

# خصوصی سازی حرفه‌ی حسابرسی

## تجربه‌ی یونان

مقدمه

هر چند به نظر می‌رسد که مورد سازمان حسابرسی منحصر به ایران است، ولی چند مطالعه‌ی دانشگاهی که درباره‌ی تاریخ حسابداری انجام شده است، از وجود تجربه‌ی مشابهی در یونان اطلاع می‌دهند. در این کشور، نزدیک به چهار دهه (۱۹۵۵ تا ۱۹۹۲)، یک انجمن حرفه‌ای تحت کنترل دولت که به عنوان یک موسسه‌ی حسابرسی نیز فعالیت می‌کرد، انحصار انجام حسابرسی تمام شرکت‌هایی که الزام قانونی به حسابرسی صورت‌های مالی خود داشتند را در اختیار داشت. از این رو، طی آن سال‌ها حسابرسی اکثریت شرکت‌های یونان توسط این سازمان حسابرسی انجام می‌شد.

بررسی تجربه‌ی یونان به سه دلیل برای ما اهمیت دارد: نخست، این که هر چند یونان یک کشور اروپایی است، ولی ویژگی‌های اجتماعی-فرهنگی آن بیش‌تر شبیه به کشورهای در حال توسعه‌ی شرقی است (تساکومیس، ۲۰۰۷). دوم، این که شباهت‌های بسیاری بین اقتصاد سیاسی دو کشور ایران و یونان، به ویژه، سلطه‌ی دولت و موضع قیم‌مآبانه‌ی آن نسبت به اقتصاد، وجود دارد. سرانجام، سرمایه‌داری صنعتی در یونان و ایران از اواسط دهه‌ی ۱۹۲۰ میلادی (دهه‌ی ۱۳۰۰ شمسی) پدید آمد، و طی یک سده‌ی اخیر مسیر مشابهی را در دو کشور طی کرده است.

### آغاز انحصار

در پی تلاش‌های مختلف ولی نافرجام برای تاسیس نهادی قانونی برای حساب‌برسان در دهه‌ی ۱۹۳۰، سرانجام در سال ۱۹۵۵ حرفه‌ی حسابرسی یونان به موجب قانون ایجاد شد. دلیل موفقیت تلاش اخیر این بود که آن کشور پس از جنگ جهانی دوم و جنگ‌های داخلی، نیاز شدیدی به وام‌های ایالات متحده‌ی آمریکا داشت که در قالب طرح مارشال برای بازسازی اقتصاد ویران‌شده‌ی آن کشور پرداخت می‌شد. این امکان در حالی فراهم بود که، آن سال‌ها صورت‌های مالی شرکت‌های دولتی و خصوصی یونان حسابرسی نمی‌شدند؛ و تبعاً، این وام‌ها به آن‌ها تعلق نمی‌گرفت.

در سال ۱۹۵۵، با این طرز فکر که فقط کارکنان دولت قابل اعتماد هستند، دولت تصمیم گرفت

حرفه‌ای تحت‌الحمایه‌ی خود ایجاد کند. بنابراین، به موجب حکمی قانونی یک نهاد حرفه‌ای به نام SOL (Soma Orkoton Logiston)، تاسیس شد، که می‌توان آن را "انجمن حسابداران قسم‌خورده" ترجمه کرد. ویژگی منحصر به فرد SOL این بود که آمیزه‌ای از نقش‌های یک انجمن حرفه‌ای و یک موسسه‌ی حسابرسی را داشت (بالاس، ۱۹۹۹). رکن اداره‌کننده‌ی SOL، که "شورای سرپرستی" نام داشت، از پنج عضو تشکیل می‌شد که همگی آنان توسط وزیر بازرگانی منصوب می‌شدند.

به موجب الزامات قانونی، مجامع عمومی سالانه‌ی شرکت‌های مشمول حسابرسی ملزم بودند که حساب‌برس خود را از بین فهرست شش حسابرسی انتخاب کنند که توسط شورای سرپرستی به آن‌ها ابلاغ می‌شد. ولی در عمل، شورا به طور ضمنی تأکید داشت که نخستین حساب‌برس ذکر شده در فهرست انتخاب شود.

