

نقش فرهنگ در توسعه ی حسابداری ایران

امیر سروش *

چکیده

شالوده ی اصلی مقاله ی حاضر براساس مقاله ای از زنده یاد دکتر حسین عظیمی با عنوان « توسعه، فرهنگ و آموزش»^۱ در ارتباط با توسعه ی اقتصادی، با دخل و تصرف می باشد. نظر به اینکه توسعه ی اقتصادی با توسعه ی حسابداری در ارتباط می باشد بر آن شدیم تا با بهره گیری از کلام شیوای آن دانشمند سخت کوش و آموزگار محبوب پاره ای از مفاهیم فرهنگی را وارد حسابداری نماییم تا گامی هرچند بسیار کوچک، در راه توسعه ی حسابداری برداریم. توسعه ی حسابداری فرایندی است که طی آن مبانی علمی و فنی از وضعیت سنتی به وضعیت مدرن متحول می شود. توسعه ی حسابداری در گرو انجام کارهای کوچک در زمان طولانی است و نه کارهای بزرگ نمایان در زمان های کوتاه.

تلفیق مباحث نظری و نتایج حاصل از پرسشنامه ها نشان می دهد که ایران، راه درازی تا رسیدن به توسعه ی حسابداری در پیش دارد و برای پیمودن این مسیر باید از پشتوانه ی فرهنگی بسیار قوی برخوردار گردد.

واژه های کلیدی: توسعه ی حسابداری، فرهنگ، توسعه یافته، توسعه نیافته

مقدمه

نفوذ فرهنگ در سیستم های حسابداری در کشورهای مختلف بیش از سه دهه است که مورد تحقیق قرار می گیرد. ارزش های متفاوت فرهنگی از نحوه ی عمل حسابداری یکسان در سطح جهانی جلوگیری می نماید.^۲

مطالعات زیادی وجود دارند، که اظهار می دارند فرهنگ یک کشور عامل مهمی است که بر سیستم حسابداری اثرگذار است و فرهنگ عاملی است که نیاز به بررسی دارد. تمرکز بر نقش فرهنگ در حسابداری برای اولین بار در ادبیات تجارت بین الملل مطرح گردید و از سال ۱۹۸۰ بخش مهمی از تحقیقات اساسی حسابداری بین المللی شد. به عنوان مثال جگی^(۱) (۱۹۷۵)، چویی و همکاران^(۲) (۱۹۸۴)، بلوم و نصیری^(۳) (۱۹۸۹)، بلکویی^(۴) (۱۹۹۴، ۱۹۸۹)، ویولت^(۵) (۱۹۸۳) و هریسون و مک - کینون^(۶) (۱۹۸۶) به طور کلی، بر روی فرهنگ و حسابداری مطالعه نموده اند.^۳ برای مثال مک - کینون در پژوهشی در مورد توسعه تاریخی سیستم حسابداری در ژاپن، اهمیت فرهنگ بر توسعه و عملیات سیستم حسابداری را شناسایی نمود و بیان داشت که توسعه ی حسابداری، مانند هر جریان اجتماعی دیگر، از فرهنگ ملی و محیط سازمانی تاثیر می پذیرد.^۴ برای تشخیص نفوذ فرهنگ بر سیستم حسابداری، بلوم و نصیری، تجزیه و تحلیلی از شباهت ها و تفاوت ها در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری کشورهای انتخاب شده را ارائه نمودند و اظهار داشتند که تفاوت های خردمندانه برحسب فرهنگ کشورها می باشد و تدوین استاندارد در هر کشوری تابعی از اقتصاد، سیاست و محیط اجتماعی (فرهنگ) آن کشور می باشد.^۵

* کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی

اجماع عمومی بر عوامل محیطی موثر بر محیط حسابداری، شامل فرهنگ، توسعه اقتصادی، توسعه سیاسی، توسعه بازار سرمایه، سطح تورم، قوانین مالیاتی، سیستم حقوقی و سطح آموزش است.^[۸،۷،۶] از میان این عوامل، فرهنگ یکی از مهمترین عوامل تاثیرگذار بر روی توسعه حسابداری است و تاکنون بیشترین تاکید در مطالعات بر روی آن بوده است. این مطالعات از متغیرهای ارائه شده توسط هوفستد^(۷) در مورد ابعاد فرهنگ در توضیح تفاوت بین نحوه گزارشگری و افشا در کشورهای مختلف استفاده کرده اند.^۹ به عنوان مثال گری^(۸) با تلفیق ارزش های فرهنگی مطرح شده توسط هوفستد و تعیین چهار بعد ارزشی حسابداری، مدلی را برای بررسی تاثیر فرهنگ بر سیستم های حسابداری ارائه داد که شدیداً مورد استقبال محققان قرار گرفت.^{۱۰} در واقع، رابطه ی بین فرهنگ و توسعه ی حسابداری توسط محققان حسابداری پیچیده شده است. لذا ارائه ی الگویی ساده و قابل درک جهت تبیین ارتباط میان فرهنگ و توسعه ی حسابداری لازم به نظر می رسد.

قبل از ورود به این مباحث لازم است که ابتدا مفهوم مورد نظر خود از دو اصطلاح «توسعه ی حسابداری» و «فرهنگ» را توضیح دهیم. چرا که می دانیم هنوز در جامعه ی ما اصطلاحات مزبور به صورتی تعریف نشده اند که مورد قبول نسبی عام باشد و به عبارت دیگر، مفاهیم متعدد و متنوعی از این اصطلاحات در اذهان وجود دارد.

تعاریف توسعه ی حسابداری و فرهنگ

توسعه ی حسابداری به مفاهیم مختلف به کار گرفته شده است، اما باید دقت داشت که این مفهوم، در بررسی های علمی توسعه ی حسابداری مورد استفاده است و لذا مفهومی علمی است. به این ترتیب نمی توان و نباید تعریف این مفهوم را به سلیقه و برداشت های شخصی محدود کرد و باید به تعریفی علمی از آن پرداخت. به طور خلاصه باید اشاره نمود که اولاً، مفهوم توسعه ی حسابداری مفهومی «عینی» است و نه مفهومی «ذهنی» و ثانیاً، مفهوم توسعه ی حسابداری مفهومی «تاریخی» است و نه مفهومی «ازلی و ابدی». لذا برای شناخت این مفهوم از دید علمی می توان از دو روش استفاده کرد: اول، روش مطالعه ی عینی پدیده ی توسعه یافتگی حسابداری و دوم، روش مطالعه ی تاریخی این مفهوم.

اثر توسعه ی اقتصادی بر توسعه ی حسابداری در ادبیات حسابداری به صورت وسیع مورد بررسی و بحث قرار گرفته است.^{۱۱} تحقیقات قبلی در زمینه توسعه ی حسابداری نشان می دهد که عوامل اقتصادی مهمترین عامل توسعه ی حسابداری و گزارشگری اند.^[۱۳،۱۲] بنابراین مفاهیم اقتصادی و حسابداری با یکدیگر رابطه ای تنگاتنگ دارند.

