

چالش‌های

اساسنامه‌ی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران

حسابدار رسمی یا حسابدار دولتی؟

غلامحسین دوانی / حسابدار رسمی

مادی در قلمرو اقتصادی است که ارتباط و پیوند اندام‌وار این دو حوزه نیز از طریق حسابرسی عملکرد مالی - اجتماعی محقق می‌شود. تحقیقات جدید پیرامون «حکمرانی خوب» نیز نشان داده که حساب‌رسان جزو نخبگان اجتماعی تلقی می‌شوند و تأثیر این نخبگان در فرایند مردم‌سالاری از طریق گزارش‌های حسابرسی عملکرد بسیار محسوس است. حرفه‌ی حسابداری در معنای کلی پیوندی عمیق با شفاف‌سازی، حسابدهی و پاسخ‌گویی دارد. تحقیقات مستند دو دهه‌ی اخیر درباره‌ی نقش حسابداری و حسابرسی در فرایند نظام‌های مردم‌سالار نیز مؤید همین موضوع است. در چارچوب این نظریه جایگاه و شأن

مالی ناچارند از سیستم‌های بهای تمام‌شده استفاده کنند» از این رو، نقش حسابداری و حسابرسی پررنگ شد زیرا حسابرسی فرایند نظام پاسخ‌گویی و پاسخ‌گویی، ضرورت برقراری نظام رفاه اجتماعی است. با چنین تعبیری نقش و جایگاه حسابرسی در کشور به‌ویژه در چارچوب مسئولیت‌های اجتماعی (مقررات زیست‌محیطی، حقوق شهروندی و رعایت قوانین) از برجستگی خاص برخوردار است. افزون بر این، برای برقراری نظام مردم‌سالاری یعنی رابطه‌ی دولت - ملت و ملت - ملت راهکاری وجود ندارد، مگر شفاف‌سازی، حسابخواهی، حسابدهی و مسئولیت اجتماعی. زیرا آزادی فردی در حوزه‌ی سیاست و رفاه

اندیشه‌ی «نظارت مردم بر منابع و مصارف دولت» یا «حسابرسی دولت»، زاییده‌ی مشروطیت بود و حاصل آن تشکیل دیوان محاسبات و رسیدگی به حساب‌های دولتی وفق مقررات مفاد مواد ۱۰۱ تا ۱۰۳ متمم قانون اساسی مصوب ۱۲۸۶ شد. با این باور، نظر به این که ذات فعالیت دیوان محاسبات، حسابرسی رعایت بوده می‌توان نتیجه گرفت که اولین نشانه‌های قانونی حسابرسی در انقلاب مشروطیت هویدا شد. اما متأسفانه این مهم‌ترین اصل بنیادین نظام پاسخ‌گویی هیچ‌گاه جامه‌ی عمل نپوشید. بعدها جوزف شومپتر، اقتصاددان، به‌صراحت یادآور شد «چون دولت‌ها فعالیت‌های خود را تأمین مالی می‌کنند، برای تأمین

حسابداران رسمی به عنوان «امین ناظر ملت» در جوامع مختلف بسیار فراتر از نقش حرفه‌ای آنان در چارچوب استانداردهای حسابداری و حسابرسی است. به همین علت، امروزه اساساً با واژه‌هایی نظیر مسئولیت اجتماعی، حسابرسی اجتماعی، حسابرسی زیست‌محیطی (توسعه‌ی پایدار) مواجه شده‌ایم. بررسی پیشینه‌ی حرفه‌ی حسابرسی نشان می‌دهد که این حرفه زمانی می‌تواند نقش اصلی خود را در جامعه ایفا کند که برخاسته از ضرورت‌های خاص هر جامعه باشد. بدین معنی که چنانچه در یک جامعه مفاهیمی همچون پاسخ‌گویی، حسابدهی و شفافیت موضوعیت نداشته باشند، این حرفه نیز قادر به حیات و استمرار نیست. بررسی پیشینه‌ی حساب و کتاب نشان می‌دهد که در ماده‌ی (۶۲) قانون تجارت مصوب ۱۳۱۱ مقرر شده بود:

«مجمع عمومی سالیانه یک یا چند مفتش (کمیسر) معین می‌کند. مفتشین مزبور که ممکن است از غیر شرکا نیز انتخاب شوند مأموریت خواهند داشت که در موضوع اوضاع عمومی شرکت و همچنین در باب بیلان (خلاصه‌ی جمع و خرج) و صورت‌حساب‌هایی که مدیرها تقدیم می‌کنند راپرتی به مجمع عمومی سال آینده بدهند تصمیماتی که بدون این راپرت راجع به تصدیق بیلان و صورت‌حساب‌های مدیران اخذ می‌شود معتبر نخواهد بود.»

موضوع فوق عملاً به دلیل فقدان محیط تجاری مناسب تا سال ۱۳۴۷ مسکوت مانده بود. تا سرانجام در اصلاحیه‌ی قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷ بار دیگر بر آن تأکید شد:

«مجمع عمومی عادی در هر سال یک یا چند بازررس انتخاب می‌کند تا بر طبق این قانون به وظایف خود عمل کنند. انتخاب مجدد بازررس یا بازرسان بلامانع است.»

تبصره در حوزه‌هایی که وزارت اقتصاد اعلام می‌کند وظایف بازررسی شرکت‌ها را در شرکت‌های سهامی عام اشخاص می‌توانند ایفا کنند که نام آن‌ها در فهرست رسمی بازرسان شرکت‌ها درج شده باشد. شرایط تنظیم فهرست و احراز صلاحیت بازررسی در شرکت‌های سهامی عام و درج نام اشخاص صلاحیتدار در فهرست مذکور و مقررات و تشکیلات شغلی بازرسان تابع آیین‌نامه‌ای می‌باشد که به پیشنهاد وزارت اقتصاد و تصویب کمیسیون‌های اقتصاد مجلسین قابل اجرا خواهد بود.»

