ها مشمول تعهد نیست. طبق قانون ... برای سهام بیش از ۲۵ درصد و برای سرمایه‌گذاری مازاد بر ۱ میلیون تاییدیه لازم است
	ورود موقت اشخاص حقیقی	مشمول تعهد نیست به استثنای موارد زیر: انتقالات درون شرکتی مدیران اجرایی و ارشد، کارکنان متخصص برای اقامت‌های تایک‌سال، کارکنان متخصص برای بررسی نیازهای اقتصادی برای اقامت بیش از یک سال؛ فروشندگان خدمت (عوامل فروش) برای اقامت تا سه ماه	مشمول تعهد نیست به استثنای گروه‌های از اشخاص حقیقی که در ستون دسترسی به بازار به آن‌ها اشاره شده است.
تعهد ویژه: خدمات حرفه حسابداری	عبور از مرزها	حضور تجاری ضروری است	مشمول تعهد نیست
	مصرف در خارج	هیچکدام	هیچکدام
	حضور تجاری (سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی)	۲۵ درصد مدیریت ارشد و ۷۰ درصد کارمندان باید تبعه باشند	مشمول تعهد نیست
	ورود موقت اشخاص حقیقی	مشمول تعهد نیست به استثنای موارد مندرج طبق تعهدات افقی	مشمول تعهد نیست به استثنای موارد مندرج طبق تعهدات افقی

مأخذ: ۱ - راهنمای تجاری دواروگونه، موسسه مطالعات و پژوهش‌های بازرگانی، چاپ اول، ۱۳۷۵، ص ۳۷۲-۳۷۱.

۲ - ساجدی، ولی، تجارت خدمات حسابداری و حسابرسی در نظام حقوقی سازمان تجارت جهانی، پایان نامه کارشناسی ارشد حقوق بین‌الملل دانشگاه آزاد اسلامی - واحد تهران مرکزی، سال تحصیلی ۱۳۸۱-۸۲.

حسابداری، نیروهای جوان نیز در این موسسات آموزش ببینند. تا نوامبر ۱۹۹۸، ۵۶ عضو (۱۲ کشور عضو اتحادیه اروپا یک عضو محسوب می‌شوند) تعهدات خود را در مورد حرفه حسابداری مشخص کردند که ۵۱ عضو در رشته حسابداری، ۵۰ عضو در رشته حسابرسی و ۴۲ کشور در رشته دفتر داری خود را متعهد کردند (4 DECEMBER 1998, p 12). (S/C/W/73).

بررسی موانع تجارت خدمات حرفه حسابداری در ایران ۱. موانع حقوقی

در بخش حرفه حسابداری موانع حقوقی خاصی وجود ندارد؛ از آنجا که نظام حسابداری ایران برگرفته از حسابداری آمریکا و انگلستان بوده و

آموزش دهد و منافع آن را منتقل کند؛ باید گزارش‌های دقیق و سریعی در خصوص فعالیت‌هایش از جمله داده‌های فن‌شناختی (تکنولوژیکی)، حسابداری، اقتصادی و اداری تهیه کند.

در خصوص خدماتی چون حسابداری، باید جدول تعهداتی تهیه و ارائه شود که در آن بتوان شرایطی چون تامین نیروی انسانی مورد نیاز پایین‌تر از سطح مدیریت (سرپرست - حسابرس ارشد و حسابرس و کمک حسابرس) از داخل راقید کرد؛ یا در زمینه خدمات خاصی مانند حسابرسی سیستم‌های رایانه‌ای و حسابرسی عملیاتی که به آن‌ها نیاز بیشتری وجود دارد و در این زمینه در ابتدای راه هستیم، به موسسات حسابرسی خارجی اجازه فعالیت در این زمینه‌ها داده شود تا علاوه بر رشد و اعتلای رشته حرفه

اغلب دانش آموختگان و اساتید این رشته فارغ التحصیل دانشگاه‌های مذکوراند، از نظر آشنایی با استانداردهای حسابرسی و حسابداری مشکلی وجود ندارد. علاوه بر این، با تشکیل سازمان حسابرسی، استانداردهای حسابداری، و حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای تدوین شده است که با استانداردهای بین‌المللی هماهنگی دارد. همچنین ماده واحده آییننامه تعیین صلاحیت حسابداران رسمی، مصوب ۱۳۷۴/۵/۲۲ هیات وزیران، نیز با نظام حسابداری و حسابرسی کشورهای آمریکا و انگلیس همخوانی دارد؛ بنابراین در صورت پیوستن ایران به سازمان تجارت جهانی، موافقتنامه تایید متقابل صلاحیت‌ها را به سهولت می‌توان تهیه و به مراجع بین‌المللی اعلام کرد.