در روش اول، راهنمای مطالعه ی ما این نکته است که کشورهای جهان امروز به سه دسته تقسیم

شده اند، یک گروه از کشورها را از دید حسابداری (همانند دید اقتصادی) توسعه یافته، دسته ی دیگر را در حال توسعه و دسته ی سوم را توسعه نیافته می نامند. این واقعیت عینی باعث طرح مفهوم توسعه ی حسابداری شده است. بنابراین، اگر بخواهیم با استفاده از این روش توسعه ی حسابداری را بشناسیم، باید به مطالعه و مشاهده ی دقیق و موشکافانه ی کشورهای توسعه یافته، در حال توسعه و توسعه نیافته بپردازیم و ببینیم که وجه اصلی اشتراک توسعه یافته ها چیست و چه چیزی باعث شده که این گروه از کشورها در یک مجموعه قرار گیرند. براساس تئوری، توسعه ی اقتصادی بیشتر به سطح بالای افشا و رویه های گزارشگری وابسته است. در کشورهای دارای توسعه ی اقتصادی کم، فعالیت های اقتصادی بسیار کم و در نتیجه، حرفه حسابداری توسعه نیافته است.^[۱۴،۱۵] هرچقدر اقتصاد توسعه یافته تر می شود، نقش اجتماعی حسابداری برای اندازه گیری و انتقال اطلاعات اقتصادی با اهمیت تر می شود.

استفاده از روش دوم، در شناخت مفهوم توسعه ی حسابداری، یعنی روش تاریخی، به این صورت خواهد بود که در بررسی تاریخی ببینیم که این مفهوم در چه زمانی و چه دوره ای از تاریخ مطرح شده، چرا مطرح شده و چه پدیده هایی در همان زمان به صورت همزاد و همراه با این مفهوم مطرح گردیده اند، و سپس در طول زمان این مفهوم چه مراحل از تکوین را گذرانیده است. به این ترتیب، زادگاه و مراحل رشد این مفهوم روشن می شود و براساس این مطالعه نیز می توان توسعه ی حسابداری را بازشناخت.

همانطور که بیان گردید در روش اول برای شناخت مفهوم توسعه ی حسابداری، باید به سراغ سه دسته کشور که در دنیای عینی به عنوان کشورهای توسعه یافته، در حال توسعه و توسعه نیافته شناخته شده اند برویم. از آنجایی که همه ی کشورهای توسعه یافته ی امروزی در گذشته، توسعه نیافته بوده اند و با گذشتن از مسیر در حال توسعه بودن به توسعه یافتگی رسیده اند، لذا فقط به بررسی تفاوت ها و شباهت های کشورهای توسعه یافته و توسعه نیافته می پردازیم. اگر این روش اتخاذ شود مشاهده خواهیم کرد که عواملی مانند اندازه ی کشور، میزان جمعیت، فراوانی منابع طبیعی و حتی مقدار تولید سرانه عواملی هستند که نمی توانند معیار و مبنای اصلی تعریف توسعه ی حسابداری باشند، چرا که مشاهده خواهیم کرد، در زمینه ی این عوامل با نمونه هایی در هر دو دسته کشور مواجه می شویم که از نظر عوامل طبیعی و جغرافیایی متفاوت هستند؛ مثلاً کشورهای کوچکی مانند کویت و ارمنستان توسعه نیافته اند در حالی که کشورهای کوچکی مانند سوئیس و سوئد توسعه یافته اند. همین مساله درباره ی بسیاری از عوامل دیگر نیز صادق است. اگر فرایند بررسی را ادامه دهیم، نهایتاً خواهیم دید که فقط یک پدیده ی اساسی است که وجود آن، عامل مشترک بین همه ی کشورهای توسعه یافته و فقدان آن، وجه مشترک تمام کشورهای

توسعه نیافته است. طبیعتاً همین پدیده «عصاره و جوهر» توسعه‌ی حسابداری است. این پدیده این است که کشورهای توسعه یافته به مبانی نوین و علمی می‌اندیشند اما کشورهای توسعه نیافته هنوز توان این کار را پیدا نکرده‌اند. به عبارت ساده‌تر، در کشورهای توسعه نیافته جامعه به نحوی تربیت نشده است که اساس فعالیت خود را بر عامل «خلاقیت، ابداع و طراحی» استوار سازد. جامعه‌ی توسعه نیافته هم طوری سازمان نیافته که امکان ابتکار را فراهم آورد. در کشورهای توسعه نیافته، حتی وقتی که به علوم هم توجه می‌شود، باز این توجه ناقص و غیر دقیق است. مثلاً، گاهی به نظر می‌رسد که در این جوامع همانطور که صنعتی شدن تقریباً معادل دسترسی به ابزار پیشرفته گرفته شده است، علم هم معادل دسترسی به تعداد زیادی کتاب تلقی می‌شود و شاید بتوان گفت توسعه‌ی حسابداری نیز معادل دسترسی به انبوهی از استانداردها قلمداد شود.

حال اگر از روش دوم، یعنی از روش تاریخی هم به مساله‌ی توسعه‌ی حسابداری بنگریم، باز هم به همان نتیجه‌ی قبلی خواهیم رسید، یعنی با به کارگیری این روش ملاحظه خواهیم کرد که اصطلاح توسعه‌ی حسابداری از زمانی مطرح می‌گردد که انقلاب صنعتی ثمربخشی خود را آغاز کرده است و لذا می‌بینیم که این اصطلاح همراه با تحولات مدرن شدن پایه‌های علمی و فنی مطرح می‌شود. بنابراین، روشن است که زادگاه مفهوم توسعه‌ی حسابداری در بطن همان فرایندی است که امروزه به عنوان انقلاب صنعتی شناخته می‌شود و تمامی کشورهایی که توانسته‌اند این تحول بسیار وسیع و عمیق بشری را بگذرانند کشورهای توسعه یافته هستند و آنان که از این فرایند دور مانده‌اند، توسعه نیافته‌اند.

