

# تأثیر گزارش حساب‌رسان مستقل بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان

دکتر یحیی حساس یگانه  
عضو هیات علمی دانشگاه علامه طباطبایی

## چکیده تحقیق

با توجه به تضاد منافع و تأثیر اطلاعات حسابداری بر ثروت گروه‌های ذی‌نفع، انتخاب حساب‌رسان مستقل برای نظارت، گواهی و اعتبار بخشی به این اطلاعات، امری ضروری است. گزارش حساب‌رسان مستقل موجب اعتبار بخشی به اطلاعات حسابداری می‌شود و مبنای تصمیم‌گیری گروه‌های ذی‌نفع در شرکتهاست. هدف تحقیق حاضر، بررسی علل عدم تأثیر مناسب گزارش حساب‌رسان مستقل بر تصمیم‌گیری مجامع عمومی شرکتها، وزارت خانه‌ها و موسسات دولتی مانند وزارت امور اقتصادی و دارائی، سازمان حمایت مصرف‌کنندگان و تولیدکنندگان، سازمان بورس اوراق بهادار تهران و

بانکها می باشد. یافته های تحقیق نشان می دهد که عدم تفکیک محتوایی مالکیت از مدیریت، نبود و یا ضعیف بودن تضاد منافع بین مالک و مدیر، دور نبودن (دسترسی مستقیم) مالک به اطلاعات مالی، آثار برخی از مواد قانون تجارت و فقدان قوانین و مقررات، روی نحوه استفاده از گزارش حسابرسان مستقل برای تصمیم گیری مجامع عمومی شرکتها، موسسات دولتی و بانکها اثر می گذارد.

### واژه های کلیدی

اعتبار بخشی، تصمیم گیری مجامع عمومی شرکتها و موسسات دولتی و بانکها، ترکیب سهامداران، تفکیک محتوایی مالکیت از مدیریت، حسابرسان مستقل، نحوه استفاده از گزارش حسابرسان مستقل.

### مقدمه

افراد بشر به گونه ای تدریجی، مفهوم مشارکت و ارزش آن را آموختند. آنان دریافتند که با ترکیب نیروی کار و منابع خود می توانند بیشتر از آنچه که به تنهایی قادرند، کار انجام دهند و منافع بیشتری کسب کنند. بر این اساس، آرزوی بشر یعنی کار کردن با دیگران و مشارکت برای نیل به هدف مشترک، تحقق عملی یافت و رشد تکامل اجتماعی را به همراه آورد. پیدایش شرکت های بزرگ با سرمایه های اندک و تعداد کثیری سرمایه گذار، موجب پیدایش افرادی به عنوان مدیران کارآمد و حرفه ای گردید. به این ترتیب رفته رفته، اندیشه جدایی مالکیت از مدیریت شکل گرفت که به نظر می رسد یکی از بااهمیت ترین رخدادهای اوایل سده بیستم باشد. ساختار جدید مالکیت و مدیریت شرکتها، دامنه مسئولیت و وظایف حسابداری را گسترش داد و ارائه گزارشهای مالی جدیدتر و مناسب تر براساس نیاز استفاده کنندگان را ضروری ساخت. سرمایه گذاران، بانکها و موسسات اعتباری برای اعطای وام و اعتبار و دولتها برای مقاصد سیاسی، اخذ مالیات و... نیازمند گزارشهای جدید و معتبر بودند. افزایش موارد استفاده و شمار

استفاده‌کنندگان از اطلاعات گزارشهای مالی و رونق بازار سرمایه و پول، هدف حسابداری و حسابرسی را از رفع نیازهای تعداد معدودی صاحب سرمایه به پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی جامعه ارتقاء داد در این راستا، پژوهشگران با توجه به نقش بااهمیت اجتماعی حسابداری و حسابرسی و به مدد تئوریهای دستوری و اثباتی و در راه تلاش برای تدوین تئوریهایی برای شرح و پیش‌بینی پدیده‌های حسابداری و حسابرسی، تئوریهای متعددی را مطرح کردند که "تئوری حقوق مالکانه" یکی از بااهمیت‌ترین آنها می‌باشد. بر اساس این تئوری، شرکت به عنوان مجموعه‌ای از قراردادها اعم از منعقدشده و یا نانوشته، رسمی و غیررسمی، بین اشخاص ذی‌نفع و حلقه ارتباطی بین آنها است و همواره فرض می‌شود که اشخاص به دنبال منافع شخصی خود هستند و بین آنان تضاد منافع وجود دارد. اطلاعات و ارقام گزارشهای مالی در فرآیند انعقاد قراردادها بین شرکت و اشخاص مورد استفاده قرار می‌گیرد. استفاده از نسبتهایی مانند نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام، در هنگام انعقاد قرارداد استقراض، انتقال ثروت از اعتباردهندگان به سهامداران توسط مدیران را محدود می‌کند. بکارگیری سود حسابداری در طرحهای پاداش مدیران با هدف کاهش تضاد منافع سهامداران و مدیران و نیز جلوگیری از فرار مدیران از انجام درست مسئولیتهای آنان است. از سوی دیگر، استفاده از اطلاعات و ارقام حسابداری در فرآیند سیاسی مثل تعیین مالیات، قیمت‌گذاری محصولات، تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، بحرانها و... نمونه‌هایی از استفاده از اطلاعات و ارقام حسابداری در فرآیند انعقاد قراردادهای حقوق و مزایای مدیران، استقراض و فرآیند سیاسی است. بنابراین، ثروت اشخاص طرف قرارداد تحت تاثیر روشهای حسابداری قرار می‌گیرد که توسط مدیران انتخاب و به کمک آنها رویدادهای مالی شناسایی، پردازش و گزارش می‌شوند. به کارگیری اطلاعات و ارقام حسابداری در فرآیند انعقاد قراردادهای حقوق و مزایای مدیران، استقراض و فرآیند سیاسی، مستلزم نظارت بر نحوه انتخاب روشهای حسابداری و روشهای شناسایی، پردازش و گزارش آنها به منظور کنترل و جلوگیری از تخلف از مفاد قراردادها و اعتبار دادن به اطلاعات و

