

توسعه حسابداری حرفه‌ای در ایران

نیازمند مهندسی اجتماعی است نه تقلید

در ایران از آغاز (اواخر دهه ۱۳۲۰) تا تاسیس «کانون حسابداران رسمی» (۱۳۵۴) و انحلال آن (۱۳۵۹) و تشکیل «جامعه حسابداران رسمی ایران» (۱۳۸۰)، اهمیت و نقش پیوند حسابداری حرفه‌ای در ایران را با نهادها، شرایط و سیاستهای اجتماعی، اقتصادی و سیاسی... آشکار می‌سازد. در این زمینه علی مدد، مصطفی (۱۳۷۸) در مروری بر شکل‌گیری جوامع حسابداری این راکه کانون حسابداران رسمی نتوانست در قالب شرایط اقتصادی - اجتماعی کشور به سازوکار مناسبی دست یابد و قرار گرفتن آن را در مدار اقتصاد وابسته که به پیوستن بسیاری از موسسات حسابرسی داخل کشور به موسسات بین‌المللی انجامید، از عوامل موثر در انحلال کانون پس از انقلاب اسلامی (۱۳۵۷) ذکر کرده است.^۲ تغییر سیاستهای اقتصادی دولت در راستای آزادسازی و تعدیل اقتصادی و خصوصی سازی و تحولات اجتماعی و سیاسی همراه آن به عنوان زمینه تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران در نزدیک‌ترین فاصله با زمان حاضر تاثیر شرایط اجتماعی، اقتصادی و سیاسی را با تحولات حسابداری حرفه‌ای تایید می‌کند. همچنین نگاهی به نتایج انتخابات اعضای سومین شورای «جامعه حسابداران رسمی ایران» (مرداد ۱۳۸۶) تصویری نزدیکتر از تاثیر شرایط یادشده بر روند فعالیت‌های این جامعه را نشان می‌دهد. در این انتخابات وجود گرایش گسترده‌ای در جهت افزایش اقتدار بخش خصوصی حرفه در اداره جامعه قابل تشخیص بود. گرایشی که وجود آن با توجه به اینکه (در محتاطانه‌ترین برآورد) بیش از

پیشنهادی در سالهای اخیر در زمینه پیشرفت و توسعه حسابداری حرفه‌ای در ایران مطرح است که نظام حسابداری حرفه‌ای، الگوی راهبری و توسعه «جامعه حسابداران رسمی ایران» و هرگونه رویکرد و عملکرد این حرفه در ایران باید بر الگوهای رایج در کشورهای رشدیافته اقتصادی (عمدتاً کشورهای غربی، بویژه امریکای شمالی و اروپا) منطبق گردد. پیشنهاددهندگان پیش گرفتن این طریق را تنها شرط پیشرفت و توسعه حسابداری حرفه‌ای در ایران می‌دانند. البته تاکید بر چنین خط‌مشی از همان آغاز تشکیل و در جریان تکوین حسابداری حرفه‌ای در ایران مطرح بوده است، بویژه آنکه حسابداری حرفه‌ای در ایران همزمان با ورود دانش‌آموختگان رشته حسابداری و تجربه‌اندوختگان این حرفه در کشورهای یادشده شکل گرفته است. منتها جز در طول عمر کوتاه «کانون حسابداران رسمی» که حسابداری حرفه‌ای در کشور بویژه با ورود و حضور موسسات حسابرسی خارجی تا اندازه‌ای به سمت انطباق با الگوی مورد نظر در آن زمان پیش رفت، تا این زمان این انطباق در عمق و به اندازه‌ای که مورد نظر پیشنهاددهندگان است انجام نگرفته است.

