

ضابطه‌گذاری حسابداری در ایران: نیازمند بازاندیشی و دگرگونی



محسن قاسمی

۱. مقدمه

این مقاله به مسئله‌ای می‌پردازد که ذهن نگارنده سال‌ها درگیر آن بوده است، و آن چه این روزها بر حسابداری و حسابرسی ایران می‌گذرد تاثیر گذاری و اهمیت آن را روز به روز بیش‌تر هویدا کرده است. امید می‌رود واگویی و درمیان‌گذاری آن بتواند توجه اشخاص ذی‌ربط و مربوط را به آن جلب کند. باشد که برای بهبود و بالندگی صنعت حسابداری، حسابرسی و بازار اوراق بهادار ایران و پاس‌داری اثربخش‌تر از منافع عمومی چاره‌ای برای آن اندیشیده شود.

در این مقاله پس از مرور هدف مشترک حرفه‌های حسابداری و حسابرسی و ضابطه‌گذاران بازار اوراق بهادار در پاس‌داری از منافع عمومی، وضعیت فعلی و وضعیت

مطلوب ضابطه‌گذاری حسابداری و حسابرسی در ایران از دو چشم‌انداز ملی و بین‌المللی توصیف می‌شود. درون‌مایه‌ی این مباحث بر این دیدگاه استوار است که ضابطه‌گذاری حسابداری و حسابرسی در ایران که در سه دهه‌ی گذشته از سوی "سازمان حسابرسی" انجام شده است با دو چالش اساسی: (۱) تضاد منافع، و (۲) انحصار روبرو است. از این رو، در بزنگاه کنونی اقتصاد ایران که در حال گذار به اقتصاد بازار آزاد و جهانی است و روز به روز بر گستردگی بازار اوراق بهادار و ذی‌نفعان آن افزوده می‌شود ادامه‌ی این ضابطه‌گذاری قانونی، حقانی و منطقی به نظر نمی‌رسد.

نزدیک به سه دهه است که سازمان حسابرسی هم بزرگ‌ترین موسسه‌ی حسابداری عمومی (CPA firm) و هم تنها ضابطه‌گذار حسابداری و حسابرسی در ایران است. یعنی ضابطه‌گذاری که ضابطه‌گذاری می‌کند. سازمانی که

مجری ضوابط وضع‌شده توسط خودش است. این تضاد منافع شاید در تاریخ حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی جهان بی‌نظیر باشد. افزون بر این وضعیت متناقض‌نما، ضابطه‌گذار قانونی بازار اوراق بهادار ایران یعنی سازمان بورس و اوراق بهادار نیز هیچ‌گونه اختیاری برای نظارت بر ضابطه‌گذاری حسابداری و حسابرسی در ایران ندارد. در حالی که هدف اصلی سازمان بورس و اوراق بهادار پاس‌داری از منافع عمومی است و حسابداری و حسابرسی نیز تاثیر‌گذاری گسترده‌ای بر منافع عمومی دارند. حتی در بعضی موارد دیده می‌شود اجرای ضوابط سازمان بورس و اوراق بهادار معطل ضابطه‌گذاری سازمان حسابرسی می‌ماند. این در شرایطی است که سازمان حسابرسی خود یکی از موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و تحت نظارت آن سازمان است و باید ضوابط آن را رعایت کند. در حالی که در وضعیت

فعلی این پتانسیل برای سازمان حسابرسی وجود دارد که اگر اقتضای منافع‌اش بود با اختیار ضابطه‌گذاری خود (در حسابداری و حسابرسی) به طور نامستقیم در ضابطه‌گذاری سازمان بورس و اوراق بهادار (در بازار اوراق بهادار) اختلال کند. نمونه‌ی این اختلال را در یک سال گذشته در ارتباط با ماده‌ی ۱۷ "دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران" (۱۶ اردیبهشت ۱۳۹۱) شاهد بودیم. جایی که سازمان حسابرسی با تعلق بیش از یک‌ساله در وضع کردن استاندارد گزارشگری حسابرسی کنترل داخلی دست‌آویزی برای به‌جا نیارودن تکلیف حسابرسان در اظهارنظر نسبت به کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی ناشران بورس و فرابورسی به‌دست داد.

طی سه دهه‌ی گذشته هم سازمان حسابرسی و هم گروهی از حرفه‌های حسابداری ایران به این باور دامن زده‌اند که سازمان حسابرسی یگانه ضابطه‌گذار انحصاری حسابداری و حسابرسی در ایران است. یعنی، هیچ نهاد دیگری در ایران اختیار و حق ضابطه‌گذاری برای زمینه‌های حرفه‌ای گوناگون حسابداری و حسابرسی را ندارد. سازمان حسابرسی به‌تازگی با راه‌اندازی "کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری دولتی" و "واحد حسابرسی عملیاتی" دامنه‌ی ضابطه‌گذاری خود را به حسابداری بخش عمومی (دولتی) و حسابرسی عملیاتی گسترش داده است و برای آن‌ها هم استاندارد وضع می‌کند. آن گروه از حرفه‌های حسابداری نیز برای هر عمل حرفه‌ای خود را معطل ضابطه‌گذاری سازمان حسابرسی می‌دانند و تنها این سازمان را در زمینه‌های حرفه‌ای گوناگون حسابداری و حسابرسی در مقام ضابطه‌گذار به رسمیت می‌شناسند. این گروه با پافشاری بر این باورند که برای حسابرسی داخلی، کنترل داخلی، ... هم تنها سازمان حسابرسی صلاحیت ضابطه‌گذاری دارد. گروهی از این افراد حتی پا را فراتر هم می‌گذارند و به ضابطه‌گذاری سازمان بورس و اوراق بهادار در حیطه‌هایی که بر حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی تأثیرگذار است نیز انتقاد وارد می‌کنند، و معتقدند سازمان بورس و اوراق بهادار حق ندارد در ضابطه‌گذاری برای حسابداری و حسابرسی ایران که - به باور آنان - تنها در انحصار سازمان حسابرسی است ورود کند.

۲. حسابداری و حسابرسی، خدماتی برای عموم

در گذشته بعضی افرایان سیاسی حسابداری و حسابداران را در خدمت سرمایه‌داران برای چپاول طبقه‌ی کارگر می‌دانستند. ولی در جهان امروز همه‌ی