ارقام گزارشهای مالی است و حسابرسی این نقش با اهمیت را ایفا می‌کند. براساس تئوری‌های اثباتی، نقش نظارتی حسابرسی مستقل و فلسفه وجودی آن در سه بُعد، عملیات شرکت و طرحهای حقوق و مزایای مدیران، فرآیند سیاسی و قراردادهای استقراض، قابل تعمق و بررسی است.

### بیان مسئله

همانطور که بیان شد بین گروههای ذی‌نفع در شرکت تضاد منافع وجود دارد. با وجود تضاد منافع و نظر به تأثیر اطلاعات و ارقام حسابداری بر منافع گروههای ذی‌نفع، انتخاب حسابرسان مستقل برای نظارت و اعتبار بخشی به اطلاعات حسابداری ضروری است.

حسابرسان مستقل انتخاب شده توسط مجامع عمومی صاحبان سهام، با رسیدگی به اسناد، مدارک و شواهد پشتوانه صورتهای مالی، نسبت به صورتهای مالی تهیه شده توسط مدیران شرکتها، بی‌طرفانه نظر حرفه‌ای ارائه می‌کنند. نتایج یافته‌های حسابرسان مستقل در گزارشی به نام "گزارش حسابرسی" ارائه می‌شود. گزارش حسابرسان مستقل که منضم به صورتهای مالی و یادداشتهای همراه، منتشر می‌شود موجب اعتبار بخشی به اطلاعات حسابداری است و مبنای اصلی تصمیم‌گیری گروههای ذی‌نفع می‌باشد. تحقیقات انجام شده در سایر کشورها نشان می‌دهد که موارد مطروحه در گزارشهای حسابرسان مستقل و بویژه بندهای شرط مندرج در آنها، در تصمیم‌گیری مجامع عمومی شرکتها برای انجام اصلاحات و تعدیلات سود و سایر اقلام مندرج در صورتهای مالی، تقسیم سود، تعیین پاداش هیأت مدیره و... مورد استفاده قرار می‌گیرد. افزون بر آن، گزارشهای مذکور مورد استفاده دولتمردان، سیاستمداران، سازمان بورس اوراق بهادار و مؤسسات اعتباری و بانکها برای تصمیم‌گیری‌های مختلف می‌باشد.

بررسی و مطالعه اولیه در مورد موضوع تحقیق در ایران، حاکی از عدم تأثیر و یا تأثیر کم‌رنگ گزارشهای حسابرسان مستقل و بویژه بندهای شرط مندرج در آنها برای

تصمیم‌گیری مجامع عمومی شرکتها، سازمان بورس اوراق بهادار، مؤسسات دولتی، مؤسسات اعتباری و بانکهاست. بر اساس یافته‌ها و نتایج بررسی و مطالعه اولیه در این مورد، سؤالات متعددی به ذهن متبادر می‌شود:

- چرا بند و یا بندهای شرط گزارشهای حسابرسی مستقل موجب تصمیم‌گیری هیأت مدیره و مجامع عمومی شرکتها در مورد تعدیل سود و سود هر سهم نمی‌شود؟
  - چرا برخی از بند و یا بندهای شرط گزارشهای حسابرسان مستقل در چند سال متوالی تکرار می‌شود؟
  - چرا شرکتها، سود هر سهم را قبل و یا بعد از تأثیر بند و یا بندهای شرط گزارشهای حسابرسان مستقل افشاء نمی‌کنند؟
  - چرا سازمان بورس اوراق بهادار تهران، سود هر سهم شرکتها را قبل و بعد از تأثیر بند و یا بندهای شرط گزارشهای حسابرسان مستقل منتشر نمی‌کند؟
  - چرا سازمان بورس اوراق بهادار تهران، شرکتها را ملزم به رفع بند و یا بندهای شرط گزارشهای حسابرسان مستقل نمی‌نماید؟
  - چرا وزارت خانه‌ها و مؤسسات دولتی، مانند وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان حمایت مصرف‌کنندگان و تولیدکنندگان به بند یا بندهای شرط گزارشهای حسابرسان مستقل کمتر توجه می‌نمایند؟
  - چرا بانکها برای اعطای وام و اعتبار به مشتریان کمتر به گزارشهای حسابرسان مستقل عنایت می‌نمایند؟
- در این تحقیق، با توجه به سؤالات متعدد موجود در ارتباط با مسأله تحقیق، سؤال اصلی تحقیق به صورت زیر بیان گردید:
- عدم تأثیر مناسب گزارش حسابرسان مستقل بر تصمیم‌گیری مجامع عمومی شرکتها، مؤسسات دولتی مانند وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان حمایت مصرف‌کنندگان و تولیدکنندگان، سازمان بورس اوراق بهادار تهران و بانکها، ناشی از چیست؟
- پس از مطالعه منابع و ماخذ معتبر و ارزیابی نتایج حاصل از بررسی مقدماتی، از آنجا

