



داوود مسگریان حقیقی^۱
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

مقدمه

حسابداری در فرآیند تاریخی خود مراحل متعددی را پشت سر گذاشته که متناسب با تقسیم بندی اعصار تاریخ بشری است و رشد حسابداری با هر یک از این دوران و بینش‌ها، پیوندی عمیق دارد. جهت استنتاج قانونمندی‌های رشد حسابداری، در نظر گرفتن سیر تاریخی تمدن انسان ضروری است. قدمت حسابداری مقارن با ظهور تمدن بشری است. حسابداران در توسعه تمدن، تجارت و مفاهیم ثروت و ارقام نقش به سزایی داشته‌اند. آنان در توسعه پول و بانکداری، ابداع دقت‌داری دوگانه، نجات صنایع از ورشکستگی و ایجاد اعتماد در بازار سرمایه مشارکت داشته و محور تحول اطلاعاتی هستند که باعث تغییر اقتصاد جهانی شده است. از این رو رابطه تنگاتنگی بین پیشرفت صنعتی و پیشرفت حرفه حسابداری وجود دارد. همانگونه که صنعت از دو منظر خرد (بنگاه‌ها و مؤسسات صنعتی) و کلان (بخش صنعت) مورد توجه قرار گرفته، حسابداری نیز از دو منظر حسابداران و متخصصین مالی و حرفه حسابداری (تشکل‌های حرفه‌ای و نظارتی) اهمیتی خاص یافته است.

همگامی

توسعه حرفه حسابداری و صنعت

پروژه‌های علمی و پژوهشی و مطالعات فرآیندی

ظهور حرفه حسابداری

علی‌رغم قدمت تاریخی حسابداری، ابداعی نبوغ آمیز، یعنی تدوین نظام ثبت معاملات به روش دو طرفه در کتاب آقای لوکا پاچیولی^۲ در سال ۱۴۹۴ میلادی، زمینه ساز ظهور حرفه‌ای تخصصی و حیاتی برای توسعه صنعتی و سرآغاز شکل‌گیری مهم‌ترین سیستم اطلاعات مدیریت و ثبت و پردازش رویدادهای مالی بود که به نحو حیرت‌انگیزی کماکان اصول اصلی آن در سیستم‌های مالی کنونی و تا آینده قابل پیش‌بینی معتبر و مورد استفاده خواهد بود. به رغم ترجمه این کتاب به زبان‌های رایج در آن زمان و

توزیع نسبتاً گسترده آن در کشورهای اروپایی، تا پیش از وقوع انقلاب صنعتی (حدود ۲۰۰ سال قبل)، تحول چشمگیری در این رشته رخ نداده است. بزرگترین کسب و کارهای آن زمان که مدیریت املاک زمین‌های فئودال‌های آن عصر بود نیز به همان شیوه‌های مرسوم و اغلب بدون استفاده از شیوه‌های ابداعی پاچیولی، عملیات خود را بر اساس روش یک طرفه ثبت و ضبط می‌کردند. شاید مهمترین علت این امر، ساده بودن ماهیت عملیات مالی این املاک بوده که بیشتر به نگهداری دخل و خرج توسط مباشرین محدود می‌شده است.

تاریخ تحولات حرفه حسابداری حاکی از آن است که ظهور تکنولوژی مبتنی بر ماشین در نتیجه انقلاب صنعتی، تأثیر قابل ملاحظه‌ای بر رشد این حرفه داشته است. در سال ۱۷۷۲ (سه سال پس از اختراع ماشین بخار) مقارن با رکود اقتصادی Josiah Wedgwood شیوه‌های هزینه‌یابی و محاسبه قیمت تمام شده را در کارخانه سفالگری خود اجرا کرد و توانست محصولاتی رقابتی و با قیمت‌گذاری صحیح عرضه کند.

