

بررسی توسعه حسابداری در چین (راه ناهموار جهانی شدن)

Yunwei Tang

مترجم: موسی بزرگ اصل

مقدمه

وضعیت کنونی حسابداری در چین با ۲۰ سال قبل، تفاوتی چشمگیر دارد. سیستم قدیمی حسابداری چین که میراثی از شوروی سابق است، در اصل برای رفع نیازهای اقتصاد کنترل شده متمرکز طراحی شده بود (Tang et al., 1996). وظیفه اصلی چنین سیستمی، گزارش اطلاعات لازم به دولت مرکزی برای مقاصد برنامه‌ریزی و کنترل بود. با انجام اصلاحات اقتصادی، اقتصاد دولتی چین به یک اقتصاد بازارمدار تبدیل شده است. یکی از پیامدهای این تحولات، پیدایش متقاضیان جدید اطلاعات حسابداری یعنی تامین‌کنندگان سرمایه (سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان) و مدیران تجاری است. حسابداران چینی برای اصلاح سیستم قدیمی حسابداری بیدرنگ به سراغ روشهای بین‌المللی حسابداری رفتند. استانداردهای حسابداری که اخیراً صادر شده است، شباهت بسیار زیادی به استانداردهای تدوین شده در اقتصادهای بازار (غیردولتی) دارد. البته در این رابطه تفاوتی وجود دارد که بعداً به آنها اشاره می‌شود.

اهرم فشار به سمت جهانی شدن

اصلاحات اقتصادی و مبادلات بین‌المللی رو به رشد دو عامل اصلی است که حسابداری چین را به سوی جهانی شدن سوق می‌دهد. اصلاحات اقتصادی که در دهه ۱۹۷۰ شروع شد تغییرات بنیادی در اقتصاد ملی چین ایجاد کرده است. دولت خود را از بند مالکیت و مدیریت واحدهای تجاری بزرگ رها کرده است و اساساً در

نقش سیاستگذار کلان عمل می‌کند. در حال حاضر، بخش خصوصی، مالکیت و مدیریت تعداد زیادی از واحدهای تجاری را در ید خود دارد.

دولت، تشکیل شرکتهای سهامی را به عنوان راهی مناسب برای اصلاح ساختار واحدهای تجاری دولتی به رسمیت شناخته است. تعداد شرکتهای پذیرفته شده در بورس از ۱۳ واحد در سال ۱۹۹۰ به ۸۵۱ واحد در پایان سال ۱۹۹۸ افزایش یافته است که پیش‌بینی می‌شود تعداد بیشتری از شرکتهای نیز بتدریج وارد بورس شوند. ارزش کل بازار به ۱۹۵۰ میلیون RMB رسیده است که معادل ۵/۲۴ درصد تولید ناخالص داخلی (GDP) در سال ۱۹۹۹ است. شرکتهای پذیرفته شده در بورس که سهام آن در سطح بین‌المللی مبادله می‌شود، ملزم به رعایت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (یا استانداردهای پذیرفته شده هنگ کنگ، در صورتی که محل مبادله آنجا باشد)، شده‌اند. شرکتهایی که سهام آن تنها در چین مبادله می‌شود باید از استانداردهای پذیرفته شده حسابداری چین تبعیت کنند.

چین برای تحقق برنامه نوگرایی بلندپروازانه خود سخت به سرمایه و فناوری پیشرفته نیاز دارد. این نیاز، چین را وادار می‌کند، سیاست معینی را برای جذب سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی در پیش گیرد. تا پایان سال ۱۹۹۷، چین حدود ۳۰۳ هزار پروژه با سرمایه خارجی را پذیرفته که مبالغ آن طبق قراردادهای ۷۴۲ میلیارد دلار است. منبع اصلی تامین سرمایه در بعضی صنایع نظیر املاک و معادن، سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی بوده

است (Tang & Lin, 1999). طی این دوره، شرکتهای چینی با صدور سهام و اوراق قرضه، تامین منابع مالی از بازارهای سرمایه بین‌المللی را آغاز کرده‌اند. جهانی شدن فعالیتهای اقتصادی، جریان هماهنگی با روشهای بین‌المللی حسابداری را تشدید و تقویت کرده است.

انتخاب رویکرد افراطی

چین به این نکته پی‌برد که سیستم حسابداری قدیمی از عهده تامین نیازهای اطلاعاتی اعتباردهندگان، سرمایه‌گذاران، بانکهای سرمایه‌گذار و تحلیلگران مالی برنمی‌آید. بنابراین در ابتدا به تعدیل سیستمهای سنتی حسابداری به عنوان مبنایی برای حسابداری بازارمدار پرداخت، اما سرانجام به این نتیجه رسید که باید سیستمهای سنتی حسابداری را رها کند و سیستمی را بپذیرد که در اقتصادهای بازار آزاد شکل گرفته باشد.