که سه گروه عمده ذیل: "مجامع عمومی شرکتها، وزارت خانه‌ها و موسسات دولتی (وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان حمایت مصرف‌کنندگان و تولیدکنندگان و سازمان بورس اوراق بهادار تهران) و موسسات اعتباری و بانکی" استفاده‌کنندگان اصلی گزارشهای حسابرسی هستند، هفت فرضیه تحقیق در ارتباط با سئوالات مطرح شده و گروههای مذکور صورت‌بندی شد و تعاریف عملیاتی متغیرهای تحقیق تدوین گردید.

### روش اجرای تحقیق

برای انجام تحقیق، ۴۶ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در محدوده زمانی سالهای ۱۳۷۳ الی ۱۳۷۵ با استفاده از روابط آماری مناسب به روش نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌ای، انتخاب و مورد مطالعه قرار گرفته‌اند. عناصر و متغیرهای مورد مطالعه در فرضیه‌های تحقیق حاضر، روش دستیابی و اندازه‌گیری و منابع هر یک از آنها به شرح جدول شماره ۱ می‌باشد.

جدول شماره ۱: متغیرهای مورد مطالعه و روش دستیابی و منابع آنها

ردیف	متغیر مورد مطالعه	منابع
۱	ترکیب (درصد) سهامداران	<ul style="list-style-type: none"> <li>● صورت حاضرین در جلسات مجامع</li> <li>● صورت جلسات مجامع</li> </ul>
۲	نحوه تفکیک محتوایی مالکیت از مدیریت	<ul style="list-style-type: none"> <li>● صورت حاضرین در جلسات مجامع (اعضائاً یا وکالتاً)</li> <li>● صورت جلسات مجامع</li> <li>● احکام صادره از طرف سهامدار عمده</li> </ul>
۳	تصمیم‌گیری مجامع عمومی شرکتها (در مورد انتخاب مدیران)	<ul style="list-style-type: none"> <li>● ترکیب (درصد) سهامداران</li> <li>● صورت جلسات مجامع</li> </ul>
۴	نحوه استفاده از گزارش حسابرسان مستقل	<ul style="list-style-type: none"> <li>● صورتهای مالی و یادداشتهای همراه</li> <li>● گزارش حسابرسان مستقل</li> <li>● صورت جلسات مجامع</li> <li>● تکالیف مجامع</li> <li>● گزارش حسابرسان مستقل در سال مالی بعد</li> </ul>
۵	تصمیم‌گیری مجامع عمومی شرکتها (در مورد تصویب صورتهای مالی)	<ul style="list-style-type: none"> <li>● صورت جلسات مجامع در مورد تصویب یا عدم تصویب صورتهای مالی و تصمیم‌گیری در مورد بند یا بندهای شرط گزارش حسابرسان مستقل</li> </ul>
۶	فقدان قوانین و مقررات ذی ربط	<p>قوانین و مقررات موضوعه:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● قانون تجارت</li> <li>● قانون مالیاتها</li> <li>● قانون تأسیس سازمان حمایت</li> <li>● قوانین بورس اوراق بهادار</li> <li>● قانون تأسیس سازمان حسابرسی</li> </ul>
۷	نحوه تأثیر گزارش حسابرسان مستقل در تصمیم‌گیری مؤسسات دولتی	<ul style="list-style-type: none"> <li>● ممیزین و سرممیزین مالیاتی</li> <li>● مدیران سازمان حمایت</li> <li>● نظارت بر شرکتهای بورس</li> </ul>
۸	چگونگی استفاده از گزارش حسابرسان مستقل توسط مؤسسات اعتباری و بانکی	<ul style="list-style-type: none"> <li>● پرونده‌های وام و اعتبار (عقود اسلامی)</li> <li>● مدیران شعب بانکی</li> </ul>

### ابزار اندازه‌گیری و نحوه اجرای آن

در تحقیق حاضر از پرسشنامه (برای مطالعه اولیه و به منظور ارزیابی احتمال موفقیت یا شکست فرضیه‌ها، تعیین حجم نمونه و اعتبار آزمودنیها)، مشاهده مدارک و شواهد (اسناد کاوی) و مصاحبه، استفاده شده و ارزیابی پایائی آزمونهاى انجام شده از روش "بازآزمایی" صورت گرفته است. نتایج حاصل از پرسشنامه، حکایت از "اعتبار صوری یا ذهنی" آزمون‌ها دارد.