با توجه به این که موضوع بحث اصلی فرهنگ و توسعه‌ی حسابداری است، در اینجا مجال بیشتری برای پرداختن به این مفهوم نداریم. فقط برای روشن شدن جایگاه بحث اصلی باید اشاره کنیم که این فرایند از طرق مختلف در کشورهای توسعه یافته دنبال گردیده است. به عبارت دیگر، راه و روش منحصر به فردی برای دست یابی به این فرایند در اختیار نیست، بلکه تجربه تاریخی به ما می‌آموزد که روش‌های مختلفی برای این کار در دسترس بوده است. در عین حال، هیچ دو الگویی نیز برای حصول توسعه کاملاً یکسان نیست. اما در موقعیت کنونی و با توجه به واقعیت‌های اجتماعی، سیاسی و اقتصادی جهان به نظر می‌رسد که توسعه‌ی حسابداری کشورهای در حال تحول، و توسعه نیافته‌ی کنونی در گرو فراهم آمدن پنج عامل زیر است:

۱. برای تحقق یافتن توسعه‌ی حسابداری، انسان‌هایی مورد نیازند که ذهن و نگرش آن‌ها متحول شده باشد. اگر قرار است پایه‌های علمی و فنی، امروزی شوند، آدم‌هایی که قرار است این کار را محقق سازند باید از وضعیت کنونی خود متحول شوند و ذهنیت مناسب را داشته باشند. در اینجا جنبه‌ی فرهنگی توسعه‌ی حسابداری پیش می‌آید که مورد بحث

قرار خواهد گرفت.

۲. آموزش تخصصی و نظام آموزشی عامل مهمی در فرایند توسعه ی حسابداری است. زیرا انسان متحول شده به لحاظ فرهنگی نیازمند تخصص های تازه ای است و برای اینکار باید آموزش های ویژه و مناسب توسعه ای داشته باشد.

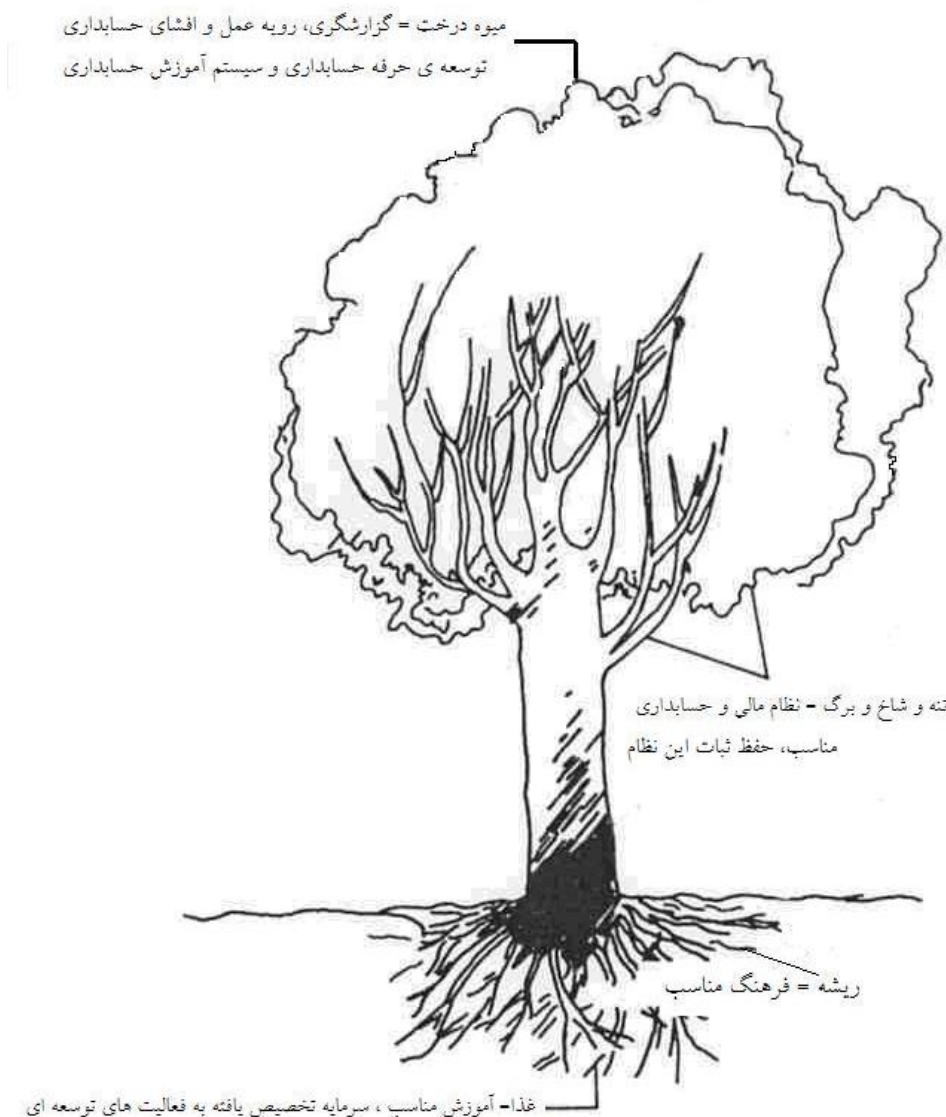
۳. انباشت و بکارگیری سرمایه در الگویی متناسب با فرایند توسعه ی حسابداری عامل دیگری در این فرایند به حساب می آید. جهت توسعه ی حسابداری علاوه بر نیروی انسانی متحول و متخصص، به انباشت و استفاده از سرمایه ی کافی جهت آموزش و به کارگیری نیروی انسانی، امور تحقیقاتی و پیاده سازی نتایج آن ها نیازمندیم.

۴. مدیریت و نظام مالی و حسابداری مناسب عاملی است که در صورت فقدان آن امکان بارور شدن عوامل فرهنگی، آموزشی و انباشت سرمایه از میان می رود.

۵. حفظ ثبات در مدیریت و نظام مالی و حسابداری عامل دیگری است که در تحقق توسعه ی حسابداری نقشی کلیدی ایفا می کند. زیرا توسعه فرایندی است بلندمدت و زمانی نسبتا قابل توجه و طولانی برای تحقق آن مورد نیاز است. لذا لازم است که اصول اساسی و اصلی مدیریت و نظام مالی و حسابداری مورد بحث، برای زمانی نسبتا طولانی دارای ثبات باشند.

عوامل پنج گانه ی فوق اجزایی هستند که باید هماهنگ و دست در دست هم توسعه و گسترش یابند و فقدان هر یک از این عوامل حتی در صورت تحقق سایر عوامل، بازهم فرایند توسعه را دچار توقف خواهد کرد. به عبارت دیگر «توسعه ی حسابداری» مجموعه ی به هم پیوسته ای است و تحقق آن مستلزم سلامت تمامی اجزای مجموعه است. برای درک این مساله می توان به جریان رشد و نمو یک درخت سالم به عنوان مثالی از کارکرد مجموعه ای یک پدیده توجه کرد. درخت سالم نیازمند ریشه ی سالم، آب و کود و هوای کافی و مناسب، تنه و شاخ و برگ سالم است و اگر همگی این عوامل فراهم باشد، درخت با طراوت و شکوفا خواهد شد. نقص در هر یک از این عوامل، کلیت درخت را ناسالم می کند و طراوت و شادابی را از آن می گیرد. با توسل به این تشبیه می توان از درخت نمادین توسعه ی حسابداری سخن گفت. درختی که ریشه ی آن فرهنگ مناسب، غذای آن آموزش مناسب و انباشت سرمایه، تنه و شاخ و برگ آن نظام مالی و حسابداری مناسب و حفظ ثبات این نظام است. تنها با هماهنگی و عملکرد مجموعه ای این عوامل است که کشور در جهت توسعه ی حسابداری حرکت خواهد کرد. (شکل ۱)

درخت توسعه ی حسابداری



شکل ۱

معمولاً بهترین روش برای اندازه گیری توسعه ی حسابداری وجود ندارد و اغلب مطالعات حسابداری که به بررسی حسابداری و محیط آن پرداخته اند از گزارشگری، رویه عمل و افشای حسابداری و یا توسعه ی حرفه حسابداری و سیستم آموزش حسابداری برای اندازه گیری توسعه ی حسابداری استفاده کرده اند.^[۱۷،۱۶،۱۵] در واقع این موارد نتایج توسعه ی حسابداری می باشند که از آن ها می توان به عنوان میوه های درخت توسعه ی حسابداری یاد کرد.