تدوین استانداردهای حسابداری در سال ۱۹۸۸ با حمایت و مشارکت وزارت دارایی (مسئول قانونی امور حسابداری) شروع شد. طبق سیاستهای اعلام شده وزارت دارایی، استانداردهای حسابداری چین باید مطابق روشهای بین‌المللی حسابداری باشد (Chen, 1989). برای تحقق این هدف، ابزارهایی شامل موارد زیر پیش‌بینی شد:

(۱) اولین استاندارد حسابداری که به صورت پیش‌نویس صادر شد، استاندارد بنیادی حسابداری نامیده می‌شود. این استاندارد تا حدودی مشابه چارچوب تهیه صورتهای مالی کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) و چارچوب نظری هیئت

استانداردهای حسابداری مالی (FASB) است. برای تبادل نظر درباره این پیش‌نویس، یک کنفرانس بین‌المللی تشکیل شد و از مجامع بین‌المللی حسابداری و صاحب‌نظران دعوت شد که پیشنهادهای خود را ارائه کنند. هدف اولین استاندارد این بود که در آینده به عنوان مبنایی برای تدوین استانداردهای حسابداری مورد استفاده قرار گیرد. چین از تجربه دیگر کشورها آموخت که توافق درباره مفاهیم بنیادی و ویژگی‌های کیفی بسیار با اهمیت است و نباید از آن غافل ماند. درحقیقت، اگرچه استاندارد بنیادی حسابداری بر مبنای مفاهیم و ویژگی‌های کیفی پذیرفته شده کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری، هیئت استانداردهای حسابداری مالی و سایر مجامع ملی تدوین استاندارد، تدوین شده است، اما زاویه دید، فراتر از سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان است. در ادامه مقاله نشان داده خواهد شد که این قضیه، هم خوب و هم بد است.

۲) وزارت دارایی یک موسسه بین‌المللی حسابداری را به عنوان مشاور برنامه تدوین استانداردهای حسابداری منصوب کرد. یکی از کارهای این موسسه، معرفی و توصیف استانداردهای حسابداری کشورها و سازمانهای بین‌المللی مهم بود. این موسسه در مراحل اولیه تدوین استانداردها، خدمات مشاوره‌ای خود را ادامه داد.

۳) دو کمیته مشورتی ایجاد شد. اعضای کمیته اول حسابداران بین‌المللی و اعضای کمیته دیگر حسابداران چینی بودند. هر یک از این دو گروه، درباره پیش‌نویس استانداردهای حسابداری نظر می‌دادند.

پس از تصویب استاندارد بنیادی حسابداری در سال ۱۹۹۲، چین با شتاب زیادی متن پیشنهادی حدود ۳۰ استاندارد حسابداری را منتشر کرد. وزارت دارایی امیدوار بود که طی یکدوره سه ساله استانداردهای حسابداری متعددی را تکمیل کند. وزارت دارایی با این کار می‌خواست سریعاً حسابداری چین را با استانداردهای بین‌المللی هم‌تراز کند. اما دیری نپایید که خوشبینانه بودن این ایده به اثبات رسید. پس از هفت سال کلنجار

رفتن با موانع و مشکلات گوناگون، چین تنها هشت استاندارد حسابداری صادر کرد. مجمع تدوین استاندارد کم‌کم به این واقعیت پی‌برد که جاده جهانی شدن، آن‌گونه که انتظار می‌رفت، هموار نبوده است.

مسئله اول: مشکلات تدوین استانداردهای حسابداری

اگرچه استاندارد بنیادی حسابداری نقشی بسیار مهم در تدوین سایر استانداردهای حسابداری در چین بازی کرد اما در این زمینه مشکلاتی هم وجود داشت.

اولاً، بسیاری از حسابداران در چین از استدلال نظری زیربنای چارچوبهای نظری سایر کشورها شناخت کاملی نداشتند. این مشکل، نیاز به بهبود آموزش حسابداری را نمودار کرد. **ثانیاً**، بسیاری از حسابداران چینی نمی‌دانستند که برای هماهنگی با استاندارد بنیادی حسابداری جدید، روشهای فعلی حسابداری به چه تغییراتی نیاز دارد. همچنین بسیاری از مردم از دلایل با اهمیت بودن تغییر حسابداری در اقتصاد بازارمدار آگاهی نداشتند و نمی‌دانستند چرا سیستم قدیمی

حسابداری قادر به تامین نیازمردم به اطلاعات مالی نیست. بعضی از دانشگاهیان و پژوهشگران نیز در مورد استفاده از روشهای بین‌المللی در بافت دولتی و یکنواخت چین اظهار نگرانی کردند (Xiang, 1998). معرفی مفاهیم و اصول حسابداری جدید و تا حدی غیر بومی در یک دوره کوتاه کار آسانی نیست.

مشخص کردن استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی

سه گروه از استفاده‌کنندگان در استاندارد بنیادی حسابداری مشخص شده بود: دولت؛ سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر اشخاص برون سازمانی؛ و مدیریت.

این تفاوتی آشکار با چارچوبهای نظری دیگر کشورها داشت. در چارچوبهای نظری دیگر کشورها صراحتاً عنوان شده است که نیازهای خاص دولت و مدیریت تحت‌الشعاع تاکید اولی بر سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان قرار می‌گیرد. به عبارت دیگر تاکید اصلی بر سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان است. وزارت دارایی چین می‌خواست که استانداردهای حسابداری در خدمت هر سه گروه باشد.

بدیهی است، سیستم حسابداری که

برای تامین نیازهای اطلاعاتی هر سه گروه پایه‌ریزی می‌شود با سیستم حسابداری که تاکید آن بر سرمایه‌گذاران برون سازمانی است، باید تفاوت‌های چشمگیری داشته باشد. معلوم شد که برای تامین رضایتبخش نیازهای اطلاعاتی دولت و مدیران پذیرش بسیاری از مفاهیم و اصول حسابداری تدوین شده در سایر کشورها را -که هدف اصلی حسابداری مالی آنها تامین نیازهای سرمایه‌گذاران برون سازمانی است- بپراحتی امکانپذیر نیست.