نهادهای حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی، به‌روشنی و با تأکیدگذاری، هدف و آرمان اصلی خود را پاس‌داری از منافع عمومی اعلام می‌کنند. از این رو، عنوان یکی از اصلی‌ترین و تأثیرگذارترین حرفه‌های حسابداری در همه‌ی کشورهای دارای اقتصادهای توسعه‌یافته‌تر "حسابداری عمومی" (Public Accounting) است، و حرفه‌های آن را نیز "حسابدار عمومی" (Certified Public Accountant با سرواژه‌ی CPA) - در ایران، "حسابدار رسمی"^۱ - می‌نامند. هدف و مسئولیت اصلی حسابداران عمومی پاس‌داری از منافع عمومی از راه ارائه‌ی خدمات عمومی گوناگون است. از این رو، در زمره‌ی مهم‌ترین حرفه‌های خدماتی دانسته می‌شوند. زیرا خدمات حسابداری عمومی - خواه مستقیم، خواه نامستقیم - بر منافع عمومی تأثیرگذار است. در مقام مقایسه‌ی بی‌مناقشه حسابداری عمومی را می‌توان با بهداشت عمومی مقایسه کرد. از این چشم‌انداز که گستره‌ی تأثیرگذاری بهداشت عمومی و حسابداری عمومی هر دو بر منافع عموم است. همان گونه که هدف و آرمان اصلی بهداشت عمومی حفظ سلامت زیستی عموم است؛ هدف و آرمان اصلی حسابداری عمومی نیز حفظ سلامت مالی عموم است. دیگر حرفه‌ها و موضوعات حسابداری و مرتبط با حسابداری نیز کم و بیش از سطح اهمیت مشابهی برخوردارند. زیرا، خدمات همگی آن‌ها دارای آثار و پیامدهایی بر منافع عمومی است. به عنوان مثال، هر چند در عنوان حرفه‌ی "حسابرسی داخلی" و حرفه‌های آن اصطلاح "عمومی" گنجانده نشده است؛ ولی خدمات آنان می‌تواند تأثیرگذاری گسترده‌ای بر منافع عمومی داشته باشد. به عنوان نمونه، نقش حسابرسان داخلی در مبارزه با فساد، تقلب و پول‌شویی دارای آثار و پیامدهای پر دامنه‌ای بر منافع عمومی است. به یاد داریم اُترتقلب مالی آغاز هزاره‌ی سوم در غول مخابراتی آمریکا، وردکام، که منجر به بزرگ‌ترین اعلام ورشکستگی آمریکا تا آن تاریخ شد را "سینتیا کوپر" رئیس حسابرسی داخلی آن افشا کرد، و در همان سال (۲۰۰۲)، از سوی مجله‌ی تایم هم‌چون یک قهرمان بین‌المللی به عنوان یکی از سه شخصیت زن برتر سال - در کنار شرون و تکیینز (افشاگر تقلب انزان)، و کالین راولی (افشاگر فساد اداری فدرال آگاهی آمریکا، FBI) - اعلام شد.^۲

۳. قانون، شورا، سازمان برای پاس‌داری از منافع عمومی

۱ آذر ۱۳۸۴ "قانون بازار اوراق بهادار جمهوری

اسلامی ایران" به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید. طبق این قانون، شورای عالی بورس و اوراق بهادار و سازمان بورس و اوراق بهادار در راستای پاس‌داری از حقوق سرمایه‌گذاران و با هدف سامان‌دهی، حفظ و توسعه‌ی بازار شفاف، منصفانه و کارای اوراق بهادار و به منظور نظارت بر حسن اجرای این قانون راه‌اندازی شدند.^۳

شورای عالی بورس و اوراق بهادار بالاترین رکن بازار اوراق بهادار ایران است که تصویب سیاست‌های کلان این بازار را بر عهده دارد.^۴ سازمان بورس و اوراق بهادار نیز یک موسسه‌ی عمومی دولتی و دارای شخصیت حقوقی و مالی مستقل است که در مقام ضابطه‌گذار قانونی بازار اوراق بهادار فعالیت می‌کند.^۵ وظایف شورای عالی بورس و اوراق بهادار و سازمان بورس و اوراق بهادار به روشنی در قانون مقرر شده‌اند؛^۶ که شاه‌بیت همه‌ی آن‌ها را می‌توان پاس‌داری از منافع سرمایه‌گذاران و به تعبیر کامل‌تر "پاس‌داری از منافع عمومی" دانست.

بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت "قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران" (۱۳۸۴) وضع شده است تا با هدف اساسی پاس‌داری از منافع عمومی بازار اوراق بهادار ایران را تنظیم و برای آن ضابطه‌گذاری کند. نظارت بر رعایت ضوابط و پیگیری تحقق اهداف این قانون نیز به‌طور مشخص بر شورای عالی بورس و اوراق بهادار و سازمان بورس و اوراق بهادار تکلیف شده است.

۴. ضابطه‌گذاری حسابداری و حسابرسی در ایران

همان گونه که گفته شد، هدف و مأموریت قانون، شورا، و سازمان پاس‌داری از منافع عمومی در بازار اوراق بهادار است. سازوکارهای اصلی تحقق این هدف و مأموریت نیز ضابطه‌گذاری و نظارت بر رعایت ضوابط است. از دیگر سو، حسابداری و حسابرسی نیز دارای آثار و پیامدهای گسترده‌ای بر منافع عمومی در بازار اوراق بهادار هستند. بنابراین، می‌توان از نظر قانونی، حقانی و منطقی انتظار داشت ضابطه‌گذاری حسابداری و حسابرسی به‌ویژه در دامنه‌هایی که تأثیرگذاری بیش‌تر و مشخص‌تری بر منافع عمومی در بازار اوراق بهادار دارند با نظارت (نه لزوماً مدیریت مستقیم) ضابطه‌گذار اصلی بازار اوراق بهادار یعنی سازمان بورس و اوراق بهادار انجام شود. این دیدگاه اصلی این نوشتار است که در ادامه تلاش می‌شود قانونی‌بودن، حقانی‌بودن و منطقی‌بودن آن از دو چشم‌انداز ملی و فراملی تبیین شود.

۴.۱. چشم‌انداز ملی

برای تبیین این دیدگاه از چشم‌انداز ملی رویدادهایی که در چند دهه‌ی گذشته در دوران نوین حسابداری ایران رخ داده است در چهار بازه‌ی زمانی زیر به طور اجمالی مرور می‌شود.

الف) پیش از ۱۳۶۲: حرفه‌ای‌های حسابداری ایران برای نخستین بار در ماده‌ی ۳۰ "قانون مالیات بر درآمد" (۱۰ مرداد ۱۳۳۴) در لوای پیش‌بینی راه‌اندازی "انجمن محاسبین و کارشناسان قسم‌خورده" از سوی قانون‌گذار به رسمیت شناخته شدند. طبق این ماده، وزارت دارایی مکلف شد پس از راه‌اندازی این انجمن نتیجه‌ی رسیدگی محاسبین قسم‌خورده را در مورد حساب یا ترازنامه‌ی بازرگان یا شرکت بپذیرد و در این موارد برای تشخیص مالیات مودی دیگر حاجت رسیدگی به دفاتر و اوراق مودی نباشد.^۱ البته نزدیک به هشت سال به درازا انجامید تا سرانجام، در تیر ۱۳۴۲، "انجمن قانونی محاسبین قسم‌خورده و کارشناسان ایران" به عنوان نخستین انجمن حرفه‌ای حسابداری ایران راه‌اندازی شد. در این دوره، هیچ نهادی به طور رسمی و پذیرفته مسئول ضابطه‌گذاری حسابداری و حسابرسی ایران نبود. در عمل، حسابداری و حسابرسی به طور غیررسمی بر مبنای درس‌نامه‌های دانشگاهی، و ترجمه‌های جسته و گریخته از اصول حسابداری پذیرفته‌ی همگانی، استانداردهای حسابداری و حسابرسی، و به‌روش‌های قلمروهای پیش‌رو حسابداری و حسابرسی جهان (مثل، آمریکا و انگلستان) انجام می‌شدند.

