

## تاریخچه حسابرسی در ایران

حسابرسی به‌عنوان یک حرفه، یک تخصص و یک رشته نوین، عمر نسبتاً کوتاهی دارد و پیشینه آن در جهان به بیش از یکصد سال می‌رسد. اما همزمان و همراه با تحولات شتاب‌آمیز یکصد سال گذشته، حرفه حسابرسی نیز به سرعت خود را با شرایط و اوضاع و احوال زمان تطبیق داده و به‌عنوان یک دانش تخصصی مطرح شده است. علاوه بر نشریات مراجع و جوامع حرفه‌ای، مؤلفان و پژوهشگران متعددی رسالات، مقالات و کتاب‌های گوناگونی را تهیه کرده‌اند که به بیان اصول، روش‌ها و عملکرد این رشته از فعالیت می‌پردازد. در عین حال فرآیند تکاملی حسابرسی با به‌کارگیری علوم و فنون دیگری مانند آمار و ریاضیات، مدیریت و سیستم‌های اطلاعاتی در حسابداری و حسابرسی همراه بوده و تغییرات وسیع در فناوری اطلاعات که به گسترش فزاینده سیستم‌های کامپیوتری پردازش اطلاعات مالی انجامید، حسابداری را متحول و تغییرات و تحولات سریع حسابرسی را الزامی کرده است. همچنین وضع قوانین و مقررات تازه حاکم بر واحدها و فعالیت‌های اقتصادی، تدوین اصول و ضوابط حسابداری، حسابرسی و قوانین مالیاتی، حسابرسی را به رشته‌ای پیچیده و پویا تبدیل کرده است که دامنه آن به سرعت گسترده می‌شود و چشم‌انداز آتی آن حسابرسی مدیریت و رسیدگی به آثار اجتماعی و اقتصادی فعالیت واحدها یا حسابرسی مسئولیت اجتماعی را در بر می‌گیرد.

نخستین باری که در قوانین ایران به موضوع حسابرسی اشاره شد در قانون تجارت مصوب سال ۱۳۱۱ است که طی آن مقرر شد مجمع عمومی هر شرکت سهامی یک یا چند بازرس (مفتش) را از بین صاحبان سهام یا از خارج از آن انتخاب کند تا با رسیدگی به حساب‌ها و اسناد و مدارک شرکت، درباره اوضاع عمومی شرکت و صورت‌های مالی که توسط مدیریت تهیه می‌شود گزارشی به مجمع عمومی صاحبان سهام ارائه بدهد. اگر چه مجمع عمومی شرکت‌هایی که پس از این قانون ظاهراً به شکل سهامی تشکیل شدند، بنابر الزام مزبور، بازرس یا بازرسانی را انتخاب می‌کردند و این بازرسان گاه به حساب‌های شرکت نیز رسیدگی می‌کردند، اما انجام حسابرسی در معنای متعارف امروزی آن توسط بازرسان در کار نبود.

استفاده از خدمات حسابداران خبره در امر حسابرسی مالیاتی نخستین بار در قانون مالیات بر درآمد سال ۱۳۲۸ عنوان شد. طبق قانون مزبور، هر زمان که انجمن محاسبین قسم خورده در کشور تشکیل شود وزارت دارایی مکلف است نتیجه رسیدگی محاسبین قسم خورده را در مورد حساب یا ترازنامه بازرگانان یا شرکت‌ها بپذیرد و در این صورت برای تشخیص مالیات، دیگر نیاز به رسیدگی به دفاتر مؤدی نخواهد بود. علیرغم این حکم صریح قانون، اقدام عملی قابل ذکری در تشکیل و ایجاد مرجع حرفه‌ای حسابداری به عمل نیامد. در قانون مالیاتی سال ۱۳۳۵ این حکم قانونی عیناً تکرار شد و در اجرای آن، آیین‌نامه مربوط در سال ۱۳۴۰ تهیه و به تصویب وزیر دارایی رسید. اساسنامه انجمن محاسبین قسم خورده نیز در سال ۱۳۴۲ تهیه و تصویب شد و در آن علاوه بر ذکر مقرراتی راجع به ارکان انجمن، تدوین اصول حسابداری و حسابرسی و موازین حرفه‌ای و اخلاقی حسابداران عضو انجمن نیز پیش‌بینی گردید. با این حال، سابقه فعالیت مؤثری از این انجمن در دست نیست.

