



# شان حرفه‌ی حسابداری تحلیل‌گری است

محمد شلیله

حرفه‌ها یکی از اجزای بنیادی تمدن مدرن‌اند. ما به صورت روزمره به دانش تخصصی، مشاوره‌ی آگاهانه و هوشمندانه، و به عملکرد ماهرانه‌ی افراد حرفه‌ای متکی هستیم؛ حتی در مورد جان و سلامتی خود نیز به آن‌ها اعتماد می‌کنیم. چیتهم و چیورز (۲۰۰۵)<sup>۱</sup>

برخی رویکردها و عملکردهای سازمان‌ها، و موسسات دولتی یا وابسته و تحت نظارت دولت، یا غیر دولتی در ارتباط با وظایف و مسئولیت‌ها، دیدگاه‌ها و فعالیت‌های جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران (از این پس "جامعه") و حسابداران رسمی، مورد انتقاد شماری از حسابداران رسمی عضو "جامعه" است که انتقادات خود را از طریق انتشار مقاله در نشریات تخصصی حسابداری و حسابرسی یا نشریات اقتصادی مطرح می‌کنند. این مقاله‌ها از نظر ساخت و پرداخت و شیوه‌ی نقد به دو نوع کلی تقسیم می‌شوند؛ یکی نوعی که در آن سازمان یا سیاست و مقررات خاصی در پیوند با رویکرد و عملکردی "مشخص"، از جنبه‌ی "کارشناسی" با زبانی "تحلیلی" نقد می‌شود؛ و نوعی دیگر که در آن رویکرد و عملکرد "افراد"، "گروه‌های شغلی" و "مدیران" و "مسئولان" سازمان‌ها و موسسات، و تعدادی از حسابداران رسمی عضو "جامعه" در مورد "مسئله" یا "مسائلی" که به‌وضوح "مشخص" نمی‌شود، به شیوه‌ای "غیر کارشناسی" با زبانی "هیجانی" مورد نقد قرار می‌گیرد. نوشته‌ی حاضر به بررسی مقاله‌های نوع دوم از نظر شیوه‌ی نقد و نحوه‌ی ارائه‌ی آن‌ها می‌پردازد (نه محتوای فنی و تخصصی آن‌ها)؛ پیامدهای پیش گرفتن چنین روشی را توضیح می‌دهد؛ و پیشنهاد ارائه می‌کند.

با وجود این که مبنای این بررسی مقاله‌های نوع دوم یاد شده‌ی بالاست، از استناد به متن آن‌ها پرهیز شده است و اگر در مواردی استناد به مطالب آنها ناگزیر به نظر رسید، این کار با شبیه‌سازی عبارت‌ها و اصطلاح‌های به‌کار گرفته شده در اصل مقاله‌ها انجام گرفت.

## ویژگی‌های مقاله‌های مورد بررسی

موضوع اصلی اغلب مقاله‌های مورد بررسی روشن نیست و مسایل متعددی بدون نظم و ترتیب، انسجام، و تفکیک و طبقه‌بندی و پیوند معنی‌دار با یکدیگر در آن‌ها مطرح می‌شود؛ یا این که با موضوع مشخصی آغاز می‌شود، اما در ادامه بدون نظم مشخص با مسایل متعدد دیگر به هم می‌آمیزد. در این گونه مقاله‌ها افراد (کارکنان، مسئولان، مدیران، کارشناسان) و گروه‌های شغلی شاغل در موسسات و سازمان‌های دولتی و غیردولتی به همراه حسابداران رسمی هم‌رای آنان (از این پس: "نقد شدگان") مورد انتقاد قرار می‌گیرند، اما با هیچ تعریف مشخص و روشن از وظایف و مسئولیت‌های قانونی آن‌ها، مثل: "آنها که بر مسند... در دستگاه... تکیه زنده اند" (نمونه شبیه سازی شده). موضوع مقاله‌های مورد بحث، نقد برخی تصمیم‌گیری‌ها، قضاوت‌ها، گرایش‌ها، عملکردها، یا بی‌توجهی و مخالفت "نقدشدگان" با وظایف، تکالیف، مسئولیت‌ها و دیدگاه‌های "جامعه" و حسابداران رسمی عضو "جامعه"، به تشخیص نویسندگان مقاله‌ها (از این پس: "انتقادکنندگان") است؛ در حالی که مصداق مشخص این گرایش‌ها، عملکردها و مخالفت‌ها و دامنه و آثار و پیامدهای آن‌ها توضیح داده نمی‌شود و شواهد و دلایل قانع‌کننده‌ی درخور انتكایی در مورد آن‌ها عرضه نمی‌شود؛ بلکه تنها به ارائه‌ی قضاوت‌های کلی که به نظر "انتقادکنندگان" تردیدناپذیر می‌نماید، اکتفا می‌شود. برای نمونه در مواردی برای نشان دادن کاستی عملکرد "نقدشدگان"، به پیشرفت‌های حرفه‌ی حسابداری در موارد مشابه در کشورهای دیگر استناد می‌شود؛ بدون ذکر مورد و مصداق و مقایسه‌ی معنی‌دار بین رویکرد "نقد شدگان" و روش‌های رایج در کشورهای دیگر، مثل: "آن‌ها در حالی بر اجرای روش‌های گذشته اصرار دارند که این