پیشنهاد یادشده چنداشکال جدی دارد. یکی اینکه در طرح آن، پیوند نهاد حسابداری حرفه‌ای با شرایط اقتصادی، با مناسبات قدرت سیاسی و اقتصادی و مالی، با ساختار اجتماعی - اقتصادی و مقررات قانونی کشور نادیده گرفته می‌شود. بررسی زمینه‌های تغییرات و تحولات نزدیک به شش دهه عمر حسابداری حرفه‌ای



۵۰ درصد اعضای جامعه در بخش خصوصی فعالیت می‌کنند و با توجه به اینکه خصوصی سازی گرایش غالب سیاستهای اقتصادی کشور در زمان حاضر است، پیش‌بینی پذیر بود. با این حال ۴۵ درصد اعضای منتخب شورای جامعه از میان کارگزاران دولت یا نزدیک به مراجع دولتی انتخاب شدند، ۵۰ درصد آرا را به خود اختصاص دادند و از اغلب کاندیداهای بخش خصوصی (به صورت انفرادی) رای بیشتری آوردند؛ نفر اول این انتخابات از کارگزاران دولت بود و سرانجام ریاست شورای عالی جامعه که بنا به تجربه و بر طبق الگوی راهبری نهادهای حرفه‌ای در ایران نقش تعیین کننده‌ای در اداره جامعه می‌تواند داشته باشد از سوی شورای منتخب که اکثریت اعضای آن از بخش خصوصی یا طرفداران گسترش فعالیت‌های بخش خصوصی اند به مقامی دولتی یا نزدیک به مراجع دولتی تفویض شد^۴. البته روال مشابهی در دو دهه گذشته در اداره اغلب نهادهای مدنی در ایران تکرار و تجربه شده است و وضعی عرفی به خود گرفته است.

اشکال دیگر پیشنهاد مورد بررسی این است که عرضه آن با ارائه هیچگونه دلیل و تحلیلی مبنی بر ضروری بودن، امکانپذیر بودن و یا ارائه طریقی برای چگونگی انجام این انطباق همراه نیست. صرف اینکه حسابداری حرفه‌ای سایر کشورها به کارایی مورد انتظار بازار سرمایه آن کشورها دست یافته باشد، برای توصیه کپی برداری از آنها برای شرایط ایران کافی نیست. افزوده بر این، پیشنهاددهندگان کاستیها و ابهاماتی را که پیرامون کارایی حسابداری حرفه‌ای در کشورهای مورد نظرشان مطرح است و رسوایی‌هایی که با دخالت آگاهانه و عمدی موسسات پرآوازه و پیشگام حرفه‌ای کشورهای غربی صورت گرفته و به ضرر و زیان

شمار عظیمی از سهامداران شرکتهای این گونه کشورها انجامیده است را نادیده می‌گیرند. در زمان حاضر گرایش گسترش یابندهای در ساز و کار نهادهای حرفه‌ای کشورهای یاد شده قابل تشخیص است که این گونه نهادها به مستند کردن ایفای مسئولیت‌های حرفه‌ای‌شان و پنهان شدن پشت نوعی فرمالیسم، بیش از کار حرفه‌ای اصیل اهمیت می‌دهند.

اشکال سوم وارد بر پیشنهاد مورد بحث اثری است که بر قبول بی‌قید و شرط این پیشنهاد به عنوان تنها راه پیشرفت حسابداری حرفه‌ای در ایران مترتب است، و آن احتمال سلب اعتماد تعدادی از حسابداران حرفه‌ای ایران از تحول پذیری و پیشرفت این حرفه و کاهش امیدواری‌های آن‌ها در این زمینه است که می‌تواند به عنوان مانعی برای پیشرفت نقش ایفا کند. نمونه بروز چنین احساسی، مقایسه طرز رانندگی کردن ما با نحوه رانندگی کردن غربی‌هاست، که بسیاری از ما را به این نتیجه رسانده که «ما» نمی‌توانیم مثل «آنها» رانندگی کنیم. در حالی که اکنون شمار بسیاری از ایرانیها که تعدادشان به چند میلیون می‌رسد در کشورهای غربی زندگی می‌کنند و مثل «آنها» رانندگی می‌کنند. در واقع ما بد رانندگی نمی‌کنیم، در شرایط بدی رانندگی می‌کنیم. وسائط نقلیه عمومی کافی نداریم؛ از برنامه ریزی شهری و حمل و نقل شهری محرومیم؛ ساخت و بافت شهرهای ما از طراحی مناسب برخوردار نیست؛ اندازه شهرها و جمعیت آنها تناسب ندارد؛ مناطق مسکونی و تجاری و تفریحی در هم فرو رفته‌اند؛ بزرگراه به اندازه کافی نداریم. در حالی که در این میان فقط رانندگان که در بد رانندگی کردن بی‌تقصیرند، مقصر شناخته می‌شوند، بیش از همه احساس گناه می‌کنند و سرزنش می‌شوند.