تکیه بر مسائل بالا در ابتدای بحث بدین منظور بود که جایگاه فرهنگ در توسعه ی حسابداری را روشن تر کرده باشیم و لذا موقعی که به این بحث وارد می شویم، این ابهام ایجاد نشود که توسعه ی حسابداری صرفاً در گرو عامل فرهنگی است.

«فرهنگ» در حوزه های مختلف علوم انسانی به معانی بسیار متفاوت و متنوعی مورد استفاده قرار

می گیرد. معمولا در بسیاری از مقالات گذشته، در مورد فرهنگ و حسابداری تعاریف بکار رفته در ادبیات انسان شناسی استفاده گردیده است.^{۱۸} برای مثال ویولت (۱۹۸۳)، بلوم و نصیری (۱۹۸۹) و بلکویی (۱۹۹۲ و ۱۹۹۰ و ۱۹۸۳) همگی فرهنگ را تعریف کرده اند.

ویولت فرهنگ را این گونه تعریف می نماید:

"یک سیستم مجزا از خصوصیات رفتاری اکتسابی، که نشان دهنده ی ویژگی های اعضای یک جامعه است و موروثی نیست. بنابراین فرهنگ یک رفتار اکتسابی است اما همانند ستارگان در آسمان، جزیی از جهان طبیعت است، چرا که محصول طبیعی فعالیت های بشریت است و بشر جزیی از طبیعت است." (ویولت، ۱۹۸۳: ۳)

بلوم و نصیری در تعریف فرهنگ اظهار می دارند:

"فرهنگ، الگوی کلی رفتار انسانی و تجسم کردن محصول آن در قالب اندیشه، گفتار، کردار و مصنوعات است و به ظرفیت شخص برای یادگیری و رواج دانش برای تولید موفق، به واسطه ی ابزارها، زبان و سیستم ها بستگی دارد." (بلوم و نصیری، ۱۹۸۹: ۷۲)

بلکویی درباره ی فرهنگ براساس تعریف کروبر و کلاکهن^(۹) (۱۹۵۲)، چنین می گوید:

"فرهنگ شامل خصوصیات (اعم از صریح یا ضمنی) مربوط به رفتاری اکتسابی و انتقال یافته از طریق نشانه ها است که به تشکیل گروه های انسانی برحسب مصنوعات بشری می انجامد. هسته ی اصلی فرهنگ شامل عقاید سنتی (که به طور تاریخی ایجاد و انتخاب گردیده اند) و به ویژه ارزش های اخلاقی است. سیستم های فرهنگی ممکن است از یکسو به عنوان محصول عمل و از سوی دیگر به عنوان عناصر شرطی اقدامات آتی مدنظر قرار گیرند." (بلکویی، ۱۹۹۲: ۵۱)

هوفستد (۱۹۹۷) فرهنگ را اینگونه تعریف می کند:

"رفتارهای اکتسابی که بدان طریق می توان اعضای یک گروه را از گروه دیگر متمایز کرد."^{۱۹}

هدف ما در این بحث طرح و بررسی انتقادی و علمی همگی این مفاهیم نیست. فقط می خواهیم بگوییم که در ادبیات توسعه ی حسابداری منظورمان از فرهنگ چیست. فرهنگ برای ما به معنی مجموعه ای از آرا و عقاید است مشروط بر اینکه این آرا و عقاید دارای دو ویژگی و مشخصه ی اصلی باشد:

۱. مورد قبول و پذیرش اکثریت مردم جامعه باشد، و

۲. پذیرش این آرا و عقاید الزاما در گرو اقناع کردن یا شدن در یک بحث و بررسی علمی نباشد.

مثلا در مورد وظایف یک دانشجو تقریبا همگی دارای آرا و عقاید خاص و مشترکی هستیم. برای مثال معتقدیم که پژوهش و مطالعه از جمله وظایف یک دانشجو است. این ایده و عقیده دارای دو

مشخصه‌ی مطرح شده بالاست. یعنی هم اکثریت جامعه این نظر را پذیرفته اند و هم برای پذیرش آن نیازی به بحث و بررسی علمی نبوده است. پس، از نظر ما این باور و اعتقاد، باور و اعتقادی فرهنگی است که دارای دو ویژگی می باشد:

الف) منشا پیدایش این باورها متفاوت است و لذا معمولاً این مجموعه، مجموعه‌ای هماهنگ، همساز و یکدست نیست؛ بلکه مجموعه‌ای است که در آن عناصر متضاد با یکدیگر نیز به فراوانی یافت می شود. منشاهای فرهنگی را در زمینه‌های متعددی می توان جستجو کرد. برخی از باورهای فرهنگی متکی به بر اصول و فروع مذاهب در جوامع مختلف هستند. قسمتی از باورهای فرهنگی ریشه در شرایط ویژه‌ی آب و هوایی یا در شرایط ویژه‌ی اقتصادی جامعه دارند. گروهی از باورهای فرهنگی از مطالعات و بررسی‌های علمی سرچشمه گرفته اند. به هر حال، نکته‌ی اصلی مورد توجه ما در اینجا این است که باورهای فرهنگی از منشاهای مختلف وارد جامعه می شوند و الزاماً یکدست و هماهنگ و همساز نیستند و بررسی‌های عینی فرهنگ نشان می دهد که این مجموعه‌ها دارای عناصر متضاد و ناهماهنگ فراوان هستند.

ب) شکل‌گیری این باورها نیازمند زمان است- زمانی نسبتاً طولانی که گاه به چندین دهه یا حتی صدها سال نیز می رسد. هرچند در برهه‌هایی از زمان می توان برخی باورهای فرهنگی را شنید و سریعاً سرکوب کرد، به نظر نمی رسد که بتوان باورهای تازه‌ی فرهنگی را با همان سرعت و شدت در جامعه ایجاد نمود.