پس، این موضوع مطرح شد که آیا باید یک مجموعه واحد از استانداردها برای تامین نیازهای مشترک هر سه گروه تدوین شود، یا سه مجموعه استاندارد جداگانه. گروهی پیشنهاد کردند باید از وزارت دارایی بخواهیم استاندارد بنیادی را تغییر دهد. مباحث هنوز هم ادامه دارد اما استانداردهایی که تاکنون صادر شده با تاکید بر سرمایه‌گذاران برون سازمانی تدوین شده است.

برقراری توازن مناسب بین مربوط بودن و معتبر بودن اطلاعات حسابداری

این دو مفهوم، از اصل مفید بودن اطلاعات برای تصمیمگیری استخراج شده است. این مفاهیم معمولاً "در چارچوب نظری به دقت تشریح می‌شود زیرا آثار مهمی بر شناسایی و اندازه‌گیری اطلاعات حسابداری دارد، اما برقراری توازن مناسب بین این دو مفهوم، همواره کار مشکلی است.

توجه به این موضوع در چین، از دو عامل سرچشمه می‌گیرد. یکی سیستم پاسخگویی^۲ (مسئولیت پذیری) است که سالهای سال بر چین حاکم بوده است. حسابداران باید اطلاعات معتبری درباره ایفای مسئولیت‌هایشان، به‌ویژه مسئولیت‌های حفاظت از اموال ارائه کنند. عامل دیگر، نگرانی دولت و ملت چین در رابطه با درستی ارقام حسابداری است. واحدهای تجاری در اغلب موارد به دلیل ارائه اطلاعات حسابداری نادرست سرزنش می‌شوند. در سالهای اخیر، افشای تعداد بیشماری از تقلب‌های مدیران، این باور را تقویت کرده است که در تدوین استانداردهای حسابداری، معتبر بودن باید

نسبت به مربوط بودن در اولویت قرار گیرد. این موضوع در استاندارد بنیادی حسابداری تشریح شده است.

استانداردهای حسابداری کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری و بسیاری از کشورها به سمت مربوط بودن جریان دارد. این امر بیانگر آگاهی مردم از محیط اقتصادی پویاست که در آن اطلاعات بموقع و رو به آینده سرنوشت‌ساز است.

هنگام تحصیل به بهای تمام شده تاریخی ثبت شود؛ اوراق بهادار مبادله‌پذیر باید به مبلغ دفتری در صورتهای مالی منعکس شود (بند ۲۶)؛ و همه موجودیها باید در زمان تحصیل به بهای تمام شده تاریخی ثبت شود؛ موجودیها باید در صورتهای مالی (حسابداری) به بهای تمام شده تاریخی افشا شود (بند ۲۸). این استاندارد بنیادی، راه را بر

چین به این نکته پی برد که سیستم حسابداری قدیمی از عهده تامین نیازهای اطلاعاتی اعتباردهندگان، سرمایه‌گذاران، بانکهای سرمایه‌گذار و تحلیلگران مالی برنمی‌آید

هرگونه انحراف از بهای تمام شده تاریخی در استانداردهای حسابداری بسته است و بنابراین در مواردی که شرایط موجود، تغییرات را توجیه می‌کند، مشکل‌زاست. این مشکل هنگام تدوین برخی از استانداردها پدید آمد.

برای مثال، براساس استاندارد حسابداری سرمایه‌گذارها، سرمایه‌گذارهای جاری باید در پایان هر دوره به اقل بهای تمام شده و ارزش بازار منعکس شود و کاهش بهای تمام شده به ارزش بازار باید به عنوان زیان سرمایه‌گذارها در دوره جاری شناسایی شود (بند ۱۰).

قاعده اقل بهای تمام شده و ارزش بازار، انحرافی موجه از مبنای اندازه‌گیری بهای تمام شده تاریخی محض است. انتظار می‌رود که در تدوین سایر استانداردهای مربوط به داراییها نیز، مشکلات مشابهی پدید آید.

نقش مهم ارزشهای جاری یا منصفانه، در استانداردهای حسابداری که اخیراً توسط کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری و هیئت استانداردهای حسابداری مالی و سایر مجامع تدوین شده، مشهود است. برای مثال طبق استانداردهای کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری، بسیاری از ابزارهای مالی باید به ارزش

همچنین تجارب واقعی فعالیتهای تجاری نشان می‌دهد که تصمیمگیری، بیشتر متکی به مربوط بودن اطلاعات حسابداری است تا معتبر بودن آن. پذیرش ارزشهای منصفانه در بسیاری از موارد خود شاهد دیگری بر این مدعاست.

بهای تمام شده تاریخی از مزیت‌های عینیست^۳ (بیطرفی)، آسانی^۴، و تاییدپذیری^۵ برخوردار است. اما یک ضعف عمده دارد، زیرا در بسیاری از موارد توان انعکاس واقعیت اقتصادی پویا را ندارد. بنابراین در عمل تعدیلات زیادی در بهای تمام شده انجام می‌شود. آنچه رایج است، ترکیب بهای تمام شده تاریخی و ارزشهای جاری است و در بسیاری از کشورها، مجامع تدوین استانداردها چنین ترکیبی را به رسمیت شناخته‌اند. اما در استاندارد بنیادی حسابداری چین، پایبندی شدیدی به بهای تمام شده تاریخی مشاهده می‌شود و هر نوع انحراف از بهای تمام شده تاریخی منع شده است.