### نحوه اجرای ابزار اندازه‌گیری

هرچند که در تحقیق حاضر از ابزارهایی مثل پرسشنامه برای ارزیابی اعتبار آزمودنیها و نسبت موفقیت و یا شکست فرضیه‌ها، استفاده شده لیکن "مشاهده" و مطالعه شواهد و مدارک (اسناد کاوی)، ابزارهای اصلی برای تحقیق و جمع‌آوری داده‌ها بوده است.

### روش‌های آزمون فرضیه‌ها

در این تحقیق، از روشهای آماری آزمون دو نمونه‌ای کلموگروف-اسمیرنف و آزمون مجذور کای (خی) دو از طریق نرم‌افزار آماری SPSS استفاده شده است. همچنین بانک‌های اطلاعاتی با بهره‌گیری از رایانه ایجاد شده است.

### یافته‌های تحقیق

بازنگری و مطالعه مطالب و بویژه مبانی تئوری حسابرسی، نشان می‌دهد که رابطه تعدادی از مالکان با شرکت بسیار نزدیک است و این موضوع دلالت بر عدم تفکیک محتوایی مالکیت از مدیریت دارد. به نظر می‌رسد با توجه به قوانین و مقررات موجود، عدم اطمینان و تردید نسبت به عملیات شرکتها و نقش اعتبار بخشی حسابرسی مستقل زیاد باشد. بنابراین، موسسات دولتی و بانکها با توجه به قوانین و مقررات، راساً و بر اساس اطلاعات دیگر تصمیم‌گیری می‌کنند.



نتایج حاصل از فرضیه اول، مطالعه بین ترکیب (درصد) سهامداران شرکت و نحوه تفکیک محتوایی مالکیت از مدیریت، نشان داد که با وجود سهامداران عمده، تفکیک محتوایی مالکیت از مدیریت صورت نگرفته است.

نتایج حاصل از فرضیه دوم در مورد مطالعه تصمیم‌گیری مجامع عمومی شرکتها (در مورد انتخاب مدیر) و نحوه تفکیک محتوایی مالکیت از مدیریت، حاکی از آن بود که با وجود سهامداران عمده و افزایش درصد سهام، حق انتخاب مدیر افزایش یافته و موجب اعمال مدیریت و یا تعیین مدیر توسط سهامداران عمده شده است. بدین ترتیب، مالکیت از مدیریت به طور محتوایی تفکیک نگردیده است.

نتایج حاصل از فرضیه سوم در مورد مطالعه نحوه استفاده از گزارش حساب‌برسان مستقل و تصمیم‌گیری مجامع عمومی شرکتها (در مورد صورتهای مالی)، نشان داد که عمدتاً بند و یا بندهای شرط مندرج در گزارش مذکور، تأثیر بااهمیتی در تصمیم‌گیری مجامع مذکور ندارد. نتایج حاصل از فرضیه سوم، محصول منطقی نتایج حاصل از فرضیه‌های اول و دوم است. به عبارت دیگر، به علت وجود سهامداران عمده (عمدتاً دولتی و یا در برخی از موارد خصوصی) و در اکثر موارد دارای بیش از پنجاه درصد سهام شرکت، تفکیک محتوایی مالکیت از مدیریت صورت نمی‌گیرد. بنابراین، نبود و یا ضعیف بودن تضاد منافع بین مالک و مدیر و دور نبودن (دسترسی مستقیم) مالک به اطلاعات مالی و در برخی از موارد، مواد قانون تجارت به دلایل متعدد بر نحوه استفاده از گزارش حساب‌برسان مستقل برای تصمیم‌گیری مجامع عمومی شرکتها تأثیر گذاشته است. دور بودن (فیزیکی و ادراکی) استفاده‌کننده و عدم دسترسی مستقیم وی به اطلاعات طی سال مالی، موجب نیاز به خدمات اعتباردهی حساب‌برسان مستقل است. در صورت دور بودن استفاده‌کننده، گزارش حساب‌برسان مستقل و بند و یا بندهای شرط مندرج در آن مبنای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان (مجامع عمومی صاحبان سهام) قرار می‌گیرد. اما در صورتی که در شرکتی سهامدار عمده وجود داشته باشد، ولی به دلیل نبود تضاد منافع و یا ضعیف بودن آن، مالک از اطلاعات مالی دور نبوده و بطور مستقیم به اطلاعات

مورنیاز دسترسی داشته باشد، در این صورت، تفکیک محتوایی مالکیت از مدیریت صورت نگرفته و اعتباردهی به محتوا و کیفیت اطلاعات مالی ضرورت چندانی نخواهد داشت و گزارش حسابرسان مستقل موجب اعتباردهی صورتهای مالی از نظر استفاده کننده نبوده و از آنجا که سهامدار عمده طی سال مالی با توجه به اطلاعات در دسترس تصمیم‌گیری مناسب را به عمل می‌آورد، لذا از گزارش مذکور برای تصمیم‌گیری در مجامع عمومی استفاده نخواهد کرد و یا کمتر استفاده می‌نماید. به عبارت دیگر، با دور بودن استفاده‌کننده اطلاعات از نحوه پردازش و گزارش اطلاعات مالی، نیاز به خدمات اعتباردهی حسابرسان مستقل افزایش یافته و در غیراین صورت نیاز مذکور، کاهش خواهد یافت.