موضوع فوق نیز عملاً تا تأسیس قانون حسابداران رسمی در سال ۱۳۵۱ به محاق فراموشی سپرده شد. مهم‌ترین نکته‌ی قابل تأمل آن‌که تا قبل از قانون تأسیس سازمان حسابرسی در هیچ قانونی از جمله قانون تجارت و قانون مدنی «کلمه‌ی حسابرس» وجود نداشت و باور جامعه‌ی حسابداری کشور بر آن بوده که واژه‌ی «مفتش» مندرج در قانون تجارت مصوب ۱۳۱۱ و «بازرس» مندرج در ماده‌ی (۱۴۴) اصلاحیه‌ی قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷ یعنی همین «حسابرس» خودمان که به نظر اینجانب نوعی تفسیر شخصی از قانون بوده است.

نگاهی به پیشینه‌ی حسابرسی در تکامل فرایند توسعه‌ی اقتصادی کشور، نشان می‌دهد که در ماده‌ی (۳۰) قانون مالیات بر درآمد مصوب ۱۳۲۸/۴/۲۹ مقرر شده بود.

«در هر موقعی که انجمن محاسبین و کارشناسان قسم خورده در کشور تشکیل شود، وزارت دارایی مکلف است نتیجه‌ی رسیدگی محاسبین قسم خورده در مورد حساب یا ترازنامه‌ی هر بازرگان یا شرکت بپذیرد و در این صورت برای تشخیص مالیات مؤدی دیگر حاجت رسیدگی به دفاتر و اوراق مؤدی نخواهد بود.

روزنامه‌ی رسمی ۱۳۸۹ مورخ ۱۳۲۸/۹/۵»

به دلیل عدم انجام هرگونه عملیات اجرایی پیرامون تأسیس و تشکیل انجمن محاسبین و کارشناسان قسم خورده عیناً متن فوق در اصلاحیه‌ی قانون مصوب ۱۳۳۴/۵/۱۰ در روزنامه‌ی رسمی ۳۰۸۳ مورخ ۱۳۳۴/۶/۱۹ و ماده‌ی (۳۳) قانون مالیات بر درآمد و املاک مزروعی و مستغلات و حق تمبر مصوب فروردین ماه ۱۳۳۵ تکرار شده است.

در پی این مصوبات «آیین‌نامه‌ی انجمن محاسبین قسم خورده و کارشناسان حساب در ۱۳۴۰/۵/۲۵ تصویب و اساسنامه‌ی انجمن نیز ظاهراً در سال ۱۳۴۲ تصویب شده، (اگرچه هیچ نسخه‌ای از اساسنامه‌ی مذکور تاکنون مشاهده نشده است)، اما انجمن یاد شده بدون هیچ‌گونه اقدام عملی از بین رفته است. بعدها نیز در ماده‌ی ۲۷۵ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۴۵ مقرر شده بود:

«به منظور استفاده از نتایج حسابرسی، حسابداران متخصص در امور رسیدگی به دفاتر و حساب سود و زیان و ترازنامه برای تشخیص درآمد مشمول مالیات مؤدیان، عده‌ای به عنوان حسابداران رسمی بر طبق مقررات این فصل تعیین می‌شوند.»

تصویب مواد (۳۰) قانون به اصطلاح حسابرسی مالیاتی در سال ۱۳۲۸ و تصویب آیین نامه مربوطه‌ی در مردادماه سال ۱۳۴۰ (۱۲ سال تطویل مدت) و همچنین تصویب ماده‌ی ۲۷۵ قانون مالیات‌های مستقیم اسفند ماه ۱۳۴۵ پیرامون کانون حسابداران رسمی و متعاقباً تصویب اساسنامه‌ی کانون حسابداران رسمی در سال ۱۳۵۱ (شش سال تطویل مدت) و مقایسه‌ی آن با تصویب ماده واحد استفاده از خدمات حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی در سال ۱۳۷۲ و سپس تصویب اساسنامه‌ی جامعه‌ی حسابداران رسمی در سال ۱۳۷۸ (شش سال تطویل مدت) نشان می‌دهد که به نظر می‌رسد دولت‌های وقت تمایل چندانی به امر حسابرسی نداشته‌اند چرا که در مواقعی که منافع خاص وجود داشته از زمان اعلام طرح یا لایحه تا تصویب آن بعضاً سه ماه به طول انجامیده است (نگاه کنید به پرونده‌ی شهرام جزایری پیرامون فرایند تصویب اعتبارات اسنادی داخلی!). نگاهی به آیین نامه‌ی انتخاب محاسبین قسم خورده و کارشناسان حساب و همچنین آیین نامه‌ی انتخاب حسابداران رسمی عضو کانون حسابداران رسمی مصوب ۱۳۴۵ از حضور پررنگ دولت و دولتی‌ها در ارکان هر دو نهاد حرفه‌ای پیش از انقلاب، مشابه اساسنامه‌ی جامعه‌ی حسابداران رسمی پس از انقلاب، نشان دارد. نقطه‌ی مشترک همه‌ی آن‌ها بی‌اعتمادی به حسابداران رسمی و دولتی کردن نهاد حرفه‌ای حسابرسی برخلاف کانون وکلا و سازمان نظام پزشکی و سازمان نظام مهندسی بوده است.