نقش بنگاه‌ها در توسعه حرفه

تأسیس شرکت DuPont Powder Company در سال ۱۹۰۲ و به کارگیری شیوه‌های نوین شامل بودجه ریزی بلندمدت، حسابداری دارایی‌های ثابت، برنامه‌ریزی و کنترل عملیات ۴۰ واحد تولیدی با استفاده از بازده سرمایه‌گذاری (ROI)، استفاده از هزینه‌یابی نهایی^۲ برای محاسبه قیمت تمام شده و تصمیم‌گیری‌های ساخت یا خرید، ابداع نسبت بازده سرمایه دوپونت توسط آقای Donaldson Brown، مهندس در رشته برق که به عنوان یکی از مدیران بخش مالی و خزانه‌داری شرکت به کار مشغول بوده است، گامی اساسی در توسعه دانش و فن حسابداری محسوب می‌شود.

تأسیس شرکت جنرال موتورز در سال ۱۹۲۰ و خرید سهام آن توسط دوپونت سرآغاز مرحله دیگری در توسعه فنون حسابداری و مالی نظیر نظام بودجه ریزی و کنترل، بودجه ریزی انعطاف پذیر^۳، تعیین شاخص‌های ارزیابی عملکرد، قیمت‌گذاری هدف^۴ محصولات با استفاده از شاخص ROI، سیستم توزیع منابع سرمایه‌ای بین طرح‌ها و فعالیت‌های مختلف بود.

ظهور بازار سهام

انقلاب صنعتی زمینه‌ساز شکل‌گیری کارخانه‌های بزرگی بود که برای تأمین مالی، نیازمند مشارکت سرمایه‌گذاران علاوه بر بنیانگذاران بود. این ضرورت به یک ابداع حقوقی و قانونی تحت عنوان شرکت‌های با مسئولیت محدود^۵ در نظام قانونی کشورهای اروپایی منجر شد. زیربنای قانونی رشد بنگاه‌ها و جلب مشارکت عمومی در نتیجه توسعه بازار سرمایه و خرید و فروش سهام محسوب شد. ایجاد شرکت‌های سهامی عام در

چارچوب قوانین مربوط به شرکت‌های با مسئولیت محدود، توسعه بازار سهام را سرعت بخشید و در نتیجه وظیفه گزارشگری بیرونی و حسابرسی مستقل عملکرد و وضع مالی شرکت‌ها به عنوان یک ضرورت تام رواج یافت. اولین گزارش حسابرسی در سال ۱۹۰۳ توسط مؤسسه Price Waterhouse برای اظهار نظر درباره صورت‌های مالی شرکت US Steel داوطلبانه و با هدف جلب اطمینان بازار سرمایه انتشار یافت.

مؤسسات مشاوره مالی و

حسابرسی

شکل‌گیری مؤسسات مشاوره مالی و حسابرسی به منظور ارائه خدمات مورد نیاز شرکت‌های صنعتی و بانک‌ها موجب شد تا با شیوه‌های انجام حسابرسی و رسیدگی‌های مالی، مناسب با نیاز بازار سرمایه و صاحبان سهام، حسابداری و حسابرسی به عنوان فعالیتی تخصصی و حرفه‌ای توسعه یابد. در سال ۱۸۵۰، ۱۴ حسابدار در نیویورک، ۴ حسابدار در فیلادلفیا و یک حسابدار در شیکاگو خدمات حسابداری را برای عموم ارائه کردند. بسیاری از شرکت‌ها و افراد، خدمات حسابداران را