۲. موانع اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی

بعد از انقلاب، به حرفه حسابداری بی‌توجهی شد؛ به دلیل عدم بازنگری در قوانین و یا تدوین آیین نامه مناسب، به جز معدود شرکت‌های دولتی و شرکت‌های سهامی عام و شرکت‌های پذیرفته در بورس (که حدود ۲ هزار شرکت است)، سایر شرکت‌ها ملزم به حسابرسی سالانه نبودند. بنابراین بازار کار حسابرسی رونق نیافت؛ در حال حاضر با فعال شدن جامعه حسابداران رسمی ایران، حسابرسی ۲ هزار شرکت به این جامعه واگذار شده است. در نتیجه، بازار کار حسابرسی محدود است. به رغم اینکه با رونق دانشگاه‌های دولتی و غیر دولتی، تحصیلکرده‌های رشته حسابداری رو به افزایش است، ولی چند مانع جدی وجود دارد:

اولاً، در ایران، مرکزی که در خصوص بازار کار در خارج از کشور تحقیق کند و اطلاعات را در اختیار موسسات حسابرسی ایران قرار دهد وجود ندارد. ثانیاً، در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و سایر موسسات غیر عضو عده شرکا (به جز دو مورد) کمتر از ۶ نفر^(۶) هستند که به دلیل نوب بودن دارای توان مالی و رقابتی پایین‌اند و توانایی بازاریابی خارجی را ندارند.

ثالثاً، مانع دیگر عدم تسلط غالب فارغ التحصیلان ایرانی به یکی از زبان‌های زنده دنیاست. در حال حاضر با گسترش شبکه اینترنت حتی بدون مراجعه به محل شرکت نیز می‌توان حساب‌های شرکت‌ها را رسیدگی کرد.

نتیجه‌گیری کلی و پیشنهادها

موافقتنامه عمومی تجارت خدمات، شامل ۱۲ بخش و ۱۵۵ زیربخش است و کشورهایی که درخواست عضویت آن‌ها مطرح می‌شود، ملزم به پذیرش این موافقتنامه هستند. کشورهای عضو سازمان تجارت جهانی علاوه بر اینکه جدول تعهدات ویژه‌ای را تهیه می‌کنند، باید موافقتنامه تایید متقابل صلاحیت‌ها را نیز تنظیم نمایند؛ هر کشوری در چهارچوب این موافقتنامه، آیین نامه چگونگی انجام خدمات حرفه حسابداری برای اتباع خارجی عضو را نیز باید تنظیم کند. در تاریخ ۱۹ می ۱۹۹۷ رهنمودهای تایید متقابل صلاحیت‌ها یا موافقتنامه بخش حرفه حسابداری و در تاریخ ۱۴ دسامبر ۱۹۹۸ نظامنامه شناسایی ملی در بخش حرفه حسابداری به تصویب شورای تجارت خدمات سازمان رسیده است. کشورهای عضو موظف‌اند شرایط تجارت خدمات حرفه حسابداری و دفترداری، شرایط اعطای پروانه، نحوه ثبت نام برای امتحانات و عضویت، روش‌ها و الزامات تعیین صلاحیت در چهارچوب استانداردهای فنی بین‌المللی را به طور شفاف تهیه و به اطلاع کشورهای دیگر عضو برسانند.

با تهیه جدول تعهدات ویژه حرفه حسابداری، نظامنامه شناسایی ملی مناسب، اجرای رهنمود تایید متقابل صلاحیت‌ها تجارت خدمات حرفه حسابداری ضابطه‌مند می‌شود.

مناسب است که موارد زیر در جدول تعهدات پیش بینی شود:

۱. حضور تجاری سرمایه‌گذاری خارجی؛ در صورتی که اکثریت سهم (۵۱ درصد) در اختیار اتباع ایرانی باشد، به تبع آن اکثریت هیات مدیره نیز ایرانی خواهد بود؛

۲. تعداد معینی از مدیران فنی، باید از اتباع کشور باشد؛

۳. امکانات ورود فناوری مناسب، دانش فنی جدید و آموزش نیروهای بومی فراهم شود؛

۴. تا حد امکان از پیمانکاران فرعی بومی استفاده شود؛

۵. در خصوص عملکرد گزارش‌های دقیقی در اختیار مراجع ذیصلاح قرار گیرد.