با این حال، با لغو ماده‌ی ۲۷۵ در اصلاحیه‌ی قانون مالیات‌های مصوب ۱۳۵۹، موضوعیت کانون حسابداران

رسمی و به ویژه حسابرسی نقض تا سرانجام در قانون تشکیل سازمان حسابرسی عملاً «حسابرسی» در معنای عام و خاص خود و سپس در «ماده واحد» قانون استفاده از خدمات حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی مصوب ۱۳۷۲ پدیدار شد. بررسی وقایع پس از فعالیت سازمان حسابرسی به عنوان مهم‌ترین نهاد حسابرسی کشور و سپس فعالیت‌های حسابداران رسمی بعد از تصویب اساسنامه‌ی جامعه‌ی حسابداران رسمی و پس از برگزاری اولین مجمع عمومی در شهریورماه ۱۳۸۰ نشان‌دهنده‌ی فاصله‌گیری شدید انتظارات واقعی از جامعه‌ی حسابداران رسمی است. نمایه‌ی یک مقایسه‌ی کلی ارکان انجمن محاسبین قسم خورده و کارشناسان حساب، کانون حسابداران رسمی و جامعه‌ی حسابداران رسمی را با فاصله‌ی زمانی چهل ساله نمایش می‌دهد که از دولت‌مداری محض در انجمن‌های خودانتظام حسابرسی حکایت دارد.

جالب آن‌که همین دولت یا دولت‌هایی که در تشکیل انجمن یا جامعه‌ی حسابداران رسمی میخ را به تابوت هم زده‌اند در سایر انجمن‌های حرفه‌ای مشابه گشاده‌دستی نظارتی را به حد کمال رسانده‌اند. نمایه‌ی دو مقایسه‌ای از این وضعیت ارائه می‌کند. برای درک بهتر این وضعیت یادآوری نظریه‌ی رودلف گلدزیر مندرج در کتاب دولت سوسیالیستی یا دولت سرمایه‌داری ضروری است، به ویژه آن‌جا که می‌گوید:

«ابزارهای مالی، دستگاه عصبی دولت هستند. جامعه‌شناسی مالی شامل دو عنصر کلیدی تولید/درآمد/هزینه و اثری که این دو عنصر بر امور و اقتدار سیاسی (دولت) می‌گذارد».



شرح	انجمن محاسبین قسم خورده	کانون حسابداران	جامعه حسابداران
تأسیس	۱۳۴۲	۱۳۵۱	۱۳۸۰
شورای عالی	وزیر + دادستان کل + رییس کل بانک مرکزی + رییس کانون بانکها + ۲ نفر اعضای هیأت مدیره	منتخب وزیر و سایر ارکان	منتخب ارکان دولتی
هیأت مدیره	توسط هیأت عمومی	توسط شورا	توسط شورا
تعداد اعضای شورای عالی	۷	۷	۱۱
انتخاب حسابدار رسمی	نماینده‌ی وزیر + رییس دیوان محاسبات + معاون بانک مرکزی + نماینده‌ی دادستان + نماینده‌ی اتاق + مدیر عامل کانون بانکها + سه نفر حسابدار متخصص به انتخاب وزیر	مدیر کل فنی دارایی و یک نفر حقوقی و یک نفر حسابدار متخصص به انتخاب وزیر + عضو هیأت مدیره + عضو شورای عالی کانون + نماینده‌ی رییس کل بانک مرکزی + نماینده‌ی اتاق	هیأت تشخیص منتخب وزیر
ارکان	هیأت عمومی - شورا - هیأت مدیره	شورا - مجمع - هیأت مدیره - حسابرس (بازرس)	مجمع + شورا + هیأت نظارت
هیأت مدیره	۵	۵ نفر (۳ شاغل + ۲ غیر شاغل)	سه نفر شاغل
عنوان اعضا	محاسب قسم خورده	حسابدار رسمی مالیاتی	حسابدار رسمی
تخلفات مالیاتی	هیأت مدیره	هیأت سه نفره یک نفر عضو هیأت مدیره‌ی کانون + یک نفر عضو شورای عالی + رییس شورای عالی مالیاتی	نظر سازمان مالیاتی
کارمندان ارشد دولت با ده سال سابقه‌ی حسابداری	می توانند امتحان بدهند	صرفاً از دوره‌ی کارآموزی معاف باید امتحان بدهند	بدون امتحان

نمایندگی یک

شرح	جامعه‌ی حسابداران	نظام پزشکی	کانون وکلا	نظام مهندسی
ارکان	مجمع - شورای عالی - هیأت مدیره - دبیر کل	مجمع - شورای عالی - هیأت مدیره - رییس کل	هیأت عمومی - هیأت مدیره - دادسرای انتظامی - دادگاه انتظامی	هیأت عمومی - شورای مرکزی - رییس سازمان
مرجع نظارتی	هیأت نظارت - هیأت عالی انتظامی	هیأت عالی انتظامی	دادگاه انتظامی و دادسرای انتظامی	شورای انتظامی
مرجع انتخاب هیأت عالی انتظامی	دو نفر توسط وزرای دارایی و دادگستری	۱۰ نفر به انتخاب شورای عالی نظام پزشکی و یک نفر با انتخاب رییس قوه قضائیه	هیأت عمومی کانون وکلا	یک نفر توسط هیأت مدیره و دو نفر بر عهده‌ی اعضا
تعداد	۲۰۱۰	۲۱۳۰۰۰	۵۰۰۰۰	۱۸۶،۳۴۲

نمایندگی دو

از سوی دیگر، برجسته‌ترین جنبه‌ی نظام سرمایه‌داری نقش نافذی است که بازار دارد و حسابرسی و حسابداری تنها ابزار نظارتی دولت و ملت برای مهار و کنترل این نقش در مواقع تخریبی است. یعنی از یک سو عالم و آدم اقرار دارند در نظام مبتنی بر سودگرایی فقط حسابرسی و حسابداری ابزار نظارت است، از طرف دیگر دولت‌ها در همه‌ی ادوار نظارت را فقط بر جامعه‌ی حسابداران رسمی روا می‌دارند.