برنامه‌ریزی تغییر و تحولات اجتماعی (در عام‌ترین مصداق آن) تنها در پرتو شناخت قواعد و نظم‌هایی که زمینه‌ساز یا پدید آورنده رویدادها و پدیده‌هاست و «ساخت» یا «ساختار» نامیده می‌شود امکانپذیر است. ساخت یا ساختار به ساده‌شده‌ترین مفهوم به

صورت‌بندی اجتماعی (به مفهوم تاریخی، اقتصادی، سیاسی و اجتماعی) اطلاق می‌شود که از پیوند «منابع» اقتصادی، اجتماعی، تاریخی و سیاسی با «قواعد»ی که در هر جامعه استمرار و باز تولید نوع ویژه‌ای از الگوی عملکرد-کارکرد-کنش را سامان می‌دهد، حاصل می‌شود و متقابلاً ساخت یا ساختار را به «کنش»های دارای الگو و خصوصیات ویژه هدایت می‌کند.^۵ نظام زبان در هر جامعه نمونه‌ای از یک ساخت است. اگرچه هر ساخت یا ساختاری همان‌گونه که نظام زبان، ابدی و تغییرناپذیر نیست. همه به تجربه در یافته‌ایم که زبان بدون حداقل یا کمترین دخالت آگاهانه یا عمدی بکاربرندگان آن یا مداخله قدرتهای سیاسی تغییر و تحول می‌پذیرد. اگرچه تغییرات ساخت یا ساختار می‌تواند کند و کم‌عمق، درازمدت یا پرشتاب و ژرف باشد. برای اینکه سازوکار ساخت یا ساختار را قدری روشن‌تر گردانیم

بحث را با نمونه و فرض پیش می‌بریم:

یک نمونه خرد: حکومت ایالتی در فلوریدا شکار سوسمار را غیر قانونی می‌کند تا نسل آن‌ها را از خطر انقراض نجات دهد. اما مناطق باتلاقی که منافع فرعی برای کشاورزان داشت (به خاطر اینکه برای مسابقات شکار در آنها سوسمار پرورش می‌دادند) از آن پس دیگر نمی‌توانست برای آنان ارزش اقتصادی داشته باشد. در نتیجه کشاورزان شروع به خشکاندن مرداب‌ها کردند، تا در آنها محصولات کشاورزی تولید کنند. نتیجه این شد که زیستگاه سوسمارها از بین رفت و سوسمارها در همان منطقه‌ای که قرار بود در آن حفاظت شوند، منقرض شدند.^۶

یک نمونه کلان: یک نظریه در مورد علل ناکامی انقلاب مشروطیت این است که مشروطه‌خواهان می‌خواستند با فراهم آوردن حقوق سیاسی، توسعه اقتصادی و اجتماعی را ممکن سازند، اما چون استقرار و گسترش حقوق سیاسی در جامعه نیازمند وجود تشکیلات و مشارکت‌های مدنی و اجتماعی است، در نبود این‌گونه تشکیلات و مشارکتها این جنبش ناکام ماند.^۷

یک فرض: یکی از تحلیلگران علوم اجتماعی برای برجسته‌تر کردن ژرفای ساخت و ساختار می‌گوید تصور کنید اگر تنها دو عمل عادی و معمولی، یعنی «استفاده از اعتبار مالی» و «مشخص کردن وقت و زمان» را از زندگی اجتماعی حذف کنیم، چه اتفاقی خواهد افتاد. اگر چه هر دو این اعمال ممکن است اعمالی حاشیه‌ای به نظر آید، اما زندگی جمعی (و بسیاری از جنبه‌های خصوصی زندگی نیز) آن‌گونه که ما آن را می‌شناسیم بدون حضور این دو عمل غیرممکن خواهد بود. در این صورت افراد تقریباً بلافاصله تا حد یک نوع هنجارگسیختگی و بی‌ثباتی پیش می‌روند.^۸