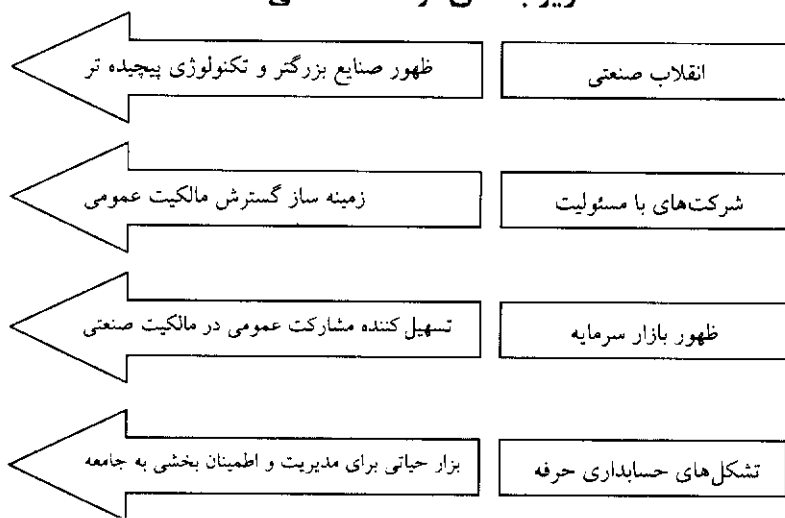
به کار می‌گرفتند. به کار گرفتن خدمات حسابداران توسط دادگاه‌ها جهت یاری رساندن به روند تحقیقات، استفاده دیگری بود که باعث ظهور حسابداران خبره^۶ شد. معادل آمریکایی حسابداران خبره، حسابداران قسم خورده^۷ بود. قوانین مالیات بر درآمد حادثه مهم دیگری بود که بر تاریخ حسابداری تأثیر گذارد و با تلاشی که حسابداران انجام دادند مسئولیت تهیه اظهارنامه مالیاتی از وکلا به حسابداران منتقل شد.

شکل‌گیری انجمن‌های حرفه‌ای

نزدیک به ۱۵۰ سال از تأسیس اولین انجمن حرفه‌ای حسابداری (انجمن حسابداران خبره در اسکاتلند) در کشورهای صنعتی می‌گذرد. از آن پس علاوه بر کشورهای توسعه یافته، در بیشتر کشورهای در حال توسعه و مطرح دنیا اینگونه تشکلات به صورت مستقل و یا وابسته به جوامع حرفه‌ای کشورهای پیشرو، تأسیس شده‌اند. انجمن‌های حرفه‌ای غالباً با اهداف زیر شکل گرفته‌اند:

- نظم‌دهی به فعالیت اعضای حرفه و استقرار اصول رفتار حرفه‌ای
- آموزش اعضا و به‌روزرسانی مهارت آنها متناسب با نیازهای فعلی و آتی اقتصاد
- برگزاری آزمون‌های حرفه‌ای و پذیرش اعضای جدید
- نظارت بر عملکرد اعضا با هدف ایجاد اطمینان بین ذی‌نفعان گوناگون در فعالیت بنگاه‌ها نسبت به صلاحیت حرفه‌ای و کیفیت خدمات قابل ارائه از طرف اعضا
- مشارکت در امر تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی در سطح ملی و بین‌المللی

زیر بناهای توسعه صنعتی



■ ارائه مشاوره های ضروری به مجالس قانون گذاری و دولت ها در زمینه تصویب قوانین و مقررات

عوامل تاثیر گذار بر اعتبار حرفه ای

رکود شدید در دهه ۱۹۲۰، باعث جلب توجه افراد به حرفه حسابداری شد. شرکت British Steamship یکی از بزرگترین شرکت های جهان بود که پس از اعلام سودآوری زیاد، ورشکسته شد. سرمایه گذاران این سوال را مطرح کردند "چگونه شرکتی که سود آور است ورشکسته شد؟" بررسی ها نشان داد که در واقع شرکت سودآور نبوده و سود گزارش شده ناشی از حیل های دفتر داری بوده است. سپرده هایی که در حساب ها نشان داده شده بودند وجود خارجی نداشتند. در حال حاضر نیز این گونه موارد به وضوح مشاهده می شوند. شاید ورشکستگی انرون را بتوان یکی از بزرگترین ضربات به حرفه حسابداری و حسابرسی دانست. عواملی که به عملکرد حسابداران حرفه ای اعتبار می بخشد شامل مهارت های حرفه ای و دانش تخصصی، دانش نظری و شناخت از کسب و کار، قوانین و اصول رفتار حرفه ای ناظر بر عملکرد حرفه ای و میزان انتفاع واقعی بنگاه ها و جامعه از خدمات اعضاست. هرگاه هر یک از این موارد مخدوش شود اعتبار حرفه ای نیز زیر سوال خواهد رفت.