جالب آن‌که در بررسی مسئولیت‌های اجتماعی حسابرسان در مفاد اصل (۵۰) قانون اساسی (رعایت مقررات زیست‌محیطی)، رعایت حقوق شهروندی (فصل سوم قانون اساسی) و عدم تبعیض بین زنان و مردان در پرداخت حقوق (اصل ۲۰) قانون اساسی به‌عنوان رعایت الزامات قانونی قابل مشاهده است. اما گویا متأسفانه تاکنون مد نظر جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و مرجع تدوین استاندارد قرار نگرفته است.

پرسش این است که راهکارهای تعالی و توسعه‌ی جامعه‌ی حسابداران رسمی چیست؟

اگر بر مبنای قانون ماده واحده‌ی مصوب ۱۳۷۲ و اساسنامه‌ی مصوب ۱۳۷۸ و آیین‌نامه‌ی توسعه‌ی راهکارهای افزایش ضمانت اجرایی و تقویت حسابرسی مصوب ۱۳۸۷، بخواهیم انتظارات واقعی را از جامعه‌ی حسابداران

رسمی و حسابداران رسمی مورد کنکاش قرار دهیم باید به نکات زیر توجه کنیم.

جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران به‌عنوان تنها تشکل قانونی حسابرسی، نهاد خودانتظامی است که قرار است «مسئولیت حسابرسی» کشور را برعهده داشته باشد و برای انجام چنین مأموریتی ناچار باید الزامات و توانمندی‌های آن را نیز داشته باشد. این توانمندی‌ها در درجه‌ی نخست به مسلح شدن به دانش حرفه‌ای، اخلاق حرفه‌ای و استقلال باز می‌گردد که در هر سه حوزه جامعه به‌شدت آسیب‌پذیر شده است.

بررسی عملکرد جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران (مصوبات شورای عالی) و عملکرد حسابداران رسمی به‌ویژه در حوزه‌ی حسابرسی واحدهای عمومی (شرکت‌های سهامی عام) نشان‌دهنده‌ی ضعف‌هایی است که موجبات نارسایی حرفه را فراهم کرده است. تدقیق در این موضوع ما را به این نتیجه می‌رساند که به‌رغم تأخیر تاریخی در تولد بزرگ‌ترین نهاد خودانتظام حسابرسی کشور، نوزاد متولد شده چون به‌طریق غیرطبیعی پا به عرصه‌ی حیات نهاده از نقایص خلقت نیز آسیب می‌بیند که مهم‌ترین کاستی آن، جنبه‌ی فراگیر دولتی آن است.

نگارنده از آن‌جا که خود به «اندیشه‌ی رفاه اجتماعی» و نقش دولت در برقراری تعادل اجتماعی - اقتصادی باور دارد و

چون معتقد است که اقتصاد کشور حتی از دهه‌های ۱۳۳۰ کماکان دولتی و بخش عظیم ارزش افزوده‌ی اقتصادی در واحدهای دولتی - عمومی فراهم شده، انتظار ندارد در «جامعه‌ی دولت‌مدار اقتصادی» فرضیه‌های اقتصاد بازار آزاد بتواند به‌درستی عمل کند. اما حتی با لحاظ اندیشه‌ی دولتی در حوزه‌ی اقتصادی موضوع حسابرسی و پاسخ‌گویی جز از طریق نهادهای غیردولتی اما پاسخ‌گو و مستقل نیز امکان ندارد. برای فراهم کردن بستر این مناسبات در درجه‌ی نخست شرط پرورش و آموزش نیروی انسانی این «جامعه‌ی خودانتظام حسابرس‌نهاد» الزامی است که مسئولیت این موضوع بر عهده‌ی مراکز آموزش عالی و حتی مراکز متوسطه‌ی آموزشی است و جامعه‌ی حسابداران رسمی نمی‌تواند نقش تعیین‌کننده در انجام این وظیفه ایفا کند. دوم آن‌که اخلاق حرفه‌ای به‌عنوان شالوده‌ی کار حسابرسی مستقل منتج از اخلاق و باورهای عمومی است که به‌شدت در معرض تخریب و آسیب قرار گرفته و پول‌باوری در قالب «پول تنها معیار ارزش‌ها» کلیه‌ی ارزش‌های معنوی از جمله ارزش‌های اخلاقی را تحت‌الشعاع قرار داده است. بررسی اجمالی اقتصاد کشور در سال ۱۳۹۲ حوزه‌ی حسابداری حداقل شامل نکات مهمی است که در نمایه‌ی سه ارائه شده است.



جامعه حسابداران رسمی ایران

تولید ناخالص داخلی ایران	درآمد خدمات مالی - پولی	درآمد حرفه‌ای حسابرسی
۹.۳۴۳ هزار میلیارد ریال	۲۶۸.۹۳۱ میلیارد ریال	۲.۸۳۱ میلیارد ریال
	۲۸ میلیارد دلار	۱۰۰ میلیون دلار
	۲/۸٪ تولید ناخالص داخلی	۰/۳ درصد تولید ناخالص داخلی
تولید ناخالص داخلی جهان	درآمد خدمات حسابرسی جهان	تعداد کارکنان شاغل در حرفه‌ای حسابداری ایران
۷۷.۸۰۰ میلیارد دلار	۴۳۵ میلیارد دلار	۱.۲۰۰.۰۰۰
	پنج در هزار تولید ناخالص داخلی	
تعداد حسابداران رسمی ۲۰۱۰	تعداد مؤسسه‌های حسابرسی ۲۷۱	کارکنان شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی

نمایندگی سه

نمایه‌ی چهار نیز وضعیت و ظرفیت کل کراکز آموزشی کشور را در سال ۱۳۹۲ نمایش می‌دهد:

شرح	کاردانی	کارشناسی	کارشناسی ارشد	دکترا	دکترای تخصصی	جمع
تعداد دانشجو (نفر)	۱.۰۰۰.۰۰۰	۲.۸۶۶.۰۰۰	۴۵۴.۹۷۸	۶۰.۹۰۰	۵۸.۰۰۰	۴.۴۳۹.۸۷۸
٪ دانشجو به کل دانشجویان	۲۲/۵	۶۴/۵	۱۰/۳	۱/۴	۱/۳	۱۰۰
تعداد رشته‌ها	۹.۶۰۷	۱۵۸۸۶	۷.۳۵۱	۲.۳۰۳	---	۳۵.۱۴۷
اعضای هیأت علمی (نفر)	---	---	---	---	---	۶۸.۵۵۲
تعداد مراکز آموزشی	---	---	---	---	---	۲.۵۰۰
کل فضای آموزشی دانشگاهی (متر مربع)	---	---	---	---	---	۱۱.۴۳۱.۹۵۱

نمایندگی چهار

اگر بخواهیم کل دانشجویان رشته‌ی حسابداری را با کل افراد شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی که حدود ده هزار نفر هستند مقایسه کنیم می‌توان به وضوح دریافت که از گنجایش و ظرفیت مؤسسه‌های حسابرسی با توجه به وسعت عرصه‌ی کار حرفه‌ای (حسابداری، انواع خدمات حسابرسی، خدمات حسابداری و مالیاتی) تاکنون به درستی استفاده نشده که بررسی آن فارغ از محدودیت‌های محیطی نبود توانمندی لازم در بسیاری مؤسسه‌های حسابرسی موجود است. رشد بی‌رویه‌ی مؤسسه‌ها صرفاً به منظور الزام تکمیل سه شریک، فقدان محیط فیزیکی مناسب برای کارکنان به‌ویژه استخدام کارکنان «سیار»، نبود توانایی مالی و توانایی دانشی برای استفاده از نرم‌افزارهای خاص حسابرسی و به‌ویژه عدم تناسب فکری مؤسسين مؤسسه‌ها (جز در مورد کسب درآمد بیش‌تر، متأسفانه به هر طریق ممکن) باعث شده از یک طرف شاهد حضور دوپست و اندی مؤسسه در بین حداکثر یک هزار عضو شاغل (به استثنای شاغلان در سازمان حسابرسی و غیرشاغلان) یعنی هر پنج حسابدار رسمی یک مؤسسه، باشیم. اگر این نسبت را با کشورهای توسعه‌یافته مقایسه کنیم، نتیجه فاجعه خواهد بود. اما چنانچه حتی با کشورهایی نظیر ترکیه، عربستان، مالزی و سنگاپور مقایسه کنیم، حکایت از تسری فرهنگ گریز از کار جمعی و سر به لاک بردن در حرفه‌ی حسابرسی نیز دارد. اینجانب بر این عقیده هستم که فعالیت‌های حرفه‌ای منفرد که تا دهه‌ی ۱۹۷۰ عرض اندام می‌کرد به تدریج همزمان با اولین آثار جهانی‌سازی سرمایه خود را در قالب فعالیت‌های حرفه‌ای تیمی به‌ویژه در مؤسسات بزرگ حسابرسی و مؤسسات بزرگ حقوقی و نمود آن در حرفه‌ی پزشکی با تأسیس مراکز

درمانی در قالب بیمارستان، کلینیک و پاراکلینیک‌های خصوصی خود را نشان داده است. ازاین‌رو، درج‌ازدن حرفه‌ی حسابرسی ایران در خصوص «تیم‌ورزی سه نفره» یکی از مشکلات عمده‌ی عدم توسعه‌ی حرفه است. البته فقدان فرهنگ کار مشارکتی، قهرمان‌پروری، فردی‌نگری و اقتدار شخصی نخبگان که از آسیب‌های اجتماعی فرهنگ ایرانی است زمینه‌ی مساعدی برای پدیده‌ی بالا فراهم کرده و جامعه‌ی حسابداران رسمی نیز از این بابت آسیب‌پذیر شده است.

نکته‌ی قابل‌تأمل دیگری که در باورهای پیشینه‌دار حرفه‌ای‌ها قرار دارد آن است که اساساً حسابداری را فن ثبت و ضبط و حسابرسی را هم در صدور گزارش‌های حسابرسی می‌دانند. در حالی که نگاهی به فعالیت‌های مؤسسات بزرگ و برجسته‌ی حسابرسی نشان‌دهنده‌ی آن است حوزه‌ی فعالیت این مؤسسات به‌ویژه در خدمات مشاوره‌ای شامل فعالیت‌هایی است که در مخیله‌ی حسابداران رسمی ایرانی نیز نمی‌گنجد. ازجمله می‌توان از انتشار گزارش اقتصاد جهان در سال ۲۰۵۰ توسط مؤسسه‌ی حسابرسی پرایس واتر هائوس کوپرز و یا گزارش توسعه‌ی انسانی جهان توسط مؤسسه‌ی حسابرسی دیلویت و یا طراحی فاز اول نظام جامع مالیاتی ایران توسط مؤسسه‌ی حسابرسی دیلویت کانادا نام برد. ورود به این فعالیت‌ها مستلزم احاطه به دانش حرفه‌ای (و نه فقط استانداردشناسی) و دارا بودن حداقل اطلاعات عمومی اقتصادی - سیاسی و تسلط بر ابزارهای مالی و کاربرد فناوری،... دارد. متأسفانه بخش عمده‌ای از اعضای جامعه‌ی حسابداران از آن بی‌بهره‌اند (اگرچه ادعای آن را دارند).