در بررسی پدیده‌ها و تحولات اجتماعی باید «ساخت» یا «ساختاری» را که به پیدایش و تحقق آنها می‌انجامد و به آن‌ها تحرک و تداوم می‌بخشد شناخت. پیران، پرویز (۱۳۸۳) معتقد است «... هر نظامی چه در گذشته و چه در حال یا آینده، دارای منطق درونی خاص خود است که شکل‌دهنده نیروی محرکه آن نظام است»^۹. مثلاً او در بررسی‌هایش دریافته است «... در مشرق زمین به دلایل گوناگون حاکمیت شکلی استبدادی به خود گرفته و پایدار شده است»^{۱۰}. از نظر خاتم، اعظم (۱۳۸۶) نیز یک نیروی عرفی در جامعه وجود دارد که قواعدی را تعریف می‌کند که پیرو فرمان‌های رسمی نیست.^{۱۱} عرف یا منطق درونی هر جامعه همان چیزی است که جامعه‌ها را از هم متمایز می‌سازد، به علاوه تنها کل نظام اجتماعی جامعه‌ها را شکل نمی‌دهد، بلکه بر جنبه‌های مختلف زندگی تاثیر می‌نهد. برای نمونه در ارتباط با موضوع بحث این نوشتار، پژوهشگران نشان داده‌اند به سختی می‌توان دو جامعه را یافت که حرفه‌های آنها به نحو کامل یکسان باشد^{۱۲}، و هیچ حرفه‌ای نمی‌تواند برای همیشه در همان وضعی که قرار دارد، بماند.^{۱۳} مطالعه‌ای در ادبیات جامعه‌شناسی حرفه‌ها و حرفه‌ای‌گری به این نتیجه رسیده است که هر حرفه‌ای به عنوان نهادی

**شواهد متعدد
بیانگر آن است که
حسابداری حرفه‌ای در ایران
با احتمال بالا
در کار توسعه و
پیشرفت
است**

در امور اجتماعی متضمن آن است که معلوم گردد تا چه اندازه در ساخت زیربنائی مربوط در طول یک دوره زمانی تغییر به وجود آمده است. در مورد جوامع انسانی، برای تعیین اینکه یک سیستم تا چه اندازه، و به چه شیوه‌هایی تغییر می‌کند باید نشان دهیم تا چه اندازه تغییری در نهادهای اساسی در یک دوره معین بوجود آمده است.^{۱۶} تغییر، تحول و توسعه اجتماعی یا توسعه و پیشرفت نهادهای مدنی، حرفه‌ای و اجتماعی امری شدنی است، منتها نیازمند برنامه‌ریزی و نوعی مهندسی اجتماعی است^{۱۷} و نه تقلید. برای مثال سالها مطالعات گسترده در امریکا و انگلستان در مورد امکان بکار گرفتن الگوی مدیریت ژاپنی در این کشورها تاکنون به این نتیجه رسیده است که استفاده از الگوی مدیریت موسسات ژاپنی احتمالاً تنها در شرایط خاص و در برخی از موسسات اقتصادی این دو کشور ممکن است امکانپذیر باشد.^{۱۸}

پیشرفت و توسعه، تقدیر هر نهاد فعال و کاراست، وگرنه دیر یا زود رو به رکود خواهد نهاد. شواهد متعددی بیانگر آن است که حسابداری حرفه‌ای در ایران با احتمال بالا در کار توسعه و پیشرفت است، حتی به‌رغم وجود نشانه‌هایی که از ناکارایی‌ها و کاستی‌هایی که در این روند وجود دارد. از جمله شواهد توسعه حسابداری حرفه‌ای در ایران؛ گسترش همراه با کاستیهای بازار سرمایه و شرکت‌داری است، روند رو به گسترش و همراه با نشیب و فراز خصوصی‌سازی است، تضمین‌های قانونی پیش‌بینی شده در قانون و اساسنامه «جامعه حسابداران رسمی ایران» در مورد استفاده از خدمات حسابداران رسمی است. افزون بر این، گسترش و توسعه آموزش عالی و تحصیلات تکمیلی، گسترش انتشارات و تحقیقات در این رشته، شمار رو به افزایش کسانی که در رشته حسابداری درس می‌خوانند و فارغ‌التحصیل می‌شوند و در نتیجه بهره‌مند بودن جامعه اقتصادی کشور از صدها دانش‌آموخته در این رشته که خوب درس خوانده‌اند، می‌توانند خوب کارکنند، در استفاده از رایانه‌ها