نقش حسابداری در بنگاه ها

در بنگاه های متوسط و بزرگ متخصصین حسابداری در ابعاد مختلف وظایف مدیریت، نقشی حیاتی و غیر قابل انکار را به عهده دارند، به طوری که عدم

آنجا که سهم قابل ملاحظه ای در اشتغال و تولید ملی دارند نمی توان از آنها غافل ماند. در کشورهای صنعتی برای مالکان و مدیران این مؤسسات آموزش های ویژه در زمینه مدیریت از جمله مالی و حسابداری اجرا می شود و حتی تمام یا بخشی از هزینه های این آموزش نیز توسط دولت ها یا سازمان های ملی تأمین می شود. نوع خدمات مورد نیاز این دسته از بنگاه ها نیز با بنگاه های بزرگ متفاوت بوده و در بیشتر موارد حسابداری که با این تفاوت ها آشنا نیستند در برقراری ارتباط و درک نیازشان با اشکال روبه رو می شوند. به هر تقدیر بنگاه های متوسط و بزرگ، خصوصاً شرکت های عام پذیرفته شده در بازار سهام بیشترین نیاز را به خدمات گوناگون حرفه دارند و به همین لحاظ در بیشتر کشورها قانوناً باید از خدمات مؤسسات و اشخاص تعیین صلاحیت شده بهره برداری کنند.

نظام حاکمیت بنگاه

حسابداران در هر دو نظام حاکمیتی (بیرونی و درونی) بنگاه ها، به لحاظ تصدی موقعیت های حساس در سطوح

حضور اینگونه متخصصین کاردان و متبخر در مناصب مذکور مهم ترین شاخص برای اطمینان یافتن از بروز بحران های آتی و حتی قریب الوقوع در این بنگاه هاست در صورت عدم احساس این نیاز و یا عدم مشاهده این بحران ها یقین داشته باشیم که ادامه فعالیت های کسب و کار، هزینه های سنگینی بر اقتصاد کشور و آحاد مردم تحمیل خواهد کرد. در این میان عوامل متعددی بر میزان اثر بخشی حرفه تاثیر گذارند که محیط قانونی و رقابتی کسب و کار، سطح توسعه یافتگی اقتصادی و صنعتی، سطح توسعه یافتگی مدیران صنعتی، نوع مالکیت بنگاه ها و اندازه فعالیت ها و توسعه یافتگی حرفه و سطح خدمات قابل عرضه، از آن جمله اند.

شرکت های کوچک و خانوادگی

تعداد این گونه شرکت ها در بیشتر کشورها به مراتب بیشتر از بنگاه های بزرگ و متوسط است، اما به لحاظ اندازه فعالیت وضعیت بر عکس است. به دلیل کوچکی اندازه معمولاً حساسیت کمتری از طرف دولت ها نسبت به شکست و عدم موفقیت این گروه وجود دارد، لیکن از



حال توسعه و در حال گذر در ایجاد و تقویت زیر ساخت های حرفه حسابداری، ضرورت ایجاد ظرفیت های قوی حسابداری برای پاسخ گویی به نیازهای جهان گرای، ضرورت گزارشگری در زمینه مسئولیت های اجتماعی و هزینه های زیست محیطی از مهمترین موضوعات مطرح شده بودند. از آنجایی که حرفه حسابداری از مجموعه استانداردهای معتبر و مورد قبول در زمینه انجام رسیدگی های سیستماتیک برخوردار است لذا ارائه گزارش های مربوط به عوامل کلیدی در توسعه پایدار، نظیر هزینه های زیست محیطی ناشی از فعالیت بنگاه ها، چگونگی ایفای مسئولیت های اجتماعی و کیفیت مدیریت ریسک در بنگاه ها نیز بر عهده حرفه قرار گرفته است.

UNCTAD و IFAC همکاری دوجانبه ای را جهت آموزش و پرورش حسابداران حرفه ای، بهبود حاکمیت شرکتی، ایفای استانداردهای حسابداری و الگو برداری از بهترین عملکردها، در این سمینار اتخاذ کردند.