برای مثال، همه داراییها در زمان تحصیل باید به بهای تمام شده تاریخی ثبت شود. مبالغ ثبت شده در دفاتر، حتی در صورت نوسان در ارزش داراییها، نباید تعدیل شود، به استثنای مواردی که انجام تعدیل یا اعمال یک روش خاص، به‌وسیله قوانین و مقررات الزامی شده باشد (بند ۱۹)؛ اوراق بهادار مبادله‌پذیر باید

منصفانه گزارش شود. همچنین براساس پیش‌نویس استانداردهای حسابداری واحدهای کشاورزی و املاک، محصولات کشاورزی و املاک به ارزشهای منصفانه اندازه‌گیری می‌شود. انعکاس داراییهای ثابت به ارزش منصفانه مدتهاست که براساس استانداردهای بین‌المللی حسابداری، به‌عنوان یک روش اختیاری شناخته شده است، و حتی اندازه‌گیری برخی از موجودیها به ارزش منصفانه نیز روشی مجاز است.

به نظر می‌رسد چین باید در آینده‌ای نزدیک استاندارد بنیادی حسابداری را تعدیل کند و روند عمومی گریز از اصل بهای تمام شده تاریخی را در نظر بگیرد. به علاوه، به نظر می‌رسد که در تجدید نظر استاندارد بنیادی حسابداری باید تکلیف مسائل نظری دیگری هم روشن شود؛ از جمله:

- ۱- پذیرش یکی از دیدگاههای دارایی/ بدهی یا درآمد/ هزینه در چین.
 - ۲- پذیرش یکی از مفاهیم حفظ سرمایه.
 - ۳- میزان جهت‌گیری استانداردهای حسابداری به سمت اندازه‌گیری سود مشمول مالیات.
- در متن فعلی استاندارد بنیادی حسابداری، این مفاهیم یا پاک فراموش

با بهبود استاندارد بنیادی حسابداری و سایر استانداردهای حسابداری مبتنی بر آن، حسابداری چین هر چه بیشتر به استانداردهای بین‌المللی نزدیک می‌شود.

فرایند نظرخواهی

موضوع دیگری که در چین نیازمند بررسی است، فرایند نظرخواهی درباره استانداردهای حسابداری است. در کشوری که مسؤلیت تدوین استاندارد به عهده دولت است، باید راهکار آزادی برای دریافت نظرات حسابداران، تهیه‌کنندگان اطلاعات، و دانشگاهیان و دانش‌پژوهان پیش‌بینی شود. نقش کمیته استانداردهای حسابداری، که در حال حاضر جنبه مشورتی دارد، باید تقویت شود. برای اجتناب از ذهنیت‌گرایی و افزایش شفافیت، مراحل گوناگون نظرخواهی، تهیه پیش‌نویس و تصویب استاندارد باید منظم و رسمی باشد.

مسئله دوم: پذیرش روشهای بین‌المللی حسابداری

اگرچه اصلاحات حسابداری نتیجه اصلاح ساختار اقتصادی است، اما در رابطه با پذیرش روشهای بین‌المللی حسابداری، گروههای مختلف با هم اختلاف نظر دارند. دانشگاهیان و پژوهشگران

تجاری را مجبور به رعایت استانداردهایی کند که تنها برای رفع نیازهای دولت تدوین شده، زیرا ساختار مالکیت دگرگون شده است. مقامات دولتی به اهمیت جذب سرمایه‌گذاری خارجی و سایر فعالیتهای بین‌المللی و همچنین زبان تجاری مشترک در سطح جهان پی برده‌اند. به همین دلیل، وزارت دارایی با اهتمام کامل جریان جهانی شدن را پشتیبانی می‌کند. البته این حرکت گاه موجبات بدگمانی و تردید را فراهم می‌آورد، به ویژه زمانی که روشهای بین‌المللی برای این وزارتخانه نامانوس است یا در گردآوری داده‌ها و اداره امور ددرساز می‌شود. انتشار استاندارد بنیادی حسابداری در سال ۱۹۹۲ نه تنها تعجب مقامات دولتی در سطوح مختلف را برانگیخت بلکه با انتقاد بعضی از مردم که آن را غیربومی می‌خواندند، روبرو شد. یکی از دلایل تاخیر در تدوین استانداردهای حسابداری، تردید درباره امکان اجرای آنها بود. اولین استاندارد حسابداری خاص، پنج سال پس از صدور استاندارد بنیادی حسابداری تدوین و منتشر شد.

یک گروه جدید از استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری در چین متولد شد - سهامداران شرکتهای سهامی عام، بویژه شرکتهای پذیرفته شده در بورس، که تعداد آنها به شدت در حال افزایش است. این گروه برای تصمیمگیری، به اطلاعات مالی با کیفیت بالا نیازمندند. همچنین سهامداران خواهان شفافیت و دشمن پنهانکاریند. جهانی شدن به طور عام به این جریان کمک کرده و کیفیت اطلاعات را بهبود بخشیده است. اما پذیرش این امر در بین سرمایه‌گذاران با توجه به پیشینه‌های ذهنی متفاوت، یکسان نیست.

شرکتهای سرمایه‌گذاری در چین از رشد کافی برخوردار نبوده است، بسیاری از سرمایه‌گذاران فردی با سیستمهای جدید حسابداری ناآشناوند و نمی‌دانند چگونه اطلاعات را ارزیابی کنند و به‌کار گیرند.