علاوه بر نبود یا ضعیف بودن تضاد منافع و دور بودن سهامدار عمده از اطلاعات مالی (دسترسی مستقیم)، وجود برخی از قوانین موضوعه نیز در حق انتخاب مدیران و نحوه استفاده از گزارش حسابرسان مستقل برای تصمیم‌گیری مجامع عمومی شرکتها مؤثر است. بنابراین، با وجود سهامداران عمده، صورتهای مالی صرف نظر از نوع گزارش حسابرسان در مجامع عمومی تصویب می‌شود و مفاد قانون تجارت نیز می‌تواند موجب تغییر در نحوه استفاده از گزارش حسابرسان مستقل و تصمیم‌گیری مجامع عمومی شرکتها گردد.

اگر در صورت وجود سهامدار عمده، مالکیت از مدیریت تفکیک نشده باشد، رابطه بین مدیر و سهامدار عمده، رابطه رئیس و مرئوس است. بنابراین، تصویب صورتهای مالی صرف نظر از نوع گزارش حسابرسان مستقل و بدون توجه به مفاد بند و یا بندهای شرط آن، مفاصا حساب مدیران برای همان دوره مالی است و مفاصا حساب مرئوس (مدیر) به طور ضمنی مفاصا حساب و اطمینان خاطر رئیس (سهامدار عمده) نیز خواهد بود. بنابراین، مفاد قانون تجارت نیز بر نحوه استفاده از گزارش حسابرسان مستقل مذکور، مؤثر است.

نتایج حاصل از فرضیه چهارم در مورد مطالعه فقدان قوانین و مقررات ذی‌ربط و نحوه تأثیر گزارش حسابرسان مستقل در تصمیم‌گیری‌های انجام شده در وزارت امور

اقتصادی و دارایی حاکی از آن بود که وجود قوانین و مقررات ذی ربط، موجب استفاده از گزارش حسابرسان مستقل در تصمیم‌گیری مربوط می‌گردد.

نتایج حاصل از فرضیه‌های پنجم و ششم، در مورد مطالعه فقدان قوانین و مقررات ذی ربط و نحوه تأثیر گزارش حسابرسان مستقل در تصمیم‌گیری سازمان حمایت مصرف‌کنندگان و تولیدکنندگان و سازمان بورس اوراق بهادار، نشان داد که هرچند در برخی از مقررات موجود در سازمانهای مذکور از گزارش حسابرسان مستقل نام برده شده، لکن به علت عدم صراحت در آنها به گزارش حسابرسان مستقل توجهی نشده و بند و یا بندهای شرط گزارش حسابرسان مذکور تقریباً در تمام موارد نادیده گرفته می‌شود.

نتایج حاصل از فرضیه هفتم، در مورد مطالعه چگونگی استفاده از گزارش حسابرسان مستقل و تصمیم‌گیری برای وام و اعتبار توسط بانکها نیز نشان داد که فقدان قوانین و مقررات ذی ربط موجب عدم بکارگیری گزارش حسابرسان مذکور برای اعطای وام و اعتبار است.

مطالعه فرضیه‌های چهارم تا هفتم و نتایج حاصل حاکی از این است که در کشور ما همانند سایر کشورهای در حال توسعه، تصریح و الزام قوانین و مقررات، نقش اصلی و اساسی در بکارگیری یک موضوع برای تصمیم‌گیری دارد. تصریح و الزام قانونی استفاده از گزارش حسابرسان مستقل، می‌تواند موجب بکارگیری آن برای تصمیم‌گیری وزارت دارایی و امور اقتصادی و سازمان حمایت مصرف‌کنندگان و تولیدکنندگان، سازمان بورس اوراق بهادار و بانکها گردد.

#### پیشنادهایی در رابطه با موضوع تحقیق

بر اساس نتایج حاصل در رابطه با موضوع تحقیق، پیشنهادهای زیر قابل طرح است:

- ۱- سیاستهای خصوصی سازی دولت که در "طرح ساماندهی اقتصادی" و "برنامه‌های توسعه فرهنگی، اجتماعی و اقتصادی اول، دوم و سوم" مطرح و اعلام شده، در جهت

تشکیل سرمایه و جذب سرمایه‌گذاری در راه فعالیتهای تولیدی است. این موضوع از علائم بارز تلاش برای رشد و توسعه متوازن اقتصادی است. خصوصی‌سازی از طریق واگذاری سهام متعلق به دولت، نهادها و بانکها به مردم موجب به‌کارگیری پس‌اندازهای کوچک و گسترش مالکیت عامه می‌گردد. تسریع در این امر موجب افزایش سهامداران شرکتها شده و به تدریج زمینه تفکیک محتوایی مالکیت از مدیریت را فراهم خواهد نمود.