با تصویب قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۴۵، عملاً تکیه‌گاه قانون انجمن محاسبین قسم خورده فرو ریخت و این قانون مقرر نمود که به منظور تعیین و معرفی حسابداران رسمی و فراهم آوردن وسایل لازم برای بالا بردن سطح معلومات حسابداری و تهیه زمینه مساعد برای تدوین و نظارت در اجرای موازین حرفه، کانون حسابداران رسمی تشکیل شود. آیین‌نامه مربوط به نحوه انتخاب حسابداران رسمی در سال ۱۳۴۶ و اساسنامه کانون در سال ۱۳۵۱ به تصویب رسید و حسابداران رسمی، رسیدگی به دفاتر حساب و سود و زیان و ترازنامه مؤدیان را از بعد مالیاتی، در موارد ارجاعی به عهده گرفتند.

به موازات انجام اقداماتی در مورد ایجاد نظام حرفه‌ای حسابداری در جهت استفاده از خدمات حسابداران متخصص در امر حسابرسی مالیاتی، اصلاحیه قانون تجارت (راجع به شرکت‌های سهامی) مصوب ۱۳۴۷، شرکت‌های سهامی عام را مکلف کرد که به صورت حساب سود و زیان و ترازنامه شرکت، گزارش حسابداران رسمی را نیز ضمیمه نمایند. حسابداران رسمی نیز مکلف شدند در گزارش خود علاوه بر اظهارنظر در باره حساب‌های شرکت، گواهی نمایند صورت‌های مالی تنظیم شده از طرف هیأت مدیره، وضع مالی شرکت را

به نحو صحیح و روشن نشان می‌دهد. به این ترتیب، موضوع حسابرسی شرکت‌های سهامی عام در قانون تجارت نیز جایی باز کرد. اما تصور بر این بود که وظایف حسابرسی و بازرسی قانونی، مجزا و تفکیک پذیرند. به هر حال از آنجا که انجام حسابرسی پیش‌بینی شده در اصلاحیه قانون تجارت به عهده حسابداران رسمی موضوع قانون مالیات‌ها محول شده بود در اغلب شرکت‌های سهامی، عده‌ای از حسابداران رسمی به عنوان بازررس قانونی انتخاب و وظایف ظاهراً جداگانه بازرسی حسابرسی را توأمان به عهده گرفتند، اما اغلب دو گزارش جداگانه به مجامع عمومی ارائه می‌کردند.

در پی افزایش روزافزون تعداد شرکت‌ها و مؤسسات انتفاعی دولتی و ایجاد انواع و اقسام مؤسسات توسط دولت، در سال ۱۳۵۰ شرکت سهامی حسابرسی که سهام آن تماماً متعلق به دولت بود به منظور انجام خدمات حسابرسی شرکت‌های تابعه وزارت دارایی تأسیس و متعاقباً حسابرسی اغلب شرکت‌های دولتی به آن واگذار شد. در سال‌های ۱۳۴۵ تا ۱۳۵۷، قوانین دیگری نیز به حسابرسی اشاره داشتند و حسابرسی را الزامی شناخته بودند؛ از جمله، برابر مقررات بورس اوراق بهادار تهران، سهام شرکت‌هایی در بورس پذیرفته می‌شد که حساب‌های آن توسط مؤسسات حسابرسی مورد قبول هیأت پذیرش بورس، حسابرسی شده باشند. در قانون شرکت‌های تعاونی هم حسابرسی الزامی شد، اما توضیحی درباره حسابرسان ارائه نشده بود. با وجود الزامات قانونی مختلف، حسابداری حرفه‌ای در دوره مورد بحث به کندی جای پای در جامعه ایران باز کرد، اما پیش از آن که به عنوان یک نهاد کلی در قالب شرایط اقتصادی-اجتماعی و تحت مناسبات حقوقی حاکم بر فعالیت‌ها و واحدهای اقتصادی، ساز و کار متناسبی بیابد در مدار اقتصاد و صنعت قرار گرفت. در این دوره از لحاظ ایجاد مؤسسات و تشکل حسابداران حرفه‌ای و همچنین به‌کارگیری تکنیک‌های جدید حسابرسی، پیشرفت‌هایی حاصل گردید و نسل تازه‌ای از حسابداران با تجربه ایرانی تربیت شدند؛ اما در برقراری ضوابط اخلاقی و رفتار حرفه‌ای، تدوین استانداردهای ملی حسابداری و حسابرسی و حتی رواج استانداردهای خارجی در ایران، موفقیتی حاصل نشد.