تهیه‌کنندگان اطلاعات به دلایل مختلفی نسبت به پذیرش استانداردهای حسابداری اظهار بی‌میلی می‌کنند.

در سالهای اخیر، افشای تعداد بیشماری از تقلبهای مدیران، این باور را تقویت کرده است که در تدوین استانداردهای حسابداری، معتبر بودن باید نسبت به مربوط بودن در اولویت قرار گیرد. این موضوع در استاندارد بنیادی حسابداری تشریح شده است

نخستین گروهی بودند که بر لزوم پذیرش روشهای بین‌المللی حسابداری پافشاری کردند. در حقیقت، آغازگر برنامه استانداردهای حسابداری و موضوع جهانی شدن، بزرگترین جامعه دانشگاهی چین یعنی **جامعه حسابداری چین** بود. دولت هم به انجام تغییرات تن داده است، زیرا نقش خود او از کنترل مستقیم به ارشاد غیرمستقیم و سیاستگذاری کلان در حال تغییر است. دولت از این به بعد نمی‌تواند در تهیه‌اطلاعات، واحدهای

شده است، یا اینکه مطالب استاندارد در این رابطه کافی نیست. تدوین استانداردهای حسابداری در آغاز راه است و بیش از ۲۰ استاندارد هنوز در مرحله پیش‌نویس است. صورتهای مالی تهیه شده براساس استانداردهای چین با صورتهای مالی تهیه شده براساس استانداردهای بین‌المللی حسابداری متفاوت است، اما با انتشار استانداردهای بیشتر و به‌کارگیری این استانداردها، این فاصله کمتر می‌شود (Chen et al., 1999).

آموخته‌های اغلب حسابدارانی که در صنعت مشغول به کارند با رویکردهای جدید سازگار نیست. این مسئله درباره مدیریت هم صدق دارد. پاسخگویی به سرمایه‌گذاران برون سازمانی و عامه مردم هنوز هم برای بسیاری از مدیران، پدیده‌ای نو است. الزامات مربوط به افشای مفصل و شفاف، بیشتر مشکل ساز به نظر می‌رسد تا سودمند. در مراحل اولیه اجرای استانداردها، بعضی از مدیران احساس می‌کردند هزینه تهیه و حسابرسی اطلاعات، بیش از منافع آن است.

مسئله سوم: آماده نبودن حرفه حسابداری

رعایت استانداردهای حسابداری نه تنها به پذیرش مشروعیت آن، بلکه به توان حرفه حسابرسی که درباره کیفیت اجرای استاندارد نظر می‌دهد، وابسته است. نخستین موسسه حسابرسی چین در سال ۱۹۸۰ در شهر شانگهای گشایش یافت و برگزاری امتحانات حسابدار رسمی از سال ۱۹۹۱ شروع شد. طی چند سال، چین شاهد رشد قارچ‌گونه هزاران موسسه حسابرسی و ورود ۱۰۰٫۰۰۰ نفر حسابدار به حرفه حسابداری بوده است. در ظاهر این ارقام شورانگیز است اما عملکرد حرفه در کل این شور و هیجان را به یاس تبدیل می‌کند. مشکلات زیادی وجود دارد که باید بر آنها غلبه کرد.

برقراری استقلال

در سال ۱۹۸۰ زمانی که سیستم حسابداران رسمی چین اصلاح شد، اغلب موسسات حسابرسی توسط سازمانهای دولتی مانند اداره دارایی، اداره مالیات، و اداره صنایع تاسیس و مدیریت می‌شد. این موسسات با موسسات حسابرسی بخش خصوصی نظیر موسسات حسابرسی آمریکایی تفاوت داشتند.

دخالت دولت در حرفه حسابرسی در سیستم متمرکز و واحد چین قابل درک بود، زیرا داراییهای شخصی حسابداران چین برای پذیرش مسئولیت کامل و تعهدات قانونی حسابرسی کافی نبود. سازمانهای دولتی سپر بالای موسسات نوظهور بودند و به رشد سریع حرفه کمک کردند. البته این سازمانها چون مالکان

موسسات بودند، منافع آنها ایجاب می‌کرد که در فرایند تصمیمگیری موسسات حسابرسی دخالت کنند. افزون بر این، سازمانهای دولتی، قضاوت حسابرسی و نوع گزارشهای حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دادند و در نتیجه استقلال موسسات حسابرسی بشدت خدشه دار شده بود.

موقعیت انجمن حسابداران رسمی

نشد. ابتدا، حرفه حسابداری می‌باید عملاً "توان خود برای ارائه خدمات شایسته به عامه مردم و توان خودگرانی را اثبات می‌کرد. در این مرحله از توسعه، دولت (و حتی خود حرفه حسابداری) ممکن است توان و قدرت انجمن حسابداران رسمی چین برای هدایت سازمانهای حرفه‌ای را کافی نبیند. بنابر این، قضیه به معما

از یکطرف انجمن حسابداران رسمی برای خودگردانی به

استقلال و از سوی دیگر برای حفظ قدرت خود به

پشتیبانی دولت نیاز دارد

تبدیل شده است. از یکطرف انجمن حسابداران رسمی برای خودگردانی به استقلال و از سوی دیگر برای حفظ قدرت خود به پشتیبانی دولت نیاز دارد.