باورهای مناسب فرهنگی برای توسعه‌ی حسابداری

اولین و مهمترین خصیصه‌ای که جریان توسعه‌ی حسابداری از جنبه‌ی فرهنگی بدان نیاز دارد این است که باید نگرش علمی بر فرهنگ جامعه حاکم شود، یعنی انسان‌ها باید به مجموعه‌ی آرای فرهنگی خود این تفکر را اضافه کرده باشند که هر حادثه‌ای علت یا عللی دارد، هر علت یا هر گروه از علت‌ها قابل کشف است و کشف آن‌ها باید به روش علمی صورت گیرد. روش علمی عبارتست از مشاهده‌ی دقیق و موشکافانه، طرح فرضیه، آزمون فرضیه، طرح نظریه‌ی علمی و عدم تعصب غیر علمی در نظریه‌ی علمی. این مجموعه که تحت عنوان نگرش علمی مطرح می شود باید به مجموعه‌ی آرای فرهنگی جامعه اضافه شود و عناصر ناسازگار با آن، در باورهای فرهنگی باید عقب زده شوند تا یکی از زمینه‌های فرهنگی توسعه‌ی حسابداری فراهم آید. به عبارت دیگر، باید اعتقاد عمومی به این باور فرهنگی پیدا شود و برای استفاده از روش علمی نیاز به استدلال نباشد. به علاوه، به نظریه‌ی علمی هم که رسیدیم باید تعصب غیرعلمی نداشته باشیم، یعنی بپذیریم که ممکن است آزمون جدیدی نظریه‌ی علمی ما را رد کند.

اگر نگرش علمی بر جامعه حاکم شود، همه به سادگی درک خواهند کرد که انجام کارهای بزرگ

مستلزم زحمت و تلاش در زمینه های متعدد و کوچک ولی همراه با صبر و حوصله ی علمی است. مثلاً به سادگی درک خواهیم کرد که مفهوم توسعه ی حسابداری انجام کارهای بزرگ در زمان کوتاه نیست. اگر کسی تصور کند توسعه ی حسابداری انجام کارهای بزرگ در زمان کوتاه است، هنوز نگرش علمی پیدا نکرده و در آرزوی دروازه های تمدن سهل الوصول است و در نهایت، سقوط می کند. لذا توسعه ی حسابداری در گرو انجام کارهای کوچک در زمان طولانی است و نه کارهای بزرگ نمایان در زمان های کوتاه.

دومین ویژگی فرهنگ مناسب توسعه، اعتقاد به لزوم رعایت حقوق دیگران است، چرا که اگر به واقع و در عمق باور فرهنگی به برابری انسان ها معتقد باشیم، آن وقت خود به خود بر این باور خواهیم بود که سایر مردم هم دارای همان حقوقی هستند که برای خودمان قائلیم. در این روند است که مثلاً متوجه خواهیم شد که در مجامع تصمیم گیری وقتی تصمیمی بر اساس این اصل اتخاذ شد، باید مورد احترام اقلیت هم باشد، نه اینکه در اقلیت باشیم و بازهم حرف خودمان را بزنیم و کار خودمان را بکنیم و به کار دیگران ظاهراً کاری نداشته باشیم.

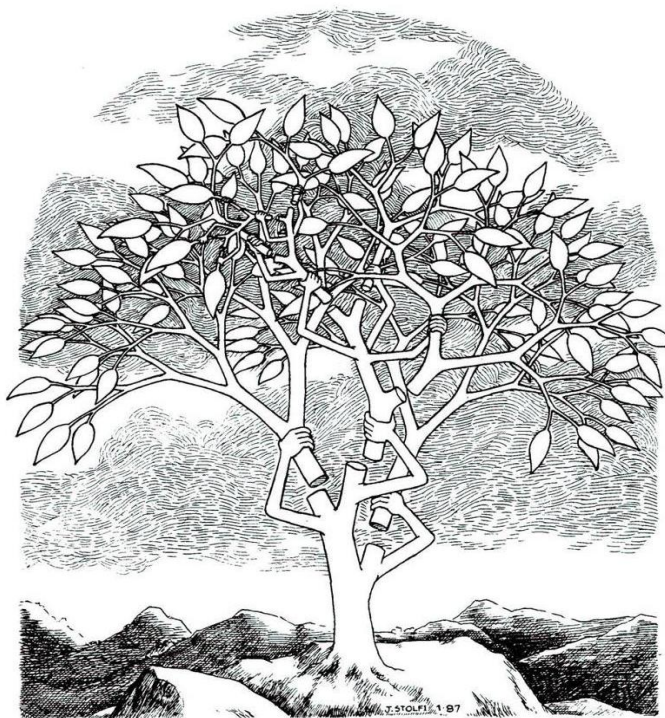
سومین خصلت و ویژگی فرهنگی مناسب توسعه ی حسابداری این است که لزوم نظم پذیری جمعی را به صورت یک باور فرهنگی پذیرفته باشیم. می دانیم که اگر در گذشته کشاورزی صبح نمی توانست به دلیلی سر کار خود حاضر شود، فقط کار خودش چند ساعت عقب می افتاد ولی امروزه در یک سازماندهی توسعه ای دیگر این وضعیت وجود ندارد، زیرا کار جمعی است و اگر کسی به موقع حاضر نشود کار یک نظام مختل می شود. لذا برای تحقق توسعه ی حسابداری باید پذیرش نظم پذیری جمعی هم تبدیل به یک باور فرهنگی شود.

چهارمین ویژگی فرهنگی مناسب توسعه ی حسابداری اعتقاد فرهنگی به آزادی سیاسی است. اساس بر این است که باید پذیرفت دولت های حاکم و سلطه خواه، دولت های قبل از انقلاب صنعتی بوده اند. چنین دولت هایی در جوامعی حکومت می کردند که متکی بر رده بندی انسان ها بوده است ولی وقتی انسان ها برابر شدند، دولت باید الزاماً دولت اداره کننده باشد و دیگر نمی تواند دولت «تحکم، زور و ظلم» باشد. هر جا دولت، دولت تحکم کننده ای باشد، حتی با دادن شعار آزادی و برابری هم دولتی سستی است و اعتقاد واقعی دولتمردان آن بر نابرابری انسان ها و بر رده بندی انسان ها بر مبنای غیرعلمی خواهد بود. به عبارت دیگر، اعتقاد به برابری انسان ها و خفقان سیاسی، با یکدیگر سازگار و همخوان نیستند و متضاد یکدیگرند. دولت در جامعه ای که بخواهد توسعه ی حسابداری پیدا کند، دولتی است که باید امور را اداره کند نه در امور دخل و تصرف نماید.