ب) ۱۳۶۲ تا ۱۳۷۸: دوشنبه، ۵ دی ۱۳۶۲، "قانون تشکیل سازمان حسابرسی" به تصویب مجلس رسید و نطفه‌ی یکی از تاثیرگذارترین سازمان‌ها در تاریخ حسابداری ایران بسته شد. نزدیک به چهار سال گذشت تا سرانجام در سه‌شنبه، ۱۷ شهریور ۱۳۶۶، "اساسنامه سازمان حسابرسی" نیز به تصویب مجلس رسید و سازمان حسابرسی از ادغام چهار بزرگ حرفه‌ی حسابداری ایران آن روزها - شامل، موسسه‌ی حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه (تاسیس: ۱۳۵۹)، موسسه‌ی حسابرسی بنیاد مستضعفان (تاسیس: ۱۳۵۹)، موسسه‌ی حسابرسی شاهد (تاسیس: ۱۳۶۲) و شرکت سهامی حسابرسی (تاسیس: ۱۳۵۰؛ برای حسابرسی شرکت‌های دولتی) - در هیات بزرگ‌ترین موسسه‌ی حسابداری عمومی تاریخ حسابداری ایران سر برآورد.

طبق بند ۴ تبصره‌ی ۲ ماده‌ی واحده‌ی "قانون تشکیل سازمان حسابرسی" (۱۳۶۲) تدوین اصول و ضوابط فنی

قابل قبول حسابداری و حسابرسی (بدون ذکر دامنه‌ی این ضابطه‌گذاری اعم از ملی و سازمانی) از جمله وظایف این سازمان مقرر شد؛ بندی که این موسسه‌ی حسابداری عمومی را نزدیک به سه دهه در مقام ضابطه‌گذار بلامنازع و انحصاری حسابداری و حسابرسی ایران نشانده است. حتی در سال‌های اخیر دامنه‌ی این ضابطه‌گذاری به حسابرسی عملیاتی و حسابداری بخش عمومی (دولتی) هم گسترش پیدا کرده است. در یک سال گذشته نیز بعضی از حرفه‌ای‌های حسابداری و حسابرسی ایران با افراطی‌گری بر طبل گسترش دامنه‌ی این ضابطه‌گذاری به حسابرسی داخلی، کنترل داخلی، و دیگر زمینه‌های حرفه‌ای حسابداری می‌کوبند. البته، از سویی دیگر، طی این سال‌ها بعضی از صاحب‌نظران نیز استناد به این بند را برای نشان دادن سازمان حسابرسی در مقام ضابطه‌گذار قانونی حسابداری و حسابرسی ایران با انتقادهای جدی روبرو کرده‌اند. به طوری که این منتقدان با توجه به عدم ذکر دامنه‌ی ضابطه‌گذاری در بند ۴ تبصره‌ی ۲ ماده واحده‌ی "قانون تشکیل سازمان حسابرسی" (۱۳۶۲) استدلال گسترش این دامنه از سازمانی به ملی را اساساً فاقد وجهت قانونی می‌دانند.^۸

به هر حال، سازمان حسابرسی که از نبود ضابطه‌گذاران رسمی دیگر آگاه بود بر کرسی ضابطه‌گذاری حسابداری و حسابرسی ایران تکیه زد. از این رو، "کمیته‌ی تدوین رهنمودهای حسابداری" (۱۳۷۱) و "کمیته‌ی تدوین رهنمودهای حسابرسی" (۱۳۷۵) نیز در این سازمان راه‌اندازی شدند تا استانداردهای ملی حسابداری و حسابرسی ملی را وضع کنند. هر چند، در این دوره نیز هم‌چنان حسابداری و حسابرسی به طور غیررسمی بر مبنای درس‌نامه‌های دانشگاهی، و ترجمه‌های جسته و گریخته از اصول حسابداری پذیرفته‌ی همگانی، استانداردهای حسابداری و حسابرسی و به‌روش‌های قلمروهای پیش‌رو در حسابداری و حسابرسی جهان (آمریکا و انگلستان) انجام می‌شدند.

پ) ۱۳۷۸ تا ۱۳۸۴: در آغاز این دوره، ایران پس از چند دهه سرانجام دارای ضوابط ملی حسابداری و حسابرسی شد. در ۱۳۷۸، نخستین مجموعه‌ی رهنمودهای حسابداری از سوی کمیته‌ی تدوین رهنمودهای حسابداری سازمان حسابرسی منتشر و برای دو سال لازم‌الاجرا شد. در همان سال، نخستین مجموعه‌ی استانداردهای حسابرسی نیز منتشر و برای صورت‌های مالی که آغاز دوره‌ی آن‌ها از ۱ فروردین ۱۳۷۸ به بعد بود، لازم‌الاجرا شد. بعدها این دو کمیته

به ترتیب به "کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری" و "کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابرسی" تغییر نام یافتند.

دیگر رویداد مهم این بازه‌ی زمانی راه‌اندازی "جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران" (۱۳۸۰) بود. این نهاد تنها انجمن حرفه‌ای حسابداران عمومی ایران است که به موجب تبصره‌ی ۲ ماده‌ی واحده‌ی "قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی" (۲۱ دی ۱۳۷۲) تشکیل شد. در این ماده واحده، هدف از راه‌اندازی این انجمن حرفه‌ای اعمال نظارت مالی بر واحدهای تولیدی، بازرگانی و خدماتی و هم‌چنین به‌دست‌آوردن اطمینان از اعتمادپذیر بودن صورت‌های مالی این واحدها در راستای حفظ منافع عمومی، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذی‌حق و ذی‌نفع اعلام شده است.^۹ هر چند در این هدف‌گذاری "حفظ منافع عمومی" به‌درستی برجسته شده است، ولی این انجمن طی ۱۲ سال گذشته هیچ‌گونه مشارکت رسمی در ضابطه‌گذاری حسابداری و حسابرسی ایران نداشته است، و این ضابطه‌گذاری هم برای حسابداری و هم برای حسابرسی و دیگر خدمات اطمینان‌بخشی هم‌چنان به طور انحصاری از سوی سازمان حسابرسی انجام شده است. در واقع، سهم این انجمن حرفه‌ای در ضابطه‌گذاری حسابداری و حسابرسی ایران فراتر از صدور چند دستورالعمل، و رهنمود و چک‌لیست برای انجام عمل حسابرسی صورت‌های مالی و دیگر خدمات اطمینان‌بخشی نبوده است.

ت) ۱۳۸۴ تاکنون: تصویب "قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران" در ۱ آذر ۱۳۸۴ رویداد بزرگی بود که تاثیرگذاری آن بر حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی ایران می‌توانست بیش‌تر از این باشد که هست. این تاثیرگذاری نا‌کامل از تدوین خود این قانون آغاز شد. زیرا، به رغم این که هدف اصلی تصویب این قانون پاس‌داری از منافع عمومی در اقتصاد در حال خصوصی‌شدن و جهانی‌شدن ایران بود؛ ولی، به نظر می‌رسد قانون‌گذار یا ناآگاهانه یا آگاهانه با وفادار ماندن به رویکرد چیره در زمان تصویب "قانون تشکیل سازمان حسابرسی" (۱۳۶۲) و "اساسنامه‌ی سازمان حسابرسی" (۱۳۶۶) - فضای اقتصاد دولتی دهه‌ی ۱۳۶۰ - نقش و جایگاهی حداقلی در ضابطه‌گذاری حسابداری و حسابرسی ایران برای شورای عالی بورس و اوراق بهادار و سازمان بورس و اوراق بهادار تعیین کرده است. زیرا، در وظایف شورای عالی بورس و اوراق بهادار در این ارتباط