اگر چه بهتر است جدول تعهدات با محدودیت کمتر برای اتباع کشورهای عضو تهیه شود، ولی در مرحله عمل می‌توانیم در راستای حمایت از موسسات داخلی نو، خدمات قابل دریافت را محدود نماییم. مثلاً اگر در زمینه حسابرسی سالیانه نیاز جامعه از حسابداران ایرانی تامین باشد، از موسسات حسابرسی خارجی می‌توانیم بخواهیم که خدمات حسابرسی عملیاتی، حسابرسی سیستم‌های رایانه‌ای، اجرای سیستم‌های حسابداری پیشرفته و سایر خدمات حسابرسی (که مراجع تخصصی مانند سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران شناسایی خواهند کرد.) را ارائه کنند تا نیروهای جوان داخلی نیز در کنار آنان آموزش ببینند. در مورد صدور خدمات حرفه حسابداری نیز، موسسات حسابرسی ایرانی اقدامات زیر را باید انجام دهند:

۱. مشارکت یا ادغام موسسات حسابرسی کوچک با یکدیگر؛ چون موسسات فعلی توانایی آموزش نیروی انسانی مناسب جهت صدور خدمات حسابرسی و حسابداری و بازاریابی خارجی را ندارند؛

۲. مراجع ذیصلاح از جمله سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی ایران، یکی از معاونت‌های وزارت امور اقتصادی و دارایی، دفتر نمایندگی تام‌الاختیار تجاری وزارت بازرگانی یک مرکز بین‌المللی جهت شناسایی بازارهای خارجی و اطلاع رسانی به اعضاء جامعه حسابداران رسمی ایران فراهم کنند. چنین اقدامی منافع ملی در بر خواهد داشت؛

۳. بررسی و تشویق دانش آموختگان و کارآموزان حرفه حسابداری به آموزش زبان‌های خارجی در حد تسلط و استفاده در کار حسابرسی؛ همچنین آموزش رایانه و استفاده از اینترنت؛ چون در وضع فعلی نمی‌توان در عرصه تجارت خارجی فعالیت کرد؛

۴. از آنجا که موسسات حسابرسی داخلی توانایی رقابت و بدست آوردن خدمات حرفه حسابداری بین‌المللی را ندارند، می‌توانند با برقراری ارتباط با شرکت‌ها و موسسات حسابرسی بین‌المللی به عنوان پیمانکار دست دوم به فعالیت حسابرسی بپردازند.

به این ترتیب می‌توانیم از ضوابط سازمان تجارت جهانی استفاده بهینه کنیم.

برای پیوستن به سازمان تجارت جهانی، اگر موانع کلان رفع شود، در بخش حرفه حسابداری موانع خاصی وجود ندارد؛ استانداردهای حرفه حسابداری و آیین رفتار حرفه‌ای ایران با کشورهای صنعتی هم‌سویی لازم را دارد.



پی نوشت ها:

۱- در این مقاله «حرفه حسابداری» معادل Accountancy در نظر گرفته شده و شامل کلیه خدمات حسابداری، حسابرسی و دفترداری و سایر خدمات مانند مشاوره مالیاتی است که حسابداران رسمی ارائه می کنند.

2-General Agreement on Trade in Services (GATS)

۳- در حال حاضر ایران اینگونه خدمات را از کشورهای اروپایی از جمله اسپانیا دریافت می کند.

4-International Accounting Standards Committee (IASC).

5-International Federation of Accountants (IFAC).

۶- موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران شامل، موسسه سفید راهبر، ۱ موسسه با ۶ شریک، ۸ موسسه با ۵ شریک، ۱۷ موسسه با ۴ شریک و ۶۰ موسسه با ۳ شریک است. مجله حسابرس. شماره ۱۴ صفحه ۹ سال ۱۳۸۱.