پنجمین ویژگی فرهنگ مناسب توسعه ی حسابداری این است که باید اعتقاد به فقر و ریاضت بیجا و گرامی داشتن این نوع اعتقادات از بین برود. در فرهنگ مناسب توسعه ی حسابداری، مردم در کنار اعتقاد به مسائل ارزشی باید به دنبال دنیا هم باشند و هیچ کس نباید فقر و محرومیت و به اصطلاح «چشم

پوشیدن از دنیا» را عزیز و گرامی بشمارد. در قدیم این باور فرهنگی تبلیغ می شده «دنیا را رها کنیم». کسانی که خودشان در قصر زندگی می کردند، به مردم چنین توصیه هایی می نموده اند. البته راجع به استثنائاتی که بوده صحبت نمی کنیم و صحبت در مورد اکثریت افراد اجتماع است. لذا در می یابیم که باورهای فرهنگی خاصی وجود دارد که تحقق توسعه ی حسابداری در گرو ایجاد آن ها است.

گفتیم که فرهنگ پایه رفتارهای انسانی است و در عین حال ایجاد باور فرهنگی نیازمند زمان های طولانی است. بر این اساس اگر فرهنگی برای توسعه ی حسابداری نامناسب بود و به فرض محال، ناگهان از اذهان عمومی شسته شد، آیا فرهنگ تازه و مناسب در طی شش ماه یا یک سال یا دوسال در ذهن خالی ما جایگزین فرهنگ نامناسب قبلی خواهد شد؟ اگر این اتفاق نیفتاد و ذهن از فرهنگ خالی شد، مشخص است که پایه های اساسی رفتار انسانی از دست می رود. همان درختی خواهیم شد که ریشه هایش قطع شده است و دیگر رفتارمان هیچ نوع نظم پذیری قابل پیش بینی را نخواهد داشت. (شکل ۲)



شکل ۲

فرهنگ ایران و توسعه ی حسابداری

همان گونه که بیان گردید توسعه ی حسابداری در گرو فراهم آمدن پنج عامل است* و این عوامل با توجه به درخت توسعه ی حسابداری با فرهنگ در ارتباط هستند و نیز آشکار است که حسابداری ایران چنان که باید توسعه نیافته است. بنابراین به بررسی مطالب پیش گفته در مورد فرهنگ و توسعه ی حسابداری در ایران می پردازیم. برای انجام این کار دو پرسشنامه تهیه گردید.

* فرهنگ مناسب، آموزش های مناسب توسعه ای، انباشت و بکارگیری سرمایه، مدیریت و نظام مالی و حسابداری، حفظ ثبات در مدیریت و نظام مالی و حسابداری

پرسشنامه اول در میان دانشجویان ترم اول کارشناسی زبان های خارجه توزیع گردید و از آن ها خواسته شد دوازده رشته ی دانشگاهی شامل رشته های معماری، مهندسی عمران، مهندسی برق، داروسازی، پزشکی، کامپیوتر، ریاضیات، مهندسی شیمی، حسابداری، موسیقی، جامعه شناسی و روانشناسی را براساس علاقه ی شخصی، سطح رشته (داشتن مقبولیت عمومی و اعتبار نزد جامعه)، میزان خدمت به جامعه، بازار کار (براساس شرایط کنونی کشور) و سطح درآمد اولویت بندی نمایند. پرسشنامه دوم در میان دانشجویان کارشناسی ارشد حسابداری توزیع گردید و از آن ها خواسته شد در ارتباط با جایگاه رشته حسابداری در فرم انتخاب رشته تحصیلیشان در مقطع کارشناسی، میزان شناخت از این رشته هنگام ورود و حال، میزان علاقه به این رشته هنگام ورود و حال، جایگاه اجتماعی رشته، نیاز به تغییر و تحول رشته، سطح درآمد و بازار کار حسابداری و وضعیت سیستم آموزشی حسابداری، اظهارنظر نمایند. در ضمن این سوال مطرح گردید «اگر امکان انتخاب رشته مجدد داشته باشید، آیا وارد رشته ی حسابداری خواهید شد؟»

نتایج حاصل از این دو پرسشنامه، بر یکدیگر منطبق گردید و به طور خلاصه می توان گفت:

۱. رشته ی حسابداری در هنگام انتخاب رشته، وضعیت مناسبی ندارد. بنابراین معمولا در نیمه ی دوم صدتایی انتخاب رشته قرار می گیرد. (جدول ۱ ردیف ۱، جدول ۲ ردیف ۱۰)
۲. از نظر جایگاه اجتماعی و داشتن اعتبار نزد جامعه رشته ی حسابداری دارای وضعیتی متوسط است. لذا آگاه کردن جامعه از نقش حسابداری در پیشرفت و توسعه ی اقتصادی یک کشور ضروری به نظر می رسد. (جدول ۱ ردیف ۲، جدول ۲ ردیف ۵)
۳. گروه اول بازار کار حرفه ی حسابداری را در سطحی متوسط می دانند، این در حالی است که حدودا ۷۵ درصد گروه دوم (دانشجویان کارشناسی ارشد حسابداری) وضعیت بازارکار را خوب و خیلی خوب می دانند. بنابراین می توان نتیجه گرفت گروه اول از بازارکار این رشته آگاهی مطلوبی ندارند. (جدول ۱ ردیف ۴، جدول ۲ ردیف ۸)
۴. در حالیکه معمولا افراد از سطح درآمد حرفه ی خود ناراضی هستند اما حسابداران درآمد خود را نسبتا مطلوب می دانند. نتایج بدست آمده از گروه اول نیز تا حدودی نشان دهنده ی این موضوع است که آن ها نیز از سطح درآمد حرفه ی حسابداری آگاهی دارند. (جدول ۱ ردیف ۵، جدول ۲ ردیف ۷)

ردیف	۱	۲	۳	۴	۵
اولویت	براساس علاقه شخصی	براساس سطح رشته	براساس میزان خدمت به جامعه	براساس بازارکار	براساس سطح درآمد
۱	معماری	پزشکی	پزشکی	مهندسی عمران	پزشکی
۲	مهندسی عمران	مهندسی برق	داروسازی	مهندسی برق	مهندسی عمران
۳	مهندسی کامپیوتر	مهندسی عمران	مهندسی عمران	داروسازی	مهندسی برق
۴	مهندسی برق	معماری	مهندسی برق	پزشکی	داروسازی
۵	پزشکی	داروسازی	معماری	مهندسی کامپیوتر	معماری
۶	داروسازی	مهندسی کامپیوتر	مهندسی کامپیوتر	معماری	مهندسی کامپیوتر
۷	موسیقی	مهندسی شیمی	روانشناسی	حسابداری	حسابداری
۸	روانشناسی	حسابداری	جامعه شناسی	مهندسی شیمی	مهندسی شیمی
۹	مهندسی شیمی	روانشناسی	مهندسی شیمی	روانشناسی	موسیقی
۱۰	حسابداری	ریاضیات	حسابداری	ریاضیات	روانشناسی
۱۱	جامعه شناسی	جامعه شناسی	ریاضیات	جامعه شناسی	ریاضیات
۱۲	ریاضیات	موسیقی	موسیقی	موسیقی	جامعه شناسی