نقش دولت

دولت ها می توانند با آینده نگری، ارتقای کیفیت مدیریت خود و تدوین مقررات قانونی مناسب و به موقع در توسعه

شفاف سازی و حسابداری، در ثبات بازار سرمایه و وضع مالی کشور و در نتیجه توسعه اقتصادی انکار ناپذیر است. در دهه ۱۹۹۰، سقوط شرکت های بزرگ جهانی به خاطر سوء مدیریت، فساد مدیران، عدم صداقت و درستکاری برخی از اعضای حرفه حسابداری، یکبار دیگر نظر و توجه دولت ها و قانونگذاران را به نقش حیاتی حرفه در ثبات اقتصاد ملی معطوف کرد.

مسئولیت های جدید برای حسابداران

غالباً نقش حسابداری در توسعه به درستی ارزیابی نمی شود. حسابداری اطلاعات حیاتی را برای تصمیم گیری در خصوص تخصیص منابع فراهم می آورد. همانگونه که قبلاً بیان شد چیزی را می توان مدیریت کرد که در درجه اول بتوان آن را اندازه گیری کرد. این مسئله عنصر اساسی اقتصاد مدرن است. بنابراین اطلاعات مالی قابل اتکا درباره شرکت و سایر نهادهای اقتصادی، یک عامل مهم در اقتصاد خرد است که بر سیاست های اقتصاد کلان تأثیر گذاشته و در یک چارچوب قانونی، بر اقتصاد و توسعه اجتماعی تأثیر می گذارند.

UNCTAD^۱ در سال ۲۰۰۴ اقدام به برگزاری سمینار تجارت و توسعه کرد که در کنار آن کارگاه آموزشی در خصوص حسابداری و توسعه اقتصادی برگزار شد. هدف اصلی از این کار، ارتقای سطح آگاهی عمومی از نقش حسابداری در توسعه اجتماعی و اقتصادی عنوان شده است. چالش های ناشی از جهانی شدن استانداردهای حسابداری و گزارشگری و آموزش های حسابداری، چالش های کشورهای در

ارشد و مدیریتی (در شرکت ها، نهادهای نظارتی و دستگاه های ذی ربط دولتی) نقشی حیاتی در فرآیند سیاست گذاری و تصمیم سازی، برنامه ریزی و کنترل، قانون گذاری و نظارت بر اجرای مقررات ایفا می کنند.

توزیع منابع:

کلیدی ترین تصمیم مدیریت

بنا به گفته ای معروف تنها آنچه را می توان مدیریت کرد که بهتر بتوان آن را سنجید و اندازه گیری کرد. حسابداری رایج ترین زبان کسب و کار است که تماماً مبتنی بر اندازه گیری و کمی سازی درون داده ها، عملکردها و برون داده های سیستم های کسب و کار و نتایج فعالیت های اقتصادی تکوین یافته است و می تواند نقشی بی بدیل در مدیریت مؤثر و کارآتر در مؤسسات تولیدی و صنعتی، به ویژه بهره برداری بهینه از منابع داشته باشد.

منظر کلان

در بعد کلان مهمترین چالش دولت ها دستیابی به توسعه و رشد پایدار اقتصادی خصوصاً متکی بر توسعه صنعتی است. در اقتصادهای امروزی بخش عمده ای از تولید ثروت توسط بنگاه ها و مؤسسات مشابه آنها صورت می گیرد. شفافیت در عملکرد بنگاه ها، ارزیابی دقیق و عینی نتایج فعالیت آنها و ایجاد جو اطمینان نسبت به این عملکردها از پیش شرط های بنیادی و حیاتی در توانمند سازی محیط کسب و کار و رونق سرمایه گذاری، توسعه بازار سرمایه و جلب سرمایه گذاران محسوب می شود. گزارشگری مالی، سطح تماس بنگاه ها با محیط بیرونی آنها محسوب می شود. تأثیر حاکمیت شرکتی خوب،