توزیع کار بین حساب‌برسان و کارآموزان آنان نیز به گونه‌ای بود که همگی‌شان تقریباً کار یکسانی داشتند. تعداد حساب‌برسان در آن سال‌ها نیز یک حد‌نصاب قانونی داشت. شمار آنان در قانونی که به تصویب رسیده بود، ده حساب‌برس در زمان تاسیس SOL ذکر شده است، که در زمان لغو این قانون به ۱۵۰ حساب‌برس افزایش یافته بود.

آن زمان هیچ مذاکره‌ای درباره‌ی حق‌الزحمه‌ی حساب‌برسی برای شرکت‌ها امکان‌پذیر نبود. شورا بر مبنای حجم و مدت کار، حق‌الزحمه‌ها را یک‌طرفه تعیین می‌کرد. حقوق حساب‌برسان، که تا هنگام بازنشستگی عضو SOL بودند، بر مبنای سابقه‌ی عضویت آنان و نه بر مبنای کیفیت کار یا توانایی‌های واقعی‌شان تعیین می‌شد. بنابراین، در آن نظام، هیچ انگیزه‌ای برای توسعه‌ی فنی حساب‌برسی وجود نداشت. شورای سرپرستی SOL اطمینان حاصل می‌کرد که حقوق حساب‌برسان مشابه حقوق کارکنان ارشد دولت باشد.

طبق قانون، SOL حساب‌برسی نهادها و شرکت‌های بخش عمومی را نیز بر عهده داشت. البته حساب‌برسی دستگاه‌های دولتی محلی توسط "شورای حساب‌برسی"



امیرحسین رضائی



• حرفه‌ی حسابرسان مشابه قضاوت است. به همین دلیل، به شرکت مورد حسابرسی نباید اجازه‌ی انتخاب کسی را داد که قرار است او را مورد قضاوت قرار دهد.

#### عزم جزم برای لغو انحصار

طی آخرین دهه‌ی فعالیت SOL رویدادهایی به وقوع پیوست که اکثر استدلال‌های حامیان SOL را رد کرد. در این دوره، دولت یونان طرح گسترده‌ای را برای آزادسازی اقتصاد، و همچنین، خصوصی‌سازی اکثر شرکت‌ها و موسسات دولتی آغاز کرد. طبیعتاً برای تخمین ارزش سهام این شرکت‌ها، سرمایه‌گذاران بالقوه (که اکثراً شرکت‌های بین‌المللی خارجی بودند) نیازمند اطلاعات شفاف درباره‌ی وضعیت مالی آن‌ها بودند. ولی از آن‌جا که صورت‌های مالی حسابرسی‌شده توسط حسابرسان SOL مورد قبول سرمایه‌گذاران خارجی نبود، آن‌ها خواستار انجام حسابرسی دوباره توسط حسابداران حرفه‌ای عضو انجمن تازه تاسیس آن کشور (SELE) شدند که در عین حال از شرکای شش موسسه‌ی بزرگ حسابرسی جهان (Big 6 آن سال‌ها) نیز بودند. این نخستین بار بود که عملکرد SOL توسط حسابرسان مستقل مورد ارزیابی قرار می‌گرفت. نتایج به‌دست‌آمده برای SOL بسیار تحقیرآمیز بود. دو مثال زیر شاهد آن وضعیت است.