جدول ۱ (نتایج حاصل از پرسشنامه اول؛ پاسخ دهندگان دانشجویان ترم اول زبان های خارجه)

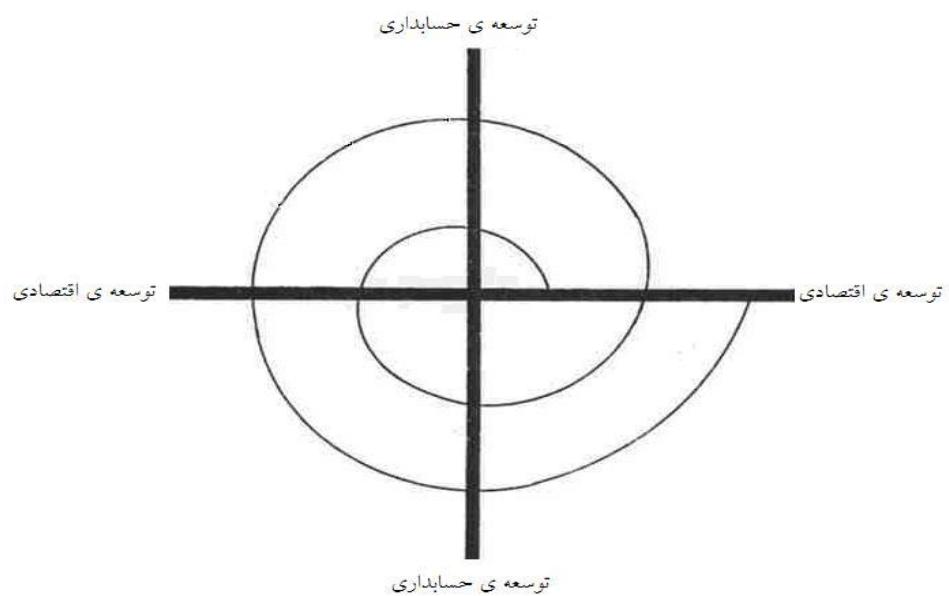
بر حسب درصد					موضوع سوال	ردیف
خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم		
۰	۱۶,۷	۲۹,۲	۳۹,۶	۱۴,۵	میزان شناخت از رشته حسابداری هنگام ورود	۱
۱۸,۸	۵۰	۲۷,۱	۴,۲	۰	میزان شناخت از رشته حسابداری در زمان حال	۲
۲,۱	۲۰,۸	۲۷,۱	۳۱,۲	۱۸,۸	میزان علاقه به رشته حسابداری هنگام ورود	۳
۸,۳	۵۸,۳	۲۵	۶,۴	۲,۱	میزان علاقه به رشته حسابداری در زمان حال	۴
۶,۳	۲۹,۱	۴۱,۶	۱۸,۸	۴,۲	جایگاه اجتماعی حرفه حسابداری	۵
۳۷,۵	۳۵,۴	۲۰,۸	۶,۳	۰	نیاز رشته حسابداری به تغییر و تحول	۶
۲,۱	۲۹,۲	۵۰	۱۶,۶	۲,۱	سطح درآمد حرفه حسابداری	۷
خیلی خوب	خوب	متوسط	بد	خیلی بد	موضوع سوال	ردیف
۲۲,۹	۵۰	۲۲,۹	۴,۲	۰	وضعیت بازار کار حسابداری	۸
۲,۱	۶,۳	۶۰,۴	۲۲,۹	۸,۳	ارزیابی سیستم آموزشی رشته حسابداری	۹
	۱۰۰ تا ۷۶	۷۵ تا ۵۱	۵۰ تا ۲۶	۲۵ تا ۱	جایگاه رشته حسابداری در فرم انتخاب رشته	۱۰
	۳۵,۴	۲۷,۱	۱۰,۴	۲۷,۱		
	خیر		بلی		ورود به رشته حسابداری در صورت انتخاب رشته مجدد	۱۱
	۲۹,۲		۷۰,۸			

جدول ۲ (نتایج حاصل از پرسشنامه دوم؛ پاسخ دهندگان دانشجویان کارشناسی ارشد حسابداری)

در حالیکه اکثر دانشگاه ها در رشته ی حسابداری از بین هر سه گروه ریاضی، تجربی و انسانی دانشجوی می پذیرند، آیا تاکنون کسی را دیده اید که با رتبه ی یک رقیمی در گروه های ریاضی و تجربی جذب رشته ی حسابداری شود؟ اگر کسی مایل به این کار باشد، آیا اطرافیان او سکوت خواهند کرد؟

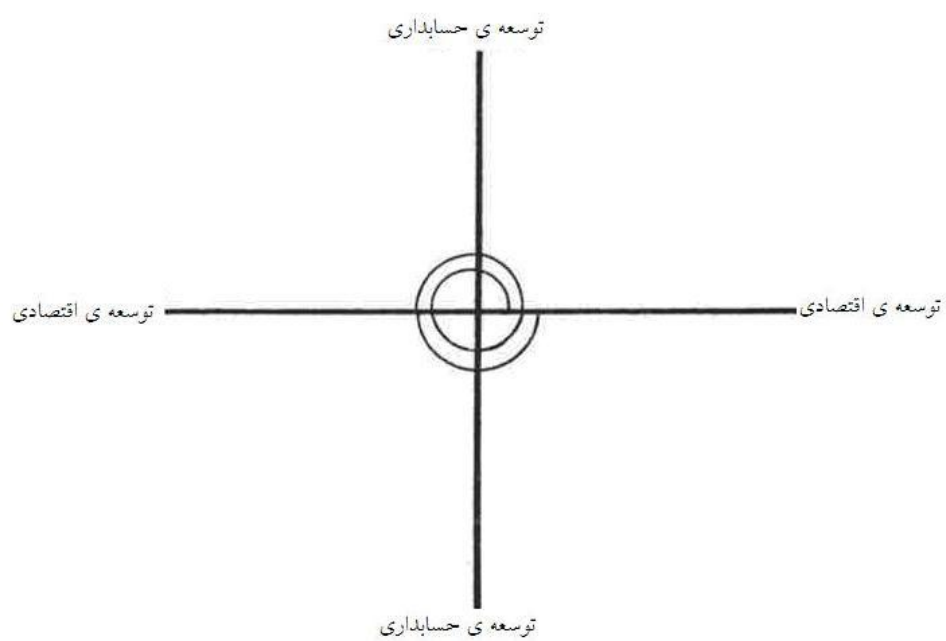
چنین به نظر می رسد که جامعه ی ایران نسبت به رشته ی حسابداری بیگانه است و بیشتر محو رشته های مهندسی و پزشکی گردیده، در نتیجه افراد نخبه جذب این رشته ها می گردند. براساس نتایج به دست آمده از گروه دوم می توان ادعا نمود که اکثر دانشجویان رشته ی حسابداری اعتقاد دارند که حسابداری نیاز به تغییر و تحول دارد و فقط حدود ۱۰ درصد دانشجویان کارشناسی ارشد، سیستم آموزشی حسابداری را مطلوب می دانند. حدود ۳۰ درصد آنان اظهار می دارند که در صورت امکان انتخاب رشته مجدد جذب رشته ی دیگری می شوند و این نکته جای تامل دارد.