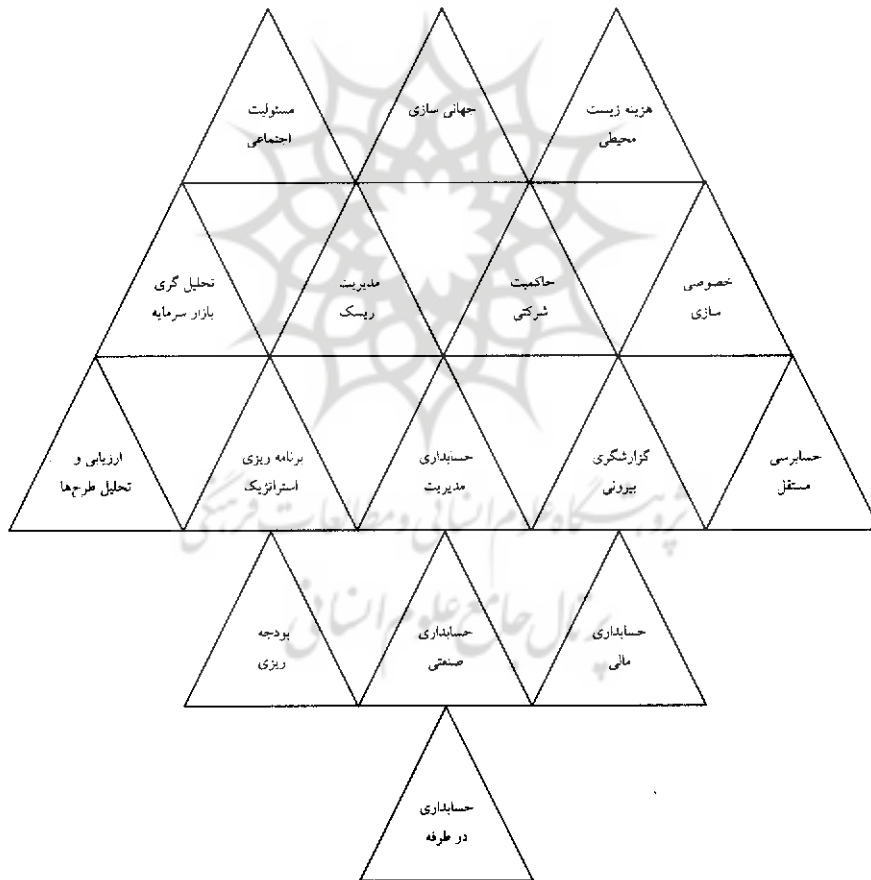
بازار و عدم ایجاد تقاضای کافی برای خدمات حرفه، موجب شده کشور ما در مقایسه با کشورهای در حال توسعه، به رغم اندازه و پیچیدگی قابل ملاحظه اقتصاد به ویژه بخش صنعت آن، در استفاده بهینه از قابلیت های حرفه پویای حسابداری به نحوی مشهود و در عین حال نگران کننده عقب مانده باشد. آگاهی بر این واقعیت، مسئولیت خطیری را برای همگان رقم می زند.

اخیر همکاری مشترکی را با ACCA^{۱۰} به منظور نظارت بر رعایت استانداردهای حسابرسی و اصول اخلاق حرفه ای توسط حسابرسان در این کشور آغاز کرده است.

راه درازی در پیش است
غفلت های طولانی مدت درباره حرفه، نبود تماس های بین المللی کافی، کندی سرعت حرکت اقتصاد به سوی نظام

حرفه حسابداری، ایجاد بازار برای خدمات کیفی حرفه و ارائه کمک های مالی و معنوی، نقشی اساسی در توسعه حرفه ایفا کنند. این نقش را می توان در کشورهای در حال توسعه و پویا نظیر مالزی، چین، ترکیه و امارات مشاهده کرد. ترکیه هفدهمین کنفرانس جهانی حسابداران را در سال ۲۰۰۶ برگزار خواهد کرد و دستگاه مستقل نظارت بر مرکز بین المللی مالی دبی ظرف ماه های

سیر تکاملی و مسئولیتهای مورد انتظار از حرفه حسابداری



پانویس ها

- | | | |
|---------------------|--------------------------|-------------------------------------------------------|
| ۱- FCCA | ۴- Flexible Budgeting | ۷- Chartered Accountants |
| ۲- Luca Pacioli | ۵- Target Costing | ۸- Certified Public Accountants |
| ۳- Marginal Costing | ۶- Limited Liability Co. | ۹- United Nations Conference on Trade and Development |
| | | ۱۰- Association of Certified Chartered Accountants |

کنفرانس تجارت و توسعه سازمان ملل متحد