روش‌ها در کشورهای پیشرفته سال‌هاست تغییر کرده است" (نمونه‌ی بازسازی شده). در مقاله‌های مورد بررسی همچنین به روشنی توضیح داده نمی‌شود رویکرد و عملکرد و قضاوت "نقدشدگان" در انطباق با کدام ضوابط تعریف و پذیرفته شده، یا بر مبنای کدام مستندات و استدلال‌های فنی و تخصصی یا تفسیرهای حقوقی و قانونی مورد نقد قرار گرفته است.

رویکرد "انتقادکنندگان" با اصول و ضوابط عرفی رایج نقد، مثل بی‌طرفی، واقع‌بینی و استدلالی بودن سازگار نیست، و در موارد متعدد شائبه‌ی قصد انتفاع فردی و گروهی، سوء نیت، بی‌اعتقادی به اصول و ضوابط و تفسیر به رای کردن قوانین و مقررات، تخطی از وظایف ذاتی شغل مربوط، یا عملکرد غیراخلاقی و سهل‌انگاری "نقدشدگان" را به ذهن خواننده متبادر می‌سازد، مثل این عبارت: "زمانی که به هدف‌های خاص خود در مورد... نرسیدند به اقدامات پشت پرده متوسل شدند" (عبارت شبیه‌سازی شده). در اغلب این نوشته‌ها ارجاع‌ها مبهم و مخدوش است مثل: "آنان که موقعیت خود را در خطر می‌بینند" (عبارت شبیه‌سازی شده). "انتقادکنندگان" همچنین بارها دانش، تجربه و صلاحیت تخصصی و علمی و حرفه‌ای "نقدشوندگان" را بدون ذکر شواهد و مورد و مصداق به پرسش می‌گیرند.

زبان و لحن مقاله‌های مورد بررسی در بیش‌تر موارد مناسب نیست؛ بسیاری از واژه‌ها و اصطلاحاتی که در آن‌ها به کار رفته با واژگان و اصطلاح‌شناسی رایج و عرفی نقد و ادبیات حرفه‌ی ناسازگار است؛ نامفهوم‌اند و در کاربردهای غیردقیق استفاده می‌شوند. برای نمونه استفاده از واژه‌ی "خطیر" برای نشان دادن اهمیت مسئولیت‌های حسابرسان در عبارت شبیه‌سازی شده: "تصمیمات این مقامات در مورد... باعث نادیده گرفتن مسئولیت‌های خطیر حسابرسان می‌شود" در متنی فنی و تخصصی معنی‌دار نیست

و نشان نمی‌دهد کدام مسئولیت حسابرسان (که به‌قاعده باید تعریف مشخصی داشته باشد)، به چه کیفیتی و با چه آثاری نادیده گرفته شده است. افزون بر این، بسیاری از واژه‌ها و اصطلاح‌های مورد استفاده‌ی این گونه مقاله‌ها مبالغه‌آمیز، برخوردارند، توهین‌آمیز، هیجانی، موجب هجو و تحقیرآمیز است، مثل این نمونه‌ی شبیه‌سازی شده: "آن‌ها که منافع‌شان به خطر افتاده با اقدامات جهت‌دار حیثیت خود و دیگران را بر باد می‌دهند." متن شماری از عبارت‌های این گونه مقاله‌ها گویا نیست و خواننده را با ابهام روبه‌رو می‌سازد. نمونه‌ای از این دست که نویسنده‌ی آن در نظر داشته پیشنهادی در مورد بر طرف کردن مشکلاتی که در اثر یک مجموعه عوامل مطرح بوده عنوان کند در عبارت شبیه‌سازی شده (که موضوع آن نیز کاملاً تغییر داده شده است) زیر عرضه شده است:

"عوامل متعددی که باعث آلودگی هوای شهر می‌شود، و سلامت شهروندان را تهدید می‌کند، باید با روش درست که هزینه‌ی زیادی نداشته باشد به نحوی برطرف گردد که امور شهر مختل نشود." منتها چنان‌که پیداست واقعیت پیشنهاد موردنظر در ابهام است

## پیامدها؛ به اختصار

نامنسجم بودن این گونه مقاله‌ها و نامشخص بودن "مسئله" یا مسایل مورد بررسی و تنوع موضوعی آن‌ها، بدون داشتن پیوند معنی‌دار با یکدیگر، در نخستین قدم مخاطبان و خوانندگان این گونه مقاله‌ها را با ابهام و سردرگمی روبه‌رو می‌سازد. نقد طیف متنوعی از افراد و گروه‌های شغلی که مسئولیت‌ها و اقدامات درخور نقد آن‌ها، مصادیق و پیامدهای مربوط و مبنای نقد آن‌ها به روشنی توضیح داده نمی‌شود؛ نوع نسبت‌هایی که به "نقدشدگان" داده می‌شود و زبان و لحن اغلب برخوردارند از ابهام و سردرگمی، موجب بدبینی طیف گسترده‌ای از کارشناسان و متخصصان که خواه ناخواه در موقعیت‌های گوناگون شغلی با

حسابداران رسمی و فعالیتهای آنان ارتباط کاری دارند می‌شود؛ به اعتماد مورد نیاز فی‌مابین آسیب می‌رساند و زمینه‌ی رویارویی بین "انتقادکنندگان" و "جامعه" و "نقد شدگان" و سازمان‌ها و دستگاه‌هایی را که "نقد شدگان" به صورت مستقیم و غیرمستقیم آن‌ها را نمایندگی می‌کنند فراهم می‌سازد و می‌تواند در شرایط خاص و حتی در شرایط عادی حسابداران رسمی و "جامعه" و توسعه‌ی فعالیتهای آن را با دشواری‌های جدی روبه‌رو سازد؛ چنان‌که برخی از دشواری‌های موجود نیز ممکن است با این‌گونه رفتارها ارتباط داشته باشد، اگر که حتی ارتباط بین این دو در ظاهر آشکار نباشد. افزوده بر این‌ها، خوانندگان بی‌طرفی که این‌گونه مقاله‌ها را مطالعه می‌کنند در مورد اعتبار قضاوت نویسندگان مقاله‌ها تردید خواهند کرد و در صورت رواج چنین روشی تأثیری نگران‌کننده بر نگرش جامعه نسبت به حسابداران رسمی و "جامعه" خواهد گذاشت. پیداست نظر شخصی قلمداد کردن دیدگاه‌های "انتقادکنندگان" نیز هویت جمعی نویسندگان

آن‌ها را به عنوان "حسابدار رسمی" عضو "جامعه" پوشیده نمی‌گذارد. ضمن این‌که در شماری از مقالات مورد بررسی، نویسندگان آن‌ها با عنوان "حسابدار رسمی" معرفی می‌شوند.