صلاحیت حرفه‌ای حسابداران رسمی

تا قبل از شروع امتحانات حسابدار رسمی در سال ۱۹۹۱، صلاحیت حسابداران رسمی چین از طریق گزینش و ارزیابی تایید می‌شد. حسابداران رسمی که با این سیستم تایید شده بودند از لحاظ شایستگی تفاوتی بسیار داشتند. افزون بر این، بسیاری از مقامات دولتی بازنشسته از طریق نفوذ سازمانهای دولتی به حرفه حسابداری می‌پیوستند. براساس آخرین آمار انجمن حسابداران رسمی چین، ۵۲ درصد حسابداران رسمی ۶۰ سال یا بیشتر سن داشتند و ۱۸ درصد آنها از تحصیلات دانشگاهی بی‌بهره بودند. به علاوه، نبود آموزش حرفه‌ای مستمر و دانش کافی درباره فعالیت‌های تجاری پیشرفته در چین، سد راه توسعه حرفه است.

برای بهبود صلاحیت حسابداران، معیارها و مقیاسهای جدیدی بنا شده است. امتحانات هماهنگ حسابدار رسمی هر سال با شرکت هزاران نفر برگزار می‌شود که تعداد کمی از آنها پذیرفته می‌شوند. موفقیت در امتحان حسابدار رسمی و تجربه، از شرایط لازم برای صدور گواهی حسابدار رسمی است. برای آموزش حسابداران رسمی نیز، برنامه‌های آموزشی

چین^۷ نیز بر استقلال حرفه حسابداری موثر است. در حال حاضر، اغلب اعضای شورای عالی این انجمن توسط دولت انتخاب می‌شود و این افراد کسانی هستند که سابقه کار دولتی دارند نه حسابداری. انجمن حسابداران رسمی چین تحت سرپرستی مستقیم وزارت دارایی فعالیت می‌کند. مقامات دولتی، حسابرسان را پلیس اقتصادی خطاب می‌کنند که مشتق و مکمل کنترل دولتی است. بنابراین در موارد زیادی انجمن حسابداران رسمی چین در تصمیمگیریها آزادی عمل ندارد. این وضعیت، به نوبه خود بر استقلال حرفه حسابداری تأثیر منفی دارد.

وزارت دارایی و کمیسیون تدوین مقررات، اوراق بهادار چین برای حل مسئله استقلال، مقرراتی را جهت تجدید ساختار موسسات حسابرسی تدوین کردند. هدف این اصلاحات، قطع ارتباط موسسات حسابرسی با سازمانهای دولتی و تشکیل واحدهای حسابرسی به شکل **شرکتهای با مسئولیت محدود**^۸ یا **شرکتهای سهامی**^۹ است. مقاومت در برابر این اصلاحات قابل پیش‌بینی بود. با انجام اصلاحات، شریان تامین منابع مالی موسسات حسابرسی قطع شد. همچنین نحوه برخورد با سودهای انباشته موسسات حسابرسی یکی از موضوعهای مشاجره‌انگیز بود.

به هر حال، استقلال واقعی تامین

طراحی شده است. دو مرکز عظیم آموزش حسابداری در حال ایجاد است و از طریق یکی از پروژه‌های بانک جهانی، کمک‌های فنی نیز ارائه می‌شود.

اصول اخلاقی مسابداران (سمی)

اصلاحات اقتصادی چین روش زندگی و حتی شیوه تفکر بسیاری از مردم را عوض کرده است. طی دوران دراز حاکمیت همه جانبه دولت، مساوات‌طلبی بر زندگی مردم حاکم بود. دنبال کردن منافع شخصی مذموم بود و یک نفر نمی‌باید از دیگری ثروتمندتر می‌شد. در چنین محیطی اصول اخلاقی تجاری موضوعی جدی نبود. اما امروزه، دنبال کردن منافع شخصی پذیرفتنی است و مردم تشویق می‌شوند با کار بیشتر ثروتمندتر شوند. در این دوره گذار، استانداردهای اخلاقی درخوری برای تجارت و زندگی روزمره مردم وجود ندارد. در برابر توسعه حرفه حسابداری چین در این دوره خلاء اخلاقی جاری است. حسابداران رسمی شناخت کافی درباره رفتار اخلاقی و غیر اخلاقی ندارند. افزون بر این، رقابت فشرده و وجود بازاری آشفته و نامنظم به نقض بیشتر اصول اخلاقی دامن زده است. انجمن حسابداران رسمی چین برای تدوین استانداردهای اخلاقی تلاشهای زیادی کرده است اما بهبود وضعیت، به

بهبود بخشند؛ و تنبیه ۳۴۲ موسسه دیگر موقوف به بازرسی بیشتر شده است. موسسات یاد شده ۴۶/۴۲ درصد موسسات حسابرسی را تشکیل می‌دهد (X. Li, 1999).

نبود اصول اخلاقی در فعالیتهای تجاری، معضلی فراگیر است. انجمن حسابداران رسمی چین به عنوان متولی حرفه حسابرسی، نقشی بسیار مهم در محافظت از شهرت حرفه‌ای حسابداران رسمی و بهبود استانداردهای اخلاقی دارد. اخیراً "انجمن حسابداران رسمی چین سه استاندارد مهم درباره اصول اخلاقی، کنترل کیفیت و آموزش حرفه‌ای مستمر، منتشر کرده است. این استانداردها چارچوبی پایه‌ای برای اصول اخلاقی و کیفیت کار شمرده می‌شود. درک اهمیت این استانداردها و پایبندی حسابداران رسمی به آنها، موضوعی سرنوشت ساز است.