کاملاً سکوت اختیار شده است و هیچ اشاره‌ای به نقش و جایگاه آن در نظارت بر ضابطه‌گذاری حسابداری و حسابرسی ایران نشده است.^{۱۰} در وظایف و اختیارات سازمان بورس و اوراق بهادار هم که وضع به مراتب عجیب‌تر است. چون، نه تنها اختیاری برای نظارت بر ضابطه‌گذاری حسابداری و حسابرسی ایران به سازمان بورس و اوراق بهادار داده نشده است؛ بلکه در بند ۱۹ ماده‌ی ۷ این قانون نیز هم‌کاری نزدیک و هماهنگی با مراجع حسابداری به‌ویژه هیئت تدوین استانداردهای حسابداری بر هیات مدیره‌ی سازمان بورس و اوراق بهادار تکلیف شده است. به عبارت دیگر، در قانونی که قاعدتاً برای بازار اوراق بهادار یک اقتصاد در حال خصوصی شدن و جهانی شدن نوشته شده است و تکلیف اصلی نهادهای ضابطه‌گذار و ناظر این بازار پاس‌داری از منافع عمومی مقرر شده است، هیچ گونه اختیار مصرحی در نظارت بر ضابطه‌گذاری حسابداری و حسابرسی برای عالی‌ترین رکن آن یعنی شورای عالی بورس و اوراق بهادار دیده نشده است، و از آن عجیب‌تر، با صراحت و تأکید بر نهاد ضابطه‌گذار و ناظر آن یعنی سازمان بورس و اوراق بهادار نیز تکلیف شده است که باید خود را با یکی از کمیته‌های یکی از موسسه‌های حسابداری عمومی تحت نظارت خود (سازمان حسابداری) هماهنگ کند.

در واقع، هر چند سازمان حسابرسی بیش از بیست سال پیش از تاریخ تصویب این قانون در فضای اقتصاد دولتی آن زمان و در نبود نهاد تخصصی و حرفه‌ای دیگری عهده‌دار مسئولیت ضابطه‌گذاری حسابداری و حسابرسی ایران شده است، ولی چون این سازمان به عنوان یک موسسه‌ی حسابداری عمومی ضابطه‌گذار (مجری ضوابط) نیز است تضاد منافع آشکاری در این ارتباط وجود دارد. وضعیت متناقض‌نمای دیگر این که، هم اکنون سازمان حسابرسی یکی از موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار است و فعالیت حرفه‌ای آن از نظر قانونی، حقانی و منطقی زیر نظارت این سازمان ضابطه‌گذار (سازمان بورس و اوراق بهادار) است. ولی از سویی دیگر، طبق این قانون، سازمان بورس و اوراق بهادار باید در ضابطه‌گذاری حسابداری و حسابرسی خود را با یکی از کمیته‌های این موسسه‌ی حسابداری عمومی زیر نظارت خودش هماهنگ کند.

البته در ماده‌ی ۴۲ این قانون به ناشران تکلیف شده است باید صورت‌های مالی را طبق مقررات قانونی، استانداردهای حسابداری و گزارش‌دهی مالی و آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی که توسط

سازمان بورس و اوراق بهادار ابلاغ می‌شوند، تهیه کنند. ولی با توجه به این که اختیار سازمان حسابرسی برای ضابطه‌گذاری حسابداری و حسابرسی ایران که از "قانون تشکیل سازمان حسابرسی" (۱۳۶۲) و "اساسنامه‌ی سازمان حسابرسی" (۱۳۶۶) استنباط شده است هم‌چنان پا بر جا است، و سازمان حسابرسی هم‌چنان با استناد به آن ضابطه‌گذاری می‌کند، سازمان بورس و اوراق بهادار طی سال‌های گذشته عملاً جایگاه و نقشی در نظارت بر ضابطه‌گذاری حسابداری و حسابرسی ایران نداشته است.

این جا فعلاً بحث بر سر این نیست که عملکرد سازمان حسابرسی زیر سوال برده شود. نمی‌توان منکر تاثیرگذاری سازمان حسابرسی در پرورش دانش و حرفه‌ی حسابداری ایران بود. هر چند عملکرد این سازمان در ترویج دانش حسابداری و اصطلاح‌شناسی حسابداری (به دلیل بی‌برنامگی، ناپسامانی و ناهماهنگی در معادل‌سازی و ترویج اصطلاحات تخصصی حسابداری) و استانداردگذاری حسابداری و حسابرسی (به دلیل بومی‌سازی‌های گاه افراطی و نادقیق) طی این سال‌ها با انتقادهایی جدی روبرو بوده است، با این حال، این سازمان به دلیل انتشار بیش از ۲۰۰ عنوان نشریه‌ی تخصصی حسابداری طی نزدیک به سه دهه‌ی گذشته (که البته می‌توانست به مراتب بیشتر و باکیفیت‌تر باشد) و وضع استانداردهای حسابداری و حسابرسی برای تنظیم عمل حسابداری و حسابرسی (که البته می‌توانست بین‌المللی و نابومی باشد) برای همیشه جایگاهی ماندگار در تاریخ حسابداری ایران خواهد داشت. ولی، به این واقعیت نیز توجه کنید که نزدیک به ۲۶ سال است سازمان حسابرسی هم‌زمان هم ضابطه‌گذار انحصاری حسابداری و حسابرسی و هم بزرگ‌ترین موسسه‌ی حسابداری عمومی بی‌رقیب - عملاً، یگانه‌بزرگ (Big ۱) - ایران است. چه انحصار و تضاد منافع بزرگ‌تر از این در تاریخ حسابداری جهان می‌توان پیدا کرد. در واقع، بر پایه‌ی مطالعه‌ها و بررسی‌های تطبیقی به جرات می‌توان گفت سازمان حسابرسی تنها موسسه‌ی حسابداری عمومی تاریخ حسابداری جهان است که هم برای حسابداری و حسابرسی کشور خود به‌طور انحصاری و در همه‌ی زمینه‌های حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی می‌کند و هم‌زمان خدمات گوناگون حسابداری عمومی به صاحب‌کاران دولتی و خصوصی می‌فروشد.

البته در ایران این سابقه برای سازمان‌های دیگر (مثلاً، بانک ملی ایران و بیمه‌ی ایران) نیز وجود داشته است که

در دوره‌ای وضعیت نسبتاً - نه دقیقاً - مشابهی داشته‌اند. ولی، با توسعه‌ی بازارهای مربوط به آن سازمان‌ها مسئولیت ضابطه‌گذاری و نظارت به ضابطه‌گذاران مستقل (در دو مثال پیش، به بانک مرکزی و بیمه‌ی مرکزی) منتقل شده است. ولی، گویی این انحصار و تضاد منافع در صنعت حسابداری ایران نه تنها رو به اصلاح و بهبود نیست بلکه در سال‌های گذشته روز به روز در حال وخیم‌تر شدن است.