### جمع‌بندی و پیشنهادات

واقعیت این است که تعارض‌ها و اختلاف‌هایی که نشانه‌های آن در مضمون مقاله‌های مورد بررسی به چشم می‌خورد معلول شرایط اقتصادی، اجتماعی و تاریخی و ساختاری است که روابط بین افراد، گروه‌ها، سازمان‌ها، نهادها و دستگاه‌ها را شکل می‌دهد و برکنش‌ها، گرایش‌ها، رفتار و الگوی مناسبات فی‌مابین آن‌ها تأثیر می‌نهد. حل‌وفصل و تغییر این شرایط هرچه هست خارج از حوزه‌ی عملکرد و اختیار و ابتکار حسابداران حرفه‌ای است. حسابداران حرفه‌ای در جهان؛ همچنان که حسابداران رسمی عضو "جامعه" در ایران در موقعیت خاص و مشخصی که در قوانین و مقررات مربوط تعریف شده قرار دارند؛ مسئولیت‌های مستقیم و غیرمستقیم قانونی و اخلاقی در برابر گروه‌های

ذی‌نفع و ذی‌حق متعدد دارند، از جمله در برابر سهام‌داران، دولت و "جامعه"؛ ایفای وظایف شغلی آنان در چارچوب استانداردهای متعدد و سخت‌گیرانه‌ی حسابداری و حسابرسی امکان‌پذیر است، از نحوه‌ی رسیدگی‌ها گرفته تا اظهارنظر و پای‌بندی به آیین رفتار حرفه‌ای؛ به عنوان افراد حرفه‌ای از مرتبه‌ی بالای اجتماعی که از شناسایی قانونی آن‌ها و اعتماد به دانش و تجربه و قضاوت حرفه‌ای آن‌ها سرچشمه می‌گیرد بهره‌مندند که آن‌ها را موظف می‌سازد در برابر انتظارات منطقی جامعه از آن‌ها پاسخگو باشند. از این رو، موضوع‌ها و مسائلی در حوزه‌ی بررسی و تحلیل حسابداران رسمی، در این موقعیت شغلی، قرار می‌گیرد که در چارچوب ضوابط و مقررات و عرف‌های پذیرفته‌شده با شغل آنان ارتباط داشته باشد. همچنین آن گروه از رویکردها و عملکردها می‌تواند مورد انتقاد حسابداران رسمی، در این موقعیت شغلی، قرار گیرد که مستند به دلایل و شواهد قانع‌کننده، موجب تفسیر نادرست، عدول از مقررات،



نادیده گرفتن حقوق و وظایف و مسئولیت‌های حرفه‌ای و قانونی حسابداران حرفه‌ای عضو "جامعه" باشد. در این صورت نیز انتقاد آن‌ها نمی‌تواند متوجه افراد، گروه‌های شغلی، مسئولان و باشد. افراد و گروه‌های شغلی مجریان سیاست‌ها سازمان‌هایی هستند که در استخدام آنند و حسابداران رسمی، در این موقعیت شغلی، نمی‌توانند آن‌ها را مورد نقد و بازخواست و پرسش قرار دهند. حسابداران رسمی در این موقعیت شغلی، مناسب است منحصرأ نارسایی خط‌مشی‌ها و ناکارایی‌های مشهود دستگاه‌ها و سازمان‌ها را مورد نقد قرار دهند، و از انتساب این گونه کاستی‌ها به رفتار، گرایش و خواست افراد و گروه‌های شغلی به عنوان عمل فردی آنان دوری کنند و از ورود به ارزیابی دانش و صلاحیت شغلی و حرفه‌ای افراد و گروه‌های شغلی و پی‌گرفتن محتوای انگیزه و قصد و نیت آنان و اظهارنظر در مورد آن پرهیز نمایند. همچنین ناکارایی‌ها و کاستی‌های مشهود خط‌مشی‌ها و عملکرد سازمان‌ها و موسسات را از ابهام‌ها یا اشکالات احتمالی قوانین و مقررات مربوط یا تفسیرپذیر بودن آن‌ها باز بشناسند. روی آوردن به القا و توجی‌ز الگوهای عملکرد حرفه‌ای حسابداری در کشورهای دیگر به‌ویژه به صورت مبهم و ناروشن که در این مقاله‌ها انجام می‌گیرد رهنمود موثری برای حل مسایل موردنظر "انتقادکنندگان" به‌دست نمی‌دهد. چنین رویکردی نیازمند آگاهی دقیق از شرایطی است که حرفه‌ی حسابداری در این گونه کشورها فعالیت می‌کند و شناخت واقعیت عملکرد آن‌ها در دوره‌ی کنونی و حصول اطمینان از حسن جریان امور