مسئله چهارم: دانشگاهیان و پژوهشگران

باید کمک بیشتری به توسعه حسابداری بکنند

تاکنون دانشگاهیان، قافله سالار حسابداری چین به سمت مدرن‌سازی و جهانی شدن بوده‌اند. طی سالهای ۱۹۸۰ تا ۱۹۹۷ حدود ۲۲۲ مقاله در معتبرترین مجله چینی،

نظری و علمی به دلیل وجود ضعفهای خاص در سیستم دانشگاهی چین، محدود شده است.

سیطره دولت قدرتمند بر فعالیتهای دانشگاهی

نخستین تشکیلات دانشگاهی ملی (جامعه حسابداری چین)، مستقیماً به وسیله وزارت دارایی اداره می‌شود. مجله آن (تحقیقات حسابداری) با بودجه و امکانات این وزارتخانه منتشر و به وسیله مقامات وزارتخانه ویرایش می‌شود. در همه استانها، جامعه حسابداری و مجلات با تصویربرداری از همین الگو، از طرف ادارات دارایی کنترل می‌شود. این سناریو از قانونی سرچشمه می‌گیرد که مسئولیت اداره امور حسابداری در چین را به وزارت دارایی واگذار کرده است. یعنی فعالیتهای تحقیقاتی حسابداری هم جزو امور حسابداری به‌شمار می‌آید. مقامات دولتی از مجلات حسابداری به عنوان ابزاری برای تبلیغ سیاستهای دولت استفاده می‌کنند. طی سالهای ۱۹۸۰ تا ۱۹۹۷ حدود ۲۰۵ مقاله از این نوع در مجله تحقیقات حسابداری منتشر شده است. شیوه انتخاب موضوع و سیاست دفاع از مقاله در این سیستم، از عوامل تاثیرگذار بر نگارش مقالات است.

پس از تاسیس جامعه استادان حسابداری چین در سال ۱۹۹۴، دگرگونی‌هایی آغاز شد. این جامعه امور پژوهشی و تحقیقاتی را سرلوحه کار خود قرار داده است و در راستای بهبود آموزش و تحقیقات و همچنین بهینه‌سازی کار حرفه‌ای گام برمی‌دارد. این جامعه مستقل است زیرا اعضای آن را تنها دانشگاهیان و پژوهشگران تشکیل می‌دهد.

در آیین‌نامه این جامعه بر اهمیت مبادلات بین‌المللی در ارتقای استانداردهای آموزش و تحقیقات حسابداری در چین تاکید شده است. چین در این زمینه به موفقیت‌هایی دست یافته است. جامعه استادان حسابداری چین مراتب تشکر خود را از انجمن حسابداری آمریکا به خاطر پشتیبانی قوی آنها، اعلام کرده است. از اولین جلسه سالانه (مجمع عمومی)، روسای انجمن حسابداری آمریکا هر سال در این جلسات شرکت کرده‌اند.

اصلاحات اقتصادی چین روش زندگی و حتی شیوه تفکر بسیاری از مردم را عوض کرده است

تحقیقات حسابداری^{۱۰} چاپ شد. این مقالات به معرفی، تشریح و تجزیه و تحلیل نتایج تحقیقات و توسعه حسابداری در غرب، به ویژه آمریکا پرداخته که در رسیدن به نقطه‌ای مشترک برای پذیرش روشهای بین‌المللی حسابداری، بسیار موثر است. همان‌گونه که پیشتر گفته شد، دانشگاهها آغازگر برنامه استانداردهای حسابداری بودند.

اما باید توجه داشت که کمک دانشگاهیان به توسعه حسابداری در سطح

زمان نیاز دارد.

از ژوئیه ۱۹۹۷ تا مارس ۱۹۹۹، وزارت دارایی با بررسی موسسات حسابرسی، به عملیات پاکسازی در حرفه حسابرسی متوسل شد. نتایج بررسی نشان می‌دهد که نبود اصول اخلاقی حرفه‌ای، مشکلی جدی است. مجوز (گواهی) ۳۶۰ موسسه حسابرسی ابطال شد و ۱۱۸۷ موسسه با ارائه اخطار و تعلیق کار مجازات شدند؛ به ۷۳۵ موسسه دستور داده شد که طی یک دوره زمانی مشخص، کار خود را

سخنرانیهای محققان آمریکایی همیشه روشنگر و آموزنده بوده و با استقبال گرم دانشگاهیان چینی روبرو شده است. آثار سازنده این سخنرانیها بر توسعه حسابداری در چین کاملاً محسوس است. به طور کلی، ارتباط دانشگاهی فرصت مناسبی را برای آشنایی چینیها با جوامع دانشگاهی و تحقیقات بین‌المللی و در نتیجه پیشرفت آنها در آینده، فراهم کرده است.

بی‌اعتنایی به متدولوژی تحقیقات مسابداری

تا چندی پیش، متدولوژی تحقیق تجربی پیشرفته نظر محققان چینی را به خود جلب نکرده بود. در گذشته، روشهای علمی را چندان جدی نمی‌گرفتند. دانشگاهیان و پژوهشگران برای نتیجه‌گیری، از خرد و منطق خود بهره می‌گرفتند، اما با نهایت تاسف بی‌اعتنایی به متدولوژی تحقیق باعث دستیابی به نتایجی می‌شد که با حد مطلوب فاصله بسیار داشت.