در مجموع می توان گفت حسابداری ایران باید در راه رسیدن به توسعه ای مطلوب با موانع و مشکلات زیادی دست و پنجه نرم کند و این امر در سایه ی برنامه ریزی بلندمدت و داشتن ثبات در اجرای این برنامه به دست می آید چرا که در حال حاضر هیچ یک از عوامل پنج گانه در سطح مطلوب در دسترس نیست. در ضمن این برنامه باید منحصر به فرد و به دور از خیال پردازی باشد و این نکته که در دنیای کنونی تغییر و تحولات بسیار سریع است، باید در آن لحاظ شود چون حسابداری کشورهایی نظیر ایالات متحده و انگلیس در بستر انقلاب صنعتی و گام به گام با توسعه ی اقتصادیشان توسعه یافته است و در این کشورها توسعه ی حسابداری و توسعه ی اقتصادی در خدمت یکدیگر بوده اند. در صورتی که قصد استفاده از همان مسیری که این کشورها به توسعه یافتگی رسیده اند داشته باشیم هیچ گاه توان نزدیک شدن به آن ها را نیز نخواهیم داشت چون در این کشورها با توسعه یافتن اقتصاد، حسابداری نیز توسعه یافت و در پی توسعه یافتن حسابداری، اقتصاد بیشتر شکوفا گردید و این چرخه تا به امروز ادامه یافته است. در حالیکه کشورهای توسعه نیافته به علت رقابت زیاد در سطح بین المللی توان توسعه ی اقتصاد را با سرعتی نظیر کشورهای توسعه یافته ندارد بنابراین حسابداری نیز با سرعت کمی توسعه خواهد یافت. (نمودار ۲۱) پس تحولی عمیق در زمینه ی اقتصاد و حسابداری باید در دستور کار قرار گیرد.



کشورهای توسعه یافته

نمودار ۱



کشورهای توسعه نیافته

نمودار ۲

نتیجه گیری

فرهنگ موجود در جامعه ی ایرانی موجب گردیده تا نسبت به رشته های تحصیلی شناخت و درک کافی صورت نگیرد. شاید در ایران دیگر کودکی باقی نمانده که مورد پرسش این سوال قرار گیرد «می خواهی دکتر شوی یا مهندس؟!» بنابراین باید دید جامعه، نسبت به مسائل علمی گردد و با تفکر و مطالعه گام برداشت. برای رسیدن به چنین دیدی باید فرهنگ جامعه متحول گردد و همانطور که بیان گردید فرهنگ در بستر زمان و در بطن جامعه شکل می گیرد. بنابراین توجه به خانواده به عنوان کوچکترین بخش جامعه ضروری است. تا زمانی که فرهنگ موجود اصلاح نشود با استاندارد گذاری، قانون و ... وضع موجود سامانی به خود نمی گیرد و تا ابد درخت توسعه ی حسابداری ایران مانند همان درخت بی ریشه، باقی می ماند که سازمان ها و نهادها با قوانین و استانداردهای گوناگون در ظاهر آن را به شکل درخت سالم در می آورند. (همانند شکل ۲)

پی نوشت ها:

- (1) Jaggi
- (2) Choi et al
- (3) Bloom and Naciri
- (4) Belkaoui
- (5) Violet
- (6) Harrison and McKinnon
- (7) Hofstede
- (8) Gray
- (9) Kroeber and Kluckhohn

منابع

۱. حسین عظیمی، « توسعه، فرهنگ و آموزش»، مجله اطلاعات سیاسی-اقتصادی، شماره ۳۸، مهر و آبان ۱۳۶۹
2. Askary S., (2006), Accounting professionalism – a cultural perspective of developing countries. *Managerial Auditing Journal* , 21, pp. 102-111
 3. Verma S.,(2000), Culture and politics in international accounting: an exploratory framework ,Department of Management, Working paper, pp. 1-33
 4. McKinnon J.L.(1986) ,The Historical Development of the Operational Form of Corporate Reporting Regulation in Japan ,New York, Garland
 5. Bloom R. and Naciri M.A., (1989),Accounting Standard Setting and Culture: A Comparative Analysis of United States, Canada, England, West Germany, Australia, New Zealand, Sweden, Japan and Switzerland , *International Journal of Accounting Education and Research* ,24, pp. 70-97
 6. Doupnik T.S., and Salter S.B.(1995), External environment and accounting practice: a preliminary test of general model of international accounting development .*The International Journal of Accounting, Education and Research*,30(2):189-207
 7. Meet G.K., and Saudagaran S.M.(1990). A survey of research on financial reporting in transactional context . *Journal of Accounting Literature*,9:145-182.
 8. Mueller G.G.(1968), Accounting principles generally accepted in the United States versus those accepted elsewhere. *The International Journal of Accounting (Spring)*: 91-103.
 9. Hofstede G.,(ed.)(1980) *Culture's Consequences*.Sage Publications

-
10. Gary ,S.J. (1988) Towards A Theory of Cultural Influence on The Development of Accounting Systems Internationally. ABACUS.Vol.24,No.1.
 11. Belkaoui A. (1995), Accounting information adequacy and macroeconomic determinants of economic growth: Cross- country evidence. Advances in international Accounting Review. 18(1):42-60
 12. Arpan J.S., and Radelbaugh L.H. (1985), International Accounting and Multinational Enterprising. New York: Wiley.
 13. Choi F.D.S., and Mueller G.G. (1984), International Accounting. Englewood Cliffs. New Jersey: prentice-Hall.
 - 14 . Doupnik T.S., and Salter S.B, (1995), External environment and accounting practice: a preliminary test of a general model of international accounting development. The International Journal of Accounting, Education and Research, 30 (2): 189-207
 - 15 . Belkaoui A.(ed.)(1995)International Accounting:Issues and Solutions.West Port. Connecticut: Querum Books.
 - 16 . Adhikari A.,and T.H. Tondkar(1992) Environmental factors influencing accounting disclosure requirements of global stock exchanges. Jornal of International Financial Management and Accounting 4(2):75-105
 - 17 . Belkaoui a.(ed.)(1988) The New Environment in International Accounting: Issues and Practices, West Port. Connecticut:Quorum Books.
 - 18 . Verma S., and Gray S. (1997), The Impact of Culture on Accounting Development and Change:An Exploratory Model
 - 19 . Hofstede, G. (1997), Cultures and Organisations; Software of Mind, McGraw-Hill, New York, NY.