ایران امروز در حال گذار پرشتاب از اقتصاد دولتی به اقتصاد خصوصی است. به طوری که، در یک دهه‌ی گذشته بزرگ‌ترین حجم خصوصی‌سازی در اقتصاد ایران انجام شده است و این روند هم‌چنان ادامه دارد. روز به روز نیز بر شمار و گستردگی سرمایه‌گذاران و سهام‌داران خصوصی افزوده می‌شود. افزون بر این، در چند سال گذشته گسترده‌ترین اصلاحات اقتصادی در راستای آزادسازی اقتصاد ایران انجام شده است. در آینده‌ای نه چندان دور نیز به سازمان تجارت جهانی خواهیم پیوست و شاهد افزایش حضور سرمایه‌گذاران بین‌المللی خواهیم بود. در چنین چشم‌اندازی پرسش کلیدی این است، آیا شایسته یا به‌حق یا منطقی است که یک موسسه‌ی حسابداری عمومی هم‌زمان با فروش خدمات حسابداری عمومی مسئول ضابطه‌گذاری حسابداری و حسابرسی آن هم به‌طور انحصاری و در همه‌ی زمینه‌های حرفه‌ی حسابداری ایران باشد. در حالی که ضابطه‌گذار قانونی بازار اوراق بهادار در حال توسعه‌ی ایران (سازمان بورس و اوراق بهادار) که ناظر بر عرضه و تقاضای اطلاعات مالی به ویژه صورت‌های مالی است هیچ نظارتی بر این ضابطه‌گذاری نداشته باشد؟ و آیا این ضابطه‌گذار در نبود این اختیار قانونی و حقانی و منطقی عملاً می‌تواند هدف پاس‌داری از منافع عمومی را با اثربخشی محقق کند؟

البته سازمان بورس و اوراق بهادار طی سال‌های گذشته تا حدودی از اختیارات قانونی، حقانی، و منطقی خود استفاده کرده است و ضوابطی را برای پاس‌داری از منافع عمومی وضع کرده است که کم و بیش بر حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی ایران نیز تاثیرگذار بوده‌اند. به عنوان مثال، بعضی از این ضوابط عبارت‌اند از: دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات شرکت‌های ثبت‌شده نزد سازمان (۱۳۸۶)، دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۸۶)، دستورالعمل پذیرش اوراق بهادار در بورس اوراق بهادار تهران (۱۳۸۶)، دستورالعمل انضباطی ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران (۱۳۸۷)، دستورالعمل پذیرش، عرضه

و نقل و انتقال اوراق بهادار در فرابورس ایران (۱۳۸۸)، دستورالعمل انضباطی ناشران پذیرفته‌شده در فرابورس ایران (۱۳۸۸)، دستورالعمل انضباطی ناشران غیربورسی و غیرفرابورسی ثبت‌شده نزد سازمان (۱۳۸۸)، دستورالعمل اجرایی ثبت و گزارش‌دهی رویدادهای مالی صندوق‌های سرمایه‌گذاری مشترک (۱۳۸۸)، دستورالعمل رعایت مقررات مبارزه با پول‌شویی در خدمات الکترونیک بازار سرمایه (۱۳۹۰)، دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران (۱۳۹۱)، منشور کمیته‌ی حسابرسی (۱۳۹۱)، منشور فعالیت حسابرسی داخلی (۱۳۹۱)، دستورالعمل طبقه‌بندی مؤسسات حسابرسی و اشخاص موضوع ماده‌ی ۱۰ دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۹۱)، و به تازگی نیز پیش‌نویس دستورالعمل راهبری شرکتی ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران (۱۳۹۲). ولی این روزها در کمال شگفتی می‌بینیم بعضی از حرفه‌ای‌های حسابداری و حسابرسی ایران با این گمان که ورود به حیطه‌ی ضابطه‌گذاری حسابداری و حسابرسی در صلاحیت سازمان بورس و اوراق بهادار نیست، همه‌جانبه و با تمام قوا، در حال انتقاد به این ضوابط، ضابطه‌گذار، و ضابطه‌گذاری قانونی، حقانی، و منطقی هستند. حتی در بعضی موارد، از رعایت این ضوابط لازم‌الاجرا سرپیچی و آشکارا ضابطه‌شکنی می‌کنند.

ضابطه‌گذاری در دامنه‌هایی که بر منافع عمومی تأثیرگذار هستند نه تنها در صلاحیت سازمان بورس و اوراق بهادار است بلکه اصلی‌ترین تکلیف این سازمان به شمار می‌آید. یعنی، از نظر قانونی، حقانی و منطقی ضابطه‌گذاری حسابداری و حسابرسی نیز در دامنه‌هایی که بر منافع عمومی تأثیرگذار است بی‌تردید باید زیر نظارت سازمان بورس و اوراق بهادار انجام شود. اگر چنین وضعیتی برقرار بود دیگر این روزها شاهد آن نبودیم که مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار به دلیل نگذاشتن استاندارد از سوی سازمان حسابرسی مفاد صریح ماده‌ی ۱۷ "دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران" (۱۳۹۱)^{۱۱} و "دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار" (۱۳۸۶)^{۱۲} را با چراغ سبز جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران به جماعت نقض کنند و این ضابطه‌شکنی آشکار در اظهارنظر نکردن نسبت به

کنترل داخلی ناشران بورسی و فرابورسی را به کرسی بنشانند؛ یا گروهی از حرفه‌ای‌ها در این رویکرد خود آن قدر زیاده‌روی کنند که حتی گذاشتن استانداردهای حسابرسی داخلی را هم از سازمان حسابرسی طلب کنند؛ یا حتی پذیرفتن استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی (IFRSs) توسط کشور ما این قدر معوق نمی‌شد که در منطقه‌ی نه چندان توسعه‌یافته‌ی خودمان حتی از سوریه و تاجیکستان و افغانستان هم جا بمانیم و این ریسک برایمان روز به روز بزرگ‌تر شود که اگر بنیاد استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی یک کشور فارسی‌زبان دیگر - مثلاً، تاجیکستان یا افغانستان - را به عنوان مرجع رسمی ترجمه‌ی این استانداردها به زبان فارسی بپذیرد آن وقت در آینده‌ی نزدیک ما مجبور شویم گزارش‌های مالی خود را به زبان فارسی نسخه‌ی تاجیکی یا افغانی تهیه کنیم و در دانشگاه‌هایمان هم زبان فارسی تاجیکی یا افغانی را به دانشجویان حسابداری بیاموزیم؛ یا معضله‌های پرشمار دیگری را شاهد باشیم که این روزها گریبان‌گیر حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی ایران به‌ویژه در دامنه‌هایی است که بر منافع عمومی تأثیرگذار است. برای پاس‌داری از منافع عمومی، در همه‌ی این موارد و موارد مشابه در آینده، باید ضوابط و ضابطه‌گذاری سازمان بورس و اوراق بهادار فصل‌الخطاب باشند. نه این که اجرای این ضوابط به ضابطه‌گذاری تکمیلی و مستقل و انحصاری یک موسسه‌ی حسابداری عمومی موکول شود که خود به‌طور قانونی، حقانی و منطقی باید زیر نظارت این سازمان فعالیت کند. بدتر از آن، ضابطه‌شکنی دسته‌جمعی حسابداران عمومی با این دستاویزجویی‌ها توجیه شود. اکنون، چه کسی مسئول، پاسخ‌گو و پیگیر بی‌اعتنایی دسته‌جمعی و اعتصاب‌گونه‌ی حساب‌رسان معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار به "دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران" (۱۳۹۱) به عنوان یکی از ضوابط پاس‌دار منافع عمومی در بازار اوراق بهادار ایران است؟

۴.۲ چشم‌انداز فراملی

در این بخش از مقاله تلاش می‌شود، از دو جنبه فراملی، حقانی بودن و منطقی بودن نظارت سازمان بورس و اوراق بهادار بر ضابطه‌گذاری حسابداری و حسابرسی ایران در دامنه‌های دارای تأثیرگذاری بر منافع عمومی تبیین شود.

۴.۲.۱ مطالعه‌ی تطبیقی

برای تطبیق وضعیت ضابطه‌گذاری حسابداری

و حسابرسی ایران با قلمروهای پیش‌رو وضعیت ضابطه‌گذاری حسابداری و حسابرسی در آمریکا و بریتانیا به عنوان رهبران حسابداری جهان به‌طور اجمالی مرور می‌شود.