۲- قانون تجارت مصوب ۱۳ اردیبهشت ماه ۱۳۱۱ که اساس و چارچوب قانون تجارت فعلی را تشکیل می‌دهد، در زمان تدوین از قوانین تجارت کشورهای اروپایی و بویژه فرانسه و بلژیک اقتباس شده است. این قانون از یک طرف، اقتباس از قوانین کشورهای دیگر است که روابط و مناسبات تجاری حاکم در آن کشورها ممکن است شباهت چندانی با فعالیتهای تجاری ایران نداشته باشد و از طرف دیگر، قدمت منابع و نواقص فراوان آن موجب شده است تا قانون اصلاح قسمتی از قانون تجارت مشتمل بر ماده ۳۰۰ در تاریخ ۲۴ اسفند ماه ۱۳۴۷ به تصویب کمیسیون مشترک مجلسین سابق رسیده و جانشین مواد ۲۱ تا ۹۴ آن گردد. به نظر می‌رسد که اصلاحیه مذکور نیز نتوانسته است تغییر بااهمیتی در چارچوب اولیه قانون تجارت ایجاد کند. بیش از هفتاد سال از زمان تصویب قانون تجارت مصوب ۱۳۱۱ می‌گذرد. چنانچه فرض شود که قانون مذکور برای اوضاع و احوال ایام تصویب اثربخش و کارآمد بوده، لکن به علت وقوع تحولات گسترده در مناسبات اقتصادی و اجتماعی در حال حاضر، به طور قطع و یقین کارایی و اثربخشی خود را از دست داده است. از زمان قانون اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب سال ۱۳۴۷ نیز که فقط قوانین مربوط به شرکتهای سهامی را اصلاح نموده، بیش از سی سال می‌گذرد. تردیدی نیست که در این سالها، روابط و مناسبات تجاری در ایران دستخوش تغییرات و دگرگونی‌های فراوانی شده و روابط تجاری از شکل مناسبات فردی فراتر رفته و به صورت سازمان یافته‌تر در قالب موسسات بزرگ و پیچیده و در برخی از موارد دارای عملکرد بین‌المللی، سامان یافته است. به عبارت دیگر، روابط تجاری از وضعیت و حالت معامله فرد با فرد خارج شده و در قالب

معاملات بین سازمانهای تجاری و شرکتهای بزرگ، شکل گرفته و سیستمهای اطلاعاتی پیشرفته و شبکه‌های ارتباطی اطلاعاتی و تجارت الکترونیک موجودیت یافته‌اند. بنابراین، در حال حاضر قانون تجارت فعلی پاسخگوی کارکردها و روابط تجاری موجود نمی‌باشد. به نظر می‌رسد با توجه به تحولات و تغییرات ایجاد شده در ساختار و مناسبات و ارتباطات تجاری و تغییر شکل و محتوای حقوقی آن لازم است قانون تجارت به طور بنیادی مورد اصلاح قرار گیرد. در ارتباط با موضوع تحقیق، قانون تجارت بویژه درباره مواد مربوط به سهام، هیأت مدیره، بازرسی قانونی، حقوق سهامداران جزء و مواد ۸۸ و ۱۱۶ نیازمند اصلاح و تجدیدنظر جدی است. شکی نیست که در اصلاح و تدوین قانون تجارت که بتواند پاسخگوی نیازهای فعلی روابط تجاری حاکم باشد، کسب آرای صاحب‌نظران دانشگاهی و حرفه‌ای، مجامع حرفه‌ای، حقوقی و حسابداری و گروه‌های ذی‌نفع در این خصوص، ضروری به نظر می‌رسد.

۳- در اکثر کشورهای پیشرو در حسابداری و حسابرسی، کمک به تشخیص مالیات از دوران بسیار دور، بخش عمده‌ای فعالیتهای حسابرسی مستقل را به خود اختصاص داده است، به نحوی که در آن کشورها، حرفه حسابرسی مستقل را ابزار کارآمدی برای تشخیص مالیات می‌دانند. کمک به تشخیص مالیات موجب رعایت عدالت مالیاتی و وصول مالیات حقه می‌شود و در این صورت، نهایتاً دولت و جامعه از نتیجه خدمات حسابرسی مستقل بهره‌مند خواهند شد. در کشور ما، با کنار گذاشتن خدمات حسابرسی مستقل و عدم استفاده کارآمد از آن، وزارت امور اقتصادی و دارایی خود را از ابزار کارآمدی محروم ساخته بود. برای حل این معضل، در سال ۱۳۷۲ قانون "استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی" به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید. به موجب این قانون، دولت می‌تواند حسب مورد و نیاز از خدمات حسابداران رسمی در مواردی چون، حسابرسی و بازرسی قانونی شرکتهای سهامی عام و خاص، شرکتهای غیرسهامی و شرکتهای موضوع بندهای الف و ب ماده ۷ اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی و همچنین "حسابرسی مالیاتی اشخاص حقیقی و