در مورد نخست، هنگامی که موسسه‌ی آرتور اندرسن از سوی دولت برای حسابرسی صورت‌های مالی شرکت ملی مخابرات یونان (OTE) دعوت به کار شد، حسابرسان آن موسسه در گزارش خود اظهار کردند که

یکی از بزرگ‌ترین بانک‌های دولتی بود، از هر دو گروه خواست دیدگاه‌های خود را درباره‌ی آینده‌ی حرفه اعلام کنند. این کمیته، بر مبنای دیدگاه‌های طرفین، گزارشی را منتشر کرد که در آن آزادسازی حرفه پیشنهاد شده بود. این گزارش مورد استقبال گرم فدراسیون صنایع یونان و اتاق بازرگانی قدرتمند آن قرار گرفت. ولی، طبیعتاً اعضای SOL به شدت به موضع کمیته اعتراض کردند. در نهایت، دولت هیچ اقدامی انجام نداد.

جالب است که بدانید، پس از این نخستین تلاش، و طی دهه‌های پس از آن، هر کدام از جناح‌های سیاسی که در دولت قدرت را به دست گرفتند (جناح چپ یا جناح راست)؛ هیچ کدام نتوانستند بر لابی قدرتمند SOL در برابر طرفداران آزادسازی حرفه غلبه کنند. حتی دیکتاتوری نظامی که طی سال‌های ۱۹۶۷ تا ۱۹۷۴ با کودتای نظامی مورد حمایت آمریکا قدرت را در دست گرفته بود نیز از عهده این کار برنیامد.

استدلال‌های اعضای SOL در توجیه حفظ انحصاری که در اختیار داشتند، و تا پایان دوران فعالیت SOL برقرار بود، را می‌توان به شرح زیر برشمرد:

- لغو انحصار SOL پیامدهای منفی در پی خواهد داشت. زیرا حسابرسان بخش خصوصی برای صدور گزارش‌های مقبول برای شرکت‌های ناقض اصول پذیرفته‌ی همگانی حسابداری به راحتی رشوه می‌گیرند. در نتیجه، کل اقتصاد یونان به خطر می‌افتد.
- "چرا درستش کنیم، وقتی خراب نیست؟"

(Audit Council) انجام می‌شد، که مسئول حسابرسی مصارف دولتی بود.

در آن دوران، قانون‌گذاران یونان به استقلال اعضای SOL از صاحب‌کاران می‌نازیدند. ولی در عمل، مشخص شد که این استقلال توهمی بیش نبود. در طول دوره‌ی فعالیت SOL، اخبار متعددی از رشوه گرفتن حسابرسان برای صدور گزارش‌های مقبول در رسانه‌ها عمومی منتشر می‌شد. علاوه بر این، اعضای SOL اغلب به عنوان مدیران اجرایی یا مدیران مالی شرکت‌های دولتی منصوب می‌شدند و توسط همکاران سابق خود مورد حسابرسی قرار می‌گرفتند (بالاس، ۱۹۹۹).

#### طوفان تغییرات

نخستین تلاش برای اصلاحات از درون SOL آغاز شد. ساختار خشک ارتقاء در این نهاد، که به پیشرفت فردی اعضای جوان کمک نمی‌کرد (دستیاریان و کارآموزان درجه‌ی یک و دو)، و این واقعیت که این ساختار منجر به پیشرفت فنی کار حسابرسی نمی‌شد، بعضی از اعضای SOL را وادار به خروج از این نهاد کرد. تا این که در سال ۱۹۷۲، یکی از اعضای پیشین SOL انجمن حسابرسان و حسابداران خبره (که در یونان با حروف اختصاری EPEL شناخته می‌شود) را بنیان نهاد. اعضای این انجمن از حسابرسان موسساتی تشکیل می‌شد که مشمول حسابرسی قانونی نبودند. درست پس از تاسیس EPEL، به منظور کاهش تنش، و گرایش به حل تضاد موجود، یک کمیته‌ی مشورتی دولت که ریاست آن بر عهده‌ی معاون مدیرعامل



بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که کم‌ترین مزیت این اصلاحات بهبود چشمگیر در خدمات مشاوره‌ای حرفه‌ای حسابرسی بوده است. ضمن این که، به عنوان یکی از پیامدهای اصلی آزادسازی، می‌توان به ورود سرمایه‌های تازه به حرفه‌ی حسابرسی یونان اشاره کرد، که از طریق سرمایه‌گذاری در فناوری‌های جدید، نقشی انکارناپذیر در مدرن‌سازی موسسات حسابرسی این کشور داشته است. ■