اجتماعی با نهادهای اجتماعی دیگر پیوند دارد، به موقعیت تاریخی هر جامعه وابسته است، از مناسبات قدرت سیاسی، مالی و اقتصادی تاثیر می‌پذیرد، عملکرد آن با حقوق شهروندی ارتباط دارد، تحت تاثیر الگوهای فرهنگی جامعه قرار دارد و به تحولات تکنولوژیکی در هر جامعه وابسته است.^{۱۴} در نتیجه هرگونه قضاوت و اظهار نظر یا برنامه‌ریزی در مورد پیشرفت و توسعه یک حرفه نیازمند توجه به ابعاد گوناگون آن است. برای نمونه حسابداری حرفه‌ای نزدیک‌ترین پیوند را با بازار سرمایه دارد، از آن تاثیر می‌پذیرد و بر آن تاثیر می‌گذارد. در همین پیوند کارشناسان بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول و موسسات وابسته در گزارشی به «پنجمین کنفرانس سالانه بازارهای مالی و توسعه (۲۰۰۳)» تصریح کردند که الگوی توسعه بازارهای سرمایه از کشوری به کشور دیگر متفاوت است و اعلام کردند هنوز چارچوب گسترده و فراگیری در مورد روشها و سیاستهای الزاماً موفقیت‌آمیز توسعه بازارهای سرمایه در کشورهای مختلف پدید نیامده است.^{۱۵}

بررسی و برآورد احتمال وقوع هرگونه تغییر و تحول تعیین‌کننده

ورزیده‌اند و به استفاده از منابع خارجی عادت و تسلط دارند، به همراه رشد و توسعه نهادهای مدنی در این رشته، از جمله نفس تشکیل «جامعه حسابداران رسمی ایران» بعد از دوره طولانی رکود، توسعه «انجمن حسابداران خبره ایران» و تشکیل «انجمن حسابداری ایران» و نفس تشکیل و تداوم فعالیت سازمان حسابرسی در برگزیده دهها حسابدار رسمی حرفه‌ای مجرب، از جمله شواهد ظرفیت پیشرفت و توسعه حسابداری حرفه‌ای در ایران است. اگر چه نشانه‌هایی نیز از وجود موانع و کاستیها در این زمینه نیز در دست است؛ از جمله وجود گرایش در میان شماری از مدیران موسسات اقتصادی که از پاسخگویی و اطلاع‌رسانی شفاف خودداری می‌کنند، وجود دشواریها و اختلالاتی در مورد تحقق اختیارات و مسئولیتهای «جامعه حسابداران رسمی ایران» مانند آنچه که مدتی است بر روابط و مناسبات بین بورس اوراق بهادار و «جامعه حسابداران رسمی ایران» می‌گذرد یا ناکاراییها و کاستی‌هایی که در کار شماری از حسابداران حرفه‌ای مطرح است. اما جمع‌بندی مجموع این شواهد و نشانه‌ها این فرض را که حسابداری حرفه‌ای در ایران از قابلیت و ظرفیت توسعه برخوردار است تقویت می‌کند. در عین حال که به نظر می‌رسد توافق عامی بین حسابداران حرفه‌ای وجود دارد که بررسی دستاوردها و بهره‌گیری از تجربیات حسابداری حرفه‌ای در جهان و گسترش مناسبات با این نهادها را ضرورتی اجتناب‌پذیر می‌داند و در مورد ارتقا کیفیت گزارشگری که در بازارهای سرمایه جهانی شده نیز مورد قبول قرار گیرد توافق دارند. منتها بعید می‌نماید هر یک از این ظرفیتهای، قابلیت‌ها و استعدادها به تنهایی به پیشرفت و توسعه حسابداری حرفه‌ای بینجامد. این مجموعه به ساماندهی متناسب با ساختار و شرایط اجتماعی، و به بهره‌گرفتن از مشاوران و کارشناسانی نیاز دارد که در این زمینه‌ها تخصص، تجربه و تبحر دارند. ♦