۴.۲.۱.۱ آمریکا

پس از بحران بزرگ مالی اواخر دهه‌ی ۱۹۲۰ که عمدتاً در اثر بی‌ضابطگی بازار اوراق بهادار پدید آمده بود، سرانجام، "قانون اوراق بهادار ۱۹۳۳" و "قانون بورس اوراق بهادار ۱۹۳۴" وضع شدند. ۶ ژوئن ۱۹۳۴، به موجب بخش ۴ "قانون بورس اوراق بهادار ۱۹۳۴"، "کمیسیون بورس اوراق بهادار" (SEC) راه‌اندازی شد تا با ضابطه‌گذاری بازار اوراق بهادار از منافع عمومی پاس‌داری کند. طبق این قوانین، کنگره‌ی آمریکا ضابطه‌گذاری اوراق بهادار از جمله ضابطه‌گذاری حسابداری و حسابرسی را به SEC واگذار کرد. البته، SEC تا دهه‌ی ۱۹۷۰ این اختیار قانونی خود را به "انجمن حسابداران عمومی گواهی‌شده‌ی آمریکا" (AICPA) واگذار کرده بود و این انجمن ضابطه‌گذاری حسابداری و حسابرسی را انجام می‌داد. ولی، در ۱۹۷۳ با راه‌اندازی "هیات استانداردهای حسابداری مالی" (FASB) از سوی "بنیاد حسابداری مالی" (FAF) مسئولیت تدوین اصول حسابداری پذیرفته‌ی همگانی و استانداردهای حسابداری (بخش خصوصی) که آخرین بار به عهده‌ی "هیات اصول حسابداری" (APB) وابسته به AICPA بود به FASB واگذار شد. FAF یک سازمان مستقل بخش خصوصی است که مسئولیت نظارت، اداره، و تامین مالی نهادهای ملی ضابطه‌گذاری حسابداری مالی و گزارشگری آمریکا را بر عهده دارد. این نهادها عبارت‌اند از، هیات استانداردهای حسابداری مالی (FASB)، هیات استانداردهای حسابداری دولتی (GASB)، شورای مشورتی استانداردهای حسابداری مالی (FASAC)، و شورای مشورتی استانداردهای حسابداری دولتی (GASAC). پنج مقام اجرایی در کنار هیات امنایی چهارده نفری مسئولیت راهبری و مدیریت FAF را بر عهده دارند. این افراد از سوی سازمان‌های آمریکایی دارای منافع در گزارشگری مالی برگزیده می‌شوند. این سازمان‌ها عبارت‌اند از، انجمن حسابداری آمریکا (AAA)، انجمن حسابداران عمومی گواهی‌شده‌ی آمریکا (AICPA)، انجمن تحلیل‌گران مالی خبره (CFAI)، سازمان بین‌المللی مدیران اجرایی مالی (FEI)، انجمن مدیران مالی دولتی (GFOA)، انجمن حسابداران مدیریت (IMA)،

انجمن ملی حسابرسان، دی حسابان، و خزانه‌داران ایالتی (NASACT)، و انجمن صنعت اوراق بهادار و بازارهای مالی (SIFMA).

تا ۲۰۰۲، ضابطه‌گذاری در زمینه‌هایی از جمله حسابرسی گزارشگری مالی، اخلاق حرفه‌ای، خدمات گواهی‌گری، کنترل کیفی موسسات حسابداری عمومی، خدمات مالیاتی، ارزش‌گذاری، و برنامه‌ریزی مالی هم‌چنان در اختیار AICPA بود. تا این که پس از رسوایی‌های زنجیره‌ای آغاز هزاره‌ی سوم و فروپاشی یکی از ۵ ابرموسسه‌ی حسابداری عمومی آن زمان، آرتور اندرسون، سیاست‌گذاران فدرال آمریکا به این نتیجه رسیدند که مسئولیت ضابطه‌گذاری حسابرسی و خدمات اطمینان‌بخشی باید به نهادهای دولتی مستقل‌تر و دارای اختیارات بیش‌تر واگذار شود. در نتیجه، در ۲۰۰۲، طبق بخش ۱۰۱ "قانون ساربنز آکسلی" (۲۰۰۲)، "هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام" (PCAOB) زیر نظارت SEC راه‌اندازی شد و مسئولیت ضابطه‌گذاری در همه‌ی زمینه‌های کاری حسابداران عمومی در ارتباط با شرکت‌های عام به PCAOB واگذار شد. مسئولیت PCAOB ضابطه‌گذاری و نظارت بر حسابرسی شرکت‌های عام و کارگزاران اوراق بهادار برای پاس‌داری از منافع عمومی و سرمایه‌گذاران از راه بهبود کیفیت گزارش‌های حسابرسی آگاهانه، درست، و مستقل است. PCAOB پنج عضو تمام‌وقت دارد که از سوی SEC برای دوره‌های پنج‌ساله برگزیده و به کار گمارده می‌شوند. ضابطه‌گذاری PCAOB در قالب استانداردهای حسابرسی، اخلاق، کنترل کیفی، و گواهی‌گری انجام می‌شود و رهنمودهایی را نیز به فراخور موضوع در ارتباط با این استانداردها منتشر می‌کند. آن گروه از استانداردهای حسابرسی پیشین (وضع شده از سوی AICPA) که از سوی PCAOB مورد پذیرش قرار گرفته‌اند نیز با عنوان "استانداردهای موقت" (AU ۹۰۱-AU ۱۱۰) تایید و ابلاغ شده‌اند. ولی با تصویب استانداردهای حسابرسی مربوط به هر موضوع از سوی PCAOB به تدریج از درجه اعتبار ساقط و با استانداردهای جدید جایگزین می‌شوند. مقررات، استانداردها، و بودجه‌ی PCAOB همگی باید به تصویب نهایی SEC برسند.^{۴۱}

۴.۲.۱.۲. بریتانیا

در بریتانیا "شورای گزارشگری مالی" (FRC) مسئولیت ضابطه‌گذاری مستقل حسابداری و حسابرسی را برعهده دارد. جایگاه قانونی FRC برای این

ضابطه‌گذاری در "قانون شرکت‌های ۱۹۸۵" بریتانیا تعیین شده است. FRC یک شرکت با ضمانت محدود است که توسط دولت و صنایع راه‌اندازی شده است. اعضای هیات مدیره‌ی FRC توسط وزیر کسب‌وکار، نوآوری و مهارت‌های بریتانیا منصوب می‌شوند. هدف FRC ترویج راهبری شرکتی و گزارشگری پرکیفیت برای بلندگویی سرمایه‌گذاری است. این اهداف با وضع استانداردهایی برای گزارشگری شرکتی و بیمه‌سنجی (اکچوئری) برآورده می‌شود. FRC ضمن لازم‌الاجرا کردن به‌کارگیری این استانداردها رعایت آن‌ها را نیز پایش می‌کند. فعالیت‌های ضابطه‌گذاری دیگر نهادهای حرفه‌ای حسابداری و بیمه‌سنجی بریتانیا نیز زیر نظر FRC انجام می‌شوند. هم‌چنین، این نهاد در ارتباط با موضوعات منافع عمومی که حسابداران و بیمه‌سنان در آن‌ها درگیر هستند نیز اقدامات انضباطی مستقلی را انجام می‌دهد. استانداردهای FRC چارچوبی را برای فعالیت حسابداران، حسابرسان، و بیمه‌سنان بریتانیا پدید می‌آورد. افزون بر این، "کدنامه‌ی راهبری شرکتی بریتانیا" (برای شرکت‌ها) و "کدنامه‌ی مباشرت" (برای سرمایه‌گذاران) نیز توسط FRC وضع و ترویج شده است. بنابراین، ذی‌نفعان و کاربران اصلی ضابطه‌گذاری FRC را می‌توان حسابداران، حسابرسان، بیمه‌سنان، کارگروه‌های حسابرسی، اعضای هیات مدیره‌ی شرکت‌ها، و سرمایه‌گذاران دانست.