حقوقی" استفاده نماید. در سال ۱۳۷۴ آئین‌نامه "تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و چگونگی انتخاب آنان" به تصویب هیأت وزیران رسید و نهایتاً اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران تهیه و در کمیسیون ویژه‌ای در هیأت دولت تصویب گردید. در پی این تحولات در سال ۱۳۸۰ اعضای شورایی عالی جامعه، هیات مدیره و دبیرکل جامعه انتخاب و با اعلام اولین فهرست اسامی حسابداران درسی ام دیماه ۱۳۸۰ روح تازه‌ای بر کالبد جامعه حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی کشورمان دمیده شد. امید است با شروع فعالیت جامعه حسابداران رسمی، استفاده صحیح و کارآمد از خدمات حساب‌برسان مستقل در تمام موارد مذکور و بویژه در مقوله حسابرسی مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی، کادر فنی مالیاتی و سایر کارکنان درگیر در امر مالیات، برای پیگیری سایر اهداف مالیاتی، آزاد شده و همچنین جامعه را در موقعیتی قرار دهد که بتواند از خدمات گسترده یک حرفه مستقل، خودکفا و خودکنترل، علمی و کارآمد بهره‌گیرد.

۴- به نظر می‌رسد بازنگری سیاست دولت در مورد قیمت‌گذاری کالا و خدمات و خارج کردن آن، و از حالت اقتصاد دستوری و تعیین قیمت بر اساس عرضه و تقاضا و تعادل بازار امری بسیار ضروری باشد. در این راستا، پیشنهاد می‌شود در مواردی که تعداد تولیدکنندگان یا تعداد تقاضاکنندگان یا هر دو محدود بوده یا بازار تابع محدودیتها و مقررات باشد و یا در مورد انحصارات، قیمت‌گذاری کالا و خدمات بر اساس گزارش حساب‌برسان مستقل صورت پذیرد.

۵- به رغم این که از زمان تصویب قانون بورس اوراق بهادار در اردیبهشت ماه ۱۳۴۵ تاکنون بیش از سی و پنج سال می‌گذرد اما تغییراتی در قوانین مربوط به آن صورت نگرفته است. در این دوران تحولات و تغییرات فراوانی در مناسبات اقتصادی و اجتماعی واقع شده است. برای پاسخگویی به نیازهای جدید بازار سرمایه در دهه گذشته، مقررات متعدد (و در برخی از موارد مناسب) توسط شورای بورس تصویب شده، لکن به علت عدم حمایت قانونی مقررات مذکور به مرحله اجراء نرسیده است. بنابراین به نظر می‌رسد قوانین و مقررات بورس بویژه در مورد پذیرش و نظارت بر شرکتهای، نیازمند

اصلاح و تجدیدنظر با توجه به شرایط موجود و الزام قانونی اجراء آن است.

۶- در مورد استفاده از گزارش حسابرسان مستقل توسط بانکها و به منظور اعطای وام و اعتبار، به نظر می‌رسد پس از طی روند تدریجی گسترش مالکیت عامه و واگذاری سهام دولت، نهادها و بانکها به مردم، به تدریج نحوه اعطای وام و اعتبار تحت تأثیر قرار خواهد گرفت. با این همه، بازنگری و تصویب قوانین و مقررات استفاده از گزارش حسابرسان مستقل در تصمیم‌گیری برای اعطای وام و اعتبار، می‌تواند موجب گسترش استفاده خدمات حسابرسان مستقل در این زمینه گردد.





## منابع و مآخذ

- ۱- آدمیت، فریدون، (۱۳۵۱). *امیرکبیر و ایران*، موسسه انتشارات امیرکبیر.
  - ۲- حساس یگانه، یحیی، (۱۳۷۶)، *اصول حسابداری (۲)*، انتشارات شهید سعید محبی.
  - ۳- دلاور، علی، (۱۳۷۵)، *آمار در علوم تربیتی و تربیت بدنی*، انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی.
  - ۴- سازمان بورس اوراق بهادار تهران، (۱۳۷۵)، *گزارش مالی سه ساله شرکتهای پذیرفته شده تا پایان ۱۳۷۳ در بورس تهران*.
  - ۵- سازمان بورس اوراق بهادار تهران، (۱۳۷۱)، *قانون تأسیس بورس اوراق بهادار تهران و مقررات و آئین نامه های مربوط*.
  - ۶- *قانون تجارت و اصلاحیه بعدی آن*، مصوب اسفند ماه ۱۳۴۷.
- 1- Accounting Standards Board (1991) *Forward to Accounting Standard*, Accounting Standard Board (ASB).
  - 2- Adams, R. (1998) Audit risk, in M. Sherer and S. Turley (eds), *Current Issues in Auditing*, Paul Chapman Publishing, London, pp. 144-62.
  - 3- Alkafaji, A.F. (1989) *A Stakeholder Approach to Corporate Governance*, Quorum Books. Westport, CT.
  - 4- American Accounting Association (1966) *A Statement of Basic Accounting Theory*, American Accounting Association.