در این گونه کشورها به استناد شواهد قانع‌کننده است. انتقاد و نقد نوشتن در شمار فعالیت‌های علمی، تخصصی، کارشناسی و حرفه‌ای است. از این رو، مناسب است موضوع، ابعاد، دلایل، حدود و دامنه، هدف و مخاطبان آن روشن باشد و در آغاز مقاله‌ی انتقادی تصریح گردد تا خوانندگان بالقوه با آگاهی و اطمینان در مورد مطالعه‌ی آن تصمیم‌گیری نمایند. انتقادکننده باید از جایگاه، سطح دانش و میزان تجربه و تسلط خویش بر موضوع آگاه باشد و با رویکردی واقع‌بینانه و منصفانه و حفظ حرمت دیگران به موضوع بنگرد و منطق و مدارا و احتیاط پیش گیرد. نقد به‌قاعده باید با پیشنهادها و چاره‌جویی‌های مشخص و انجام‌پذیر برای برطرف کردن مشکل و نارسایی مورد بررسی نیز همراه باشد. به نظر مناسب می‌رسد که "جامعه" با توافق حسابداران رسمی عضو، سیاست و خط‌مشی راهبردی ویژه‌ای در مورد نقد دیگران و دستگاه‌ها از سوی اعضای که به‌ویژه با عنوان حسابدار رسمی عضو "جامعه" به نقد و اظهارنظر درباره‌ی مسایل مرتبط با حسابداران رسمی و "جامعه" می‌پردازند تدوین و به اجرا بگذارد و برحسن اجرای آن در راستای مراقبت از موقعیت و حقوق سایر اعضا و "جامعه" نظارت اعمال نماید. نیازمند توجه است که حسابداران حرفه‌ای در مفهوم و مصداق عام تاریخی تنها محدود به حسابداران حرفه‌ای عضو نهادهای حرفه‌ای رسمی نیستند. تنها تفاوت بین حسابدار حرفه‌ای به مفهوم عام با حسابدار حرفه‌ای عضو انجمن حرفه‌ای رسمی آن است که حسابداران گروه نخست در استخدام سازمان‌های دیگرند و فعالیت‌های شغلی خود را

در چارچوب سیاست‌ها و خط‌مشی سازمانی کارفرما انجام می‌دهند که در تفسیر مضیق می‌تواند آن‌ها را خارج از تعریف فرد حرفه‌ای قرار دهد، درحالی که در تفسیر موسع آن‌ها نیز در شمار شاغلان حرفه، و افراد حرفه‌ای قرار می‌گیرند. در اغلب کشورهای جهان حسابداران حرفه‌ای عضو نهادهای رسمی حسابداری حرفه‌ای با وجود اشتغال در سازمان‌ها و موسسات دولتی و خصوصی دیگر همچنان به عنوان حسابداران رسمی به رسمیت شناخته می‌شوند، به همان ترتیب که در ایران نیز شمار بسیاری از حسابداران رسمی در استخدام سازمان‌های دیگرند و با وجود این‌که به عنوان حسابداران رسمی غیرشاغل طبقه‌بندی می‌گردند اما از طریق مشارکت در فعالیت‌های "جامعه" و از جمله عضویت در شورای عالی و کارگروه‌ها و شرکت در انتخابات اعضای شورای "جامعه" می‌توانند بر خط‌مشی‌ها و سیاست‌های عمده‌ی "جامعه" نقش قابل‌ملاحظه‌ی تعیین‌کننده داشته باشند. این در حالی است که شماری از این گروه حسابداران رسمی در شمار "نقد شدگان" مقاله‌های مورد بحث این مقاله قرار دارند که می‌تواند به انسجام میان اعضا و "جامعه" آسیب رساند، ضمن این‌که مناسب است "جامعه" و حسابداران رسمی به کسانی که در مرتبه‌ی رسیدگی و تحلیل و قضاوت و تصمیم‌گیری مالی قرار دارند در صورتی که فرض استقلال نسبی رای در مورد آن‌ها صادق باشد به دیده‌ی همکاران حرفه‌ای "جامعه" بنگرد، حتی اگر به هر دلیل عضو "جامعه" نباشند.

پی‌نوشت

1 – Cheetham, G. and Chivers, G. (2005) Professions, Competence and Informal Learning. UK: Edward Elgar. p 286.