با پیروزی انقلاب شکوهمند اسلامی در بهمن ۱۳۵۷ که به مصادره شرکت‌های متعلق به برخی سرمایه‌داران، ملی کردن تعدادی از صنایع و واحدها و انتخاب مدیران دولتی برای تعدادی از این واحدها انجامید، ادامه فعالیت مؤسسات حسابرسی موجود و به خصوص شعب مؤسسات حسابرسی خارجی با مشکلات جدی رو به رو شد و بالاخره در سال ۱۳۵۹ در لایحه قانونی مربوط به اصلاح پاره‌ای از مواد قانون مالیات‌های مستقیم، مواد راجع به حسابداران رسمی لغو و در نتیجه کانون حسابداران رسمی عملاً منحل گردید. کنترل و مالکیت بخش عمومی بر تعداد زیادی از شرکت‌ها و سایر واحدهای اقتصادی، به ایجاد سازمان‌ها و نهادهای اداره‌کننده انجامید و تشکیل مؤسساتی را ضروری ساخت که حسابرسی شرکت‌ها و سایر واحدهای اقتصادی ملی یا مصادره شده را عهده‌دار شوند. تشکیل مؤسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه، مؤسسه حسابرسی بنیاد مستضعفان و مؤسسه حسابرسی شاهد در سال‌های ۱۳۵۹ تا ۱۳۶۲ ناشی از این نیاز بود. مؤسسات مزبور، تعداد زیادی از حسابداران شاغل در مؤسسات حسابرسی سابق را به خدمت گرفتند و هر یک در قلمرو مالکیت و کنترل سازمان مربوط، حسابرسی شرکت‌ها را عهده‌دار شدند. در سال ۱۳۶۲ موضوع ادغام مؤسسات حسابرسی بخش عمومی مطرح شد و قانون تشکیل سازمان حسابرسی به تصویب رسید. با تصویب اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی در سال ۱۳۶۶، مؤسسات حسابرسی موجود در بخش دولتی ادغام و سازمان حسابرسی تشکیل شد.

در سال ۱۳۷۲، قانون «استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی» به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید. به موجب این قانون، دولت می‌تواند حسب مورد از خدمات حسابداران رسمی در مواردی مانند: حسابرسی و بازرسی قانونی شرکت‌های سهامی عام، شرکت‌های سهامی خاص، شرکت‌های غیر سهامی و شرکت‌های موضوع بندهای «الف» و «ب» ماده (۷) اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی و همچنین حسابرسی مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی استفاده نماید. ضمناً در قانون فوق پیش‌بینی شده است که به منظور تنظیم امور و اعتلای حرفه حسابداری و حسابرسی و نظارت بر کار حسابداران رسمی، جامعه حسابداران رسمی ایران تشکیل گردد.

در سال ۱۳۷۴ آیین‌نامه «تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و چگونگی انتخاب آنان» موضوع تبصره یک قانون فوق‌الذکر به تصویب هیأت محترم وزیران رسید و متعاقب آن هیأت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی توسط وزیر امور اقتصادی و دارایی تعیین و معرفی شد. هیأت مذکور از نیمه دوم سال ۱۳۷۴ فعالیت خود را با بررسی پرونده‌های متقاضیان عنوان حسابدار رسمی، آغاز کرد.

در اوایل سال ۱۳۷۵ در اجرای آیین‌نامه تعیین صلاحیت حسابداران رسمی، وزیر امور اقتصادی و دارایی وقت، هیأتی ۱۰ نفره متشکل از ۷ نفر عضو هیأت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی و ۳ نفر حسابدار دیگر را به عنوان نخستین حسابداران رسمی معرفی نمود تا ظرف مدت شش ماه، اساسنامه جامعه مزبور را تهیه و برای تصویب نهایی به هیأت وزیران تقدیم نماید. این اساسنامه در مهلت مقرر تهیه و در شهریورماه ۱۳۷۸ به تصویب هیأت وزیران رسید. همچنین اصلاحیه‌های متعددی بر اساسنامه فوق‌الذکر طی سال‌های ۱۳۷۹ تا ۱۳۸۲، ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۲ و ۱۳۹۴ وضع گردید و به تصویب هیأت وزیران رسید.

در سال ۱۳۷۸ آیین‌نامه چگونگی استفاده از خدمات حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی موضوع تبصره (۴) ماده واحده «قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی» توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی و با مشارکت جمعی از کارشناسان و صاحب‌نظران تهیه و به تصویب هیأت وزیران رسید.

در سال ۱۳۷۹ نخستین دستورالعمل نحوه برگزاری انتخابات شورای عالی به پیشنهاد هیأت مؤسس، موضوع تبصره (۲) ماده واحده قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی، به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی رسید. دستورالعمل مزبور در سال‌های ۱۳۸۲، ۱۳۸۳ و ۱۳۹۲ بازنگری و به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی رسیده است.

با تصویب این آیین‌نامه، مقدمات تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران و انتخابات شورای عالی فراهم شد. همزمان هیأت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی ایران نیز تلاش‌های خود را در جهت تکمیل فهرست نخستین گروه حسابداران رسمی آغاز کرد، به گونه‌ای که تا برگزاری نخستین گردهمایی حسابداران رسمی ایران در پایان خردادماه ۱۳۸۰، عملیات اجرایی شناسایی متقاضیان عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران به پایان رسید.

نخستین مجمع عمومی جامعه حسابداران رسمی ایران در دوم شهریورماه ۱۳۸۰، با هدف انتخاب اعضای شورای عالی تشکیل شد. در این جلسه ۱۱ نفر اعضای اصلی شورای عالی و ۳ نفر اعضای علی‌البدل توسط رأی مستقیم اعضای جامعه انتخاب شدند و فعالیت جامعه حسابداران رسمی ایران، رسماً آغاز شد و در تاریخ ۱۳۸۰/۱۱/۱۱ به عنوان مؤسسه غیرتجاری به ثبت رسید. در ادامه و به تدریج اعضای هیأت مدیره و کارگروه‌های تخصصی توسط شورای عالی و اعضای هیأت عالی نظارت تعیین شدند و فعالیت خود را آغاز کردند. مجموعه قانون و مقررات حاکم بر جامعه حسابداران رسمی نخستین بار در سال ۱۳۸۳ منتشر شد. این کتاب با استقبال اعضای جامعه مواجه و چندین بار تجدید چاپ شد. تغییر در مقررات حاکم بر فعالیت‌های جامعه، تجدید نظر در این نشریه را به منظور به روز رسانی مطالب آن ایجاب می‌کرد؛ از این رو، این کتاب با اعمال آخرین اصلاحات تا پایان آذرماه ۱۳۹۷ ارائه می‌شود.

مجموعه قانون و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران، علاوه بر مجموعه حاضر، مشتمل بر مجموعه مقررات آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی می‌باشد که به صورت یک کتاب جداگانه تحت عنوان اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی منتشر شده است (نشریه شماره ۲۴). این کتاب مشتمل بر احکام و مقرراتی است که رعایت آنها توسط اعضای جامعه الزامی است و ضامن تداوم فعالیت و بقای جامعه حسابداران رسمی ایران محسوب می‌گردد.