آسیب‌شناسی اساسنامه‌ای جامعه حسابداران رسمی، نشان‌دهنده‌ی سطحی‌نگری، سنت‌پنداری حرفه‌ای، عدم احاطه‌ی طراحان آن به مسائل نوین حرفه و باور عمیق دولتی به کلیه‌ی فعالیت‌های اقتصادی بوده که عملاً جامعه و حسابداران رسمی را زمین‌گیر کرده است زیرا نقش نخبگان حرفه (اعضای شورای عالی) در بستر اساسنامه‌ای فراتر از مصوبات اساسنامه‌ای نیست که آن نیز تاکنون راه به مقصود نبرده است. از منظر دیگر خصوصیات و توانمندی اعضای شورای عالی تاکنون در «پردازش رای» و تجمیع آرای اکتسابی آنان شناخته شده، در حالی که در بیش‌تر جوامع حرفه‌ای مشابه، اعضای شورای عالی به مثابه نخبگان حرفه شاه‌کلید برون‌رفت از معضلات به شمار می‌روند، نه این‌که گاه خود به معضل تبدیل شوند. محدودیت‌های اساسنامه‌ای در ترکیب شورای عالی توسط تنظیم‌کنندگان اساسنامه، راهکار تعالی را بر پیشرفت حرفه مسدود و مصوبات شورای عالی دور باطلی را می‌گذرانند.

برای مثال، تدقیق در نحوه‌ی پذیرش حسابدار رسمی در همه‌ی جوامع توسعه‌یافته تقریباً یکسان و مشتمل بر دارا بودن لیسانس یا رشته‌های مشابه، گذراندن آزمون‌های حرفه‌ای و دارا بودن حداقل دو یا سه سال سابقه‌ی حسابرسی (قبل از تقاضای پذیرش و یا بعد از موفقیت در امتحانات - گذراندن سلسله‌مراتب حرفه‌ای و سپس شریک مؤسسه شدن) است در حالی که به موجب مقررات جامعه، از یک سو، قیودی در مورد پذیرش اعضا وجود دارد که اساساً مانع رشد و اعتلای حرفه به شمار می‌روند و از سوی دیگر افراد از فردای موفقیت در امتحانات و اعلام

اسامی قادر به امضا و اعتباربخشی صورت‌های مالی بزرگ‌ترین شرکت‌ها می‌شوند!

نمونه‌ی دیگر آن است که حتی در قانون محاسبین قسم‌خورده و کانون حسابداران رسمی، حسابدار رسمی نمی‌توانسته بالای ۷۰ سال سن داشته باشد زیرا فرض بر آن است که در چنین سن‌وسالی دچار عوارض تنفسی و تفکری، فراموشی و نسیان می‌گردد. اما در حال حاضر همکارانی وجود دارند که با لرزش دست گزارش امضا می‌کنند. باید تأکید کرد به‌رغم آن‌که حسابرسی نیز یک کسب‌وکار و فعالیت حسابرسی متضمن سود یا زیان است، اما این حرفه به‌هیچ عنوان مشابه بنگاه‌داری و سهام‌داری مؤسسات تجاری نیست که تابع و متضمن سود به‌هر قیمت و فرایند چانه‌زنی و مشمول مقررات سن و سال نباشد زیرا کار حرفه‌ای مستلزم آموزش مدام، عملکرد روزآمد و ... بوده است. ازاین‌رو، در حرفه‌های مشابه نظیر نظام پزشکی نیز به مجرد لرزش دست جراحان از ورود به این عرصه ممنوع می‌شوند و مسایلی از این دست.

به‌طور مشخص، حق‌الزحمه‌ی فعالیت‌های حرفه‌ای نظیر نظام پزشکی (سلامت جسم) در چند سال اخیر به صورت سالانه افزایش قابل‌ملاحظه داشته، اما حق‌الزحمه‌ی حسابرسی (سلامت مالی) نه تنها افزایش نیافته که گاه کاهش نیز یافته و حساب‌رسان در دام مناقصه عملاً خودزنی می‌کنند! نمایه‌ی پنج مقایسه‌ی حق‌الزحمه‌ی ساعتی حسابرسی سال ۱۳۴۵ و برآورد آن برای سال ۱۳۹۳ بر اساس شاخص مهریه است که نشان از یک فاصله‌ی قابل‌توجه دارد و آثار آن در گزارش‌های با بند و بی‌بند هویدا شده است!

ردیف	شرح	حق الزحمه ۱۳۴۵ ریال	حق الزحمه ی ۱۳۹۳ ریال (تعدیل شده بر مبنای شاخص مهریه)
۱	حسابدار رسمی	۱.۲۰۰	۱.۶۲۲.۴۰۰
۲	کمک حسابدار	۵۰۰	۶۷۶.۰۰۰
۳	سایر کارکنان	۲۵۰	۳۳۸.۰۰۰

نمایه ی نتج

شرح	ایران	امریکا	انگلستان	کانادا	عربستان
	IACPA	AICPA	ICAEW	CGA	SOCPA
انتخاب اعضا	سابقه + امتحان	امتحان + سابقه	امتحان + سابقه	امتحان + سابقه	امتحان + سابقه
انتخاب شورای عالی	توسط اعضا با تنفیذ وزیر	توسط اعضا	توسط اعضا	توسط اعضا	توسط اعضا
انتخاب هیأت مدیره	توسط شورای عالی + نظر وزیر	توسط شورای عالی	توسط شورای عالی	توسط شورای عالی	توسط شورای عالی
نظارت بر حرفه	متعدد	PCAOB + AICPA	FRC (POB)	توسط اعضا	توسط اعضا
نقش دولت	همه کاره	بورس	بورس + FRC	بورس	بورس
تعداد اعضا	۲,۰۱۰	۵۷۵,۰۰۰	۴۳۷,۰۰۰	۷۵,۰۰۰	۵,۰۰۰
جمعیت کشور (میلیون نفر)	۷۸	۴۳۵	۶۵	۳۴	۳۴