منابع:

- ۱- ابراهیمی نژاد، مهدی، سازمان های مالی و پولی بین المللی، انتشارات سمت، چاپ اول، ۱۳۸۰.
- ۲- ترجمه و ویرایش امیری مجتبی، نظر برخورد تمدن ها: هانتینگتون و منتقدانش مرکز چاپ و انتشارات وزارت خارجه، چاپ سوم، ۱۳۸۱.
- ۳- پاکدامن، رضا، رفتار ویژه با کشورهای در حال توسعه در نظام حقوقی سازمان جهانی تجارت، موسسه مطالعات و پژوهش های بازرگانی - چاپ اول، ۱۳۷۹.
- ۴- رشیدی، علی، عضویت ایران در سازمان تجارت جهانی: قرارداد عمومی تجارت خدمات، نامه اتاق بازرگانی، ۱۳۷۴، ص ۸ الی ۱۸.
- ۵- رحیمیان، نظام الدین، «سازمان تجارت جهانی و آثار آن بر محیط اقتصادی و مالی»، مجله حسابدار، شماره ۱۳۳، ۱۳۷۸، ص ۳۸ و ۳۹.
- ۶- ساجدی، ولی، تجارت خدمات حسابداری و حسابرسی در نظام حقوقی سازمان تجارت جهانی، پایان نامه کارشناسی ارشد حقوق بین الملل دانشگاه آزاد اسلامی - واحد تهران مرکزی، سال تحصیلی ۸۲-۱۳۸۱.
- ۷- ترجمه زمانی، سید قاسم، حقوق بین الملل اقتصادی، شهر دانش، چاپ اول، ۱۳۷۸.
- ۸- قنبری چهرمی، محمد جعفر، حقوق بین الملل اقتصادی، جزوه درسی،

دانشگاه شهید بهشتی، دانشکده حقوق، سال تحصیلی ۸۱-۱۳۸۰.

- ۱۰- کمبجانی، اکبر، سازمان تجارت جهانی و آثار اقتصادی الحاق ایران به آن، معاونت امور اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی، چاپ اول، ۱۳۷۴.
- ۱۰- ترجمه لطفی، محمد، صادرات موفقیت آمیز خدمات، موسسه مطالعات و پژوهش های بازرگانی، چاپ اول، ۱۳۷۹.

۱۱- ضیایی بیگدلی، محمدرضا، حقوق بین الملل عمومی، انتشارات گنج دانش، چاپ دوازدهم، ۱۳۷۷.

- ۱۲- محتشم دولتشاهی، طهماسب، سازمان های اقتصادی بین المللی، انتشارات و سمینار، چاپ اول، ۱۳۷۵.
- ۱۳- مرکز تحقیقات تخصصی حرفه حسابداری سازمان حسابرسی، مجموعه قانون و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران، تاریخچه حسابرسی در ایران، چاپ اول، ۱۳۸۰.

- ۱۴- موسسه مطالعات و پژوهش های بازرگانی، مجموعه مقالات همایش بررسی جنبه های حقوقی سازمان تجارت جهانی، چاپ اول، آبان ۱۳۷۶.
- ۱۵- موسسه مطالعات و پژوهش های بازرگانی، راهنمای تجاری دور آرو گوته، چاپ اول، ۱۳۷۵.
- ۱۶- موسسه مطالعات و پژوهش های بازرگانی، سندنهایی دور آرو گوته - گات، چاپ اول، ۱۳۷۳.

- ۱۷- نوروش، ایرج، «به سوی آینده ای برای زیر ساخت حسابداری کشورهای در حال توسعه»، مجله بررسی های حرفه حسابداری، شماره ۲۹، پاییز ۱۳۷۸.
- ۱۸- یزدان پناه، احمد و...، کشورهای در حال توسعه و سازمان تجارت جهانی، موسسه مطالعات و پژوهش های بازرگانی، چاپ اول، ۱۳۷۶.

19. WTO, Adopts Disciplines on Domestic Regulation for the Accountancy

<http://www.wto.org/english/newse/pres98e/pr118c.htm>

20. WTO, Adopts Guidelines for Recognition of Qualifications in the Accountancy sector

<http://www.wto.org/english.newsc/pres97e/pr73e.htm>

21. <http://www.wto.org/english/thewtoe/whatise/tife/bey0e.htm>

<http://www.wto.org/english/newse/newsc.htm>

International Trade Center, UNCTAD/WTO, Business 22.

to the General

Agreement On Trade in Services, Revised Edition 2002.

23. S/C/W/73,4 DESEMBER 1998 (98-4870).