- 5- American Accounting Association (1973) *A Statement of Basic Auditing Concepts*, American Accounting Association.
- 6- American Institute of Certified Public Accountants (1972) Basic concepts and accounting principles underlying financial statement of business enterprises, *Accounting Principles Board Statement 4*, American Institute of Certified Public Accountants.
- 7- American Institute of Certified Public Accountants (1973) *Objectives of Financial Statements*, American Institute of Certified Public Accountants.
- 8- American Institute of Certified Public Accountants (1975) The adequacy of auditing standards and procedures currently applied in the examination of financial statements, *Report of the special committee of Equity Funding*, American Institute of Certified Public Accountants.
- 9- American Institute of Certified Public Accountants (1991) *Condification of Statements on Auditing Statement: No. 1-64*, American Institute of Certified Public Accountants.
- 10- Antle, R. (1984) Auditor independence, *Journal of Accounting Research*, Spring, pp. 1-20.
- 11- Armstrong, P. (1991) Contradiction and social dynamics in the capitalist agency relationship, *Accounting, Organisation and Society*, 16(1), pp. 1-26.
- 12- Auditing Practices Committee (1985) The Auditor's consideration in respect of going concern, *Auditing Guideline 410*, Auditing Practices Committee.
- 13- Auditing Practices Committee (1990) The auditor's responsibility in relation to fraud, other irregularities and errors, *Auditing Guideline 418*, Auditing Practices Committee.
- 14- Ball, R. (1989) Accounting, auditing and the nature of the firm, *Working paper* 89-03, Managerial Economics Research Centre, University of Rochester.
- 15- Beck, G. W. (1973) The role of the auditor in modern society: an empirical appraisal, *Accounting and Business Research*, Spring, pp. 117-22.
- 16- Bevis, H. W. (1962) The CPA's attest function in modern society, *Journal of Accountancy*, February, pp. 28-35.
- 17- Bowers, F. (1989) *Linguistic Aspects of Legislative Expression*, University of British Columbia.

- 18- Briloff, A. J. (1990) Accountancy and society, a covenant desecrated, *Critical Perspectives on Accounting*, 1(1), pp. 5-30.
- 19- Brown, R. G. (1962) Changing audit objective and techniques, *The Accounting Review*, October.
- 20- Carr, E. H. (1997) *What is History?*. Renguin Books, Harmondsworth.
- 21- Chambers, A. and Court, J. M. (1998) *Computer Auditing*, Pitman, London.
- 22- Chen, R. S. (1975) Social and financial stewardship, *The Accounting Review*, July, pp. 533-43.
- 23- Clegg, S. R. (1989) *Framework of power*, Sage Publicians, London.
- 24- Davis, P. C. W. and Brown, J. R. (1986) *The Ghost in the Atom*, University of Cambrige Press.
- 25- Flint, D. (1988) *Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction*, Macmillan, London.
- 26- Gray, R. (1992) Book review, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 5(1), pp. 92-3.
- 27- ICAS (1992) Integrity, objectivity and independence, *Statement of Professional conduct I*, Institute of characted Accountants of scotland.
- 28- Lee, T. A. (ed) (1988) *The Evolution of Auditing Though and Practice*, Garland Publishing, NewYork.
- 29- Littleton, A. C. and Zimmerman, V. K. (1962) *Accounting Theory: Continuity and Change*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N.J.
- 30- Mautz, R. K. and Sharaf, H. A. (1961) *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association.
- 31- Moonitz, M. (1961) The basic postulate of Accounting, *Accounting Research Study* 1, American Institute of Certified Public Accountants.
- 32- Paton, W. A. and Littleton, A. C. (1974) An Introduction to Corpoate Accounting Standards, American Accounting Association.
- 33- Solomons, D. (1991) Stabuas, G. J. (1977) *Making Accounting Decisions*, Scholars Book Co., Houston, TX.
- 34- Sterling, R. R. (1990) Positive accounting: an assessment, *Abacus*, September, pp. 97-135.

- 35- Staubus, G. J. (1977) "*Making Accounting Decisions*" Scholars Book Co. Houston, TX.
- 36- Tinker, T. and Neimark, M. (1990) Displacing the corporation with deconstructionism and dialectics, in D.J. Cooper and T.M. Hopper (eds), *Critical Accounts*, Macmillan, London, pp. 44-63.
- 37- Wallace, W. A. (1985) 'The Economic Role of the Audit in Free and Regulated Markets,' *Auditing Monograph. I*, Macmillan, London, pp. 13-56.
- 38- Watts, R. and Zimmerman, J. (1986) *Positive Accounting Theory*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ.
- 39- Whittington, G. (1991) Good stewardship and the ASB's objectives, *Accountancy*, November, p.33.
- 40- Zeff, S. A. (1987) Does the CPA belong to a profession?, *Accounting Horizons*, June, pp. 65-8.