امیرحسین رضائی: دکتری بازاریابی مالی از دانشگاه اورلئان، عضو هیئت علمی انستیتوی عالی مدیریت پاریس

اطمینان بخشی از درستی و کامل بودن صورت‌های مالی شخصیت حسابرسی شونده است؛ و آن طور که اعضای SOL می‌گفتند، نقش آن ابزاری برای کنترل جامعه بر اقتصاد کشور نیست.

#### نتایج و پیامدها

پس از آزادسازی حرفه، شماری از اعضای SOL موسسات حسابرسی خود را تاسیس کردند. ولی اکثر آنان در تاسیس SOL SA (که یک شرکت عام با مسئولیت محدود - PLC - است) مشارکت کردند. این شرکت به عنوان یک موسسه‌ی حسابرسی فعالیت می‌کند و برای انجام خدمات حسابرسی با دیگر موسسات رقابت دارد.

در مجموع، با توجه به ماهیت حرفه‌ی حسابرسی، درک عملکرد واقعی آن، به‌ویژه در ارتباط با مورد جذاب یونان، دشوار است. با این حال، در پژوهشی که برای بررسی تأثیرات آزادسازی حرفه‌ی حسابرسی یونان، در سال ۱۹۹۷ توسط کارامانیس، انجام شد، دیدگاه‌های حسابرسان و حسابداران حرفه‌ای یونان در این ارتباط گزارش شده است. طبق یافته‌های این پژوهش، پاسخ‌دهندگان، بسته به گروهی که به آن تعلق داشتند (اعضای پیشین SOL یا اعضای SELE) دیدگاه‌های به شدت متضادی درباره‌ی عملکرد حسابرسی "سنتی" ابراز کردند. ولی همگی آنان متفق‌القول بودند که در ارائه‌ی خدمات مشاوره‌ای مدیریت توسط حسابرسان بهبود چشمگیری حاصل شده است.

به دلیل فقدان مدارک کافی، برآورد ارزش دارایی‌های ثابت آن شرکت غیرممکن است. در مورد دوم نیز، در راستای خصوصی‌سازی صنعت برق آن کشور، دولت از موسسه‌ی حسابرسی پرایس واتر هائوس برای حسابرسی صورت‌های مالی شرکت برق یونان (PPC) دعوت به کار کرد. در این مورد، حسابرسان شرکت ناچار به تجدید ارائه‌ی ترازنامه شدند. زیرا شرکت پیش از آن هیچ‌گاه بدهی‌های بازنشستگی کارکنان خود را ثبت نکرده بود. در نتیجه، ارزش روز خالص دارایی‌های شرکت تقریباً صفر شد.

سرانجام، تلاش‌ها برای لغو انحصار SOL در اوایل دهه‌ی ۱۹۹۰ به دو دلیل زیر با موفقیت همراه شد. از یک سو، دولت وقت اکثراً از افرادی تشکیل شده بود که خواستار کوچک شدن اندازه‌ی دولت و کاهش مداخله‌ی آن در اقتصاد بودند. از سویی دیگر، دولت می‌خواست عضو فعالی در جامعه‌ی اروپا (که در آینده به شکل اتحادیه‌ی اروپا درآمد) باشد. ولی بر خلاف اعضای دیگر جامعه‌ی اروپا، حرفه‌ی حسابرسی یونان در انحصار دولت بود، و مسلماً این چیزی نبود که بیرون از آن کشور مقبولیت داشته باشد.

سرانجام، در سال ۱۹۹۲، دولت انحصار SOL را لغو کرد، و راهی را برای تاسیس یک انجمن جدید متشکل از حسابداران رسمی کاملاً مستقل از دولت گشود. دولت، در دفاع از این اصلاحات، بر این واقعیت تأکید کرد که نقش حسابرسان