با توجه به این که استانداردهای حسابداری نقشی حیاتی در کارکرد اثربخش شرکت‌ها و بازارهای سرمایه دارند، FRC افزون بر نقش بسیار پویایی که در استانداردگذاری بین‌المللی حسابداری از راه مشارکت موثر در "هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی" (IASB) دارد، استانداردهای حسابداری لازم‌الاجرائی را نیز برای بنگاه‌های اقتصادی بریتانیا و جمهوری ایرلند که ملزم به رعایت "استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی" (IFRS) نیستند، وضع می‌کند.^{۴۱}

همان‌گونه که می‌بینید در این دو کشور (آمریکا و بریتانیا) که پیشروان حسابداری جهان به شمار می‌آیند ضابطه‌گذاری حسابداری و حسابرسی از نظر قانونی، حقانی و منطقی در اختیار ضابطه‌گذاران بازار اوراق بهادار است و زیر نظارت آن‌ها انجام می‌شود. حتی الگوی واگذاری اختیار ضابطه‌گذاری به انجمن‌های حرفه‌ای در زمینه‌هایی که دارای تاثیرگذاری گسترده‌تر بر منافع عمومی است نیز به دلیل تضاد منافع بالقوه و بالفعل منسوخ شده است؛ چه برسد به این که این

ضابطه‌گذاری آن هم بدون نظارت نهادهای ناظر بازار اوراق بهادار از سوی یک موسسه‌ی حسابداری عمومی (در ایران، سازمان حسابرسی) انجام شود. در ارتباط با ضابطه‌گذاری دیگر زمینه‌های حرفه‌ای حسابداری و مرتبط با آن (مثل، حسابداری بخش عمومی (دولتی)، حسابرسی داخلی، کنترل داخلی، مدیریت ریسک، راهبری شرکتی، ...) نیز در هیچ کدام از این قلمروها نمی‌بینیم که یک انجمن یا نهاد ضابطه‌گذاری انحصاری در همه‌ی زمینه‌های حرفه‌ای را برعهده داشته باشد. به عنوان مثال، در آمریکا، "هیات استانداردهای حسابداری دولتی" (GASB) و "هیات رایزنی استانداردهای حسابداری فدرال" (FASAB) ضوابط حسابداری دولتی را وضع می‌کنند؛ یا، "انجمن حسابرسان داخلی" (IIA) ضوابط عمل حرفه‌ای حسابرسی داخلی را وضع می‌کند؛ یا، "کارگروه سازمان‌های پشتیبان مالی کمیسیون تردوی" (COSO) ضوابط کنترل داخلی و مدیریت ریسک را وضع می‌کند. برای نگارنده حقیقتاً جای پرسش است که سازمان حسابرسی با چه منطق و پشتوانه‌ی تجربی "کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری دولتی" را راه‌اندازی کرده است و مأموریت وضع کردن استاندارد برای حسابداری بخش عمومی (دولتی) ایران را به این کمیته واگذار کرده است؟

۴.۲.۲. منطق جهانی شدن

همه می‌دانیم، دیر یا زود ایران نیز به سازمان تجارت جهانی خواهد پیوست و دروازه‌های اقتصادش به روی سرمایه‌گذاران بین‌المللی باز خواهد شد. روزی را تصور کنید که یک سرمایه‌گذار بین‌المللی از شما به عنوان یک کارشناس درباره‌ی فرآیند ضابطه‌گذاری حسابداری و حسابرسی در ایران می‌پرسد. شما چگونه به او توضیح خواهید داد که در بازار اوراق بهادار ایران ضابطه‌گذاری حسابداری و حسابرسی توسط یک موسسه‌ی حسابداری عمومی انجام می‌شود؛ آن هم از حسابداری بخش خصوصی و عمومی (دولتی) گرفته تا حسابرسی عملیاتی و حسابرسی داخلی و کنترل داخلی و ...

البته در آن روزها، قطعاً وضع به‌سامان خواهد شد و حتی اگر نوستالژی بومی‌سازی و ایرانیزه کردن استانداردهای بین‌المللی هم به سر بعضی مقامات نهادهای حرفه‌ای ایران بزند، برای حفظ اعتماد سرمایه‌گذاران بین‌المللی، چاره‌ای جز تن دادن به این استانداردهای بین‌المللی نخواهند داشت. بنابراین، توجه‌پذیری بسیاری از پروژه‌هایی که سازمان حسابرسی برای ضابطه‌گذاری بومی و نابین‌المللی

حسابداری و حسابرسی ایران طی این سال‌ها فعال کرده است عملاً از بین می‌رود. آن زمان دیگر بومی‌سازی و ایرانی‌سازی کردن همه‌ی استانداردهای بین‌المللی دنیا اولویت نخست حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی ایران فرض نمی‌شود. در آن دوران، به نهاد ضابطه‌گذاری نیاز است که در راستای حفظ منافع ملی ایران و پاس‌داری از منافع عمومی سرمایه‌گذاران ملی و بین‌المللی بتواند با اختیار تام استانداردها و ضوابط بین‌المللی را در ایران لازم‌الاجرا کند و با قدرت تمام بر اجرای آن‌ها نظارت کند. نهاد ضابطه‌گذاری که هیچ شخص یا گروهی نتواند با هیچ توجیهی در برابر آن ضابطه‌شکنی کند؛ یا دسته‌جمعی منافع عمومی را به مخاطره بیندازد. بسیار بعید است رویه‌ی ضابطه‌گذاری حسابداری و حسابرسی ایران امروز امکان تداوم در ایران جهانی‌شده‌ی فردا را نیز داشته باشد. پس چه بهتر که این رویه هر چه زودتر تصحیح شود.

۵. ختم کلام

چنان‌چه به دور از هرگونه تعصب شخصی، گروهی یا سازمانی با نگاهی منطقی به شرایط ایران امروز نگاه کنیم؛ می‌پذیریم که یک موسسه‌ی حسابداری عمومی (سازمان حسابرسی) که در اوج اقتصاد دولتی ایران در دهه‌ی ۱۳۶۰ و نیز در نبود قانون و نهادهای ضابطه‌گذار بازار اوراق بهادار و انجمن‌های حرفه‌ای عهده‌دار ضابطه‌گذاری انحصاری حسابداری و حسابرسی ایران شده است، دیگر نمی‌تواند در بزنگاه خصوصی‌سازی، آزادسازی و جهانی‌سازی اقتصاد ایران و دوران پس از آن کارایی و هماهنگی قانونی، حقانی و منطقی با این وضعیت جدید داشته باشد. ضمن این که واگذاری اختیار ضابطه‌گذاری آن هم در همه‌ی زمینه‌های حرفه‌ای به یک موسسه‌ی حسابداری عمومی که خود بزرگ‌ترین عرضه‌کننده‌ی خدمات حسابداری عمومی در ایران است، نه تنها از نظر منطقی از توان حرفه‌ای و تجربی این موسسه بیرون است، بلکه آشکارترین نوع تضاد منافع در ضابطه‌گذاری حرفه‌ای است. همان‌گونه که نمونه‌ای از این تضاد منافع را در یک‌سال گذشته در ارتباط با تکلیف حسابرسان معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار طبق ماده‌ی ۱۷ "دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران" (۱۳۹۱) دیدیم. جایی که تغلل سازمان حسابرسی در وضع کردن استاندارد گزارشگری حسابرسی کنترل داخلی دستاویزی برای ضابطه‌شکنی