این نابسامانی چند دلیل دارد: **اولاً** مدت‌های مدید، متدولوژی تحقیق در تمام زمینه‌ها در چین، بویژه در حوزه علوم انسانی، اساساً متاثر از ایدئولوژی و آرمانگرایی بود و از روش علمی تبعیت نمی‌کرد. **ثانیاً**، متدولوژی تحقیق حتی در دوره دکتری هم جزو برنامه درسی دانشگاهها نبوده است. تا چندی پیش، استادان حسابداری، دانش ناچیزی درباره روشهای علمی تحقیق داشتند، اما حالا دگرگونیها آغاز شده است و باید از محققان کشورهای پیشرفته قدردانی کرد.

گسترش بینش مسابداران

مشکل دیگر در تحقیقات حسابداری در چین، بینش محققان است. در دوران اقتصاد دولتی متمرکز، حسابداری تحت سیطره یک سیستم مطلقاً یکنواخت بود. این سیستم تمام جزئیات را مشخص می‌کرد؛ از شکل گزارشهای حسابداری گرفته تا روشهای دفترداری. حتی ثبتهای دفاتر روزنامه استاندارد بود. در چنین محیطی بندرت می‌توان مشروعیت مقررات را به چالش کشاند. تنها کاری که از دست حسابداران برمی‌آید توجیه روشهای حسابداری است. سالها طول می‌کشد تا چنین تفکری به تدریج نابود شود.

نبود انگیزه

یکی از مهمترین عوامل موثر بر انگیزش در تحقیقات دانشگاهی، میزان قدردانی و قدرشناسی از نتایج این تحقیقات است. میزان ارتباط ارتباطات شغلی با کیفیت تحقیق در دانشگاهها متفاوت است. در

حکایت دارد، اما هنوز راهی طولانی در پیش است.

در تدوین استانداردهای حسابداری، شاید آغاز کار با یک چارچوب عمومی کار درستی باشد اما انجام کار کامل و مطلوب بدون برخورداری از تجربه عملی طولانی و

تجارب واقعی فعالیت‌های تجاری چین نشان می‌دهد که تصمیمگیری، بیشتر متکی به مربوط بودن اطلاعات حسابداری است تا معتبر بودن آن

پشتیبانی آموزش عمومی و تحقیقات امکانپذیر نیست. پیشرفت و ترقی تدریجی چیزی است که انتظار آن را داریم. در کشوری با سابقه طولانی اقتصاد متمرکز دولتی، تفکر سنتی ریشه‌های عمیقی دارد، و این خود مانعی بر سر راه پذیرش تغییرات است.

حرفه حسابداری چین بسیار جوان است. تحصیلات اکثریت اعضای شاغل در حرفه ناکافی و تغییر آن در کوتاهمدت مشکل است. اصول اخلاقی موضوعی جدی است که باید به آن پرداخته شود و شکل‌گیری تفکر حرفه‌ای واقعی نیاز به زمان دارد.

اعتقاد بر این است در درازمدت، دانشگاهیان از طریق آموزش دانشگاهی و حرفه‌ای، مهمترین نقش را در بهبود استانداردهای ملی حسابداری ایفا خواهند کرد.

حال حاضر در چین، اکثر دانشگاهها مشغول تدوین استانداردهای آموزش (شامل اصلاح برنامه‌های آموزش)، نوشتن کتب درسی و اصلاح روشهای آموزشند. به‌همین دلیل وزن کمی به تحقیقات داده می‌شود. این هم تغییر می‌کند اما باز نیاز به زمان دارد.

اخیراً، دانشگاههای چین برای بهبود تحقیقات با کمبود منابع مالی مواجه شده‌اند (بودجه به شدت انعطاف‌ناپذیر است، حقوق همه استادان یکسان است و از طرف دولت تعیین می‌شود). خوشبختانه در دانشکده‌های حسابداری مشکلات تا حدودی کمتر است. بعضی از گروهها از بودجه‌های فرعی برای تشویق تحقیقات با کیفیت مطلوب استفاده می‌کنند. بعضی از دانشکده‌ها، مجلات را رتبه‌بندی کرده‌اند و همانند دانشگاههای آمریکا، برای مقالاتی که در مجلات چاپ می‌شود، امتیاز قائل می‌شوند. در نظر گرفتن این امتیازات برای ارتقا و اعطای پاداش در بعضی دانشکده‌ها رایج شده است.

نتیجه‌گیری

امور حرفه‌ای، تحقیقات و آموزش در چین امروز، دوره تغییرات شتابنده را تجربه می‌کند. روند عمومی از اقتصاد دولتی متمرکز و سنتهای خشک و بسته به سوی نگرش باز و آزاد جریان دارد و جهانی شدن به عنوان راهی مناسب برای ارتقای سطح حسابداری شناخته شده است. اگر چه تجربه‌های اخیر از پیشرفتی سریع و عظیم

منبع:

1- Accounting Horizons, Vol.14, No.1, March 2000

پانویسها:

- 1 - Internationalization
- 2 - Responsibility System
- 3 - Objectivity
- 4 - Applicability
- 5 - Verifiability
- 6 - Chinese Accounting Society
- 7 - Chinese Institute of Certified Public Accountants (CICPA)
- 8 - Limited Liability Partnership
- 9 - Corporations
- 10 - Accounting Research