نمایه ی شش

از دیگر الزامات حرفه‌ای، تناسب دانش و کار است و چون دانش نامحدود و توانمندی حرفه‌ای افراد محدود است، بسیاری از مؤسسات بزرگ با ایجاد بخش‌های تخصصی، حساب‌رسان خود را در حوزه‌ی صنعتی و تخصصی حرفه‌ای می‌کنند در حالی که در ایران برعکس همه‌ی حساب‌رسان در همه‌ی زمینه‌های حرفه‌ای وارد می‌شوند. در نتیجه، مثلاً شاهد می‌شویم که در ارزیابی سهام یک شرکت سود

انباشته‌ی میلیارد تومانی دوبار به حساب آمده و با ذخایر سنگ آهک اساساً در محاسبات ملحوظ نشده و یا در گزارش‌های مجموعه‌های بانکی گاه دسته‌گل‌هایی رخ داده که می‌تواند افکار عمومی را بر علیه حساب‌رسان بسیج کند! عدم تناسب دانش روزآمد حساب‌رسان ایرانی را می‌توان در آمار تعداد مراجعان و یا حسابداران رسمی کشور به تارنمای آیفک IFAC مورد قضاوت قرار داد. ظاهراً در چند سال

گذشته حداکثر دو درصد اعضا به این تارنما که منبع اصلی دانش حرفه‌ای است مراجعه کرده‌اند! این بدان معنی است که در کشوری که معضل دانش از یک‌طرف و دستیابی به دستاوردهای حرفه‌ای قاعدتاً باید سیل مشتاقان را به سوی گنجینه‌های دانش روانه سازد، مراجعه به گنجینه‌های حرفه‌ای و یا کتابخانه‌های آنلاین نظیر IFAC و IFRS در حداقل ممکن است که ما را به این باور برساند که یا حرفه‌ی خود

را بی‌نیاز از دانش حرفه‌ای می‌داند و یا دانش را به بازی نمی‌گیرد؟

نمایه‌ی شش وضعیت کلی حرفه در ایران را در مقایسه با چند کشور توسعه‌یافته و نیز عربستان را نمایش می‌دهد.

نمونه‌ی دیگر الزامات چرخش حساب‌رسان از طریق رونوشت‌برداری از بورس‌های جهانی با قدمت یکصد ساله دارند با بورس حداکثر ۱۷ ساله‌ی ایران است که حتی با وجود تغییر موضع بورس‌های جهان و مراکز نظارتی پیرامون چرخش اجباری هنوز در ایران بر آن پافشاری می‌شود (مجله‌ی حسابرس، شماره‌ی ۶۸، آذر و دی‌ماه، ۱۳۹۲)

نمونه‌ی حائز اهمیت دیگر آن است که با وجودی که سیر تکاملی حرفه‌ای، جهان‌حسابداری را به استفاده از IFRS کشانیده هنوز در ایران اقدام جدی در این مورد به‌عمل نیامده و صرفاً به برگزاری نشست و یا همایش (کار معمول ایرانیان) اکتفا شده که مراجعه به تارنمای IFRS و دسترسی به نسخه‌ی ارمی (با جمعیت حداکثر ۳ میلیون نفر در جهان) و عدم دسترسی به نسخه فارسی (با کاربرد جمعیتی بیش از یکصد میلیون نفر در ایران، افغانستان، تاجیکستان، و بخشهایی از پاکستان و ...) فقر دانش ما را می‌رساند.

هدف از اشاره به مسائل پیش‌گفته آن است که در طرح انتظارات آتی بتوانیم به یک راه‌حل عملی اجرایی برسیم. ازاین‌رو، در چارچوب محدودیت‌های محیطی کشور از آن‌جا که اینجانب حرفه و جامعه را از یکدیگر جدا نمی‌دانم نکات زیر را پیشنهاد می‌کنم:

۱- بازنگری جدی در اساسنامه و پیشنهاد اساسنامه‌ای مبتنی بر واقعیت محیطی و متضمن برابند انتظارات اقتصاد آتی کشور، چنان‌که نمایندگان نهادهای اصلی استفاده‌کننده از خدمات حسابرسی مثل سازمان مالیاتی، سازمان بورس، بانک مرکزی در شورای عالی جامعه یا هیأت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی حضور داشته باشند.

۲- نظارت کاربردی و فعال بر مؤسسه‌های حسابرسی و به‌ویژه شاغلان انفرادی

۳- بازآموزی مستمر عملی اعضای جامعه از طریق کاربرد روش‌های نوین، مبتنی بر وب و تارنما به‌ویژه در مورد اعضای سالخورده (دانش‌آموختگان دهه‌های سی و چهل) و تهیه‌ی لوح‌های فشرده‌ی آموزشی در زمینه‌ی حسابداری، حسابرسی و مالیات و موارد آموزشی مرتبط.

۴- گسترش منطقه‌ای شکل حرفه‌ای حسابداران رسمی مشابه سایر کشورهای جهان (تأسیس شعب استانی

و یا منطقه‌ای کردن حسابداران رسمی) و اصلاح اساسنامه به‌طرقی که واحدهای منطقه‌ای مستقل جامعه‌ی حسابداران (استانی یا منطقه‌ای) دارای نماینده در شورای عالی باشند و ترکیب اعضای شورای عالی جامعه متشکل از نمایندگان مناطق مختلف کشور، نمایندگان بخش دانشگاهی، یک نماینده از بخش اعضای جوان زیر ۳۵ سال و یک نماینده از بخش زنان باشد.