دسته‌جمعی حسابرسان معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و خودداری آنان از اظهارنظر نسبت به کنترل داخلی ناشران بورسی و فرابورسی شد. آیا اگر ضابطه‌گذاری حسابرسی ناشران بورسی و فرابورسی زیر نظارت سازمان بورس و اوراق بهادار انجام می‌شد (مشابه ماموریتی که PCAOB در آمریکا دارد) باز هم شاهد چنین ضابطه‌شکنی منحصره‌فردی در بازار اوراق بهادار ایران بودیم؟ سال گذشته، سازمان بورس و اوراق بهادار با انتشار ترجمه‌ی "استاندارد حسابرسی شماره ۵: حسابرسی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی که با حسابرسی صورت‌های مالی یکپارچه می‌شود" (PCAOB) تلاش کرد امکان اجرای دستورالعمل کنترل داخلی فراهم شود. ولی، چون این سازمان نظارتی موثر بر ضابطه‌گذاری حسابداری و حسابرسی ندارد این تلاش ناکام ماند.

برای برون‌رفت از وضعیت نابسامان ضابطه‌گذاری (وضع کردن ضوابط) و ضابطه‌گذاری (اجراکردن ضوابط) حسابداری و حسابرسی در بازار اوراق بهادار ایران، که در بسیاری از موارد در پاس‌داری از منافع عمومی ناکارآمد و حتی ناکام است، باید اختیار قانونی نظارت بر ضابطه‌گذاری حسابداری و حسابرسی در زمینه‌هایی که دارای تأثیرگذاری گسترده بر منافع عمومی در بازار اوراق بهادار است به ضابطه‌گذار قانونی، حقانی و منطقی این بازار (سازمان بورس و اوراق بهادار) واگذار شود. یک راهکار این است این ضابطه‌گذاری هم‌چنان توسط سازمان حسابرسی ولی زیر نظارت سازمان بورس و اوراق بهادار انجام شود. در این حالت، سازمان حسابرسی باید، برای از میان برداشتن تضاد منافع، از ارائه‌ی هر گونه خدمات حرفه‌ای حسابداری عمومی خودداری کند و تنها به عنوان یک نهاد ضابطه‌گذار زیر نظارت سازمان بورس و اوراق بهادار عمل کند. البته ضابطه‌گذاری در زمینه‌های حرفه‌ای دیگر (مثل، حسابرسی داخلی، کنترل داخلی، حسابداری دولتی...) نیز باید به نهادها و انجمن‌های حرفه‌ای مربوط (مثل، انجمن حسابرسان داخلی ایران...) واگذار شود و برای ضابطه‌گذاری سازمان حسابرسی اختیار انحصاری در همه‌ی زمینه‌های حرفه‌ای حسابداری قائل نشد.

راهکار دیگر و منطقی‌تر این است که اختیار هر گونه ضابطه‌گذاری از سازمان حسابرسی سلب و در زمینه‌هایی که دارای تأثیرگذاری گسترده بر منافع عمومی در بازار اوراق بهادار است به نهادی مستقل و زیر نظارت سازمان بورس و اوراق بهادار، و در

زمینه‌های حرفه‌ای دیگر (مثل، حسابرسی داخلی، حسابداری دولتی...) به نهادها و انجمن‌های حرفه‌ای مربوط (مثل، انجمن حسابرسان داخلی ایران...) واگذار شود. در این راهکار، نهایت ماموریت بجایی که می‌توان برای سازمان حسابرسی قائل شد همان حسابرسی شرکت‌های انتفاعی دولتی و البته کمک به توسعه‌ی دانش حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی ایران از راه آموزش و پژوهش است - مثل، نقشی که "چهار بزرگ" (Big4)، شامل، پرایس واتر‌هاوس کوپرز، دیلویت، ارنست اند یانگ، و کی‌پی‌ام‌جی) با منابع مالی هنگفت خود در توسعه‌ی دانش حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی جهان ایفا می‌کنند.

منابع:

- ۱ - یوریناس، امیر، "کنترل داخلی: مغفول مقفول"، روزنامه‌ی دنیای اقتصاد، ۸ و ۹ تیر ۱۳۹۲، ص ۹.
- ۲ - قاسمی، محسن، "۹۰+۱ رسوایی مالی بزرگ هزاره‌ی سوم که دنیای حسابداری را لرزاند"، مجله‌ی حسابداری، شماره ۲۴۱، فروردین ۱۳۹۱، صص ۱۱-۳؛ "افشاگران نامدار تقرب"، مجله‌ی حسابداری، شماره ۲۴۰، اسفند ۱۳۹۰، صص ۴۷-۴۴.
- ۳ - ماده‌ی ۲ "قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران" (۱۱ آذر ۱۳۸۴).
- ۴ - ماده‌ی ۳ همان قانون.
- ۵ - ماده‌ی ۵ همان قانون.
- ۶ - ماده‌ی ۷ همان قانون.
- ۷ - ماده‌ی ۳۰ "قانون مالیات بر درآمد" (۱۰ مرداد ۱۳۳۴).
- ۸ - تالانه عبدالرضا، "قرطانی حرفه: یحیی در باب استانداردهای حسابداری ایران"، مجله‌ی حسابداری، شماره ۱۴۲، اردیبهشت ۱۳۸۰، صص ۱۴-۶ و ۶۵-۶؛ تالانه عبدالرضا، "بازخوانی اولین گام"، مجله‌ی حسابداری، شماره ۱۴۹، آبان ۱۳۸۱، صص ۱۷-۱۲؛ تالانه، عبدالرضا، "تاملی در قانون"، مجله‌ی حسابداری، شماره ۱۵۱، اسفند ۱۳۸۱، صص ۵۸-۵۷.
- ۹ - "قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی" (۲۱ دی ۱۳۷۲).
- ۱۰ - ماده‌ی ۴ "قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران" (۱۱ آذر ۱۳۸۴).
- ۱۱ - ماده‌ی ۱۷ "دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران" (۱۶ اردیبهشت ۱۳۹۱).
- ۱۲ - مواد ۸، ۹، ۱۱، ۱۷ "دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار" (۸ مرداد ۱۳۸۶).
- ۱۳ - قاسمی، محسن، "آشنایی با نهادهای حسابداری (قسمت سوم: آمریکا)" مجله‌ی حسابداری، شماره ۲۴۵، مرداد ۱۳۹۱، صص ۲۳-۲۰؛ شماره ۲۴۶، شهریور ۱۳۹۱، صص ۳۱-۲۸؛ شماره ۲۴۷ و ۲۴۸، مهر و آبان ۱۳۹۱، صص ۳۶-۳۴.
- ۱۴ - قاسمی، محسن، "آشنایی با نهادهای حسابداری (قسمت چهارم: بریتانیا و کشورهای مشترک المنافع - بخش اول)" مجله‌ی حسابداری، شماره ۲۴۹ و ۲۵۰، آذر و دی ۱۳۹۱، صص ۴۸-۴۶.

محسن قاسمی: کارشناسی ارشد حسابداری از دانشگاه علامه طباطبایی، ویراستار فنی مجله‌ی حسابداری