

تمکن

# حسابداری و حسابرسی در ایران (۲)

\*نوشته: محمد رضا نفیسی

طرف دولت اقدام خواهد شد به تصویب مجلس خواهند بود. "نگرانی نمایندگان ملت از سوء استفاده ها و حیف و میلها به حدی بود که در اصل بیست و سوم قانون اساسی سابق حتی تصریح کردند که: "بدون تصویب مجلس شورای ملی امتیاز تشکیل کمپانی و شرکتهای عمومی از هر قبیل و بهر عنوان از طرف دولت داده خواهد شد".

تلاش‌های نمایندگان مجلس برای مقابله با آشفتگی و ناامنی اقتصادی و مالی به طور مشخص در اصول ۱۵۳ تا ۹۴ متمم قانون اساسی مشروطه منعکس است. در اصل ۱۵۶ برای نخستین بار ضرورت حسابداری عام و حسابرسی نوین (دولتی) بازتابی قانونی می‌یابد: "دیوان محاسبات مأمور معاينه و تفکیک محاسبات اداره مالیه و تفریغ حساب کلیه حاسبین خزانه است و مخصوصاً مواطبه است هیچیک از فقرات مخارج معینه در بودجه از میزان مقرر خود تجاوز ننموده، تغییر نپذیرد و هر وجهی در در محل خود به مصرف برسرد و همچین معاينه

نطفه حسابداری و حسابرسی نوین با پیروزی انقلاب مشروطه و تصویب قانون اساسی آن بسته می‌شود. انقلاب مجبور در بحبوحه و خامت شدید اوضاع اقتصادی، کسری بودجه واستقرارضهای خارجی فراینده و تشدید حیف و میلهای دیوانیان و دربار ایران و افزایش خود کامگی و دخل و تصرفهای حکام ایالات و ولایات به پیروزی می‌رسد و جای شگفتی نیست اگر یکی از عمدۀ ترین مشغله‌های انقلابیون سامان دادن به اوضاع آشته و مناسبات از هم گسیخته اقتصادی و خاصه متوجه ساختن و کنترل مخارج و مصارف دولت و دربار بوده باشد. پیدایش مفاهیم و ابزار دفترداری و حسابداری و حسابرسی نوین (عدم‌نا" دولتی) در ایران مولود. چنین مشغله‌ای بوده است که از همان ابتداء در قوانین کشور انعکاس می‌یابد.

طبق اصل هیجدهم قانون اساسی مشروطه "تسویه امور مالیه، جرح و تعدیل بودجه، تغییر در وضع مالیانها و رد و قبول عوارض و فروعات، همچنان ممیزبهای جدید، که از

نخستین قوانین حسابداری و حسابرسی دولتی (قانون محاسبات عمومی مصوب ۲۱ صفر ۱۳۲۹ قمری، ص ۲۶۷ - ۲۵۷ و قانون دیوان محاسبات مصوب ۲۳ صفر ۱۳۲۹ قمری، ص ۲۶۷) به تصویب می‌رسد. قوانین اخیر از دیدگاه موضع مورد بحث حائز اهمیت ویژه بازتاب روش مسائل میرم آن دورانند که به نحوی از انجاء اهمیت خود را همچنان حفظ کرده‌اند.

### حسابداری و حسابرسی دولتی

در قانون ۵۷ ماده‌ای محاسبات عمومی که عمدتاً به ضوابط الرامات و حسابهای مختلف بودجه برداخته است، بخش معینی هم به "رسیدگی و تفتیش اداری حسابهای وزارت‌خانه‌ها" اختصاص دارد که ضمن آن برای نخستین بار پاره‌ای مفاهیم و ابزار خاص دفترداری و حسابداری نوین بطور قانونی و رسمی معکس می‌شود.

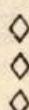
طبق ماده ۴۹ قانون مزبور، وزیر مالیه در آخر هر سال باید کمیسیونی از ۶ نفر از

و تفکیک محاسبه مختلفه، کلیه ادارات دولتی را نموده اوراق و سند خرج محاسبات راجمع آوری کرده و صورت کلیه محاسبات مملکتی را باید به انصمام ملاحظات خود تسلیم مجلس شورای ملی نماید.

بدین سان مجلس اول با تدوین و تصویب قانون اساسی چار چوب قوانین مالی و اقتصادی بعدی را فراهم آورد، اما خود در پی تحولاتی که سرانجام به توب بستن و انحلال مجلس انعامید، موفق به تصویب قوانین در این زمینه نگردید.<sup>۱</sup>

نخستین قوانین مالی و اقتصادی یادگار دوره دوم مجلس شورای ملی است. در این دوره است که نخستین بودجه نوین کشوری، نخستین قانون انحصار دولتی<sup>۲</sup> (قانون انحصار نمک مصوب سوم ربیع الاول ۱۳۲۸ قمری ۲۴۲) بخستین قانون مالیاتی (قانون مالیات بلدي بر و سائط نقلیه مصوب پنجم ربیع الاول ۱۳۲۸ قمری، ص ۲۴۲)، نخستین قانون تجاری (قانون قبول و نکول بروات تجاری مصوب نهم جمادی الاول ۱۳۲۸ قمری ص ۲۴۹) و بالاخره

مصطفیات ادوار اول و دوم قانون گذاری مجلس شورای ملی (تهران ۱۳۱۸) نیز ذکری از آنها نشده است. اقدامات فوق در واقع مصفیات کمیسیون مالی مجلس دوره اول به ریاست مشیر الدوله بوده است.



۱ بسیاری از صاحب‌نظران، "حذف و تعدیل پاره‌ای از مستمریات و لغو تسعیر مالیات-های جنسی و تیولداری" را از جمله قوانین مجلس اول به شمار می‌آورند. اما اقدامات مزبور هیچگاه شکل "قانونی قطعی" به خود نگرفت و به تصویب مجلس نرسید و در "مجموعه

۲ مصفیات و قوانین موضوعه دوره اول و دوم مجلس شورای ملی، تهران ۱۳۱۸،

با قانون دیوان محاسباتی که اخیراً به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده از سرگرفته می‌شود و امید است که این بار به قانونی مانند قانون ۱۳۵۲ ختم نگردد<sup>۳</sup> در قانون مجلس دوم که هیچگاه به اجراء در نیامد، دیوان محاسبات نهادی است مستقل و با اختیاراتی وسیع که می‌باشیست بر پایه همکاری وزارت مالیه (معرفی اعضا) و مجلس شورا (انتخاب اعضاء) تأسیس شود. اما در این ارتباط نقش تعیین کننده را مجلس شورای ملی بر عهده داشت.

#### طبق ماده ۱۲ قانون مزبور:

"انتخاب اعضای دیوان محاسبات موافق اصل ۱۰۱ قانون اساسی مورخه ۲۵ شعبان ۱۳۲۵ از وظائف مجلس شورای ملی است و در موقع انتخاب، وزیر مالیه عده‌ای که کمتر از ۲ برابر عده‌ای که باید انتخاب شود بیاند به مجلس شورای ملی پیشنهاد می‌نمایند و مجلس می‌تواند عده لازمه را از میان آن اشخاص یا از خارج انتخاب کند."

به این ترتیب مجلس در انتخاب اعضای دیوان مختار است. البته دولت و وزیر مالیه هم در انتخاب مستقیم کارکنان دیوان به کلی بی‌نقش‌نیستند. طبق ماده ۱۷۵، "تعیین مدعی العموم از طرف دولت به موجب فرمان‌های این خواهد بود" و طبق ماده ۱۸۴ - "وزیر مالیه در

نمایندگان مجلس شورای ملی، سه نفر از سنا و سه نفر از دیوان محاسبات "تشکیل دهد. تکلیف کمیسیون مزبور به قرار ذیل است:  
اولاً" - بستن و ختم نمودن روزنامه دفتر کل وزارت مالیه در آخر سال ثانیاً" - مطابقت نمودن حسابهای دخل و خرج کهوزراء طبع کرده‌اند با دفاتر محاسبات مرکزی هر یک از وزارت‌خانه‌ها ثالثاً" - مطابقت کردن صورت محاسبات کل مالیه با دفتر وزرات مالیه،

#### رابعاً" رسیدگی به دفتر کل محاسبات

به وسائلی که در دست است از قبیل مقابله دفتر مزبور با روزنامه و سایر دفاتر اداره محاسبات کل و بالنتیجه حساب محاسبین جزء خامساً" - توشن صورت مجلسی که حاکی از کیفیت امر بوده و باید طبع و به وزیر مالیه و مجلس شورای ملی داده شود. "(ص ۲۶۵)

وظایف کلی دیوان محاسبات نیز در مواد ۵۵ و ۵۱ قانون محاسبات عمومی تعیین می‌شود.  
در ۲۳ صفر ۱۳۲۹، نخستین قانون دیوان محاسبات به تصویب مجلس شورای ملی رسید.  
با تصویب این قانون نخستین موسسه حسابرسی (دولتی) در ایران تولدی فانونی می‌یابد و چرخه‌ای عبرت انگیز آغاز می‌شود که به قانون دیوان محاسبات ۱۳۵۲ ختم و سپس

---

دیوان محاسبات به عنوان از وزارت دارایی بدلت می‌گردد.

۳ چنانکه خواهیم دید در قانون ۱۳۵۲، برخلاف روح و نص صریح قانون اساسی مشروطه

ماده ۴۹ - "دیوان محاسبات باید مراقب باشد که مخارج از بودجه مصوبه تجاوز نکند و انتقالات غیر قانونی در آن به عمل نیاید و تادیه وجوه بر وفق قوانین و نظامات مقرره باشد."

در فصل مربوط به "کلیات وظائف دیوان محاسبات" ضمن تصریح وظیفه رسیدگی به فعالیتهای مالی وزارت خانه‌ها و غیره، ماده جالب توجهی آمده است که در واقع نخستین انعکاس صرورت بازارسی یا حسابرسی "واحدهای بخش خصوصی" در ایران است:

ماده ۴۰ - "دیوان محاسبات همه‌ساله به کلیه حسابهای بانکها و کمپانیهای داخله و خارجی و اشخاصی که دارای امتیاز بوده و باید حقی به دولت بدنه‌ندرسیدگی و تفتیش می‌نماید".  
بی‌گمان دامنه وظایفی که طبق این قانون برای دیوان محاسبات معین شده بسیار گسترده است و به روشی خواست شدید مردم و نمایندگان مجلس را در کنترل و بازارسی و حسابرسی همه فعالیتهای دولت و جلوگیری از حیف و میل و ریخت و باش اموال عمومی منعکس می‌کند. اما شدت این خواست با امکانات وقت نسبتی معکوس داشت و این یکی از دلایل عدمهای بود که چنین حواستی جامه عمل نپوشید و دیوان محاسبات تا اوایل سال ۱۳۱۲ یعنی پس از تصویب قانون دیوان محاسبات مصوب ۱۳۱۲ بر پا نشد.

زیرنویس شماره ۴ در صفحه بعد

صورت لزوم یکیا دو نفر وکیل عمومی تصویب و با فرمان همایونی منصوب خواهند شد." (ص ۲۲۱).

با این همه در ماده ۲۵ بار دیگر بر اقتدار مجلس و اهمیت اعضای خود دیوان تاکید شده است: "مسائل راجع به عزل اعضای دیوان محاسبات به تقاضای وزیر مالیه یا رئیس مالیه به مجلس شورای ملی پیشنهاد و کسب تکلیف می‌شود. در ایام تعطیل مجلس شورای ملی اگر عضوی قابل عزل شد، موقعتاً "از کار خارج می‌شود تا پس از افتتاح مجلس شورای ملی تکلیف او معلوم شود." (ص ۲۲۲ - ۲۲۳)  
دامنه گسترده وظایف و اختیارات دیوان محاسبات را در این قانون می‌توان، برای مثال، از مفاد ماده ۴۳ آن دریافت:

"کلیه احکام راجع به معاملات و امتیازات و تصویب مخارج و نصب و تعیین و ترقیع رتبه و نقل و تبدیل مأموریت دولتی که موجب تولید خرج می‌شود و برقراری مواجب و مستمری و امثال آن که برخزانه دولت تجییل می‌شود باید تماماً "در دیوان محاسبات ثبت و تسجيل گردد".

۲۲۵

قدرت بازارسی و اجرائی دیوان نیز در مواد ۴۸ و ۴۹ به خوبی روشن شده است:  
ماده ۴۸ - "دیوان محاسبات می‌تواند در مرکز مستقیماً و خارج از مرکز به توسط انجمنهای ایالتی و ولایتی با مأمورین محلی و یا به توسط اداره تفتیش که قانوناً "مقرری شود در مخارج دولتی تفتیشات به عمل آورد".

نوشتی مشابه کانون حسابداران رسمی ، یعنی  
نخستین نهاد قانونی حسابرسان خصوصی<sup>۵</sup> که  
بردیک به نیم قرن بعد تشکیل شده بود ، دچار  
شدوهر و تخت تمایلات وزارت دارائی مهترین  
علت وجودی خود یعنی "حسابرسی مستقل" را  
از کف دادند.

امروزه دیوان محاسبات در پی تحولات  
بعد از انقلاب و بر اساس قانون ۱۳۶۵ مجلس  
شورای اسلامی (که از جهات بسیار و خاصه از  
لحاظ واستنگی به مجلس و استقلال نسبی از  
قوه اجرائيه به قانون مورد بحث می ماند )  
دوباره احیاء شده است بنابر این گذشته از

اخير صحة می گذارد : "از آغاز سال ۱۳۱۲ دیوان  
محاسبات شروع به کار کرد و ... " ص ۲۹۴ . نگاه  
کنید به مجید یکتائی ، تاریخ دارائی ایران .  
چاپ سوم . دهدزا . تهران ۱۳۵۲ .  
برای رفع این تنافض به مذاکرات مجلس  
نهم در زمان تصویب قانون دیوان محاسبات  
۱۳۱۲ مراجعه و معلوم شد که نخستین قانون  
دیوان محاسبات هیچگاه به اجراء نیامد .  
نگاه کنید به مذاکرات مجلس دوره نهم ،  
۷ دی ۱۳۱۲ .

۵ پیش از تشکیل کانون مذبور انجمن های  
دیگری مانند انجمن قانونی محاسبین و کار  
شناسان قسم خورده به ثبت رسیدند ، اما در  
عمل منفعل نماندند . نگاه کنید به مسعود عرفانی ،  
تاریخچه انجمن های حسابداری ، شریه شماره  
۱ انجمن حسابداران خبرهای ایران (دوره قدیم )

اما چنانکه خواهیم دید حتی پس از  
تصویب قانون ۱۳۱۲ و تشکیل دیوان محاسبات  
با اختیاراتی محدود تر باز هم سیاری از  
وظائف محله و خاصه تنظیم وارائه لایحه  
گزارش تغییر بودجه انجام نیز گرفت . در سال  
۱۳۱۸ باز هم از اختیارات و استقلال آن کاسته  
و به ادارات وزارت دارائی افزوده شد تا این  
که سرانجام در سالهای قبل از انقلاب اسلامی  
و خاصه در پی تصویب قانون دیوان محاسبات  
۱۳۵۲ به رائد های ارزوزارت دارائی بدل گشت .  
به عبارت دیگر در طول سالیان نخستین "موسسه  
حسابرسی دولتی مستقل" در ایران به سر

۴ درباره تاریخچه دیوان محاسبات ، خاصه  
در دوران مورد بحث ، اطلاعات منظم و مقتضی  
در دست نیست . در "تاریخ دارائی ایران"  
که یکی از تنها متونی است که به این موضوع  
پرداخته است ، روایات متناقضی دیده می شود .  
می باید یکتائی در صفحه ۲۸۸ کتابش می گوید ،  
"مجلس شورای ایلی (دوره دویم) قانون دیوان  
محاسبات و تشکیلات آن را در جلسه ۲۳ صفر  
۱۳۲۹ تصویب نموده و بموجب این قانون دیوان  
محاسبات تشکیل گردید ... دیوان محاسبات  
تا اواخر حکومت صمصام السلطنه (سال ۱۳۵۲)  
ادامه یافت و بعد عملاً منحل گردید . " اما  
در صفحه بعد می گوید نخستین رئیس دیوان  
محاسبات حاج میرزا شمس الدین جلالی بود که  
از بهمن ۱۳۱۲ تا بهمن ۱۳۱۸ ریاست دیوان  
محاسبات را به عنده داشته است . " ص ۲۸۹ .  
و باز در جای دیگر از کتاب بر همین فرار

از مسئولیتهای آن به ادارات وزارت دارائی، لواج تغیری بودجه تنها از سال ۱۳۳۶ به بعد و آن هم در واقع از سوی وزارت دارائی تهیی و به مجلس ارائه شده است.<sup>۶</sup>

این مسائل بررسی امکان و چگونگی جلب همکاری موسسات حسابرسی خصوصی را در انجام پاره‌ای از وظایف دیوان مطرح می‌کند که خود مقوله‌ای دیگر است.

۳ - خواست ایجاد نهادی موثر برای کنترل فعالیتهای مالی و حسابهای دولت، خواست اصیل و مشترک همه مشروطه خواهان بود، ولی طبیعتاً در کشوری که به تازگی از قید استبداد آزاد شده و با انواع نابسامانیها دست به گریبان بود، کمترین تجربه‌ای در این زمینه وجود نداشت و چاره‌ای جز بهره‌گیری از تجربیات کشورهای پیشفرته نبود و این خود به ناهمانگیها و ناسارگاریهایی دامن می‌زد.

موید احمدی، یکی از کلای مجلس، در مذاکرات مجلس درباره دومین قانون دیوان محاسبات (۱۳۱۲) می‌گوید: "قانون محاسبات عمومی که در سایق نوشته شده است عملی نبوده و یا ترجمه بوده و یا یک افکاری بوده است و البته ترجمه بوده و هیچ موقع به عمل گذاشته نشد که بینیم صحیح است، صحیح نیست، با مقتضیات مملکت ما توافق دارد، ندارد چون اجراء نشده بود، هیچ دیده نشد...".<sup>۷</sup>

در پاسخ فهیمی (میرزا خلیل فهیم الملک)

اهمیت تاریخی موضوع، از این رو نیز نگاهی گذرا به اهم علی که منجر به عدم اجرای نخستین قانون دیوان محاسبات در ایران شد، مفید خواهد بود.

۱ - جنگهای داخلی و آشفتگی اوضاع کشور، دخالت‌های جانبه قدرتهای بزرگ روس و انگلیس و پی‌آمدهای جنگ جهانی اول نا-پاداری و عدم انسجام کابینه‌ها و احزاب و غیره، ایجاد نهادهای جدیدرا، (خاصه‌نهادی چون دیوان محاسبات که مستلزم برقراری حاکمیت سراسری و پیکارچه دولت و دریافت منظم حسابها و استادلازم و جزء اینهاست)، اگر نه غیر ممکن، سخت دشوار می‌ساخت.

۲ - مالیکشور، برغم پاره‌ای اصلاحات چشمگیر، اساساً به سیاق قدیم، آن هم در شرایطی آشفته‌تر، اداره می‌شد، پرسنل کافی و تعلیم دیده برای انجام امور ابتدایی وجود نداشت و پیشبرد بسیاری کارها بدون استعانت از مستشاران خارجی که بعضاً سرسرده هم بودند، امکان پذیر نمی‌نمود.

وظائف قانونی دیوان محاسبات هم چندان سُکین و گسترده بود که انجام آن حتی در شرایط مساعد هم ناممکن می‌نمود و در هر حال مستلزم ایجاد بورکاری عظیمی بود که با فلسفه وجودی اش در تضاد می‌بود. جای تذکر است که با وجود محدودتر شدن وظائف و اختیارات دیوان محاسبات و احواله بسیاری

۶ یکتاشی، پیشین، ص ۲۹.

۷ \*مذاکرات نهمین دوره مجلس شورای ملی، ۷ دی، ۱۳۱۲ - ص ۸۰۳

اعضاً را دولت پیشنهاد می‌کرد، عده لازم را مجلس باستهای لازم انتخاب می‌کرد. برای این بود که این اعضاء اولاً "مطلع به امور محاسباتی باشند، بعد هم جنبه استقلال داشته باشند به واسطه مداخله و انتخاب مجلس وهم جنبه اداری عملی داشته باشند از مداخله دولت، و روی همین اصل هم قانون نوشته شد ولی بعد که به مجلس آمد یک ماده گذاشتند که انتخاب اعضاء از روی لیستی خواهد بود که وزارت مالیه پیشنهاد می‌کند ولی مجلس در هر حال می‌تواند از آنها انتخاب کند یا از غیر آن عده از خارج و نظریات آن وقت را هم آقایان شاید مسیو هستند که بیشتر جنبه سیاسی اشخاص بود تا جنبه لیاقت و کفایت اشخاص و خیلی هم در این موضوع بحث شد و بالاخره اینطور تصویب شد و هر وقت خواستند قانون دیوان محاسبات را بموضع اجرا بگذارند همین قسمت اسباب این شد که نشود. خود بنده هم در موقع تمدی وزارت مالیه این نظر را گرفتم با مجلس هم مذاکره کردم ولی به قدری اشخاص مختلف پیشنهاد شد و به قدری نظریات مختلف در نظر گرفته شد که بالاخره صرف نظر کردم و حتی قرار هم شد که این قسمت را تغییر بدھیم ولی بالاخره دیدیم موافقت نمی‌شود و ماند و اگر اینطور باشد دیوان محاسبات هبچ کاری خواهد کرد یعنی می‌رود روی جنبه اشخاص و نظریات خصوصی و بالاخره کار محاسبه دولت به کلی از بین می‌رود...<sup>۸</sup> گذشته از نکات یاد شده باید توجه داشت

که خود "مدافع این قانون و مخبر کمیسیونش در دوره دوم مجلس" وزمانی وزیر مالیه و مسئول احرار آن (۲۷ خرداد ۱۳۵۱ تا ۲۱ بهمن ۱۳۵۱) بود در پاسخ به مovid احمدی، ضمن نگاهی گذرا ولی در خور توجه و کمیاب به تاریخچه تدوین نخستین قوانین مالی و محاسباتی ایران روش می‌کند که قوانین مربور بر پایه اقتباس از قوانین خارجی و انتطباق آن با شرایط ایران تهیه شده و ترجمه مخصوص نبوده اند و در ثانی، بی تجربگی، نایابداری و اعراض جناحهای مجلس مانع از توجه نمایندگان به "جنبه لیاقت و کفایت" در انتخاب اعضای دیوان و در نهایت مانع از تشکیل آن شده است.... آنطور یکه آقای مovid احمدی اشاره فرمودند که ترجمه بود، ترجمه نبود، مسیو بیزرن کهیک آدمخیلی متبحوه عالمی الهی بود پس از ۳ سال مطالعه در وضعیت مالیه ایران، این قوانین را تهیه کرد و خیلی مطابق با وضعیات و مقتضیات آن روز بود، ولی در مجلس در ضمن مذاکرات یک تغییراتی در آن قانون دادند که قانون اساساً "غیر عملی" شد یعنی جنبه سیاسی بیشتر در این قانون داخل شد تا جنبه عملی، یکی از مسائلی که این قانون را به حال غیر قابل اجرا و غیر عملی گذاشت است، طرز انتخاب اعضاء بود زیرا در موقع تهیه قانون، قانون چند تا مملکت را تحت نظر قرار دارند در بعضی جاهای اعضاء را دولت انتخاب می‌کرد و مجلس از میان آنها بعضی اعضاء شعبه و غیره را انتخاب می‌کرد. بعضی جاهای دیگر کلیه

قری) وجه استقرارص، در دومین (مصوب ۲۸ شورا ۱۳۲۹ قمری) چگونگی مصرف آن و در آخرین یعنی در "قانون تفتيش وجه دوکرورونيم لره استقرارصي" (مصوب ۹ جوز ۱۳۲۹ قمری) برای اولين بار تفتيش حسابرسی هزینه‌های دولتی در يك مورد کاملاً "مشخص مطرح می‌شود. طبق ماده‌اول قانون اخير: "تفتيش عالی و واقعی اعماله هر ۱۲۰ رالير ماستقرارصي که از بانک شاهنشاهی ایران موافق قانون ... شده و تفتيش مخارجی که برای اين کار مطابق مواد ... قانون ... تخصيص شده در تحت نظارت خزانه داریکل به وزارت مالية سپرده می‌شود. "ولی از آنجاکه هنوز "تشکيلات جديد وزارت مالية" ايجاد نشده، طبق يك از مواد همان قانون: "... تفتيش اعمال و مخارج فوق الذكر وقتاً" به يك شعبه که مخصوصاً

که چگونه ماده‌ای که در نظر اول يك از مهمترین مواد قانون می‌نماید، در شرایط خاص اين جامعه به يكی از دست‌وپاگيرترین آنها بدال می‌شود. از اينجا می‌توان به پيچيدگی تدوين قوانين مناسب و ضرورت موشكافي و در نظر گرفتن جواب مختلف و دور از ذهن در قضاوت درباره قوانين موضوعه پي برد.

در هر حال درتب تفتيش و کنترل مخارج دولتی و بلا فاصله پس از تصويب قوانين فوق، و قانون "ترتیبات ملياتی مملکت ایران" (مصوب ۱۵ جمادی الثانی ۱۳۲۹) که همگی به منظور برپا داشتن چارچوب قانونی نهاده‌های مالي و محاسباتی تدوين و تصويب شده بودند، سه قانون بسي در بي در ارتباط با "استقرارص ۲ کورونيم لير دانگلیس" به تصويب مجلس ميرسد. در نخستين قانون مصوب ۳ جمادی اولی ۱۳۲۹

ماحتى از تاریخ حقوق، دور نمایي از روزگار پيشين تا امروز، دانشگاه تهران، ۱۳۴۸، مجدداً "به چاپ رسيده است. بدويهي است که فقدان آکاهي تاریخي صنفي که هم علت و هم معلول بسي ريشگي و رکورد صنفي است، مختص حسابداران و حسابرسان ايراني نيست. در اين زمينه، کارنامه و کلاو حقوقدانان و اگرنيک بنگریم، اقتصاد دانان، پژوهشان و ... نشان می‌دهد که واپس ماندگي و سستي انحمنها و کانونهای صنفي حرفاي که از شاخصهای معتبر در جرشد و پيشرفت اجتماعي هرhenگی است، در جامعه ما عموميت داشته است.

۹ در اينجا لازم به تذکر است که در مورد سير تکامل قوانين يا قضاوت و وکالت در ايران نيز، با وجود نقش و قدمت داشکده حقوق و علوم سياسي و کانون وکلا" به طور کلي قوه قضائيه در اين کشور، تقریباً "چیزی تدوين نشده است. تنها مروری کلي از على پاشا صالح در دست است که بخش مربوط به تطور تاریخي قوانين در دوران معاصر آن عمدتاً "برپا یه دخطابه فروغی و متین دفتری تدوين شده است. نگاه کنید به، على پاشا صالح، قوه مقننه و قوه قضائيه" در ايرانشهر، جلد شوم، کميسيون ملی یونسکو در ايران، تهران، ۱۳۴۳. مقاله‌مذکور در مجموعه مقالات صالح،

چارچوب محاسبه مالیات نهادهای نوین اقتصادی مانند شرکتهای انتفاعی، کارخانجات و بانکها به صورت قانونی مشخص می‌شود و به قول یکی از صاحب نظران "باید گفت که اساس پرداخت مالیات بر درآمد در ایران به وسیله این قانون پایه‌گذاری شده است" ۱۱ در این قانون مبنای محاسبه مالیات نهادهای واقشار مختلف از شرکتهای انتفاعی و کارخانهای و بانکها گرفته تا تجار و اصناف و صرافها و ولایا و اطیا و مستخدمین دولت و دلالان و جزء اینها معین می‌شود. ولی نکته جالب توجه اینکه برخلاف قوانین محاسبات عمومی و دیوان محاسبات که بر صرورت نگاهداری منظم و تفتيش دفاتر نهادهای دولتی تأکید داشتند، در اینجا نه تنها هیچ اشاره‌ای به تفتيش الزامي دفاتر نهادهای بخش خصوصی نمی‌شود، بلکه بر عکس در تصریه‌ای تصریح می‌شود که "تفتيش در دفاتر اوراق و محاسبات تجاری و شخصی برای تعیین پایه مالیات اکیدا" ممنوع است" و فقط به این بسنده می‌کند که:

ماده پانزدهم - هرگاه بین مالیمو مودی مالیات راجع به میزان عایدات و مالیات اختلافی حاصل شود بدجزء در مورد مذکور در ماده ۱۳۵۹ این قانون هر یک از طرفین حق دارند به کمیسیونی که مطابق ترتیب مشروع در ماده ۱۵ قانون موسم به قانون مالیات املاک اربابی و دواب ( مصوبه ۲۵ دیماه ۱۳۵۴ ) تشکیل

تشکیل می‌شود، سپرده خواهد شد. شعبه مذکور ر تحت نظارت خزانه‌داریکل خواهد برد. " ۱۲ تا پیشاز تصویب قانون تجارت مصوب ۱۳۱۱ تنهامواردیکه در آنها ذکری از ضرورت داشتن دفاتر منظم در واحدها و شرکتهای خصوصی می‌شد، در ارتباط با امتیازاتی بود که با تصویب مجلس به اشخاص داده می‌شد. رای مثال بموجب ماده ۱۵ قانون "امتیاز ایجاد کارخانه کبریت‌سازی آذربایجان" ( مصوبه ۱۵ ۱۳۵۱ مجلس دوره چهارم ) باید "دفاتر منظمی وجود داشته باشد تا در سورت لزوم مأموران دولتی بتوانند به آن مراجعه کنند ۱۰ همین موضوع در ماده ۸ "قانون امتیاز انحصاری حاک سرح جزایر هرمز، قشم، لارک و هنگام" ( مصوب ۲۸ حوت ۱۳۵۱ شمسی ) نیز اختراع داشده است. اما چنین مواردی کاملاً "استثنائی بوده است و تا سالها بعد حسابداری نوین خواه لحظه‌قانوی و خواهد در عمل به بخش خصوصی تسری نمی‌یابد. این واقعیت را به روشنی می‌توان از بررسی "قانون مالیات بر شرکتها و تجارت و غیره" ( مصوب ۱۲ فروردین ۱۳۵۹ ) که از لحاظ بحث کوئی ماحائز اهمیتی به سزا است دریافت.

#### "قانون مالیات بر شرکتها و تجارت و غیره"

قانون مالیات‌های ۱۳۵۹ ، قانونی است نسبتاً جامع که در آن برای نخستین بار

نگاه کید به عنایت الله شاپوریان، بیست و پنج سده مالیات ( تهران ۱۳۵۰ )، س ۱۹۸-۱۹۵ .

۱۵ قوانین موضوعه دوره چهارم، ص ۶۹۲  
۱۱ جزایری، پیشین، ص ۱۲۲ همچنین

بازرگانان درجه اول بیش از ۶ هزار  
 تومان فروش سالیانه ۲۵۵ تومان مالیات  
 بازرگانان درجه دوم (بین ۴۰ تا ۴۵ هزار  
 هزار تومان فروش سالانه) ۱۵۵ تومان مالیات  
 بازرگانان درجه سوم (بین ۲۰ تا ۴۰ هزار  
 تومان فروش سالانه) ۱۰۰ تومان مالیات  
 بازرگانان درجه چهارم (بین ۵ تا ۲۰ هزار  
 هزار تومان فروش سالانه) ۵ تومان مالیات  
 تجاری که فروش سالانه آنها از ۵ هزار  
 تومان تجاوز نمیکرد، از پرداخت مالیات معاف  
 بودند.  
 اصناف نیز به سه درجه تقسیم شده و  
 مالیات صنف درجه اول (بیش از ۴۰ هزار تومان  
 فروش سالانه) ۱۰۵ تومان، صنف درجه دوم  
 (بین ۲۰ تا ۴۰ هزار تومان فروش سالانه) ۴۸  
 تومان و صنف درجه سوم (بین ۵ تا ۲۰ هزار  
 تومان فروش سالانه) ۱۸ تومان مقطوع تعیین  
 شد.  
 بدینسان: اولاً "مالیات تجار درجه ۱  
 با احتساب سود خالصی متعادل ۱۵٪ فروش  
 سالیانه متعادل ۱/۶۶٪" یعنی کما بیش نصف  
 مالیات "شرکتهای انتفاعی و کارخانجات" و  
 در هر حال ناجائز است، در صورتیکه از دولتی  
 مانند دولت رضا شاه که طرفدار سر سخت ایجاد  
 نهادهای جدید اقتصادی است انتظار می‌رفت  
 که مالیات شرکتها و کارخانجات را کمتر از سایر

خواهد شد رجوع نمایند و رای اکثریت کمیسیون  
 قاطع است. ۱۲  
 ظاهراً "ممیزان مالیاتی" می‌باید بر پایه  
 قرائن و شواهد گروه مالیاتی و در نتیجه مالیات  
 مقطوع مودی را تعیین کند.

در این قانون ناهمانگی در خور توجهی  
 وجود دارد که گویای قدرت تجارو نمایندگان  
 شان در مجلس و شانه کوشش آنها برای  
 اجتناب از نگاهداری دفاتر منظم و ارائه آن به  
 ممیزان است. طبق ماده دوم قانون مالیات  
 شرکتهای انتفاعی و کارخانجات به استثنای  
 بانکها و سایر موسسات صرافی بر اساس سود  
 خالص و به شرح زیر محاسبه می‌شود:  
 ۱- در صورتیکه مرکز اصلی آنها در ایران  
 باشد از پنج هزار تا صد هزار تومان عایدات  
 خالص سالیانه ۳ درصد  
 ۲- از صد هزار و یک تومان تا یک میلیون  
 عایدات خالص سالیانه نسبت به مازاد صد هزار  
 تومان ۵/۳ درصد

۳- از یک میلیون تومان به بالا نسبت  
 به مازاد یک میلیون تومان ۴٪ مالیات خواهد  
 داد. ۱۳  
 اما طبق مواد ۴ و ۵ تجارو اصناف بر-  
 پایه ممیزان فروش سالیانه به درجات یا گروههای  
 مختلف تقسیم شده و از اعصاری هر گروه مالیات  
 مقطوعی گرفته می‌شود:

۱۴ قوانین دوره هفتم، ص ۱۶۶-۱۶۷

۱۲ قوانین دوره هفتم، ص ۱۷۱

۱۵ قوانین دوره هفتم

۱۳ قوانین دوره هفتم، ص ۱۶۵

و مخفی کاری خوکرده بودند، مالیات بر کل فروش را ترجیح دادند و آن را بر پایه‌ای سیار نازل برد ولت تحمیل کردند. دولت نیز که منبع اصلی مالیاتی اش مالیات‌های سهل‌الوصول و بی‌دردسر، اگرچه غیر عادلانه غیر مستقیم بود، نیاز چندانی به گردآوری مالیات‌های مستقیم حس نمی‌کرد. این وزنه نسبتاً "سک مالیات‌های مستقیم در دوره‌های بعد هم به متابه یکی از عوامل بازدارنده رشد و گسترش خدمات دفترداری و حسابداری نوین عمل کرده است.

اما گذشته از اینها این لایحه نخستین تجربه قانونی مالیات بر درآمد بود و طبیعی است که کمبودهایی هم داشته باشد. همانطور که آقا سید مرتضی وثوق در مذاکرات مجلس یادآوری می‌شود:

"اصولاً" خاطر مبارک مسیوک است که شهریها نا به حال چندان عادت به مالیات دادن نکرده بودند و هر چهنا این تاریخ معمول بود بردها قین بود، هیچ وقت اینها سر بازنمی - دادند، این جور مالیات‌هایی که الان در لایحه مطرح است نمی‌دادند، همین جهت از برای اینها یک مرتبه یک فشارهایی وارد بیاورند، البته این مشکل است.

کمابیش همه‌نمایندگان می‌پذیرند که شناسایی تاجر درجه اول و دوم شاید چندان مشکل نباشد، اما اکترا "نگران چگونگی تشخیص تاجر درجه سه و چهار و اصنافند، خاصه که

رشته‌های تجاری تعیین کند. البته ۳ تا ۴٪ مالیات بر عواید خالص به هیچ رو زیاد نیست، اما میزان کمتر مالیات تجارو اصناف گویای قدرتی است که در دوران مشروطه کسب کرده و هنوز بکلی از دست نداده بودند.

در ثانی هنگامی که بعضی از نمایندگان یا طرفداران تجار مانند طهرانی، آفاسید یعقوب و فیروز آبادی \* ۱۶ از طرق مختلف می‌کوشند تا میزان مالیات تجارو اصناف را کاهش دهند و سید یعقوب اعتراض می‌کند که چرا مالیات بر کار (کل فروش) بسته شده و نه بر عایادات (سود خالص)، وزیر عدليه در پاسخ می‌کوید:

".... از روزی که مالیات بر عایادات در مجلس طرح شد، تجار یعنی طبق ذی‌علاقه به این قضیه‌نماینده فرستادند در کمیسیون قوانین مالیه به مخبر کمیسیون پیش دولت گفتند شما بیایید برای ما مالیات بر جواز (بر حسب میزان فروش) برقرار کنید، بنده نمی‌دانم چه شده است آن روز به این ترتیب بود و امروز که ما می‌خواهیم بیاییم قضیه‌را به این شکل در بیاوریم آقا از طرف تجار آمدند اینجا و نمایندگی می‌کنند که این مالیات بر فعل است نه بر عایادات. \*

روشن است که مالیات بر "عایادات خالص" دیریاز و دسئله تنظیم و تفتيش دفاتر و تعیین هزینه‌های قابل قبول وغیره را مطرح می‌کرد و از این روتجرار که به دفتر داری سنتی (سیاق)

۱۷ همان مأخذ، ص ۱۹۱۴-۱۹۱۳

۱۸ همان مأخذ، ص ۱۹۱۶

\* ۱۶ مذاکرات مجلس دوره هفتم

۱۹۱۲، ص ۱۳۵۹ / ۱ / ۱۲ - ۱۹۱۵، ص ۱۹۱۲

افزایش قدرت میزان ورشد کاغذ بازی و حیف و میل اموال دولتی بوده است.

در ماده هفتم این قانون برای نخستین بار مالیات بردارآمداداعضای مهمترین حرفه‌های جدید یعنی وكلای عدلیه و اطباء به شرح زیر تعیین می‌شود:

در این نخستین قانون مالیات بردارآمد ایران همه چیز به سادگی برگزار می‌شود و انگیزه‌چندای برای استفاده از ابزار جدید دفترداری و حسابداری فراهم نمی‌آید. مالیاتها مقطوع و بر اساس اظهار نامه مودی و قرائن و شواهد مودی و قرائن و شواهد موجود محاسبه می‌شود، اگر چه در این تجربه اولیه هنوز ذکری از قرائن مورد قبول به میان نیامده است. درواقع در این مرحله آنچه مالیات بر درآمد خوانده می‌شود، همانطور که در ماده هشتم قانون هم تصریح شده، در مورد تجار و اصناف و صاحبان حرف بیشتر به حق جواز می‌ماند.

"طبقات مذکور در مواد ۴، ۵، ۶، ۷-۲۰ (تجار، اصناف، دلالان و حق العمکاران و وكلاء و اطباء) برای اشتغال به مشاغل خود باید حواز تحصیل نمایند و مبالغ مذکور در آن

در ایالات و ولایات سالیانه در تهران

۲۰ تومان	۳ تومان	۴ تومان	۱۲۰ تومان	۶۰ تومان

" دراجراء تعاس پیدا می‌کند با تمام مردم ". و نمایندگان به عاقبت کار چندان خوبشین نیستند، اگر چه همگی اصل ضرورت پرداخت مالیات‌های مستقیم را لاقل در حرف پذیرفتند. باز هم آقا سید مرتضی مفضل نمایندگان و آثار اجرای قانون را به روشنی ترسیم می‌کند:

.... در تبصره فرمودید ۵ هزار تومان فروش مستثنی است، ولی چه جور می‌شود این را معین کرد. در ماده دیگر هم تفتیش در دفاتر فروش و اینها را که حقاً باید باشد منع فرموده اند و در اینجا شخص را خود فروش قرار داده اند پس در اینجا شخص کاسب یا تاجر باید اظهار نامه بدهد که فروش من اینقدر است، شما هم که حق تفتیش ندارید... دیگر اختلاف حاصل نخواهد شد یا فردا تمام این بیجارةها یک اظهار نامه که دادند هی باید بیایند و بروند برای اینکه مالیه قبول نمی‌کند... ۱۹

البته چنانکه خواهیم دید نه میزان چندان که از ظواهر امر بر می‌اید مردم آزار بوده‌اند و نه مودیان چندان معصوم و بیجارة . بیگمان فرار مودیان از زیر بار نسبتاً سیک مالیاتی که متصفات نه و حتی کمتر از میزان معقول بوده است، یکی از علل اصلی وضع قوانین پیچیده‌تر و

سالهای پیش از تصویب این قانون احساس می شود و در مذاکرات مجلس پیرامون اصلاح همین قانون در سال ۱۳۲۶ به روشی انکاس می یابد. بی اعتمادی مردم نسبت به دولت و حکومت البته سابقه‌ای دراز داشت و بازتاب آن را در قوانین اساسی، محاسبات عمومی و دیوان محاسبات دیده‌ایم. اما تنها سه سال پس از تصویب و اجرای نخستین قانون مالیات بردرآمد ایران، این سارای نمایندگان دولت هستند که زبانشان دراز است و نمایندگان ملت ارائه‌پاسخی در خور عاجز می‌مانند بین سان زمینه‌برای بی اعتمادی مقابل فراهم آمده است و جای خالی حسابرس مستقل، حتی پیش از آنکه یک حسابدار توین فارسی زبان وجود داشته باشد، به خوبی احساس می‌شود.

در شور اول قانون مالیات بر عایدات ۱۳۲۹ آن‌آن وزیر مالیه در پاسخ نمایندگانی که مخالف اخذ مالیات بر اساس قرائن و شواهد هستند و ترجیح می‌دهند که بر همان اظهار نامه‌های مودیان تکیه شود، می‌گوید:

"در قانون سابق ما آمدیم و ... گفتم

خوب دو طبقه از افراد هستند که دارای معلوماند و اهل قانونند و اینها بطور مستقیم از تمدن یک مملکت و درجه بیشتر مملکت استفاده می‌کنند و اینها را نمی‌شود گفت که اگر اظهار نامه‌ای بدنهند ناحساب است و اینها اطباء و وکلاً بودند. "بنده از آقا (دکتر ملک زاده) و آقایان وکلای عدليه خواهش می‌کم که در

مواد به عنوان حق جواز اخذ خواهد شد. هر یک از افراد طبقات مذکور در مواد ۴ و ۵ (تجار و اصناف) مکلف هستند اظهار نامه‌ای که حاکی از میزان فروش سال قبل و مشخص درجه بندی آنها خواهد بود به مالیه محل بدنهند. افراد طبقات مذکور در ماده ۷ (وکلا و اطباء) درجه خود را در ضمن اظهار نامه‌ای که خواهند داد معین می‌نمایند. اشتغال به مشاغل مذکور در مواد ۴، ۵ و ۶ (دلالی و حق العمل کاری) بدون تحصیل جواز منع بوده و متخلفین به جریمه‌ای معادل دوربرابر حق جواز محکوم خواهند شد. ۲۱ به این ترتیب همانطور که اکثریت نمایندگان مجلس نیز می‌خواستند، تماس ممیز و مودی به حداقل می‌رسد و با پرداخت حق جواز کسب در رواق مالیات سالانه هم پرداخت شده است. وشن است که در این قانون اولیه هدف اصلی بیان یک سیستم مالیاتی عملی و آزمایشی است و تشویق خدمات و مناسبات نوین اقتصادی به هیچ رو در مدنظر نیست. اما نکته در خور توجه‌ایان است که جرا در قوانین بعدی و خاصه در اجرای آنها، گرایش به مقطوع یا على الراس گردن مالیات این چنین حذاب و پر کشی ماند. واضح است که عدم اعتماد متقابل مودیان و ممیران و رائمه اظهار نامه‌ها و صورتهای مالی مشکوک یکی از عوامل عمده در عقب ماندگی سیستم مالیاتی ایران و رکود نسبی خدمات حسابداری و حسابرسی و مدیریت نوین است. این بی اعتمادی از همان نخستین

سخن می‌گوید، از نمایندگانی که به هر قیمتی در بی حفظ منافع (در واقع کوتاه مدت) قشر خود یعنی در پی داشتن خداو خرما (پذیرش اظهار نامه بدون ارائه دفاتر منظم و مستند) در آن واحد هستند، می‌پرسد:

”... گناه ما چیست که آقا کسی حساب خودش را ندارد، گناه دولت نیست، اگر کسی نخواهد دفتر مرتبی داشته باشد. اگر دارد یک دفاتر معینی که روی آن نگاه می‌کند، اگر ندارد، چاره چیست آقا“ ۲۴

در اینجا توجه خواسته را به این نکته جلب می‌کیم که با وجودیکه در سالهای بعد به تدریج دفاتر علمی نیز تنظیم شد، ولی زمینه وجودی اعتقادی و لذا مکان سوءاستفاده هیچگاه از میان نرفت، چرا که در فقدان حسابرسی مستقل و انجمنی که بر فعالیتهای حرفه‌ای اعضاء نظارت دقیق داشته باشد، این پرسش بدرستی مطرح می‌شود که مسئول تنظیم دفاتر کیست و تا چهاندازه قابل اعتقاد است.

اجتناب تجارو صنعتگران ایرانی از کار بر دروشهای نوین دفترداری، و حسابداری نیز نشانه صعف همه جانبه و عدم آمادگی برای رهبری و پیشبرد امر دگرگون ساختن اقتصاد سنتی این جامعه است. این درست که تجارو صنعتگران نقش به سزایی در سرنگونی استبداد قاجارو استقرار مشروطه داشتند، اما بضاعت تاریخی و فرهنگی آنها که سالها در زیر بوغ

این خصوص را باد توضیح ندهند والا بدهد می‌آیم اینجا و احصائیه خودم را می‌گذارم روی میز و برای استدلال خودم محبور شویم تجربه سه ساله را بیاورم اینجا. در سال اول در تمام مملکت ایران طبیب درجه اول دوازده نفر بیدا شد، در سال دوم ۶ نفر، امسال ۲ نفر. در سال اول در تمام ایران وکیل درجه اول ۸ نفر بود، سال دوم کمتر و سال سوم به ۱ نفر رسید و آن یک نفر هم آقای همراز بود، اسم می‌برم و تمام اشخاص که می‌باشد ۱۲۵ تومان مالیات بدهند، ۶ تومان دادند. آقا نمی‌شود در این صورت با یک همچو تجربه به اظهار نامه خود اشخاص ترتیب اثر داد... ۲۲

اما وضع تجار که در شمار اقساط برگزیده جامعه بوده و می‌باشی اگر نه مهمترین عامل لاقل یکی از عوامل مهم رشد اقتصادی ایران باشد، به اذعان کاشف، یکی از نمایندگان خودشان، از این هم بدتر بوده است:

”همانطوریکه فرمودند بالاخره دولت مجبور است در خیلی از موارد قرائن و امارات را ترتیب اثر بدهد، برای اینکه ما خودمان می‌دانیم که اکثر کسبه و عده ریادی از تجار نمی‌توانند عواید و منافع حقوقی خودشان را تعیین کنند. یک دفاتر منظم مسلمی ندارند که بموجب آن دفاتر بتوانند یک عوایدی را به طور مستقیم ارائه بدهند.....“ ۲۲

وزیر مالیه هم که پیداست از موضوع قدرت

۲۶ (۳) دفتر دارایی (۴) دفتر کپیه

در سایر مواد (مواد ۱۰۹۰۸، ۷) این  
فصل (دفاتر تجاری) نیز موضوع هر یک از  
دفاتر فوق تشریح می‌شود.

همچنین در این قانون به جای عنوان

میهم "شرکتهای استفاعی" کمدر قوانین مالیاتی  
و محاسباتی پیش‌گفته به کار رفته بود ، تعریف  
مشخصی از هفت قسم شرکت استفاعی (سهامی ،  
با مسئولیت محدود ، تضامنی ، مختلط غیر  
سهامی ، مختلط سهامی ، نسبی و تعاونی تولید  
ومصرف) داده شده که به استثنای بخش مربوط  
به شرکتهای سهامی همچنان به قوت خود باقی  
است . اما آنچهار لحاظ بحث فعلی اهمیت  
ویژه‌ای دارد ، مفاد فصل چهارم از باب شرکتهای  
سهامی است که به "مفتیش شرکت و وظائف آنها"  
اختصاص دارد و در آن برای نخستین بار  
ضرورت نوعی حسابرسی صورتهای مالی شرکتهای  
سهامی بخش خصوصی منعکس می‌شود . طبق  
ماده ۶۲ قانون مزبور .

"جمعیت عمومی سالیانه یک یا چند مفترش  
(کمیسر) معین می‌کند - مفتیش مزبور که ممکن  
است از غیر شرکاء نیز انتخاب شوند مأموریت  
خواهند داشت که در موضوع اوضاع عمومی شرکت  
و همچنین در باب بیلان (خلاصه جمع و خرج)  
و صورت حسابهای که مدیرها تقدیم می‌کنند  
را پورتی به جمعیت عمومی سال آینده بدهند

۲۶ مجموعه قوانین دوره هشتم قانونگذاری

(چاپ دوم ، ۱۳۲۶) ، ص ۲۲۳-۲۲۲

سلطین و حکام خود کامه زیسته بودند و برخلاف  
سیاری از همتایان اروپائیان . هرگز تجربه  
استقلال صنفی و رزندگی در شهرهای خود مختار  
و نسبتاً "آزاد را نداشتند ، چنان نبود که  
در بی پیروزی مشروطه موفق به استقرار نظامی  
مردم سalar و با ثبات شوند .

قانون تجارت ۱۳۱۱

بحث قوانین دوران کلاسیک قانونگذاری  
در ایران را با بحث قانون تجارت مصوب  
اردیبهشت ۱۳۱۱ ، یعنی قانونی که در آن برای  
نخستین بار مفاهیم و الزامات دفتر داری و  
حسابداری نوین به واحدهای بخش خصوصی  
تسربی داده شد ، به پایان می‌بریم .

این قانون که پس از گذشت بیش از سیم  
قرن هنوز هم اساس آن یا بر حاستمن ارائه تعریفی  
جامع از تجار و معاملات تجاری " ، همه آنها  
را ملزم به نگاهداری دفاتری می‌کند که طبق  
قانون محاسبات عمومی مجلس دوم نگاهداری  
آنها از سالها قبل برای ادارات و شرکتهای  
دولتی الزامی شده بود . طبق ماده ۶ این  
قانون :

"هر ناجری به استثنای کسبه جزء مکلف  
است دفاتر ذیل یا دفاتر دیگری را که وزارت  
عدلیه به موجب نظامنامه قائم مقام این دفاتر  
قرار میدهد ، داشته باشد :

(۱) دفتر روزنامه (۲) دفتر کل

۲۵ نگاه کنید به ، احمد اشرف ، موانع  
تاریخی رشد سرمایه داری در ایران ، انتشارات  
زمینه ، ۱۳۵۹

بی طرف نیست و اساساً "تعهدی نسبت به سایر افراد و نهادهای دیعلقه نظر سرمایه گذاران احتمالی ، سازمانهای دولتی و یا کارکنان واحد مربوط ندارد.

در مبحث مربوط به شرکتهای مختلط سهامی نیز بالرایمی ساختن تشکیل هیاتهای نظارسه نفره نوعی "حسابرسی" در سطر گرفته شده است که البته فاقد هر گونه مبنای مستقلی است و باید آن را ، حتی بیش از مورد مربوط به مفتشان شرکتهای سهامی ، نمونه باز قانونی ساختن "حسابرسی داخلی" دانست.

طبق ماده ۱۶۵ قانون "در هر یک از شرکتهای مختلط سهامی هیات نظاری لائق مرکب از سه نفر از شرکاء برقرار می شود و این هیات را مجمع عمومی شرکاء بلا فاصله بعد از تشکیل قطعی شرک و قبل از هر اقدامی در ۲۹ امور شرکت معین می کند . و طبق ماده ۱۶۸ ماده ۴ قانون نیز "حدود مسئولیت اعضا هیاب نظار فائز و صندوق و کلیه اسناد شرکت را تحت تدقیق درآورده همه ساله را پورتی به مجمع عمومی می دهند و هرگاه در تنظیم صورت دارایی بی ترتیبی و خطای مشاهده نمایند در راپورت مجبور ذکر نموده و اگر مخالفتی با پیشنهاد مدیر شرکت در تقسیم منافع داشته باشند دلایل خود را بیان می کنند . " ۳۰

در مورد ۵ نوع شرکت دیگر ذکری از ضرورت تفتش و نظارت به میان نیامده است

تصمیماتی که بدون این راپورت راجع به تصدیق بیلان و صورت حسابهای مدیران اخذ می شود معتبر نخواهد بود در صورتیکه مجمع عمومی مفتشین مذکور را معین نکرده باشد یا یک یا چند نفر از مفتشینی که معین شده اند نتوانند راپرت بدنهای از دادن را بر امتناع نمایند رئیس محکمہ بداعیت مرکز اصلی شرکت به تقاضای هر ذیحقی و پس از احضار مدیران شرکت مفتشین را انتخاب و یا به جای آنهاشی که نتوانسته اند یا امتناع کرده اند مفتشین جدیدی معین می کند . " ۲۲

در اینجا نکته قابل توجه این است که شرایط خاصی برای "مفتشان" تعیین نشده است و از میان شرکاء هم می توانند انتخاب بشوند ، در واقع زبان قانون طوری است که گوشی قانونگذاران تحقق این حق را محتمل تر می دانسته اند . بدیهی است که طرح ضرورت تفتش و بازرسی واحد های تجاری بخش خصوصی گامی مثبت بوده است ، اما نیای آن را مستقیماً در جهت پیدایش حسابرسی به معنای اخص کلمه که در وجه مشخصه آن استقلال و صلاحیت حرفه ای است دانست .

طبق ماده ۴ قانون نیز "حدود مسئولیت مفتشین و اثرات آن همان است که راجع به حدود مسئولیت وکلا و اثرات آن در مقابل موکلین قانوناً" معین است . به عبارت دیگر مفتش در بهترین حالت وکیل مجمع عمومی است و

۲۹ همان مأخذ ص ۲۵۵

۳۰ همان مأخذ ص ۲۵۶ - ۲۵۵

۲۷ مأخذ پیشین ص ۲۳۴ - ۲۳۵

۲۸ همان مأخذ ص ۲۳۵

داخلی هیچگاه نمی‌تواند حافظه منافع سهامداران کوچک باشد. تحقق چنین هدفی خاصه در گروه‌سایری مستقل به معنای واقعی و نه نمایشی آن (مطابق الگوی بسیاری از مؤسسات حسابرسی در سالهای آخر رژیم سلطنتی) است. و این البته امری است که پس از بیش از نیم قرن از تشخیص قانونی ضرورت تفتیش هنوز شکلی قانونی و عام نیافتهاست.

روشن است که هدف قانونگذاران از الراسی ساختن آن در شرکت‌های سهامی و مختلط سهامی بیش از هر چیز حفاظت از منافع سهامداران جزء بوده است. اما این هم البته روش است که اولاً "رشد شرکت‌های سهامی عام در ایران تا همین اوخر ناچیز بوده است و در هر صورت سرمایه‌های کوچک به ندرت در آنها فراهم می‌آمده است و در ثانی تفتیش و نظارت

مقاله حاضر قسمتی از تحقیق ارزنده آقای محمد رضا نفیسی در مورد تاریخ حسابداری و حسابرسی در ایران می‌باشد گرچه رویه نشریه حسابدار چاپ مقالاتی است که جهت نشریه و بطور کامل تنظیم می‌گردد معهداً بعلت کار ارزنده نویسنده قسمتی از تحقیق ایشان جهت استفاده مخوانندگان در دو شماره منتشر شد با امید اینکه دنباله کار از طرف ایشان بی‌گیری شود.