پانوشته‌ها:

- ۱- نگاه کنید به: علی‌مدد، مصطفی، مروری تاریخی بر شکل‌گیری جوامع حسابداری، فصلنامه حسابرس، شماره ۳، آبان ۱۳۷۸
 - ۲- نگاه کنید به: شلیله، محمد، دهه ۱۳۴۰ دکتر عزیز نبوی و دیگران، فصلنامه حسابرس، شماره ۲۲، زمستان ۱۳۸۲
 - ۳- همان، پیشین (علی‌مدد، ۱۳۷۸)
 - ۴- نگاه کنید به: انتخابات شورای سوم؛ یک عکس دسته جمعی، فصلنامه حسابرس، شماره ۳۷، تابستان ۱۳۸۶
 - ۵- کسل، فیلیپ (۱۳۸۳ الف)، چکیده آثار آنتونی گیدنز، ترجمه حسن چاووشیان، تهران، انتشارات ققنوس
 - ۶- همان، پیشین
 - ۷- گونه‌های شهروندی، گونه‌های مشارکت: کمال اطهاری، فرهنگ توسعه، مهرماه ۱۳۷۹، صص ۴-۵
 - ۸- استونز، راب (۱۳۷۹)، متفکران بزرگ جامعه‌شناسی، ترجمه مهرداد میردامادی، تهران: نشر مرکز، ص ۴۲۴
 - ۹- پیران، پرویز، جهانی شدن: سیر تاریخی و ابعاد آن، فصلنامه پژوهشی مجلس و پژوهش، شماره ۴۳، سال یازدهم، بهار ۱۳۸۳، ص ۱۳
 - ۱۰- معجزه مشارکت (گفت و گو با پرویز پیران جامعه‌شناس): سهام‌الدین بورقانی، وب سایت اعتماد ملی، ۲۷/۲/۱۳۸۵
 - ۱۱- تغییر نقش زنان در حوزه عمومی و خصوصی (گفت و گو با اعظم خاتم جامعه‌شناس)، زنان، سال شانزدهم، اردیبهشت ۱۳۸۶، ص ۵۱
- 12- Murphy, R., Proletarianization on Bureacratization: The Fall of the Professional? In Torstendahl, R., and Burrage, M., **The Formation of Professions: Knowledge, State and Strategy**, Sage Publication, Sweden, 1990
- 13- Abbot, A., **The System of Professions**, The University of Chicago Press, Chicago and London, 1998
- ۱۴- نگاه کنید به:
- حرفه‌ها و حرفه‌ای‌گری (بخش اول و دوم)، فصلنامه حسابرس، شماره‌های ۲۵ و ۲۶، تابستان و پائیز ۱۳۸۶
 - توسعه جامعه حسابداران رسمی ایران: ابهامها، واقعیتهای، امیدواریها، فصلنامه حسابرس، شماره ۳۱، زمستان ۱۳۸۴
- 15- Litan, R., E., **The Future of Domestic Capital Market in Developing Countries**, Bookings Institution Press, Washington, D.C., 2003
- ۱۶- گیدنز، آنتونی (۱۳۸۳ ب)، جامعه‌شناسی، ترجمه منوچهر صبوری کاشانی، تهران: نشر نی، ص ۶۸۹
- ۱۷- غفاری، غلامرضا و ابراهیمی لویه، عادل (۱۳۸۳)، جامعه‌شناسی تغییرات اجتماعی، تهران. آگرا؛ لویه، ص ۲۹
- ۱۸- همان پیشین، گیدنز (۱۳۸۳ ب)