۵- ایجاد یک نهاد مشترک (شورای هماهنگی) حرفه‌ای فی‌مابین جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، سازمان حسابرسی، انجمن حسابداران خبره‌ی ایران، انجمن حساب‌رسان داخلی، انجمن حسابداری ایران و انجمن مدیران مالی و برگزاری نشست مشترک ادواری جامعه‌ی حسابداران رسمی با سایر نهادهای ذی‌ربط حرفه‌ای نظیر انجمن حسابداران خبره ایران، سازمان حسابرسی، انجمن حساب‌رسان داخلی و انجمن حسابداری ایران.

۶- تغییر ترکیب هیأت تشخیص صلاحیت مرکب از ۱۱ نفر حسابدار رسمی به‌طرقی که ۸ نفر از طرف اعضای جامعه‌ی حسابداران در مجمع سالانه برای مدت دو سال تعیین و سه نفر دیگر هر یک به انتخاب وزیر امور اقتصادی و دارایی، رئیس کل بانک مرکزی و شورای عالی سازمان بورس و اوراق بهادار باشند.



۷- تعیین مرجع انتخاب هیأت عالی انتظامی به‌طریقی که نمایندگان هیأت عالی انتظامی سه جانبه از سوی وزیر امور اقتصادی و دارایی، وزیر دادگستری و شورای عالی جامعه باشند.

۸- تعیین سه نفر حسابدار رسمی به‌عنوان هیأت نظارت جامعه حسابداران از طریق شورایی عالی جامعه حسابداران رسمی، وزیر امور اقتصادی و دارایی و شورای عالی سازمان بورس. ۹- تغییر طبقه‌بندی اعضای جامعه حسابداران مبتنی بر عضو شاغل (حسابدار رسمی فعال در حرفه)، حسابدار غیرشاغل (دارای مجوز حسابرسی اما غیرشاغل و غیرفعال)، عضو افتخاری (کسانی که خدماتی به حرفه حسابداری و حسابرسی انجام داده باشند)، عضو دانشگاهی (دانش‌آموختگان دوره دکتری حسابداری و رشته‌های مالی)، عضو دانشجو (دانش‌آموختگان واجد شرایط امتحانات حسابدار رسمی قبل از گذراندن امتحانات و قبل از اتمام حداقل دوره کارآموزی حسابرسی). تأکید می‌شود که به جز حسابداران

شاغل (مشابه سایر انجمن‌های حسابرسی بین‌المللی) هیچ‌یک از اعضا حق انجام فعالیت حسابرسی مستقل را ندارند.

۱۰- برگزاری جلسات ادواری با اعضای کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی، دیوان محاسبات و بخش نظارت بانک مرکزی و سازمان بورس به‌منظور تفاهم مشترک در مورد اعمال نظارت حرفه‌ای توسط جامعه بر حرفه‌ی حسابرسی و اطمینان‌بخشی به ذی‌نفعان مبنی بر آن‌که خودانتظامی حرفه‌ای متضمن حقوق سایر ذی‌نفعان گزارش‌های حسابرسی خواهد بود. ۱۱- عضویت رسمی سازمان حسابرسی در جامعه به‌طریقی که مقررات جامعه به حسابرسان رسمی شاغل در سازمان حسابرسی نیز مشابه سایر اعضا تسری یابد.

۱۲- نظارت فعال بر حرفه و مؤسسه‌های حسابرسی و اعمال کنترل کیفیت مناسب با اهداف اطمینان‌بخشی جامعه و ذی‌نفعان به حرفه‌ی حسابرسی. ۱۳- ارائه‌ی راهکارهای تشویقی عملی به‌منظور ادغام مؤسسه‌های حسابرسی

و تشکیل مؤسسات بزرگ حسابرسی. ۱۴- تشکیل کارگروه‌های فعال با نهادهای نظارتی بازار پول و سرمایه در جهت تضمین کنترل کیفیت فعالیت مؤسسه‌های حسابرسی به‌ویژه مؤسسه‌های حسابرسی فعال در بازارهای یادشده.

۱۵- ترجمه و انتشار آرای سازمان PCAOB در مورد مؤسسه‌های حسابرسی به‌منظور آشنائی حسابرسان با نهادهای نظارتی.

۱۶- طراحی و روزآمد کردن تارنمای جامعه‌ی حسابداران مشابه سایر نهادهای بین‌المللی (مثلاً انجمن حسابداران خبره‌ی آمریکا) شامل دستیابی حسابداران رسمی به آخرین اخبار حرفه، بورس و مسائل مرتبط با حرفه نظیر FASB، IFRS و ...

۱۷- تعامل با نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی نظیر ایفک، IFRS، FASB و کوشش برای تشکیل اتحادیه‌ی حسابداران رسمی خاورمیانه و اتحادیه‌ی حسابداران رسمی فارسی زبان متشکل از ایران، تاجیکستان، افغانستان و ...

تولید ناخالص داخلی ایران	درآمد خدمات مالی - پولی	درآمد حرفه حسابرسی
۹.۳۴۳ هزار میلیارد ریال	۲۶۸.۹۳۱ میلیارد ریال ۲۸ میلیارد دلار ۲/۸٪ تولید ناخالص داخلی	۲.۸۳۱ میلیارد ریال ۱۰۰ میلیون دلار ۰/۳ درصد تولید ناخالص داخلی
تولید ناخالص داخلی جهان ۷۷.۸۰۰ میلیارد دلار	درآمد خدمات حسابرسی جهان ۴۳۵ میلیارد دلار ۵ در هزار تولید ناخالص داخلی	تعداد کارکنان شاغل در حرفه حسابداری ایران ۱.۲۰۰.۰۰۰
تعداد حسابداران رسمی ۲۰۱۰	تعداد مؤسسه‌های حسابرسی ۲۷۱	کارکنان شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی