

تأملی در قانون

ما برون را نگرییم و قال را

ما درون را بنگرییم و حال را

مولوی

عبدالرضا تالانه

اشاره

در فصلنامه‌ی حسابرس، آقای ابراهیم نعمت‌پژوه^۱ در مقاله‌ای با عنوان "اولین گام"^۱ درباره‌ی ضرورت تدوین و انتشار اولین مجموعه‌ی استانداردهای حسابداری بحث کرد. او در نوشته‌ی خود به نکاتی از "قربانی حرفه"^۲ اشاره کرد و آن‌ها را نادرست خواند.

هم‌چنین او با بی‌حاصل خواندن نقدهای اخیر، پرداختن به مباحث زیربنایی تدوین استانداردها را نقی و صاحب‌نظران را به بحث پیرامون متن استانداردهای تدوینی سازمان حسابرسی دعوت کرد.

در مقاله‌ای با عنوان "بازخوانی اولین گام"^۳ مباحث عرضه شده در اولین گام را نقد و بررسی و تاکید کردم که اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی مذکور در قوانین پیش‌گفته به بخش غیردولتی (تعاونی و خصوصی) قابل تسری نبوده و به همین لحاظ در حد آئین نامه‌ای است که به حوزه‌ی بسیار بزرگ تحت

حیطه‌ی عمل دولت قابل ابلاغ می‌باشد. در همان نوشته دو معنی و مفهوم از استاندارد و استانداردگذاری را عرضه کردم: یکی از منظر رفاه اجتماعی و دیگری از منظر حرفه. پس از آن، آقای جواد صفار^۴ در مقاله‌ای با عنوان "نگاهی به اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی"^۵ به تبیین



سرچشمه و چیستی اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی پرداخت. وی با ارجاع دادن به اساسنامه‌ی سازمان، اصول و ضوابط تدوینی سازمان را در برگیرنده‌ی استانداردها، آیین رفتار حرفه‌ای و رهنمودها خواند و آن را برای بخش غیردولتی نیز لازم‌الاجرا دانست.

نعمت‌پژوه در پاسخ به بازخوانی اولین گام، مقاله‌ای با عنوان "در متن نه در حاشیه"^۵ عرضه کرد. او در نوشته‌ی خود مطالب عنوان شده در بازخوانی اولین گام را دور از واقعیت خواند و رای به ابطال آن‌ها داد. او هم‌چنین در کار خود با ارجاع دادن به

قانون تشکیل سازمان حسابرسی

ماده واحده - دولت مکلف است ظرف سه ماه از تاریخ تصویب این قانون «سازمان حسابرسی» تأسیس و کلیه کادر متخصص و پرسنل مورد نیاز را از واحدهای حسابرسی وزارتخانه‌ها یا موسسات و شرکتهای دولتی یا وابسته به دولت با حفظ سوابق خدمتی به سازمان مزبور منتقل نماید.

تبصره ۱- استخدام جدید فقط در صورت نیاز، و با تصویب هیات وزیران بلامانع است.

تبصره ۲- وظایف سازمان حسابرسی به قرار زیر است:

۱- انجام وظایف بازرسی قانونی و امور حسابرسی سالانه موسسات و شرکتهای دولتی و بانکها و سایر دستگاههای عمومی و سازمانهای وابسته به دستگاههای مذکور مانند بنیاد مستضعفان، بنیاد شهید و شرکتها و موسسات تحت پوشش دولت که طبق اساسنامه و مقررات داخلی مربوط به خود ملزم به حسابرسی می‌باشند. وظیفه مزبور در انحصار سازمان حسابرسی است.

۲- ارائه خدمات مالی به وزارتخانه‌ها، موسسات و شرکتهای دولتی و سایر دستگاههای عمومی و سازمانهای وابسته به دستگاههای مذکور در صورت درخواست آنها.

۳- تربیت و آموزش افراد متعهد جهت تأمین کادر متخصص مورد نیاز.

۴- تدوین اصول و ضوابط فنی قابل قبول حسابداری و حسابرسی.

تبصره ۳- این سازمان وابسته به وزارت امور اقتصادی و دارائی است.

تبصره ۴- اساسنامه سازمان حسابرسی حداکثر ظرف سه ماه از تاریخ تصویب این قانون توسط نخست‌وزیری، وزارت امور اقتصادی و دارائی و دیوان محاسبات کشور تهیه و پس از تصویب هیات وزیران جهت تصویب نهائی به مجلس شورای اسلامی تقدیم و آئین‌نامه استخدامی سازمان حسابرسی حداکثر ظرف سه ماه پس از تشکیل، توسط سازمان مزبور با همکاری سازمان امور اداری و استخدامی تهیه و برای تصویب به هیات وزیران تقدیم می‌شود.

تبصره ۵- از تاریخ تشکیل این سازمان کلیه قوانین و مقررات مغایر ملغی و کلیه دستگاههای حسابرسی دولتی یا وابسته به دولت منحل می‌گردد و کلیه درآمدها و اعتبارات و منابع مالی و اموال منقول و غیرمنقول و سایر امکانات آنها در اختیار سازمان حسابرسی قرار می‌گیرد. منابع تأمین هزینه‌های ناشی از اجرای این قانون از این محل و از محل وجوه دریافتی از موسسات و شرکتهای دولتی و عمومی بابت ارائه خدمات حسابرسی و مالی بوده و سود ویژه این سازمان به خزانه کل کشور واریز می‌گردد.

اساسنامه‌ی سازمان اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی را معادل استانداردها شمرد و صاحب‌نظران را به نقد آن‌ها دعوت کرد.

مقدمه

در این مقاله می‌کوشم تا با بررسی دقیق‌تر منابع قانونی، شواهد و مستندات موجود و با ارائه‌ی ادله‌ی کافی موضوع را بیشتر بشکافم و ماهیت بحث‌های اخیر را برای اهالی حسابداری روشن سازم. در این نوشته ابتدا بحثی را پیرامون قانون تشکیل سازمان حسابرسی عرضه می‌کنم و به تبیین ماهیت و چیستی این قانون می‌پردازم. سپس به استدلال‌های ارائه شده در کارهای صفار و نعمت‌پژوه اشاره و آن‌ها را ارزیابی خواهم کرد.

پیش از بحث

پیش از ورود به بحث دو نکته را باید متذکر شوم که در ارزیابی استدلال‌های من و دیگران نقش اساسی دارد. اول، قانون تشکیل و اساسنامه‌ی سازمان حسابرسی دو قانون مرتبط با یکدیگرند که اولی پایه و دومی پیرو است. به بیان دیگر،

اساسنامه‌ی سازمان باید با قانون تشکیل سازگار باشد و هر ناسازگاری بین این دو باید با رجوع به قانون تشکیل رفع شود. اصولاً اساسنامه یک سند داخلی است که محدوده‌ی وظایف ارکان سازمان را مشخص می‌کند و بنابراین نبایستی از محدوده‌های تصریح شده در قانون تشکیل فراتر برود.

دوم، برای بحث درباره‌ی روح قانون تشکیل سازمان حسابرسی و درک نص قانون مذکور، ناگزیر از رجوع به مشروح مذاکرات مجلس شدم. از نظر قانونی و حقوقی مشروح مذاکرات مجلس نافذ نیست و قوت قانونی ندارد، اما از نظر تاریخی و علمی سند بسیار ارزشمندی است که می‌تواند حقایق را برما آشکار سازد. بنابراین در نوشته‌ی حاضر، استدلال‌های خود را با رجوع به مشروح مذاکرات مجلس محکم کرده‌ام.

تأملی در قانون

برای شروع بحث لازم است متن کامل قانون تشکیل سازمان بررسی شود. متن کامل این قانون و تبصره‌های آن در نمایه‌ی یک آورده شده است.

منشی - آقای موحدی ساوجی موافق.

موحدی ساوجی - بسم الله الرحمن الرحيم... آقای نادى و كميسيون برنامه و بودجه مجلس حداقل اين توجه را دارند كه وزارتخانه‌ها و دستگاههاى دولتي ما هر كدام براى خودشان يك تشكيلات حسابرسي دارند و اين تشكيلات حسابرسي كه دارند ضعيف و پراكنده و خلاصه از قدرت كافي براى اين كه به حساب‌هاى سالانه برسند برخوردار نيستند. چون پراكنده‌اند و ناچارند كه براى حسابرسي كلّى سالانه خودشان از شركتهاى بخش خصوصى استفاده كنند و سالانه مقدار زيادى بودجه مملكت و از اعتبارات را به اينها بدهند براى اين كه بيايند حساب دولت و حساب وزارتخانه را برسند. وقتى اين چنين است ما مى‌گوئيم خود دولت با اين امكانات، با اين پرسنلى كه الان موجود است، همه اينها را يك كاسه و متمرکز بكنند و حساب كل و جزء دستگاهها و وزارتخانه‌ها را در سال برسد و ديگر يك مقدار خودكفا بشود...^۸

مورد دوم

اين مورد نيز شرح مذاكره‌اى است كه در آن نماينده‌اى ديگر به عنوان موافق پيرامون تشكيل سازمان و هدف آن بحث مى‌كند و استدلال مى‌آورد:

منشی - آقای بجنوردی موافق.

بجنوردی - بسم الله الرحمن الرحيم. مساله تشكيل يك سازمان حسابرسي با توجه به اين كه پس از انقلاب عظيم اسلامى ايران كه دولت اسلامى در ايران با مسئوليت‌هاى جديد و گسترده‌اى مواجه شده است اين ضرورت بيش از هر زمان ديگر احساس ميشود. لازم است تمام حسابرسي‌هاى كه با شيوه‌هاى متفاوت و به صورت‌هاى گوناگون در ارگانهاى مختلف دولتي و وابسته به دولت عمل مى‌كنند اين‌ها را يك كاسه و متمرکز بشوند و با سياست واحدی كه با سياست‌هاى دولت هماهنگ است به كار حسابرسي بپردازند. چرا كه مساله حسابرسي در ارگانهاى دولتي و وابسته به دولت آن چنان مهم است كه ميتواند تاثير مهمى روى مديريت‌هاى صحيح، روى كارآمدی و حتى روى كاهش هزينه‌ها داشته باشد. اگر ما بتوانيم با تشكيل اين سازمان جديد حسابرسي تمام ارگان‌ها را از لحاظ هزينه‌ها كنترل بكنيم. ببينيد چه مبالغ عظيمى از بودجه عمومى كشور پس‌انداز خواهد شد...^۹

مورد سوم

سومين مورد، مربوط به مذاكره‌اى مخبر كميسيون است كه صريحاً بر دو نكته تاكيد مى‌كند و پس از ارائه‌اى آن در مجلس بلافاصله راي‌گيري شده است:

با خواندن ماده‌ى واحده و تبصره‌هاى آن در مى‌يابيم كه اين قانون متمرکز بر رفع نيازهاى دولت در زمينه‌ى بازررس قانونى و حسابرسي است و هيچ نشانى دال بر ملزم بودن بخش غيردولتي (تعاونى و خصوصى) چه در زمينه‌ى حسابرسي و چه در زمينه‌ى رعايت اصول و ضوابط حسابدارى و حسابرسي به چشم نمى‌خورد. چهارمين وظيفه‌ى شمرده شده براى سازمان در تبصره‌ى ۲ صرفاً ابزاري براى انجام وظيفه اول سازمان حسابرسي است كه در بند يك همان تبصره ديده مى‌شود. در ماده‌ى واحده هيچ نشانى دال بر تعميم اصول و ضوابط به بخش غيردولتي وجود ندارد. علاوه بر اين، در قانون تشكيل چيزى با عنوان يا معنى آئين رفتار حرفه‌اى وجود ندارد. به اين نكته در حين استدلال آوردن و تحليل استدلال ديگران اشاره خواهم كرد.

ظاهراً صفار با اين موضوع موافق است كه در ماده‌ى واحده چيزى حاكي از ضرورت تعميم اصول و ضوابط حسابدارى و حسابرسي به بخش غيردولتي وجود ندارد. دليل اين ادعا روشن است. او در كار خود هيچ استدلالى را به ماده‌ى واحده ارجاع نمى‌دهد، و استدلال‌هاى او فقط به موادى از اساسنامه‌ى سازمان مستند مى‌شود.^۶

نعمت‌پژوه نيز در ماده‌ى واحده چيزى نمى‌يابد و هيچ استدلالى را در تائيد استاندارد بودن اصول و ضوابط به ماده‌ى واحده ارجاع نمى‌دهد. وى در دفاع از استاندارد بودن اصول و ضوابط خواننده را به موادى از اساسنامه‌ى سازمان حسابرسي ارجاع مى‌دهد.^۷

اما در اساسنامه‌ى سازمان هم چيزى دال بر تعميم اصول و ضوابط به بخش غيردولتي وجود ندارد. تنها قيد كلمه "كشور" در مواد ۶ و ۷ اساسنامه باعث اين برداشت نادرست شده و هر دو نويسنده در استدلال‌هاى خود به اين مواد ارجاع مى‌دهند. ليكن چنان كه در ادامه اين بحث روشن خواهد شد استدلال آنان دچار اشكال منطقي است و مبتنى بر تعبير نادرست از كلمه "كشور" است.

اطمينان بيشتر

اما براى اطمينان بيشتر در باب چيستى اصول و ضوابط حسابدارى و حسابرسي كه در قانون تشكيل سازمان حسابرسي ذكر شده، و كشف مراد قانون‌گذار نگاهى مى‌كنيم به مواردى از مشروح مذاكرات مجلس اول در باب ماده‌ى واحده و فرايند تصويب آن. در زير چهار مورد از مشروح مذاكرات مجلس ارائه مى‌شود:

مورد اول

اولين مورد شرح مذاكره‌اى است در باب هدف تشكيل سازمان حسابرسي. اين شرح مذاكره مربوط به شور اول قانون تشكيل است و پيرامون كليات آن بحث مى‌كند. در اين شرح مذاكره نماينده‌اى در موافقت با تصويب ماده‌ى واحده بحث كرده و دليل مى‌آورد:

"نایب رئیس - ... آقای اختری بفرمائید.

اختری (مخبر کمیسیون) - بسم الله الرحمن الرحيم ... من در اول عرایضم یادآوری کردم که دو چیز در این طرح و در این ماده واحده مورد نظر است یکی این که، این حسابرسی متمرکز بشود و دیگر این که از بخش خصوصی گرفته بشود و پول های گزاف در این راه داده نشود. والسلام.

نایب رئیس - متشکر ۱۸۲ نفر در جلسه حضور دارند کلیات طرح مطرح است، نمایندگان محترمی که با این ماده واحده و دو تبصره موافق هستند قیام بفرمایند. (اکثر برخاستند) تصویب شد.^{۱۱}

مورد چهارم

ذکر مورد دیگری از شرح مذاکرات مجلس در باب مادهی واحده خالی از فایده نیست. این شرح مذاکره از شور دوم مادهی واحده در مجلس ارائه می شود:

"خزاعی (مخبر کمیسیون) - این طرح در فروردین ماه یا اوایل اردیبهشت سال ۶۲ شور اولش در مجلس مطرح شد. یک تفاوتی بین آنچه در شور دوم تقدیم حضور نمایندگان میشود با آنچه که در شور اول تقدیم شد به چشم می خورد که همین را اگر من عرض کنم به نظر کافی می رسد و آن تفاوت این است که در ماهیت امر تغییر مهمی حاصل نشده و همانطور که در شور اول خدمت نمایندگان محترم عرض کردم ما خواسته ایم به وسیله این لایحه تعداد مراکز و موسسات حسابرسی را که به ویژه در دست بخش خصوصی بوده و بنابرین مسائل فراوانی در رابطه با حسابرسی و حساب کشی از نظام هزینه ای کشور را به وجود می آورد همه این ها را یک کاسه کنیم و به صورتی عمل شود که هزینه های کشور در تمام دستگاه ها زیر نظر دولت اجرا بشود.

تفاوتی که در این شور دوم با شور اول به چشم می خورد این است که ما در شور دوم مقداری طرح را دقیق تر و مشخص تر و کادر بندی شده تر تقدیم مجلس کرده ایم و اگر گزارش در حضور نمایندگان محترم باشد و دقت بفرمایند در تبصره ۲ ما آمده ایم ۴ وظیفه را برای سازمان حسابرسی مشخص کرده ایم که در شور اول این وظایف به آن صورت کاملاً مشخص نبود. چهار وظیفه ای که مشخص کرده ایم اولاً عبارت است از وظایف بازرسی قانونی در مورد حسابرسی و رسیدگی به حسابهای شرکتها و تمام موسسات مربوطه. وظیفه دوم سازمان حسابرسی ارائه خدمات مالی به وزارتخانه ها و موسسات و شرکت های دولتی است.

وظیفه سوم تربیت و آموزش افراد متعهد جهت این اقدامات است، به دلیل این که ما در کادر حسابرسی در تمام کشور فاقد افراد کافی که دارای تعهد لازم باشند برای نظام جمهوری اسلامی بوده ایم. و وظیفه چهارم تدوین اصول و ضوابط فنی قابل قبول برای نظام حسابرسی بوده است.

ما علاوه بر سایر مشکلاتی که در امر حسابرسی داشته ایم دو

مشکل قابل توجه هم داشتیم.

یکی این بود که معمولاً موسسات حسابرسی با ضوابطی که احتمالاً باهم تفاوت داشت با مسائل برخورد می کردند و در کل یک نظام مشخص قابل قبولی که بتواند تمام حسابرسی هزینه ها را رسیدگی بکند به چشم نمی خورد.

نکته دوم این بود که افراد مطمئن و مورد قبولی را ما به آن صورت نداشتیم... دیگر من توضیح زیادتری را لازم نمی دانم. اگر مطلبی بود بعداً عرض می کنم.^{۱۱}

از مشروح مذاکرات مجلس در باب چستی قانون تشکیل سازمان و مراد قانونگذار چهار مورد را به عنوان نمونه آوردیم در حالی که موارد بیشتری را می توان ذکر کرد.

اگر چه با خواندن این موارد به ویژه مورد چهارم در باب مادهی واحده به نظر می رسد موضوع کاملاً روشن شده و دیگر پرداختن به استدلال هایی که خواننده را به موادی از اساسنامه ی سازمان ارجاع می دهند ضرورت ندارد، با این حال ابتدا زیر عنوان "بررسی نگاهی به..." به تحلیل استدلال های صفار می پردازم و پس از آن زیر عنوان "در متن نه در حاشیه" به بررسی سایر نکاتی می پردازم که نعمت پژوه متذکر شده است.

بررسی نگاهی به ...

در مقاله ای با عنوان "نگاهی به اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی"، صفار در تبیین سرچشمه ی اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی پس از اشاره به قانون تشکیل سازمان حسابرسی، می نویسد:

"در ماده ۶ اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی، مصوب ۱۷ شهریور ۱۳۶۶ مجلس شورای اسلامی، تدوین و تعمیم اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی منطبق با موازین اسلامی و تحقیق و تتبع در روش های علمی و عملی به منظور اعتلای دانش تخصصی منطبق با نیازهای کشور" به عنوان بخشی از موضوع سازمان مطرح شده است. گفتنی است بخش اول ماده مزبور پیرامون نیازهای دولت بحث می کند و بخش دوم که در بالا اشاره شد به نیازهای کشور.^{۱۲} (ص ۱۰ سنون ۲)

اگر مادهی ۶ اساسنامه را یک گزاره ی واحد تلقی کنیم، آنگاه هیچ دلیلی وجود ندارد که عبارت "نیازهای کشور" در انتهای آن را به حوزه ی غیردولتی ربط دهیم. بلکه محتمل تر این است که عبارت پیش گفته را به قرینه به عبارت "نیازهای اساسی دولت" در ابتدای مادهی ۶ ربط دهیم.

اما اگر مادهی ۶ اساسنامه را یک گزاره ی مرکب بدانیم و بخواهیم آن را تجزیه کنیم در این صورت به سه بخش مجزا تقسیم می شود نه دو بخش. آنگاه عبارت "نیازهای کشور" به بخش سوم آن که درباره تحقیق و تتبع در روش های علمی و عملی است مرتبط می شود نه به اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی.

حتی با این تعبیر، باز هم عبارت "نیازهای کشور" به حوزه دولتی اشاره می‌کند نه بخش خصوصی و تعاونی.

علاوه بر این، نگاهی به مشروح مذاکرات مجلس، به‌ویژه مورد چهارم، نشان می‌دهد که هدف از تشکیل سازمان سروسامان دادن به مشکلات حسابرسی در بخش دولتی است. بنابراین شکستن ماده‌ی ۶ به دو بخش و ارتباط دادن بخش اول آن به نیازهای دولت و ارتباط دادن بخش دوم به نیازهای کشور به معنی عام آن نادرست است و اساس منطقی ندارد. در شرح مذاکراتی چهارم، مخبر کمیسیون در سخنان خود صریحاً اعلام می‌کند که ما خواسته‌ایم... به صورتی عمل شود که هزینه‌های کشور در تمام دستگاه‌ها زیر نظر دولت اجرا بشود. بنابراین، قید "نیازهای کشور" در انتهای ماده‌ی ۶ اساسنامه صرفاً به حوزه‌ی دولتی، که در سطح کشور پراکنده است، اشاره می‌کند.

نگارنده در استدلال بعدی خود به منظور توجیه لازم‌الاجرا بودن اصول و ضوابط، توسط بخش‌های غیردولتی می‌نویسد: "در ادامه فصل دوم اساسنامه مذکور (بند ۷ ماده ۷)، سازمان حسابرسی را "مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور" معرفی کرده و اضافه کرده است: گزارش‌های حسابرسی و صورتهای مالی که در تنظیم آنها اصول و ضوابط تعیین شده از طرف سازمان رعایت نشده باشد در هیچ یک از مراجع دولتی قابل استفاده نخواهد بود. همین‌طور که ملاحظه می‌شود اگر چه اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی قابل استفاده و استناد در مراجع دولتی، تنها موارد تدوین شده توسط سازمان است، اما با توجه به قید سطح کشور براین اصول و ضوابط، توسط بخشهای غیردولتی نیز لازم‌الاجراست. (ص ۱۱ ستون ۱)

گرچه پیش از این گفته‌ام، لیکن با کمی تدقیق مشخص می‌گردد که در بند (ز) ماده‌ی ۷ اساسنامه هیچ اشاره‌ای به بخش غیردولتی نمی‌شود، با این وجود نادرستی این استدلال نیز با نگاهی به مورد دوم از مشروح مذاکرات مجلس روشن می‌شود. نماینده‌ی مجلس در سخنان خود به حسابرسی با شیوه‌های متفاوت در ارگانهای مختلف دولتی اشاره می‌کند و نتیجه می‌گیرد که اینها باید با سیاست واحدی به کار حسابرسی پردازند.

هم‌چنین نگاهی به انتهای شرح مذاکراتی مخبر کمیسیون در مورد چهارم از مشروح مذاکرات نیز نادرستی استدلال را نشان می‌دهد. مخبر کمیسیون در سخنان خود به این نکته اشاره کرده است که معمولاً موسسات حسابرسی با ضوابط متفاوتی با مسائل برخورد می‌کردند و نظام مشخص قابل قبولی که بتواند تمام هزینه‌ها را رسیدگی بکند به چشم نمی‌خورد.

با این توضیحات می‌توان نتیجه گرفت که تفسیر پیشگفته از بند (ز) ماده‌ی ۷ اساسنامه نادرست است. در واقع، وقتی هدف از تشکیل سازمان حسابرسی یک کاسه کردن موسسات حسابرسی

دولتی است طبیعی است که قانونگذار برای ایجاد وحدت رویه بین حسابرسان ادغام شده در سازمان حسابرسی باید این نکته را تصریح کند که از این پس اصول و ضوابط سازمان حسابرسی ملاک عمل خواهد بود نه معیارها و ضوابط موسسات پیش از ادغام که با یکدیگر هماهنگ نبودند.

صفار در ادامه‌ی بحث خود، به مواد ۱۱، ۱۹ و ۲۹ از اساسنامه‌ی سازمان نیز اشاره کرده و با توجه به همه‌ی آنها سه مورد مشخص را با قید شماره‌های ۱ تا ۳ نتیجه گرفته است:

۱) منظور از موارد مندرج در قانون تشکیل و نیز مواد ۷ و ۱۱ اساسنامه سازمان حسابرسی همان اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی است که عیناً در ماده ۶ اساسنامه به آن اشاره شده است.

۲) بنا به تصریح مندرج در مواد ۶ و به‌ویژه ۷ اساسنامه سازمان حسابرسی، دامنه کاربرد این اصول و ضوابط، سطح کشور اعم از بخشهای دولتی و غیردولتی است.

۳) عبارت اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی که خود مستخرج از عبارات مشابه مندرج در اساسنامه سازمان حسابرسی است، موارد زیر را در برمی‌گیرد:

● استانداردهای حسابداری

● استانداردهای حسابرسی

● آئین رفتار حرفه‌ای

● رهنمودهای مربوط " (ص ۱۱ ستون ۱)

نتیجه‌ی شماره‌ی یک به وضوح نادرست است زیرا اساسنامه‌ی سازمان حدود ۴ سال بعد از قانون تشکیل صادر شده است. چگونه منظور از موارد مندرج در قانون تشکیل همان اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی است که عیناً در ماده‌ی ۶ اساسنامه به آن اشاره شده است؟

نتیجه‌گیری شماره‌ی ۲ بالا که به مواد ۶ و ۷ اساسنامه مستند شده نیز نادرست است. حقیقت این است که ماده‌ی ۶ و بند (ز) ماده‌ی ۷ اساسنامه هیچ یک اشاره‌ای به بخش غیردولتی نمی‌کند. تنها ذکر عبارت "نیازهای کشور" در انتهای ماده‌ی ۶ و عبارت "سطح کشور" در بند (ز) ماده‌ی ۷ باعث این نتیجه‌گیری نادرست شده است که پیشتر با ارجاع به مشروح مذاکرات پاسخ آن را دادم. نگاه کنید به مورد دوم و چهارم از مشروح مذاکرات مجلس و استدلال‌های مرتبط با آن.

اما نتیجه‌گیری شماره‌ی ۳ نیز به روشنی نادرست است. قانون تشکیل و اساسنامه سازمان هر دو دست کم در باره‌ی آئین رفتار حرفه‌ای و رهنمودها خاموشند. بنابراین، معلوم نیست نگارنده چگونه نتیجه می‌گیرد که عبارت اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی، استانداردها و بویژه آئین رفتار حرفه‌ای و رهنمودها را در برمی‌گیرد. شاید از این رو که در ماده‌ی واحد و اساسنامه چیزی با عنوان آئین رفتار حرفه‌ای وجود ندارد.

نهیجتاً به ناکجاآباد ختم می‌شود (این کاری است که در مقاله "بازخوانی اولین گام" صورت گرفته است). (ص ۱۳ ستون ۲)

ما برای نوشتن از کلمه، جمله و پاراگراف استفاده می‌کنیم. هر جمله معنای کاملی را منتقل می‌کند. بنابراین، قطعه کردن مقالات در نقد در صورتی که معنی شکسته نشود اشکال ندارد و این در تمام نقدهای علمی مرسوم است. برای نمونه به نقدهای اخیر در مجله‌ی حسابدار یا حتی به کتب تئوری حسابداری نگاه کنید. یک نمونه‌ی زنده همین مقاله‌ی "در متن نه در حاشیه" است که در استدلال به قطعه‌هایی از اساسنامه سازمان ارجاع داده است.

در ماده‌ی ۶ اساسنامه‌ی سازمان، قانونگذار سه معنی را در یک گزاره بیان می‌کند. این سه معنی عبارتند از:^{۱۲}

اول. تامین نیازهای اساسی دولت در زمینه حسابداری و ارائه خدمات مالی لازم به بخش‌های دولتی و تحت نظارت دولت و دوم. تدوین و تعمیم اصول و ضوابط حسابداری و حسابداری منطبق با موازین اسلامی و

سوم. تحقیق و تبیع در روشهای علمی و عملی به منظور اعتلای دانش تخصصی منطبق با نیازهای کشور

منطقاً انتظار می‌رود که نگارنده در استدلال آوردن ماده‌ی ۶ را از ابتدای معنی دوم یا سوم بشکند. اما همان‌طور که در ادامه خواهیم خواند او ماده‌ی ۶ اساسنامه سازمان را از ابتدای کلمه منطبق با موازین اسلامی در گزاره‌ی دوم می‌شکند. شاید دلیل آن ربط دادن عبارت "نیازهای کشور" به انتهای گزاره‌ی دوم باشد. اما آشکار است که در انتهای گزاره دوم عبارت "منطبق با موازین اسلامی" و در انتهای گزاره سوم عبارت "منطبق با نیازهای کشور" دیده می‌شود و این دو مستقل از یکدیگرند.

بگذریم، اما چیزی که شایسته‌ی نقد علمی نیست تغییر دادن کلام و مخلوط کردن معانی است. نعمت‌پژوه در زیر عنوان جایگاه سازمان حسابداری در تدوین استانداردهای ملی می‌نویسد:

"... اما در رابطه با کشف عجیب و محیرالعقول ایشان مبنی بر این که سازمان حسابداری و ارکان آن مجاز به تدوین و لازم‌الاجرا کردن استانداردهای حسابداری و حسابداری ملی نبوده و نیستند،... مبتنی بر استنتاج نادرست از قانون اساسنامه‌ی سازمان حسابداری است. در ماده‌ی ۶ اساسنامه قانونی مزبور در تشریح موضوع سازمان، عبارت "تدوین و تعمیم اصول و ضوابط حسابداری و حسابداری..." بلافاصله پس از عبارت "تامین نیازهای اساسی دولت در زمینه حسابداری و ارائه خدمات مالی و مدیریت لازم به بخش‌های دولتی و تحت نظارت دولت" آورده شده است، لیکن شیوه‌ی نگارش مزبور نمی‌تواند این استنباط را ایجاد کند که تدوین و تعمیم اصول و ضوابط حسابداری و حسابداری نیز صرفاً باید برای بخش دولتی و تحت نظارت دولت صورت گیرد، چرا که پس از عبارت تدوین و تعمیم اصول و ضوابط حسابداری و حسابداری سخنی

ایشان در آخرین استدلال خود پیرامون آئین رفتار حرفه‌ای، می‌پذیرد که موازین اخلاقی و رفتار حرفه‌ای فقط برای حسابرسان سازمان است و می‌نویسد:

"البته تدوین موازین اخلاقی و رفتار حرفه‌ای حسابرسان سازمان - بند ۸ ماده ۸، تعیین نهایی موازین خاص اخلاقی و انضباطی حسابرسان سازمان - بند ۱۲ ماده ۱۱ و بررسی و تأیید موازین اخلاقی و انضباطی حسابرسان سازمان - بند ۷ ماده ۱۹ نیز در عداد وظایف داخلی سازمان و مجمع عمومی و هیئت عامل آن قرار گرفته است..." (ص ۱۱ ستون ۱)

اما از آنجا که پذیرش این نکته آشکارا تولید مشکل می‌کند و با نتیجه‌گیری سوم او و قانون تشکیل سازمان ناسازگار می‌شود چنین ادامه می‌دهد:

"... اما با توجه به صراحت عبارت و عدم پیش‌بینی در قانون تشکیل، موضوعی داخلی و علاوه بر وظایف پیشگفته است. بی‌شک ضوابط داخلی مزبور می‌تواند و باید برپایه آئین رفتار حرفه‌ای تعیین شود." (ص ۱۱ ستون ۲)

همان‌طور که ملاحظه می‌کنید نگارنده موضوع تدوین موازین اخلاقی و رفتار حرفه‌ای حسابرسان سازمان را که در قانون تشکیل وجود ندارد، اما در بند (ح) اساسنامه ذکر شده، از آئین رفتار حرفه‌ای در نتیجه‌گیری سوم خود تفکیک می‌کند. یادآور می‌شوم که قانون تشکیل و اساسنامه هر دو درباره‌ی آیین رفتار حرفه‌ای ساکتند.

بررسی "در متن نه در حاشیه"

استدلال‌هایی که نعمت‌پژوه در باب استاندارد بودن اصول و ضوابط در کار خود می‌آورد، به موادی از اساسنامه‌ی سازمان باز می‌گردند. بنابراین با توجه به توضیحاتی که در باب نادرستی استدلال‌های صفار با ارجاع به مشروح مذاکرات آوردم، پرداختن به استدلال‌های نعمت‌پژوه ضرورت ندارد. او در استدلال‌های اساسی خود به ماده‌ی ۶ و بند (ز) ماده‌ی ۷ اساسنامه ارجاع می‌دهد و نتیجه‌گیری او مبتنی بر تعبیر نادرست از کلمه‌ی "کشور" است که گمان می‌کنم پاسخ آن را پیشتر داده‌ام. برای درک نادرستی این استدلال‌ها نگاهی به شرح مذاکرات مجلس در باب قانون تشکیل کفایت می‌کند. بنابراین در ادامه‌ی بحث به سایر مواردی که نعمت‌پژوه متذکر شده می‌پردازم.

او در ابتدای مقاله‌اش با عنوان "در متن نه در حاشیه" می‌نویسد:

"عبارات و کلمات برای بیان و انتقال نظرات و مفاهیم به کار گرفته می‌شوند و لذا عبارات و کلمات یک مقاله چنانچه با هم و یکپارچه در نظر گرفته شود، می‌تواند نمایانگر مفهومی باشد که قصد بیان آن وجود دارد، و چنانچه عبارات یک مقاله قطعه قطعه شده و بدون توجه به عبارات قبلی یا بعدی آن، مورد اشاره و سپس به اصطلاح مورد نقد قرار گیرد، این راه به خطا رفته و

از "برای بخش‌های دولتی و تحت نظارت دولت" به میان نیامده بلکه عبارت "... منطبق با موازین اسلامی و تحقیق و تتبع در روشهای علمی و عملی به منظور اعتلای دانش تخصصی منطبق با نیازهای کشور" (نه دولت یا بخش دولتی) درج شده که منطقاً مجموعه‌ای فراتر از بخش دولتی و تحت نظارت دولت را در برمی‌گیرد. (ص ۱۴ ستون ۱ و ۲)

برخلاف گفته‌ی ایشان، من از ماده‌ی ۶ اساسنامه‌ی سازمان استنتاج نکردم که تدوین و تعمیم اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی صرفاً باید برای بخش دولتی و تحت نظارت دولت صورت گیرد. بلکه از ماده‌ی ۶ اساسنامه‌ی سازمان برای نشان دادن این نکته استفاده کردم که سازمان وظیفه‌ی "اعتلای حرفه" را ندارد و زیر عنوان "اعتلای حرفه" چنین نوشتیم:

"... علاوه بر این‌ها، ماده‌ی ۶ اساسنامه‌ی سازمان حسابرسی مقرر می‌دارد: [متن ماده‌ی ۶] همانطور که ملاحظه می‌شود، وظیفه‌ی سازمان اعتلای دانش تخصصی است نه اعتلای حرفه..." (ص ۱۵ ستون ۱)

در واقع من بحث لازم‌الاجرا نبودن اصول و ضوابط را برای بخش غیردولتی زیرعنوان "آئین نامه نه استاندارد" آوردم و در استدلال‌های خود به ترتیب به بند یک از تبصره‌ی ۲ ماده‌ی واحد، تبصره‌ی ذیل بند (ب) و بند (ج) از ماده‌ی ۷ اساسنامه‌ی سازمان و پیشگفتار آئین رفتار حرفه‌ای ارجاع دادم و چنین نتیجه گرفتیم:

"بنابر عبارت بالا، که آئین رفتار حرفه‌ای را جزو اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی دانسته، و تصریح بند (ج) از ماده‌ی ۷ اساسنامه مبنی بر این که آئین رفتار حرفه‌ای برای حسابرسان سازمان است، و دیگر دلایل پیشگفته می‌توان نتیجه گرفت که استانداردهای حسابداری و حسابرسی تدوین شده از سوی سازمان برای بخش غیردولتی (تعاونی و خصوصی) لازم‌الرعا نبوده و فقط قابل ابلاغ به حسابرسان همان سازمان است..." (ص ۱۷ ستون ۲)

بنابراین نگارنده آگاهانه یا ناآگاهانه نکته‌هایی از نوشته‌ی مرا جابه‌جا و مخلوط کرده است. نوشته‌ی ایشان در جای دیگری دچار همین مشکل است. او می‌نویسد:

"نویسنده‌ی مقاله "بازخوانی اولین گام" در بخش پایانی مقاله با طرح مطالبی عنوان می‌کند که سازمان حسابرسی نمی‌تواند مدعی استانداردگذاری شود و... فقط انجمن حسابداران خبره ایران و جامعه حسابداران رسمی ایران می‌تواند مدعی استاندارد و استانداردگذاری باشند..." (ص ۱۵ ستون ۱)

علیرغم آنکه او باور دارد که کلام نویسنده نباید قطعه‌قطعه شود لیکن بخش مهمی از کلام من حذف شده است. من زیر عنوان "حرف آخر" استاندارد و استانداردگذاری را از دو دیدگاه مطرح کردم: از دیدگاه رفاه اجتماعی و دوم از دیدگاه حرفه. از منظر رفاه اجتماعی چنین نوشتیم:

"با قبول این معنی از استاندارد و استانداردگذاری، سازمان

حسابرسی، انجمن حسابداران خبره‌ی ایران، و جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران هیچ یک نمی‌توانند مدعی استانداردگذاری شود..." (ص ۶۷ ستون ۲) و از دیدگاه حرفه نوشتیم:

"... حتی با قبول این معنی از استاندارد و استانداردگذاری، باز هم سازمان حسابرسی نمی‌تواند مدعی شود زیرا سازمان نه تنها یک تشکل حرفه‌ای نیست بلکه نمایندگی تشکل‌های حرفه‌ای را نیز در این زمینه ندارد. در این معنی از استاندارد، در حال حاضر، فقط انجمن حسابداران خبره‌ی ایران، و جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران می‌توانند مدعی استاندارد و استانداردگذاری، آن هم در حوزه عمل خود، باشند. اما باز هم هیچ یک از این دو نمی‌توانند استانداردهای تدوینی خود را به اعضای تشکل دیگر یا حتی به شرکتها تحمیل کنند..." (ص ۶۸ ستون ۱)

نعمت پژوه به‌منظور بررسی مطلب پیشین می‌نویسد:

"... در دیدگاه دوم اگر فارغ از مسئله‌ی حاکمیت قانون به موضوع نگریسته شود، می‌توان گفت انجمن حسابداران خبره‌ی ایران که بنا به ادعای نویسنده مقاله مزبور با سابقه‌ای حدود بیست سال در کشور می‌تواند مدعی تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی باشد، در طول بیست سال گذشته به جز کوششی اندک آن هم در ابتدای کار... عملاً اقدام مشرثمر و قابل عرضه‌ای انجام نداده است..." (ص ۱۵ ستون ۱)

اساسنامه‌ی سازمان حسابرسی در شهریور ۱۳۶۶ تصویب شد و سازمان مزبور عملاً در همان موقع تشکیل شد. از آن زمان تاکنون حدود ۱۵ سال می‌گذرد که چیزی از بیست سال کم ندارد، و در این مدت حاصل کار سازمان در حوزه اصول و ضوابط چند کتاب مبتنی بر ترجمه بوده است، که با در نظر گرفتن منابع بکار رفته و هزینه‌های تولید آنها موید کارنامه‌ی درخشانی نیست. این در حالی است که پیش از این استانداردهای بین‌المللی توسط مرکز تحقیقات ترجمه شده است.

با نگاهی به مقاله "کالبد شکافی در بخش ۷۰" کار حساس یگانه و پوریان‌سب^{۱۳} در می‌یابیم که تهیه‌کنندگان بخش ۷۰ در حوزه‌ی تخصصی خود یعنی حسابرسی از دانش نظری کافی برخوردار نبوده‌اند. بنابراین با در نظر گرفتن ایرادات موجود در اصول و ضوابط تدوینی سازمان شاید نتیجه‌ای بهتر از نتیجه‌ی کار انجمن حاصل نشده باشد. به نظر من اگر متن انگیزی استاندارد بین‌المللی بخش ۷۰ را به یک مترجم حرفه‌ای می‌دادند حاصل کار از این بخش ۷۰ بهتر می‌شد.

هم‌چنین وی در بخش پایانی نوشته‌ی خود پرداختن به اصل موضوع یعنی استانداردهای حسابداری و حسابرسی را متذکر شده است. از نظر او پرداختن به فرایند استانداردگذاری و مفاهیم زیربنایی آن پرداختن به حواشی است و فایده‌ای ندارد. این در

حالی است که تجربه‌ی کشورهای غربی نشان می‌دهد که استانداردگذاری بدون پرداختن به پایه و اساس کار موفق نبوده است. حتی در امریکا کمیته‌ای خاص مأمور بررسی این موضوع شد و موظف گردید ساختار و طرحی را برای استانداردگذاری پیشنهاد دهد که در عمل توفیق یابد و نتیجه کار آن کمیته را امروز شاهدیم.

نگارنده در همان انتهای مقاله خود مدعی شده است که استانداردهای تدوینی سازمان اسامی ایران قابل طرحی ندارد و می‌نویسد:

«... یا حتی به نقد متن استانداردها پرداخته نشده است... و این

خود می‌تواند بیانگر این باشد که اساساً ایراد قابل طرحی در متن

این استانداردها وجود ندارد...» (ص ۱۵ ستون ۲)

این که تاکنون نقدی درباره‌ی متن استانداردها انجام و ارائه نشده است دلیل نمی‌شود که استانداردهای تدوینی سازمان ایران ندارد شاید دلیل آن گرفتاری اهل قلم است. همان‌طور که پیشتر گفته شد، حساس‌یگانه و پوریانسب استاندارد بخش ۷۰ را نقد کرده‌اند. ظاهراً نقد مزبور نشان می‌دهد دست‌درکاران تهیه استاندارد بخش ۷۰ نه به درک مطلب نایل شده‌اند و نه از فن ترجمه آگاهی کافی داشته‌اند. بخش ۷۰ مملو از ایراد و اشکال است.

دست درکاران و تهیه‌کنندگان بخش ۷۰ از متخصصان حسابرسی هستند و موضوع استاندارد بخش ۷۰ گزارش حسابرسی است. خواندن ایرادها و اشکال‌های موجود در بخش ۷۰، هر خواننده‌ی آگاهی را نسبت به درستی سایر استانداردهای تدوینی سازمان ناامید می‌کند و بذر تردید در دل او می‌کارد.

خلاصه‌ی بحث

مطالعه‌ی قانون تشکیل سازمان حسابرسی و بررسی مواردی از مشروح مذاکرات مجلس در باب قانون مزبور و نیز ارزیابی استدلال‌های مستند شده به اساسنامه‌ی سازمان نشان می‌دهد که قانونگذار با تصویب ماده‌ی واحده و اساسنامه‌ی سازمان هدفی جز سروسامان دادن به حسابرسی دستگاهها و واحدهای دولتی ندارد و مراد از اصول و ضوابط فنی قابل قبول حسابداری و حسابرسی، مذکور در بند چهارم تبصره‌ی دوم قانون تشکیل، استاندارد و استانداردگذاری در حوزه‌ی حسابداری و حسابرسی نیست و تعمیم دادن اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی به بخش غیردولتی مبتنی بر برداشت نادرست از کلمه‌ی «کشور» در ماده‌ی ۶ و بند (ز) ماده‌ی ۷ اساسنامه‌ی سازمان است. لذا بررسی بیشتر در این زمینه ضرورت ندارد و بحث و استدلال‌های حاضر کفایت می‌کند.

موضوع بحث آینده

اما در ایران بدون توجه به این واقعیت‌ها، اصول و ضوابط مذکور در قانون به استاندارد تعبیر شد و بر آن تعبیر تعجیل هم اضافه شد. آنگاه مقررات و الزاماتی وضع و به حوزه‌های مختلف ابلاغ گردید. حاصل همه‌ی اینها جز تحمیل هزینه‌های اجتماعی و

در نتیجه از دست رفتن رفاه اجتماعی چیز دیگری نیست. واقعاً اگر می‌خواستیم در حسابداری و حسابرسی ایران استانداردگذاری کنیم چه گام‌هایی باید برداشته می‌شد؟ این سوالی است که دولتمردان حوزه‌های اقتصاد و قانونگذاری باید به دنبال پاسخ آن باشند. اطلاع از پاسخ این سوال می‌تواند موضوع استاندارد و استانداردگذاری در حسابداری را در مسیر صحیح خود قرار داده و دولتمردان را از قانونگذاری نادرست باز دارد. پاسخ این سوال را در بحث آینده خواهیم داد.

دایه‌های مهربانتر از مادر

اما دولتمردان، حتی بدون آگاهی از پاسخ سوال پیشین، برای ارزیابی و تبعیض‌گذاری بین دیدگاه‌های مختلف می‌توانند یک یا چند سوال مهم را از خود بپرسند: اطلاعات برای تصمیم‌گیری استفاده‌کننده است، اما چرا استفاده‌کنندگان برای استاندارد و استانداردگذاری تلاش و مشارکت نمی‌کنند؟ حتی شرکتها که تولیدکننده‌ی اطلاعات حسابداری هستند، برای استاندارد و استانداردگذاری مشارکت فعالانه ندارند. در ایران حساب‌برسان و حرفه‌ای‌ها برای استاندارد و استانداردگذاری می‌کوشند. چرا؟

شاید از این روست که ما حساب‌برسان و حرفه‌ای‌ها براین باوریم که استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری خوب و بد خود را تشخیص نمی‌دهند؟ شاید خود را در علم و عمل چنان فربه می‌دانیم که به خود جرات می‌دهیم برای دیگران تعیین تکلیف کنیم؟ شاید...

پی‌نوشت

- ۱- نعمت‌پژوه، ابراهیم، «اولین گام»، فصلنامه‌ی حسابرس، شماره‌ی ۱۴
- ۲- نالانه، عبدالرضا، «فریانی حرفه»، حسابدار ۱۴۲
- ۳- نالانه، عبدالرضا، «بازخوانی اولین گام»، حسابدار ۱۴۹
- ۴- صفار، جواد، «نگاهی به اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی»، حسابدار ۱۵۰
- ۵- نعمت‌پژوه، ابراهیم، «در متن نه در حاشیه»، حسابدار ۱۵۰
- ۶- نگاه‌کنید به: صفار، جواد، «نگاهی به اصول و...»، حسابدار ۱۵۰
- ۷- نگاه‌کنید به: نعمت‌پژوه، ابراهیم، «در متن نه در حاشیه»، حسابدار ۱۵۰
- ۸- مذاکرات جلسه علنی مجلس شورای اسلامی، جلسه ۴۶۱، روزنامه رسمی ۱۱۱۵۵، ص ۲۳ ستون ۱
- ۹- همان، ص ۲۴ ستون ۱
- ۱۰- همان، ص ۲۶ ستون ۲
- ۱۱- مشروح مذاکرات جلسه علنی مجلس شورای اسلامی، جلسه ۴۹۵، روزنامه رسمی ۱۱۲۰۹، ص ۲۴ ستون ۱
- ۱۲- نگاه‌کنید به: اساسنامه‌ی سازمان
- ۱۳- حساس یگانه، پیحی، و امیر پوریانسب، «کالبدشکافی در بخش ۷۰»، حسابدار ۱۵۰

منابع

- ۱- مشروح مذاکرات مجلس دوره‌ی اول در باب قانون تشکیل سازمان حسابرسی
- ۲- قانون تشکیل سازمان حسابرسی
- ۳- اساسنامه سازمان حسابرسی
- ۴- صفار، جواد، «نگاهی به اصول و...»، حسابدار ۱۵۰
- ۵- نعمت‌پژوه، ابراهیم، «در متن نه در حاشیه»، حسابدار ۱۵۰
- ۶- نالانه، عبدالرضا، «بازخوانی اولین گام»، حسابدار ۱۴۹